



## KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

Murat ÇAKMAK (\*)

### 1 - GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu 29/2 maddesi hükmü; indirimli oranda satılan mal ve hizmetler nedeniyle yüklenilmekle birlikte indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilmesine imkan tanımaktadır.

3065 Sayılı KDVK'na ekli iki liste halinde yer alan indirimli orandaki teslim ve hizmetlerden I sayılı listenin 11'nci sırasında yer alan net alanı 150 m2 altındaki konut teslimleri de KDVK 29/2 maddesi ile çerçevesi belirlenen indirimli oran kapsamında sayılmış olup net alanı 150 m2 altında olan konut teslimlerinde, teslim edilen konutun bünyesine girmekle birlikte indirim yolu ile giderilemeyen KDV'nin gerek teslimin yapıldığı yıl içinde mahsuben ve gerekse takip eden yılın Ocak – Kasım dönemlerinden herhangi birinde talep edilmek şartıyla mahsuben veya nakden iadesi mümkün bulunmaktadır.

Bu çalışmanın konusunu da indirimli oranda konut teslimlerinden kaynaklanan KDV iadesi ve inşaat ile başlayan KDV iade süreci oluşturmaktadır.

### 2- İNŞAAT SÜRECİ VE MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARI

#### 2.1- Arsanın Temini:

Üzerine inşaat yapılacak arsa;

- Satın alma yoluyla veya

- Kat karşılığı sözleşme yapılmak suretiyle edinilmiş olabilir. Hatta kat karşılığı alınan arsa bir ticari işletmenin aktifinde yer alabileceği gibi şahıslara da ait olabilecektir.

(\*) E. Vergi Denetmeni, YMM

**2.1.1-Arsa Tesliminin KDV Karşısındaki Durumu:**

İktisadi işletmeye dahil olan arsalar ile arsa teslimini mutad ve sürekli faaliyet olarak icra edenler tarafından yapılan arsa teslimleri KDV Kanunu'nun 1'nci maddesi uyarınca KDV'ye tabidir. Bunlar dışındaki arsa teslimleri KDV'ye tabi olmadığı gibi alıcıya yüklenen bir KDV sorumluluğu da söz konusu değildir.

İktisadi işletmeye dahil olsun ya da olmasın arsanın kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile müteahhide devredilmesi durumu KDV tebliğlerinde özel düzenlemeye tabi tutulmuştur. Nitekim KDVK 30 seri numaralı tebliğinin D bölümünde; konut ya da işyeri karşılığı arsa teslimi ile müteahhit tarafından arsa sahibine yapılacak işyeri ve konut teslimleri iki ayrı teslim olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla gerek iktisadi işletmeye dahil olan veya mutad ve sürekli bir faaliyetin unsuru olan arsanın teslimi ve gerekse müteahhit tarafından arsa karşılığı teslim edilen konut ve işyerleri KDV'ye tabi tutulmuştur.

Ticari bir işletme veya şirket aktifine kayıtlı olan arsanın kat karşılığı teslimi de KDV açısından arsanın satışından farklı kabul edilmemiştir. Dolayısıyla ticari işletmenin aktifine kayıtlı arsanın gerek satışı ve gerekse kat karşılığında teslimi KDV'ye tabidir. Arsanın kat karşılığı tesliminde özellikle açıklanması gereken bir diğer husus kat karşılığı teslim edilen arsa için uygulanacak KDV oranıdır. Uygulamada arsa karşılığı teslim edilecek bağımsız bölümlerin işyeri veya konut olmasına göre değişik oran belirlendiği durumlar görülmekle birlikte kanaatimizce arsanın müteahhide tesliminde normal oranda KDV uygulanması gerekir. Nitekim çalışmamızın önceki bölümlerinde izah edildiği üzere kat karşılığı arsa teslimi iki ayrı teslim olarak kabul edilmiştir. İlk teslim arsanın teslimi ikinci teslim ise müteahhidin konut veya işyeri gibi bağımsız bölümlerin teslimidir. Tebliğ uygulaması ile birbirinden ayrılmış bu iki teslimden örneğin konut olan ikincisi için uygulanacak KDV oranının birinci teslimde konu olan arsaya tatbik edilmesine imkan yoktur. İndirimli oranda KDV net alanı 150 m2 altında olan konutlar için söz konusu olup arsa teslimleri için benzer bir düzenleme söz konusu değildir.

Üzerine inşaat yapılacak arsanın satın alınması durumunda; arsa şahsa ait ve bir ticari işletmenin aktifine dahil edilmiş değil ise KDV söz konusu olmayacak ancak bir ticari işletmenin aktifinde kayıtlı ise bu satış KDV'ye tabi olacaktır. Özellikle belirtmek gerekirse; arsa için ödenen ve indirim hesaplarında yer alan KDV, teslim edilen bağımsız bölümlerin net alanı 150 m2 altında konut olması durumunda iade edilecek KDV'nin bir unsurudur.

**2.1.2-Arsa Alışının Muhasebeleştirilmesi:**

**Arsa satın alındığında;** satın alınan arsa öncelikle 250-Arsa ve Araziler hesabına alınacak, inşaat ruhsatı alınarak inşaaata başlanması durumunda 150-İlk Madde ve Malzeme hesabına alınarak inşaatın maliyetine dahil edilecektir.

**Arsa kat karşılığı sözleşme ile alındığında;** kat karşılığı sözleşme ile iktisap edilen arsanın kayıtlara dahil edilmesinde uygulamada farklı yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemler; Kat karşılığı alınan arsanın 150-İlk Madde Malzeme hesabına kaydedilerek doğrudan inşaat maliyetine alınması, arsanın maliyet hesaplarına dahil edilmeksizin 900 hesap grubuna alınarak takip edilmesi, kat karşılığı arsa kayıtlara dahil edilmeksizin yüklenen inşaat maliyetinden arsa karşılığı verilecek bölümlere ait maliyetin hesaplanarak ayrıca gösterilmesi olarak özetlenebilir.

Kat karşılığı yapılan inşaatlarda arsa maliyeti; arsa karşılığında verilecek bağımsız bölümlerin maliyetidir. Bu maliyetin de inşaat tamamlanmadan hesaplanmasına imkan bulunmadığından inşaat başlangıcında 150 hesaba dahil edilen arsa maliyeti ister vergi değeri ile alınsın ister gayrimenkul değerlemesi suretiyle belirlensin ve isterse de VUK 267 nci maddesi uyarınca belirlensin, inşaatın bitiminde oluşacak maliyeti tam olarak ifade etmesine imkan yoktur. Dolayısıyla inşaatın başlangıcında maliyete dahil edilen arsa maliyeti inşaatın bitiminde mutlaka düzeltilmeye muhtaçtır. İkinci sakınca ise mükerrer maliyet kaydedilmiş olması bakımından ortaya çıkar. Belirtildiği üzere kat karşılığı alınan arsanın maliyeti arsanın karşılığı olarak verilen bağımsız bölümlerin maliyetidir. Maliyet hesaplarına inşaat maliyetleri ile birlikte yukarıda sayılan ölçülerin biri ile belirlenen arsa maliyetinin dahil edilmesi mükerrer maliyet kaydına sebebiyet verir. Bu açıdan; arsa maliyeti kaydedilmiş olsa dahi oluşan inşaat maliyetinden tenzili zorunlu hale gelir.

Vergi İdaresi KDVK 30 seri numaralı tebliğinde yaptığı düzenlemede; kat karşılığı arsa teslimi ile arsa karşılığı bağımsız bölümlerin teslimini iki ayrı teslim olarak kabul etmiştir.

KDVK 2/1 maddesinde teslim özetle bir mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesi şeklinde tanımlanmış, 2/5 maddesinde ise trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu belirlenmiştir.

KDVK 1 seri numaralı genel tebliğin II/A-7 bölümünde trampaya ilişkin olarak “*Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde bunlar da vergiye tabi tutulacaktır.*” açıklaması yer almıştır.

KDVK 10/a maddesinde vergiyi doğuran olay mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, 10/b maddesinde ise malın teslimi veya hizmetin yapılmasından önce fatura ve benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi olarak hüküm altına alınmıştır.

Maliye İdaresi mukteza bazında açıkladığı görüşlerinde gayrimenkul bakımından teslimi iki bağımsız esasa bağlamıştır. Bunlardan ilki gayrimenkulün alıcı adına tapuya tescil edilmesi; ikincisi ise tapu tescilinden önce gayrimenkulün alıcının kullanımına terk edilmesidir.

Ticari işletmenin aktifine dahil olan bir arsanın kat karşılığı olarak müteahhide devri konusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza özeti aşağıda yer almıştır<sup>1</sup>.

“*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 inşaata başlanmak üzere fiili teslim tarihinden itibaren yedi gün içinde emsal değer üzerinden*

<sup>1</sup>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

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.”

Maliye İdaresinin gerek tebliğ yayımlamak ve gerekse mukteza vermek suretiyle açıkladığı görüşleri özetlenecek olursa;

- Kişisel servete dahil olan arsanın kat karşılığı sözleşme ile müteahhide devri KDV'ye tabi değildir ancak müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak verilen bağımsız bölümler vasfına göre % 1 veya % 18 oranında KDV tabidir.

- Ticari bir işletmenin aktifine dahil olan arsanın müteahhide kat karşılığı sözleşme ile devri KDV'ye tabidir. Tapuya tescil veya inşaatın başlamasını takip eden yedi gün içinde maliyet bedeli üzerinden fatura edilmesi ve fatura döneminde KDV'nin beyan edilmesi gerekir.

- Müteahhit tarafından arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin tapuya tescili veya tescilden önce kullanıma tahsis edilmesi durumunda yedi gün içinde fatura düzenlenmesi ve KDV'nin ilgili dönemde beyan edilmesi gerekir.

- Açıklanan görüşlerden hareketle müteahhit tarafından yapılacak muhasebe kayıtları;

a- İktisadi işletmeye dahil olmayan ( 250.000 TL değerinde ) arsa alınırsa:

_____ / _____	
150. İlk Madde Malzeme	250.000.
- Kat karşılığı alınan arsa	

336. Diğer Çeşitli Borçlar 250.000

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

b- İktisadi işletmeye dahil olan arsa alınırsa:

_____ / _____	
150. İlk Madde Malzeme	250.000.
191. İndirilecek KDV	45.000.

336. Diğer Çeşitli Borçlar 295.000.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Muhasebe kayıtlarında kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapılmak suretiyle devralınan arsa bedelinin bina maliyet bedeline dahil edildiği kabul edilmiştir. Çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere bina maliyetinin oluşması durumunda mükerrer maliyet kaydına yer vermemek bakımından gerekli düzeltme işlemleri yapılmalıdır.

**2.1.3-İnşaatın Devamı Süresince Yapılacak Muhasebe Kayıtları:**

İnşaat süresince; inşaat malzemesi alımları 150 İlk Madde Malzeme hesabına, malzemeler sarf edildikçe eş zamanlı olarak ilgili inşaatın maliyet hesaplarına alınmalıdır. Dönem sonlarında maliyet hesapları yansıtma hesaplarıyla kapatılarak oluşan yarı mamul inşaat maliyetleri işletmenin bilançosuna aktarılacaktır. İnşaat malzemesi alımı nedeniyle ödenen KDV'leri indirilecek KDV olarak kayıtlara dahil edilecek ve her KDV döneminde beyan edilecektir. Konuya ilişkin muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

- İnşaat malzemesi alışları;

_____ / _____	
150. İlk Madde Malzeme	XXX
150.001. A Malzemesi xx	
150.002 B Malzemesi xx	
191. İndirilecek KDV	XXX
102. Bankalar	XXX
102.001 A Bankası	xx
_____ / _____	

İnşaat malzemesi alışlarının mutlaka detaylı olarak alt hesaplara alınması inşaata sarf edilen malzemenin tespiti ve doğru bir inşaat maliyeti hesaplanabilmesi bakımından zorunludur. Kaldı ki bu detay; indirimli oranda teslim edilen konutlar bakımından yaşanabilecek bir KDV iade sürecinde de indirimli oranda teslim edilen konutun bünyesine dahil olan maliyet ve yüklenilen KDV'nin hesabında da kolaylık sağlayacaktır.

İnşaata sarf edilen KDV bakımından 191. İndirilecek KDV hesabında da alt kırımlara yer vermek mümkündür ancak 191 hesabın % 1, % 8 ve % 18 KDV oranları bakımından zorunlu olarak üç alt kırılımı olduğu düşünüldüğünde her kırılımın altına açılacak yeni kırılımlar KDV hesabını daha karmaşık bir hale getirebilecektir. İnşaata sarf edilen KDV gibi detay görmek isteyen işletmelerin bu detaylara 900'lü hesaplarda yer vermelerini öneriyoruz.

- İnşaat malzemeleri sarf edildikçe;

_____ / _____	
710. Direkt İlk Madde Malzeme	XXX
710. 001. A İnşaatı xx	
150. İlk Madde Malzeme	XXX
150.001. A Malzemesi xx	
_____ / _____	

Devam eden inşaatlar bakımından 710 hesaba açılacak alt hesaplar diğer maliyet hesaplarına da açılmalıdır. Örneğin A inşaatına sarf edilen malzeme detayları izlenirken 720 hesapta aynı inşaata sarf edilen işçilikler de izlenmelidir.

- İnşaat devam ettiği sürece dönem sonlarında;

711. Direkt İlk Madde Malzeme Yansıtma	XXX	
721. Direkt İşçilik Yansıtma	XXX	
710. Direkt İlk Madde Malzeme	XXX	XXX
720. Direkt İşçilik		XXX
151. Yarı Mamül Üretim	XXX	
151.001. A İnşaatı xx		
711. Direkt İlk Mad. Malz. Yansıtma	XXX	
721. Direktt İşçilik Yansıtma		XXX

İnşaat devam ettiği sürece inşaata ilişkin gelir ve giderler sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin bilançoya taşınır. Devam eden inşaatın maliyetleri 151 hesapta yer alırken, örneğin topraktan yapılan bir daire satışı karşılığında alınan bedel de 340 Alınan Sipariş Avansları hesabında yer alacaktır.

İnşaatın bitiminde ise 151-Yarı Mamul Üretim hesabı biten inşaat bakımında kapanacak ve 152-Mamuller hesabına alacak sarf edilen giderler ise ilgili sonuç hesaplarına aktarılacaktır.

### 3-KONUT TESLİMİ VE İNDİRİMLİ ORANDA KDV İADESİ

#### 3.1-İndirimli Oranda KDV İadesinin Genel Esasları:

İndirimli oranda KDV iadesi 4369 sayılı kanun ile 3065 sayılı KDV Kanunu 29'uncu maddesinde yapılan değişiklikle mevzuatımıza dahil olmuştur. İndirimli oranda KDV iadesine yönelik olarak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan tebliğ düzenlemeleri 2000 yılında yayımlanan KDVK 74 seri numaralı genel tebliğ ile başlamış ve indirimli oranda KDV iadesinin genel esasları KDVK 74, 76, 85 ve 99 seri numaralı tebliğler ile belirlenmiştir.

Gerek tebliğ düzenlemeleri ve gerekse açıklanan idare görüşlerinden indirimli oranda KDV iadesinin genel esaslar aşağıda açıklanmıştır.

#### 3.1.1-İndirimli Orana Tabi Malın Teslimi Hizmetin İfası:

İndirimli oranda KDV iadesinin konusu; indirimli oranda teslim edilen mal ve hizmetlerin bünyesine girmekle birlikte indirim yoluyla telafi edilemeyen ve ilgili yıl için Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş olan miktarı aşan KDV'dir. Dolayısıyla; KDV iadesinden söz edebilmek için indirimli orana tabi malın teslimi veya hizmetin ifa edilmiş olması şarttır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere gayrimenkuller bakımından teslim tapu tescili veya gayrimenkulün tapu tesliminden önce kullanılmaya başlanmış olması şartına bağlanmıştır. Örneğin, inşaat firmasının gayrimenkulleri satmış ve faturalarını düzenlemiş olmakla birlikte henüz tapuların verilmemiş olduğu durumda gayrimenkulün alıcısı veya kiracısı tarafından kullanılmaya başlanmış olması gayrimenkul bakımından teslim sayılacaktır.

Gayrimenkulün teslimi, özellikle, topraktan satış yapılarak kat irtifaklı arsa payı tapusu verildiği durumlarda özellik arz eder. Kat irtifaklı arsa payı tapusunun verilmiş olması KDV bakımından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olduğu anlamını taşımaz.

*Topraktan konut ya da iş yeri satışlarında KDV'nin doğması, müteahhit tarafından taahhüt edilen gayrimenkulün yapımının tamamlanarak tasarruf hakkının alıcıya devredilmesi ile gerçekleşir. Konut ya da işyeri tamamlanmadıkça ve üzerindeki tasarruf hakkı alıcıya devredilmediği müddetçe, taraflar arasında yapılan sözleşmelerin, teminatların ve ödemelerinin KDV'nin doğumu açısından hiçbir anlamı yoktur. Her ne kadar Medeni Hukuk açısından, alıcı adına arsa üzerinde irtifak hakkının kurularak tapuya tescili mülkiyetin devri olarak değerlendirilse de, vergi hukuku açısından şekli değil fiili duruma itibar edilir. Vergilemede esas, muamelelerin gerçek mahiyeti olduğundan, bu vakada vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi arsa payının alıcı adına tescili ile değil, inşaatın bağımsız bölümlerinin tamamlanarak iktisadi tasarruf hakkının alıcıya bırakılması ile gerçekleşir. Zira bazen tapuya tescil işlemlerinin, bağımsız bölümlerin tamamlanarak alıcıların fiili kullanımına terk edilmesinden çok sonra gerçekleştiği görülebilmektedir. Bu durumda da yine aynı esasa dayanarak, gayrimenkulün tamamlanarak iktisadi tasarruf hakkının alıcıya devriyle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği, vergileme açısından şekli bir prosedür olan tapuda tescili beklemeye gerek olmadığı söylenebilir<sup>2</sup>.*

*Yasal olarak inşaatın bitmiş sayılması için yapı kullanma izninin (iskan ruhsatı) alınmış olması gerekir. Dolayısıyla topraktan gayrimenkul teslimlerinde gerek gelir veya kurumlar vergisi gerek KDV açısından vergiyi doğuran olay iskan ruhsatının alındığı tarihte vuku bulacaktır. Ancak ruhsatın gecikmesi durumunda eğer inşaat fiilen kullanılmaya başlanmışsa (içine yerleşme, kiralama gibi şekillerde) yani alıcının tasarrufuna terk edilmişse, kullanılmaya başlandığı tarihte inşaatın tamamlanarak teslim edildiğinin ve yukarıda belirttiğimiz vergiler açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin kabulü gerekir (İskan ruhsatı alınmadan önce alıcının dekorasyon yapmak üzere anahtar teslim alması bize göre fiili kullanımın başlaması anlamına gelmez. Yapının fiilen konut ya da iş yeri olarak kullanılmaya başlaması halinde "fiili kullanım" gerçekleşir.)<sup>3</sup>.*

Konut veya işyerinin fiilen kullanılmaya başlanma tarihinin ispatı bakımından elektrik, doğalgaz, su v.b. kullanımları veya abonelik belgelerini de kullanmak mümkündür.

Konut teslimlerinde, KDV iade hakkının doğması da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması ile birlikte gerek satışlar ve gerekse arsa karşılığı teslimler bakımından faturaların düzenlenmiş olması ve düzenlendiği dönemde KDV beyanlarına dahil edilmiş olması gerekir. İnşaat firması tarafından tamamlanmış olmakla birlikte teslim edilmemiş olan bağımsız bölümlerin KDV iade hesaplamasına dahil edilmesine imkan yoktur.

<sup>2</sup>MAÇ Mehmet, TÜRÜT Şenol, "Topraktan Konut Ya Da İşyeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay Ve Matrah", Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2000 Sayısı

<sup>3</sup>MAÇ Mehmet, TÜRÜT Şenol, "Topraktan Konut Ya Da İşyeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay Ve Matrah", Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2000 Sayısı

**3.1.2-Bakanlar Kurulu Tarafından Belirlenen Yıllık Sınır:**

İndirimli oranda KDV iadesi alınabilmesi bakımından KDVK 99 seri tebliğ ekinde yer alan hesaplama tablosuna göre hesaplanacak iade tutarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen yıllık sınırı aşması şarttır. Bu sınır 2010 yılı için 13.300 TL'dir. 2009 yılına ait olup 2010 yılında yıllık olarak alınacak iadeler bakımından sınır 13.000 TL'dir.

**3.1.3-KDV İadesinin Nakden Veya Mahsuben Talep Edilmesi:**

KDVK 99 seri numaralı genel tebliği ile indirimli oranda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükelleflere yıl içinde mahsuben KDV iadesi hakkı tanınmıştır. Mahsuben iade talebi sayılan şartların mevcudiyeti halinde indirimli oranda teslim ve hizmetlerin ait olduğu dönemde yapılabilecektir. Yıl içinde mahsuben iade edilemeyen tutarlar mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. Gerek yıl içindeki mahsuben iade tutarları ve gerekse takip eden yılda talep edilecek nakden veya mahsuben KDV iade tutarlarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen limitleri aşan bölümünün 4.000 TL ye kadar olan bölümü inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. 4.000 TL'yi aşan bölümü ise teminat mektubu ile veya inceleme raporu ile yerine getirilecektir. Yeminli Mali Müşavir tarafından düzenlenen KDV iadesi tasdik raporu inceleme raporu olarak kabul edilecektir. Teminat mektubunun çözümü ise vergi inceleme raporu veya Yeminli Mali Müşavir tasdik raporuna göre yapılacaktır. Yeminli Mali Müşavir tasdik raporları bakımından yıllık sınırlar tatbik edilir ancak Yeminli Mali Müşavir ile tam tasdik sözleşmesi imzalayan mükellefler bakımından limit söz konusu değildir.

**3.1.4-KDV İadesinin Talep Edilebileceği Dönem:**

İndirimli oranda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükelleflerin yıl içinde mahsuben iade yoluyla gideremedikleri veya yıl içinde mahsuben iade talep etmedikleri KDV iade alacaklarını takip eden yılın Ocak – Kasım dönemlerinden birinde nakden veya mahsuben talep etmeleri mümkündür. KDVK 85 seri numaralı genel tebliğinin A/4 bölümünde yer alan; “İlgili yılın Ocak-Kasım arasındaki dönemlerde verilecek beyannamelerde iade hakkını kullanmayıp yüklendiği vergileri indirim konusu yapmayı tercih eden mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir. ” şeklindeki düzenleme mükellefler açısından takip eden yıldaki iade taleplerinin mutlaka Ocak-Kasım dönemlerinden birinde yerine getirilmesi konusunda bağlayıcılık ifade etmektedir. Bu durumda örneğin 2009 yılında gerçekleşen indirimli orana tabi işlemlere ilişkin KDV iadesinin talep edilebileceği son tarih Kasım/2010 dönemi beyannamesinin verileceği 24/12/2010 tarihi olacak, söz konusu iadenin daha sonraki tarihlerde düzeltme beyanı yoluyla talep edilmesi mümkün olmayacaktır.

Dolayısıyla; indirimli orana tabi işlemler için yılı geçtikten sonra KDV iadesi alınabilmesi takip eden yılın Ocak-Kasım dönemlerinden birinde iade talep edilmesiyle mümkündür. Daha önceki yıllarda yapılan işlemler için ise KDV iadesi söz konusu değildir.



İade talebinin zamanına ilişkin düzenlemeler açıklandığı şekilde olmakla birlikte Danıştay; KDV iadesinin KDVK 29/2 maddesi uyarınca sağlanan bir hak olduğu ve tebliğ düzenlemesi ile bu hakkın kısıtlanamayacağı yönünde karar vermiştir<sup>4</sup>.

### 3.1.5-Genel Gider ve Amortisman Tabi Kıymetler İçin Yüklenen KDV'den Pay Verilmesi:

KDVK 76 seri numaralı genel tebliğinin 3. bölümünde yer alan; *"İndirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına, genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen vergiler dahildir. Bu konuyla ilgili olarak önceki Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalara uyulmak kaydıyla, indirimli orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar, iade hesabına dahil edilecektir."* şeklindeki düzenlemeyle genel imal ve idare giderleri ile amortisman tabi iktisadi kıymetler için yüklenen vergilerden iadeye pay vermek mümkün hale getirilmekle birlikte indirimli orandaki işleme pay verirken kullanılacak kritere yönelik bir belirleme yapılmamıştır. Kanaatimizce, birden fazla indirimli orana tabi işi veya indirimli orana tabi işlerle birlikte normal orana tabi işleri de yapan mükellefler bakımından faaliyet yapısına göre işlerden elde edilen hasılat veya işlere sarf edilen maliyet gibi bir kriter alınmasında bir sakınca bulunmamaktadır.

### 3.2-Konut Teslimlerinde KDV İadesine İlişkin Esaslar:

#### 3.2.1-İndirimli Orana Tabi Konut Teslimleri:

Çalışmanın önceki bölümlerinde yer aldığı üzere indirimli orana tabi olan, kullanım alanı 150 m<sup>2</sup> altında olan konut teslimleridir. Konutun kullanım alanını, yapı ruhsatında ilgili bağımsız bölüm için yer alan brüt alan olarak kabul etmek söz konusu olmaz. Nitekim kullanım alanına ilişkin belirleme KDVK 9 ve 30 seri numaralı genel tebliğlerinde yer almıştır. Buna göre;

- 150 m<sup>2</sup> net alanın hesabında, müstakil olarak kullanılacak her bir bina, kat ve bağımsız bölüm ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

- "Net alan" deyimi faydalı alanı ifade etmektedir. Faydalı alandan maksat, konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alandır.

- Plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda istisna, sadece konut olarak kullanılacak olan bölümlere uygulanacaktır.

- Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak istisna kapsamı içinde mütalaa edilecektir.

- Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır.

- Konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları; karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları; bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m.den yüksek terasların toplamının 2 m<sup>2</sup>'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında

<sup>4</sup> Danıştay 9'uncu Dairesinin 23/05/2005 Tarih ve 2005/694 Sayılı Kararı

kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar; çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler; iki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler; bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m<sup>2</sup>'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo; kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık; bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m<sup>2</sup>'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, faydalı alan dışındadır.

- Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m<sup>2</sup>'yi, garajların 18 m<sup>2</sup>'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler.

Dikkat edileceği üzere KDVK 9 ve 30 seri numaralı genel tebliğlerinde yer alan belirlemeler tebliğlerin yayımlandığı dönemde uygulanmakta olan konut istisnasına yönelik belirlemeler olmakla birlikte net alanın hesabına yönelik olarak kullanılmaya devam edilmektedir.

Tebliğ düzenlemelerinde prensip olarak faydalı alana dahil edilen bölümlerden balkon ve terasların 2 m<sup>2</sup>'yi, bina dışında bulunan kömürlük ve depoların 4 m<sup>2</sup>'yi, garajların 18 m<sup>2</sup>'yi aşan bölümü, net alanı mutlaka 150 m<sup>2</sup> hesabında dikkate alınacaktır. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada; konutlardan ayrı olarak kullanılması mümkün olmayan balkonların 2 m<sup>2</sup>'yi aşan bölümünün net alan içinde değerlendirilmesi gerekmekte olduğu yönünde görüş bildirilmiştir<sup>5</sup>.

Tebliğ düzenlemelerinde faydalı alan içinde sayılan bölümler indirimli oranda teslim edilen konutun bir unsuru olarak mütalaa edilir ve konutun teslimi ile birlikte bu bölümler de KDV iadesinin hesabında dikkate alınır. Bina içinde ve dışında tebliğde faydalı alana dahil edilmemiş ortak kullanım alanlarından teslim edilen konutlara isabet eden bölümün KDV'sinin de KDV iade hesabında dikkate alınması gerekir. Faydalı alan dışındaki ortak kullanım alanlarının konutlardan bağımsız olarak anlam ifade etmemesi nedeniyle bu bölümlere isabet eden KDV'nin de her bağımsız bölüme pay verilerek suretiyle değerlendirilmesi zorunlu hale gelmektedir.

### 3.2.2-Konut Tesliminde KDV İade Hesabına Dahil Edilmeyen Unsurlar:

Maliye Bakanlığının konuya ilişkin olarak mukteza bazında açıklamış olduğu görüşlerinde iki önemli belirleme yapılmaktadır<sup>6</sup>.

Bunlardan ilki; konutların ortak kullanımına ait olan ve sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere yapılan alanlara (havuz, bahçe düzenlemesi, pergole vb.) ilişkin KDV, indirim konusu yapılabilecek ancak konut satışına ait iade hesabına dahil edilmeyeceğidir. İkincisi ise net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut ile birlikte konut fiyatına dahil olarak teslim edilen; jakuzi, mobilya, beyaz eşya, taşınabilir klima gibi eşyaların konut teslimi olarak değerlendirilemeyeceği ve bu eşyaların tesliminde, eşyanın tabi olduğu oranının uygulanması gerektiğidir<sup>7</sup>.

<sup>5</sup>Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı 20/06/2007 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-07- /950 Sayılı Muktezası

<sup>6</sup>11.06.2008 tarih ve 53/5328-2478 sayılı Özelge

<sup>7</sup>Şükrü Kızılot; Hürriyet Gazetesinin 28/09/2009 Tarihli Köşe Yazılarından Alınmıştır.

Kanaatimizce Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan bu görüş 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konutlara sağlanan sosyal amaçlı bir vergi bağışıklığının, lüks sayılabilecek unsurlar bakımından da kullanımının önlenmesi temel görüşüne dayanmaktadır.

### **3.2.3. Arsa Karşılığı Konut veya İşyeri Teslimlerinde Uygulanacak Emsal Bedel**

Çalışmamızın önceki bölümlerinde KDVK 30 seri numaralı genel tebliğinde; kat karşılığı işlerde, arsanın teslimi ile arsa karşılığında konut ve işyeri teslimleri iki ayrı teslim olarak kabul edilmiş ve emsal bedel üzerinden KDV'ne tabi tutulması gerektiği belirtilmiş ancak emsal bedel ölçüsüne yönelik bir açıklama yapılmamıştır.

Konuya ilişkin olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir müktezada; " *Emsal bedelin; müteahhide yapılan arsa tesliminde VUK 267 nci maddesi 3. sırasında yer alan takdir esasının, müteahhid tarafından teslim edilen bağımsız bölümler için ise maliyetin belli olması hususu dikkate alınarak VUK 267 nci maddesi 2. sırasında yer alan maliyet bedeli esasının uygulanması gerektiği* " yönünde görüş bildirilmiştir. ( 6 )

### **3.3.-İndirimli Oranda KDV İadesinin Hesaplanması:**

İndirimli oranda KDV iadesinin hesaplanmasına ilişkin açıklamalar KDVK 74, 76, 99 seri numaralı KDV tebliğlerinde yer almıştır. Tebliğ açıklamaları kapsamında KDV iadesinin hesaplanma kriterleri aşağıda yer almıştır.

- İade tutarının hesaplanmasına her takvim yılının ocak ayı itibariyle başlanacaktır.

- İndirimli orana tabi işlemin bünyesine giren KDV ( yüklenen KDV ) ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan KDV mükellef tarafından defter ve belgeleri esas alınarak hesaplanacaktır.

- Yüklenen KDV'den hesaplanan KDV düşüldükten sonra ilgili dönemde devreden KDV bulunup bulunmadığına bakılacak, devreden KDV mevcut ve ( yüklenen-hesaplanan ) farkından büyük ise ( yüklenen-hesaplanan ) farkının tamamı, küçük ise devreden KDV tutarı ilgili döneme ait iade tutarı olarak dikkate alınacak devreden KDV yoksa ilgili dönem için iade söz konusu olmayacaktır.

- Yüklenen KDV - Hesaplanan KDV farkı ( A ) ve devreden KDV ( D ) ile ifade edilerek formülize edilecek olursa;

A küçük D ise A'nın tamamı kadar iade edilecek vergi,

A büyük D ise D tutarı kadar iade edilecek vergi söz konusu olacak,

D = 0 ise ilgili dönemde iade söz konusu olmayacaktır.

- Şubat döneminde hesaplama aynı şekilde yapılacak olmakla birlikte mevcut ise ocak ayına ait iade edilebilir vergi tutarı ( yüklenen – hesaplanan ) farkına dahil edilerek devreden vergi ile kıyaslanması bu toplamdan sonra yapılacaktır.

- Yukarıdaki formüle önceki döneme ait iade tutarı ( Ö ) dahil edilecek olursa:

( A+Ö) küçük D ( Şubat ) ise ilk iki dönemin hesaplanan iadesinin tamamı kadar iade edilecek vergi,

( A+Ö) büyük D ( Şubat ) ise ilk iki dönem için Şubat devreden KDV tutarı kadar iade edilecek vergi söz konusu olacak,

D=0 ise ilk iki dönemde iade söz konusu olmayacaktır.

- Hesaplamalar açıklandığı şekilde Aralık dönemi sonuna kadar yapılacak, Aralık döneminde hesaplanmış olan iade edilebilir vergi tutarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen miktarı ( 2009 yılı için 13.000 TL, 2010 yılı için 13.300 TL ) aşan kısmı nakden veya mahsuben iade talep edilebilecektir.

- ilgili dönem içinde mahsuben iade talep edecek mükellefler bakımından da hesaplama şekli aynı olmakla birlikte içinde bulunulan yılda mahsuben iade talebi ocak ayından başlanmak suretiyle hesaplanan iade edilebilir vergi tutarının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen limitin aşılması ile mümkün olabilecektir.

### 3.3.1-Çözümlü Açıklamalı Örnek:

#### 3.3.1.1-Örnek Veriler:

Mersinde inşaat faaliyetiyle iştigal etmekte olan Balcılar İnşaat Ltd. Şti. 2008 yılında faaliyete geçmiş ve aktifinde yer alan arsa üzerine inşasına başlamış olduğu binayı tamamlayarak 05/03/2009 tarihinde iskan ruhsatı almıştır.

İnşaa edilen bina;

Mesken (140 m2) 8 adet

Mesken (50 m2) 2 adet

İşyeri (180 m2) 1 adet

olmak üzere 11 bağımsız bölümden oluşmaktadır. İnşaat ruhsatında toplam inşaat alanı 1.650 m2 olarak yer almış olup bağımsız bölümlerin dışında kalan ortak alanlar toplamı 250 m2'dir.

Balcılar İnşaat Ltd. Şti.'nin 2009 yılı mesken satış faturalarına ilişkin özet bilgiler aşağıdaki tabloda yer almış olup inşaa edilen konutların tamamı satılmış işyeri ise şirket merkezi olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Tarih	Nevii	Miktarı	Tutarı	KDV	Toplam
31.03.2009	MESKEN	1 ad	104.750,00	1.047,50	105.797,50
31.03.2009	MESKEN	1 ad	104.750,00	1.047,50	105.797,50
		<b>2 ad</b>	<b>209.500,00</b>	<b>2.095,00</b>	<b>211.595,00</b>
01.07.2009	MESKEN	1 ad	104.750,00	1.047,50	105.797,50
01.07.2009	MESKEN	1 ad	107.000,00	1.070,00	108.070,00
01.07.2009	MESKEN	1 ad	111.460,40	1.114,60	112.575,00
01.07.2009	MESKEN	1 ad	108.250,00	1.082,50	109.332,50
		<b>4 ad</b>	<b>431.460,40</b>	<b>4.314,60</b>	<b>435.775,00</b>
01.09.2009	MESKEN	1 ad	38.500,00	385,00	38.885,00
		<b>1 ad</b>	<b>38.500,00</b>	<b>385,00</b>	<b>38.885,00</b>
01.10.2009	MESKEN	1 ad	99.455,44	994,55	100.450,00
01.10.2009	MESKEN	1 ad	90.000,00	900,00	90.900,00
		<b>2 ad</b>	<b>189.455,44</b>	<b>1.894,55</b>	<b>191.350,00</b>
01.12.2009	MESKEN	1 ad	45.000,00	450,00	45.450,00
		<b>10 ad</b>	<b>913.915,85</b>	<b>9.139,16</b>	<b>923.055,01</b>

Balçılar İnşaat Ltd. Şti.'nin 2008 yılından bir sonraki döneme devreden KDV'si 82.630-TL olup 2009 yılı KDV beyanlarına ilişkin özet bilgiler aşağıdaki tabloda yer almıştır.

Dönemi	Teslim ve Hizm.Tut	Hes.KDV	Toplam KDV	Önc.Dön.Dev. KDV	Dön.Ait İnd.KDV	İnd.Toplamı	Ödenecek KDV	Dev. KDV
Ocak 09	-	-	-	82.630,00	5.869,00	88.499,00	-	88.499,00
Şubat 09	-	-	-	88.499,00	14.586,00	103.085,00	-	103.085,00
Mart 09	247.923,73	9.011,27	9.651,27	103.085,00	2.530,00	105.615,00	-	95.963,73
Nisan 09	-	-	-	95.963,73	1.890,00	97.853,73	-	97.853,73
Mayıs 09	-	-	-	97.853,73	3.216,00	101.069,73	-	101.069,73
Haziran 09	-	-	-	101.069,73	2.865,17	103.934,90	-	103.934,90
Temmuz 09	431.460,40	4.314,60	5.854,60	103.934,90	2.712,14	106.647,04	-	100.792,44
Ağustos 09	-	-	-	100.792,44	1.567,00	102.359,44	-	102.359,44
Eylül 09	38.500,00	385,00	385,00	102.359,44	3.544,18	105.903,62	-	105.518,62
Ekim 09	197.455,44	3.334,55	10.984,55	105.518,62	2.509,27	108.027,89	-	97.043,34
Kasım 09	-	-	-	97.043,34	2.645,00	99.688,34	-	99.688,34
Aralık 09	45.000,00	450,00	450,00	99.688,34	1.440,00	101.128,34	-	100.678,34

### 3.3.1.2-İndirimli Oranda Satış Yapılan Dairelere Yüklenen KDV'nin Hesaplanması:

İndirimli oranda satışı yapılan dairelere yüklenen KDV'nin hesaplanması uygulama bakımından zorunludur. Nitekim genel olarak KDV iadesinde iade alınabilecek KDV istisnaya veya indirimli orana konu olan teslim veya hizmetin bünyesine giren KDV'dir.

Hesaplamaya öncelikle inşaat alanına m<sup>2</sup> başına sarf edilen harcama KDV'si hesaplanarak başlanacaktır. Bunun için, inşaata sarf edilen toplam KDV, inşaat ruhsatında yer alan toplam inşaat alanına bölünecektir. Genel gider ve amortisman tabii iktisadi kıymetler için sarf edilen KDV'den inşaata isabet eden bölüm ilgili inşaata sarf edilen toplam KDV hesabında dikkate alınabilir.

Örneğimizdeki verilerden hareketle indirimli oranda satışı yapılan dairelere yüklenen KDV aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

TOPLAM YÜKLENİLEN KDV				103.085,00 TL
TOPLAM m <sup>2</sup> ALAN				1.650,00 m <sup>2</sup>
AÇIKLAMA	Brim Alan (m <sup>2</sup> )	Toplam Brim (Adet)	Toplam Alan (m <sup>2</sup> )	
DAİRE - MESKEN	140 m <sup>2</sup>	8	1.120 m <sup>2</sup>	
DAİRE - MESKEN	50 m <sup>2</sup>	2	100 m <sup>2</sup>	
DÜKKAN - İŞYERİ	180 m <sup>2</sup>	1	180 m <sup>2</sup>	
ORTAK ALAN (DİĞER ORTAK ALANLAR)	250 m <sup>2</sup>		250 m <sup>2</sup>	
<b>TOPLAM</b>		11	<b>1.650 m<sup>2</sup></b>	
<b>m<sup>2</sup> BAŞINA SARF EDİLEN KDV ( 103.085,00 TL / 1.650 m<sup>2</sup> )</b>				<b>62.48 TL</b>

### TESLİMİN YAPILDIĞI DÖNEMDE TESLİME KONU İNŞAATA AİT YÜKLENİLEN KDV'NİN HESAPLANMASI ( ORTAK ALAN PAYLARI DAHİL EDİLMEMİŞTİR )

AÇIKLAMA	Toplam Alan (m <sup>2</sup> )	YÜKLENİLEN KDV TUTARI
MART AYI SATILAN 2 X 140 m <sup>2</sup> DAİRE	280 m <sup>2</sup>	17.494,40
TEMMUZ AYI SATILAN 4 X 140 m <sup>2</sup> DAİRE	560 m <sup>2</sup>	34.988,80
EYLÜL AYI SATILAN 1 X 50 m <sup>2</sup> DAİRE	50 m <sup>2</sup>	3.124,00
EKİM AYI SATILAN 2 X 140 m <sup>2</sup> DAİRE	280 m <sup>2</sup>	17.494,40
ARALIK AYI SATILAN 1 X 50 m <sup>2</sup> DAİRE	50 m <sup>2</sup>	3.124,00
<b>TOPLAM</b>	<b>1.220 m<sup>2</sup></b>	<b>76.225,60</b>

Örneğimizdeki inşaat firmasının sadece bir inşaat işi olması nedeniyle inşaatın tamamlanmasına kadar geçen süre içinde sarf edilen toplam KDV hesaplamaya esas alınmıştır. İnşaata sarf edilen toplam KDV 103.085,00 TL olup 1.650 m2 inşaat alanında m2 başına sarf edilen KDV 62.48 TL olarak hesaplanmıştır. Metrekare başına sarf edilen KDV'nin ilgili KDV döneminde indirimli oranda satışı yapılan daire m2 toplamı ile çarpılması sonucunda, ilgili dönemde indirimli oranda satışı yapılan dairelere yüklenen KDV hesaplanmıştır.

Hesaplama sadece satışı yapılan daire alanına isabet eden KDV yer almıştır. Satışı yapılan dairelere isabet eden ortak kullanım alanlarının hesaplanması ve satışın yapıldığı dönem yüklenen KDV'lerine dahil edilmesi gerekir. Satışı yapılan dairelere isabet eden ortak kullanım alanı çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere daire alanına dahil edilmeyen ve faydalı alan dışında olduğu kabul ortak kullanım alanlarıdır.

Örneğimizde ortak kullanım alanlarına isabet eden KDV'nin dağılımı ve bu alana isabet eden KDV'nin satışın yapıldığı dönemde, satışı yapılan dairelere isabet eden bölümü aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır

	Kullanım alanları ( m <sup>2</sup> )	Ortak Alan Payı	Ortak Alan	Ortak Alan Payı	Ortak Alan payına isabet eden KDV
140 m <sup>2</sup> Konut Alanı	1.120	% 80	250	200	12.496,00
50 m <sup>2</sup> konut alanı	100	% 7,14	250	17,85	1.115,27
İşyeri alanı	180	% 12,86	250	32,15	2.008,73
<b>TOPLAM</b>	<b>1.400</b>	<b>% 100</b>	<b>250</b>	<b>250</b>	<b>15.620,00</b>

Ortak alan payları 8 adet 140 m2 daire için 12.496,00 TL olup daire başına düşen ortak alan KDV'si ( 12.496,00 / 8 ) = 1.562 TL

Ortak alan payları 2 adet 50 m2 daire için 1.115,27 TL, 1 adet daire için 557.64 TL olup dairenin satıldığı dönemde yüklenen KDV toplamına dahil edilecektir.

Ortak kullanım alanına isabet eden KDV'nin ilgili dönemde satışı yapılan dairelere isabet eden kısmının dahil edilmesi ile dönemsel olarak yüklenen KDV'leri aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

	Konut Alanı İçin Yüklenen KDV	İsabet Eden Ortak Alan İçin Yüklenen	Toplam Yüklenen KDV
MART AYI SATILAN 2 X 140 m2 DAİRE	17.494,40	3.124,00	20.618,40
TEMMUZ AYI SATILAN 4 X 140 m2 DAİRE	34.988,80	6.248,00	41.236,80
EYLÜL AYI SATILAN 1 X 50 m2 DAİRE	3.124,00	557,64	3.681,64
EKİM AYI SATILAN 2 X 140 m2 DAİRE	17.494,40	3.124,00	20.618,40
ARALIK AYI SATILAN 1 X 50 m2 DAİRE	3.124,00	557,64	3.681,64
<b>TOPLAM</b>	<b>76.225,60</b>	<b>13.611,28</b>	<b>89.836,88</b>

### 3.3.1.3-İndirimli Oranda Satışlar İçin KDV İade Hesaplama Tablosunun Düzenlenmesi:

İndirimli oranda KDV iade hesaplama tablosunun düzenlenebilmesi için gerekli olan unsurlardan; indirimli orandaki satışlara isabet eden KDV hesaplandıktan sonra gerekli olan diğer unsurlardan bi-

ri indirimli orandaki satışlar ve bu satışlar için hesaplanan KDV'dir. Özellikle vurgulamak gerekirse; hesaplama tablosunda yer alan hesaplanan KDV işletmenin ilgili dönemdeki toplam hesaplanan KDV si değil münhasıran indirimli orandaki teslim ve hizmetleri için hesapladığı KDV'dir. Bu husus, KDVK 74 seri nolu genel tebliğinin 1.2. bölümünde açıklanmıştır.

Yapılan açıklamalardan sonra hesaplama tablosu aşağıdaki şekilde oluşturulacaktır.

Dönem	İndirimli Orana Tabi İşlem			Fark (4-3)	Önceki Dönem Sonu	Toplam (5+6)	Devreden KDV	Cari Dönem Sonu	Mahsup Edilecek KDV'
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Ocak		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	88.499,00	0,00	
Şubat		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	103.085,00	0,00	
Mart	209.500,00	2.095,00	20.618,40	18.523,40	0,00	18.523,40	95.963,73	18.523,40	
Nisan		0,00	0,00	0,00	18.523,40	18.523,40	97.853,73	18.523,40	
Mayıs		0,00	0,00	0,00	18.523,40	18.523,40	101.069,73	18.523,40	
Haziran		0,00	0,00	0,00	18.523,40	18.523,40	103.934,90	18.523,40	
Temmuz	431.460,40	4.314,60	41.236,80	36.922,20	18.523,40	55.445,60	100.792,44	55.445,60	
Ağustos		0,00	0,00	0,00	55.445,60	55.445,60	102.359,44	55.445,60	
Eylül	38.500,00	385,00	3.681,64	3.296,64	55.445,60	58.742,24	105.518,62	58.742,24	
Ekim	189.455,45	1.894,55	20.618,40	18.723,85	58.742,24	77.466,09	97.043,34	77.466,09	
Kasım		0,00	0,00	0,00	77.466,09	77.466,09	99.688,44	77.466,09	
Aralık	45.000,00	450,00	3.681,84	3.231,84	77.466,09	80.697,93	100.678,34	80.697,93	67.697,93
<b>Toplam</b>	<b>913.915,85</b>	<b>9.139,15</b>	<b>89.837,07</b>	<b>80.697,93</b>	<b>77.466,09</b>	<b>80.697,93</b>	<b>100.678,34</b>	<b>80.697,93</b>	<b>67.697,93</b>

Tablonun tetkikinden de anlaşılacağı üzere;

Mükellefin, 2009 yılı içinde mahsuben iade hakkının doğduğu dönem Mart dönemidir. Nitekim, bu dönemde yüklenen – hesaplanan KDV farkı 18.523 TL olup 2009 yılı için uygulanan 13.000 TL lik sınır aşılmıştır. Bu dönemden itibaren hesaplanan KDV iadesinin 13.000 TL'sini aşan bölümünü teminat mektubu ve vergi inceleme raporu ile mahsuben iade talep etmesi mümkündür. Yeminli Mali Müşavir raporu da inceleme raporu olarak kabul edilmiştir.

Tabloda yer alan yüklenen ve hesaplanan KDV'leri çalışmanın önceki bölümlerinde hazırlanan tablolardan alınmıştır. Hesaplama, ilk hesaplama dönemi için 4 ve 3 nolu sütunların farkı alınarak 5 nolu sütuna yazılmış ve bu sütunun toplamı 8'inci sütunda yer alan devreden KDV ile kıyaslanmıştır. Devreden KDV'ni aşmayan hesaplanan iade tutarı ilgili dönem iade tutarı olarak alınmıştır. Bu tutar bir sonraki dönemde devredildikten sonra takip eden dönemlerde yine 4 ve 3 nolu sütunların farkı alınmış, 6 ncı sütunda yer alan önceki dönem iade tutarına dahil edildikten sonra bu kez 7'nci sütunda hesaplanan toplam iade tutarı 8'inci sütunda yer alan devreden KDV ile kıyaslanmış ve bu tutarı aşmayan kısım dönem iadesi olarak dikkate alınmıştır. Hesaplanan iadenin devreden KDV'yi aştığı durumlarda iadenin sınırı devreden KDV tutarıdır. Örneğin Ekim döneminde devreden KDV'nin 97.043,34 TL yerine 67.043,34 TL olduğu varsayımında ilgili dönem iade tutarı 77.466,09 TL değil ilgili dönemdeki 67.043,34 TL olacak ve bu tutar bir sonraki dönemde de önceki dönem sonu iade tutarı olarak yer alacaktır.

Yüklenen KDV'nin hesabı sadece indirimli oranda teslimin bulunduğu dönemler itibariyle yapılacaktır. Nitekim indirimli oranda satışın olmadığı dönemler bakımından KDV iadesi de söz konusu olmaz.

Örneğimizdeki mükellefin 2010 Ocak – Kasım dönemlerinden birinde talep edebileceği iade tutarı 67.697,93 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar, hesaplanan iade tutarından Bakanlar Kurulu tarafından 2009 yılı için belirlenen 13.000 TL'nin düşülmesi sonucunda hesaplanmıştır. Nitekim indirimli oranda KDV iadesi Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen sınırın aşılması durumunda ve sınırı aşan kısım kadar talep edilebilecektir.

#### 4-SONUÇ

Çalışmamızda, konut teslimlerinde KDV iade sürecini özetlemeye çalıştık. Genel olarak bakıldığında, ülkemizde inşaat sektörü lokomotif sektörlerin başında sayılmakla birlikte gerek arsa karşılığı yapılan inşaat süreci ve gerekse KDV iade sürecine yönelik uygulamaların içerdiği sorunlar çözüme muhtaçtır.

Örneğin çalışmamızda yer alan şirket aktifindeki arsanın kat karşılığı verilmesi konusunda karşılıklı teslim zamanı belirlenmesi gereklidir. Nitekim mevcut uygulamada; bir tarafa arsa karşılığı emsal bedelle düzenlenen fatura KDV sini ödeme mecburiyeti getirilmişken diğer tarafın belki iki yıl gibi bir süre sonucunda yapacağı karşılıklı teslim ile bunu telefi imkanı vardır. "Karşılıklı teslimlerin gerçekleştiği dönem" şeklinde yapılacak bir belirleme bu sorunu giderecek mahiyettedir. Kaldı ki arsa karşılığı teslimler konusundaki düzenlemeler Danıştay tarafından kabul görmüştür.

Inşaat sektörüne yönelik KDV iade taleplerinde çok farklı uygulamalara rastlamak mümkündür. Bazı vergi daireleri satış fiyatının doğruluğunu tespit bakımından ekspertiz raporunda belirlenen fiyatı dikkate alırken, bazı daireler yoklamayı yeterli görmekte, bazı dairelerde ise satış bedeline bakılmaksızın doğrudan iade talebi değerlendirilmektedir. İnşaatın bitim tarihi konusu da farklı uygulamalar mevcuttur. İskan raporunun bulunmadığı durumlarda; yapı denetim tutanaklarında yer alan tarihin bitim tarihi olarak kabul edilmesi, SGK kapanış tarihinin dikkate alınması v.b. çok çeşitli uygulamalara rastlamak mümkündür.

Sonuç itibariyle; sektördeki uygulama sorunlarını ve KDV sürecindeki farklı uygulamaları gidermek bakımından Gelir İdaresinin yeni düzenlemeler yapmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.

Son olarak; Vergi Raporu'nun bu özel sayısında adımın bulunmasından dolayı yaşadığım memnuniyeti ifade etmek isterim. Uzun yıllar gururla mensubu olduğum Vergi Denetmenleri camiasının mevcut bilgi birikimini kamuoyuna aktarması bakımından çok değerli bulduğum bu özel sayı çalışmalarının devam etmesini ümit ediyorum.

#### KAYNAKÇA

MAÇ Mehmet, TÜRÜT Şenol, "Topraktan Konut Ya Da İşyeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay ve Matrah", Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2000 Sayısı

28/09/2009 Tarihli Hürriyet Gazetesi