



KAT İRTİFAKI KURULMASININ KATMA DEĞER VERGİSİNİ DOĞURAN OLAYA ETKİSİ

Zekai ÖZCAN^(*)

- ÖZET

değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

1- GİRİŞ

Yapılacak veya yapılmakta olan yapıların bir veya daha fazla bağımsız bölümleri için ileride kat mülkiyetine dönüştürülmek üzere kat irtifakı kurulabilir. Kat irtifakı kurulması işleminin katma değer vergisini doğuran olayı meydana getirip getirmeyeceği hususunda tereddütler bulunmaktadır.

Genel olarak katma değer vergisini doğuran olay mal teslimi veya hizmet ifası ile meydana gelmektedir. Kat irtifakı kurulması ise, söz konusu gayrimenkulün fiili olarak teslimi veya tapu üzerinde tescili değildir. İleride yapılacak bir eyleme ilişkin irade beyanıdır. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde düzenlenmiş bulunan, vergiyi doğuran olay, kat irtifakı kurulması sırasında meydana gelmediğinden taraflarca fatura düzenlenmesine ve katma

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 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu¹ hükümlerine göre kurulan irtifak hakkına kat irtifakı, bu hakka sahip olanlara da kat irtifak sahibi denir. Kat irtifakı arsa payına bağlı bir irtifak çeşidi olup, yapı kullanma izin belgesi alındıktan sonra arsanın malikinin veya kat irtifakına sahip ortak maliklerin veya bunlardan birinin tapu idaresine yapacağı istem üzerine, Kat Mülkiyeti Kanunu'nda gösterilen şartlar uyarınca, kat mülkiyetine çevrilir.

Yapılan veya yapılacak olan yapılar üzerinde kat irtifakı kurulması uygulamasına sıklıkla başvurulmasının müteahhit ve alıcı açısından farklı sebepleri bulunmaktadır. Kat irtifakı kurulması

^(*) SMMM, Baş Denetçi (Özgür Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti.).

¹ 02.07.1965 tarih ve 12038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

müteahhit açısından, henüz yapımına başlanılmamış veya başlanılmış ancak bitirilmemiş yapılara finansman sağlamakta kullanılır. Konut alıcıları için de, alıcısı oldukları konutun birden fazla kişiye satılmasına hukuki engel getirmek düşüncesinin bir aracıdır.

2- KAT İRTİFAKI KURULMASININ KATMA DEĞER VERGİSİNİ DOĞURAN OLAYA ETKİSİ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre; vergilendirmenin en temel iki esası teslim ve hizmettir. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcı veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Hizmetin ise tanımı yapılmamakla birlikte, teslim ve teslim sayılan hallerin dışında kalan işlemlerin hizmet sayıldığı belirtilmiş ve bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği ayrıca kanun hükmünde belirtilmiştir. Dikkat edilecek olursa gerek teslim ve gerekse de hizmet fiili esas almaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın düzenlendiği 10. madde-deki eylemler daha anlamlı hale gelmektedir. Buna göre aşağıdaki iş ve işlemler katma değer vergisini doğuran olayı meydana getirmektedir.

- Mal teslimi ve hizmet ifasında, malın teslimi veya hizmetin yapılması,

- Malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura düzenlenmesi halinde, bu belgede gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,

- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,

- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlaması veya nakliyeciyeye veya sürücüyeye tevdi edilmesi,

- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

- İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,

- İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,

- 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlene ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.

Yapılan veya yapılacak olan yapılara kat irtifakı kurulması halinde katma değer vergisini doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği bu anlamda önem arz etmektedir. Konut teslimlerinde iki durumda katma değer vergisini doğuran olay gerçekleşmektedir. Bunlar;

- Gayrimenkulün tapuya tescili,

- Tapuya tescilden önce kişinin kullanımına tahsis edilmesi halinde ise kullanıma tahsistir.

Yapılan veya yapılacak olan yapılara kat irtifakı kurulması ile fiili teslim gerçekleşmemektedir. Gayrimenkul teslimlerinde vergiyi doğuran iki olayın da ortak özelliği yapının tamamlanıp kullanılmaya başlanmasıdır. Zira gerek tapuya tescil ve gerekse de kullanıma tahsis edilme gayrimenkulün bitirilmiş olması ile yakından ilişkilidir. Yani gayrimenkul üzerinde inşaat işinin niha-

yete ermiş olması ve kullanılmaya başlanması vergiyi doğuran olay için önemli bir aşamadır. İnşaata konu gayrimenkulün tamamen bitirilmiş olması da önemli değildir. Önemli olan sadece teslimine konu kısmın bitirilmiş olması ve tapu tescilinin yapılması veya söz konusu gayrimenkulün kullanılmaya başlanmasıdır. Dolayısıyla kat irtifakı kurulması gayrimenkulün bitirilmemiş olması açısından önemli bir karinedir. Buna göre; gayrimenkul üzerinde kat irtifakı kurulması ile katma değer vergisini doğuran olay da gerçekleşmeyecektir. Nitekim bir özelge hükmünde; **“Diğer taraftan İnşaatlar devam etmekte iken özel sözleşme veya satış vaadi ile veya arsa payı üzerinden (kat irtifaklı arsa tapusu üzerinden) yapılan satışlarda bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından alınan bedeller ise avans niteliği taşıdığından fatura düzenlenmesine gerek olmayıp kayıtlara avans olarak intikal ettirilmesi, bu yerlerin tapuya tescil ettirildiği tarihte veya tapuya tescilden önce hak sahiplerinin kullanımına tahsis edilmesi durumunda ise tahsis edildiği tarihteki gerçek satış bedelinin tamamı üzerinden Emlak GYO tarafından KDV’sini de içerecek faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.”**² denilmektedir. Aynı konu ile ilgili bir başka özelge³ hükmünde de; inşaat tamamlanmadan kat irtifakı arsa paylarının devri sırasında katma değer vergisini doğuran olayın gerçekleşmediği, vergiyi doğuran olayın fiili teslim ile meydana geleceği dolayısıyla kat irtifakı kurulması sırasında katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmadığı yönünde idari görüş belirtilmiştir.

Ancak kat irtifakı kurulması sırasında taraflar

isterlerse fatura düzenleyebilirler. Bu durumda fatura tutarı ile sınırlı kalmak şartı ile katma değer vergisini doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Nitekim konutun tesliminden önce fatura düzenlenmiş olması 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 10/b maddesi hükmüne de uygun olacaktır.

3- SONUÇ

İnşaat tamamlanmadan önce satış vaadi sözleşmesi düzenlenmesi veya kat irtifakı kurulması uygulamasına sıklıkla rastlanılmaktadır. Bu durumda fatura düzenlenmesi ve katma değer vergisi hesaplanması hususu tereddüt yaratmaktadır.

Gayrimenkul teslimlerinde katma değer vergisi iki durumda doğmaktadır. Bunlar; gayrimenkulün tapuya tescili veya tapuya tescilden önce kişinin kullanımına tahsis edilmiş olması halinde de kullanıma tahsistir. Gayrimenkulün tamamlanmasından önce kat irtifakı kurulması ile fiili teslim gerçekleşmediği gibi, tapuya tescilde gerçekleşmemektedir. Tapuya tescil, yapı kullanma izin belgesi alınmasından sonra gerçekleşmektedir. Dolayısıyla kat irtifakı kurulması gerçek anlamda tapu tescili değildir.

Buna göre; yapılan veya yapılacak olan yapılara kat irtifakı kurulması katma değer vergisini doğuran olayı meydana getirmediğinden fatura düzenlenmesine ve katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak taraflar isterlerse, kat irtifakı kurulması ile birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 10/b maddesi hükmüne uygun olarak fatura düzenleyebilirler. Bu durumda fatura tutarı ile sınırlı olmak şartıyla katma değer vergisini doğuran olay meydana gelecektir.

² Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.04.2008 tarih ve 12014 sayılı özelge.

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 06.04.2000 tarih ve 2112 sayılı özelge.