



KAT KARŞILIĞI İNŞAAT

Nesimi YAŞAR*

Şirket aktifine kayıtlı arsanın müteahhit şirkete kat karşılığı verilmesi işleminin; arsa sahibi şirket ve müteahhit şirket yönünden vergisel boyutu ve muhasebeleştirme işlemleri bu yazımızda incelenmektedir.

1. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE TARAFLAR

Bu tip işlemlerde (sözleşmelerde) iki taraf bulunmaktadır.

1. Taraf: Arsanın maliki Şirket,
2. Taraf: Arsaya inşaat yapan İnşaat Şirketi.

2. ARSA SAHİBİ ŞİRKET'İN ARSASINI MÜTEAHHİT ŞİRKET'E DEVRETMESİ

Arsa sahibi Şirket arsasını bir inşaat Şirketi'ne Sözleşme ile bir inşaat (bina, konut, işyeri vs.) yapılmak üzere devretmesi halinde, arsa sahibi Şirket arsanın emsal bedeli üzerinden Müteahhit Şirkete % 18 KDV hesaplamak sureti ile Fatura düzenleyecektir.

Örnek:

Arsa'nın Emsal Bedeli 1.000.000 YTL Olsun.

Arsa sahibi şirketin arsayı müteahhit şirkete devretmesi halinde yapacağı muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

-----/-----	
127 Diğer Ticari Alacaklar H. (Müteahhit Şirket)	1.000.000.-
102 Bankalar H.	180.000.-
250 Arazi ve Arsalar H.	1.000.000.-
391 Hesaplanan KDV H.	180.000.-
-----/-----	

* Yeminli Mali Müşavir

Arsa sahibi Şirket, müteahhit şirketten olan 1.000.000.- YTL alacağını tahsil etmeden bekletip, Müteahhit Şirketin devredeceği konut ve/veya işyerleri için düzenleyeceği faturalar ile mahsuplaşma yapabilir.

3. ARSA SAHİBİ ŞİRKETİN

ARSASINI MÜTEAHHİT ŞİRKETE DEVRETMESİNİN KDV BOYUTU

Arsa sahibi şirketin arsasını müteahhite devretmesi (bir anlamda satması) % 18 oranında KDV'ne tabidir.

KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesine göre; kurumların aktifinde 2 tam yıl bulunan gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'nden istisnadır.

Arsa sahibi şirketin arsasını devretmesi (satması) işlemine söz konusu istisnanın **uygulanamayacağı**ni düşünmekteyiz.

KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde yer alan istisna hükmü aşağıdaki gibidir:

r) Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan (...) gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler (...).

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları gayrimenkul 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.

Arsanın müteahhide devir işleminin yukarıda anılan KDV istisnası kapsamına **girmemesinin** nedeni KDV Kanunu'nda hedeflenen amaç ile örtüşmemesidir.

Söz konusu istisna ile vergi dışı tutmak istenilen amaç ile "kat karşılığı inşaat" işleminde arsa devredilmesinin amacı farklı gerekçelere dayanmaktadır.

KDV Kanunu'nun vergi dışı tutmak istediği işlem, "gerçekten" yapılan gayrimenkul satışlarıdır.

Yani Şirket aktifinde bir anlamda gereksiz yere tutulan gayrimenkullerin "gerçekten" satışı suretiyle şirketin varlık yapısının gereksiz varlıklardan arındırılması ve bunun yerine şirket sermaye ve kaynaklarının ana faaliyet konusuna tahsis edilmesi amaçlanmıştır.

Halbuki kat karşılığı inşaat yolu ile müteahhit şirkete arsa devredilmesinde amaç, arsanın "gerçekten" satılması, şirket varlıklarının, kaynaklarının Şirket ana faaliyet konusuna tahsis edilmesi değil, şirketin atıl duran gayrimenkullerinin değerlendirilmesidir.

Bu değerlendirme; elden çıkarılan bir

gayrimenkul yerine yeni bir gayrimenkul konulmak suretiyle gerçekleştirilmekte, dolayısı ile kanunun hedeflediği amaç gerçekleşmemektedir.

Bu şekilde yapılan arsanın değerlendirilmesi işlemi, arsa geçici olarak ilerde bir başka varlık edinmek üzere ve bir anlamda muhaseleştirme veya cari hesabı takip amaçla müteahhit şirkete devredilmektedir.

Dolayısı ile bu tip arsa devri ile de Şirket öz kaynaklarının Şirket esas faaliyet konusuna tahsisi **gerçekleşmemektedir.**

Sayılan nedenlerle; kat karşılığı inşaat sözleşmelerine göre arsa sahibi şirketin müteahhit şirkete arsa devretmesi (satması) işleminin; KDV istisnası kapsamında olmadığı, dolayısı ile yapılan işlemin % 18 oranında KDV'ne tabi olduğu ifade edilebilir.

4. MÜTEAHHİT ŞİRKETİN İNŞA ETTİĞİ YAPILARI ARSA SAHİBİ ŞİRKETE DEVRETMESİNİN KDV BOYUTU

Müteahhit Şirketin inşa ettiği yapıları arsa sahibi şirkete devretmesi halinde de % 18 oranında KDV hesaplanacaktır.

Söz konusu işlemin yukarıda belirtilen KDV istisnası kapsamına (KDV K. m17/4-r) **girmeyeceği** maddede açık bir şekilde hükme bağlanmıştır.

Kanun'un söz konusu hükmü şu şekildedir: “İstisna kapsamındaki kıymet-

lerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.”

Müteahhit şirketin inşa ettiği yapıların ticaretini yaptığı (ticari amaçla yapıları inşa ettiği ve bu amaçla tekrar devrettiği -sattığı-) konusunda tereddüt yoktur.

Dolayısı ile yapılan müteahhit şirketin yapıları devretmesi işlemi KDV'ne tabidir.

Ancak müteahhit şirketin net alanı 150 m2'nin altında konut teslimleri % 1 oranında KDV'ne tabi olacaktır (KDV Kanunu I Sayılı Liste m. 11).

5. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İLE İLGİLİ KDV TEBLİĞİ

Arsa sahibi Şirket'in arsasını müteahhit şirkete devretmesinin ve müteahhit şirketin de imal ve inşa ettiği yapıları tekrar arsa sahibi şirkete devretmesinin KDV boyutu ile ilgili olarak 16.12.1988 tarih ve 20021 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 30 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (D) bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

D- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI:

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 işyeri 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 arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir.

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

2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi:

Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacaktır.

6. ARSANIN MÜTEAHHİT ŞİRKETE DEVRİ AŞAMASINDA KAZANÇ OLUŞMASI

Arsa sahibi şirketin, aktifine kayıtlı arsasını fatura düzenleyerek müteahhit şirkete devretmesi (bir anlamda satışı) sonucu bir kâr oluşuyorsa bu kâr % 20 oranında kurumlar vergisine tabidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-e maddesinde yer alan vergi istisnasının bu tür işlemlerde **uygulanamayacağını** düşünmekteyiz.

Bu şekilde düşünmemizin nedeni; Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi istisnası ile hedeflenen amaç ile söz konusu işlemin birbir örtüşmemesidir.

Kanunda hedeflenen amaç; Şirketlerin aktiflerinde yer alan ana faaliyet konusu ile ilgili olmayan, bir anlamda "gereksiz" yere tutulan, gayrimenkullerin satılarak, Şirket özvarlığının güçlendirilmesi ve Şirket özvarlığının asli faaliyetlere tahsis edilmesidir.

Halbuki; kat karşılığı inşaat dolayısı ile yapılan arsa devirlerinde amaç, arsanın satılarak şirket öz varlığının şirket esas faaliyet konusuna tahsis edilmesi değil, arsanın değerlendirilerek arsa yerine bir başka gayrimenkulün edinilmesidir.

Dolayısıyla Kanun'un istediği amaç gerçekleşmemektedir. Bu yüzden de söz konusu arsa satışları, Kanunda tanınan vergi istisnasından **yararlanamayacaktır.**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5-e aşağıdaki gibidir:

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bö-

lünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

7. ARSA SAHİBİ ŞİRKETİN MÜTEAHHİT ŞİRKETTEN ARSA KARŞILIĞI GAYRİMENKUL EDİNMESİ HALİNDE YAPACAĞI MUHASEBE KAYDI

Arsa sahibi şirketin müteahhit şirketten arsa karşılığı gayrimenkul (yapı) edinmesi aşamasında yapacağı muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Arsa Sahibi Şirketin Muhasebe Kaydı:

-----/-----		
252 Binalar H.	1.500.000.-	
191 İndirilecek KDV H.	270.000.-	
329 Diğer Ticari Borçlar H. (Müteahhit Şirket)	1.500.000.-	
102 Bankalar H.	270.000.-	
-----/-----		

Bu aşamada Cari Hesap ilişkisinde bir para transferi yapılması şart değildir. Her iki şirket de alacaklarını karşılıklı olarak (aralarında yaptıkları Sözleşmeyi esas alarak) kapatabileceklerdir (mahsup edebileceklerdir).

8. ARSA SAHİBİ ŞİRKETİN KDV HESABINI KAPATMA KAYDI

-----/-----		
391 Hesaplanan KDV H.	180.000.-	
190 Devreden KDV H.	90.000.-	
191 İndirilecek KDV H.	270.000.-	
-----/-----		

9. ARSA SAHİBİ ŞİRKETİN CARİ HESABI KAPATMA KAYDI

-----/-----		
329 Diğer Ticari Borçlar (Müteahhit Şirket)	1.500.000.-	
127 Diğer Ticari Alacaklar H. (Müteahhit Şirket)	1.000.000.-	
679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	500.000.-	
-----/-----		

10. MÜTEAHHİT ŞİRKETİN ARSAYI DEVİR ALMA AŞAMASI

Müteahhit şirket öncelikle arsa sahibinden arsa satın alınmasına ilişkin kaydı yapacaktır.

Arsa sahibi, Müteahhit Şirkete fatura düzenleyecek ve % 18 KDV hesaplanacaktır.

Daha sonra da Mütcaahhit Şirket üretimiş olduğu binayı Arsa sahibine fatura karşılığı (18 KDV ile) devredecektir.

Örnek:

Mütcaahhit Şirket, arsa sahibi tarafından düzenlenecek faturayı aşğıdaki şekilde kayıtlarına alarak arsayı devralacaktır.

-----/-----		
250 Arazi ve Arsalar	1.000.000.-	
191 İndirilecek KDV	180.000.-	
329 Diğer Ticari Borçlar H. (Arsa Sahibi Şirket)		1.180.000.-
-----/-----		

11. MÜTEAHHİT ŞİRKETİN İNŞA ETTİĞİ YAPILARI ARSA SAHİBİ ŞİRKETE DEVRETMEŞİ AŞAMASI

Mütcaahhit Şirketin inşa ettiği yapıları arsa sahibi şirkete devretme aşamasında aşğıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

Devredilen Binanın Emsal Bedeli 1.500.000.- YTL olsun.

-----/-----		
127 Diğer Ticari Alacaklar H. (Arsa Sahibi)	1.770.000.-	
252 Binalar H.		1.500.000.-
391 Hesaplanan KDV H.		270.000.-
-----/-----		

Mütcaahhidin arsa sahibi şirkete devrettiği bina net alanı 150 m2'nin altında bir konut ise KDV oranı % 1 olarak uygulanacaktır.

Mütcaahhit Şirket taşınmaz ticareti ile uğraştığından, yukarıda belirtilen Kurumlar Vergisi istisnasından yararlanamayacağı hatırlatılır

Yukarıdaki muhasebe kaydında "600 Yurtiçi Satışlar Hesabı" özellikle kullanılmamıştır. Çünkü yapılan işlem bir mal ve hizmet satışı değildir. Yapılan işlem kendine özgü bir Sözleşmeden kaynaklanan edimin yerine getirilmesidir. Dolayısı ile bir "hasılat" (gelir) hesabı yerine Sözleşmenin amacını gerçekleştirmeye yönelik ve teslim edilmek üzere imal ve inşa edilen yapının arsa sahibine devri işleminden ibarettir.

12. MÜTEAHHİT ŞİRKETİN KDV HESABINI KAPATMA KAYDI

-----/-----		
391 Hesaplanan KDV KDV H.	270.000.-	
191 İndirilecek KDV H.		180.000.-
360 Ödenecek Vergi ve Fon. H.		90.000.-
-----/-----		
360 Ödenecek Vergi ve F. H.	90.000.-	
102 Bankalar H.		90.000.-
-----/-----		

13. MÜTEAHHİT ŞİRKETİN CARİ HESABI KAPATMA KAYDI

-----/-----		
329 Diğer Ticari Borçlar H.	1.000.000.-	
(Arsa Sahibi)		
740 Hizmet Üretim Maliyeti H	500.000.-	
127 Diğer Ticari Alacaklar H.		1.500.000.-
(Arsa Sahibi)		
-----/-----		

14. OLUŞAN KÂR VE ZARAR

Yukarıdaki örnek olaya göre arsa sahibi şirketin, arsasını müteahhit şirkete devretmesi karşılığında elde etmiş olduğu gayrimenkuller karşılığında 500.000.- YTL net kâr elde etmiştir.

Daha açık bir ifade ile; arsa sahibi şirket, 1.000.000.- YTL'lik arsasını elden çıkartmış, karşılığında 1.500.000 YTL'lik konut (veya işyeri) elde etmiştir. Söz konusu 500.000.- YTL kâr, Kurumlar Vergisi matrahının içerisinde yer alacak ve % 20 kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Örnek olaya göre müteahhit şirket ise söz konusu arsa-bina değiş tokuşu sonucu 500.000 YTL'lik bir gider (maliyet) ile karşı karşıya kalmış bulunacaktır.

Söz konusu maliyet, müteahhit şirketin söz konusu arsaya inşa etmekle birlikte arsa sahibine teslim etmeyip kendi uhdesinde kalan gayrimenkullerin bünyesinde yer alacaktır.

15. SONUÇ

Bu Yazımızda; arsa sahibi şirket tarafından, inşaat yapılmak üzere müteahhit şirkete devredilen arsa ve inşaat yapıldıktan sonra da müteahhit şirket tarafından tekrar arsa sahibi şirkete devredilen gayrimenkullere ilişkin işlemler irdelenmiş ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Gerek arsanın gerekse de inşa edilen gayrimenkullerin “emsal bedel” üzerinden devredilmesi gerektiği,
- Her iki devir işleminin de % 18 KDV’ne tabi olduğu (net alanı 150 m²’nin altındaki konutlar için % 1),
- Arsa sahibinin arsayı devir aşamasında edineceği kârın kurumlar vergisine tabi olduğu (KVK’nun 5-e maddesinde yer alan istisnadan yararlanamayacağı),

• Müteahhit Şirketin elde edeceği kârın da aynı şekilde Kurumlar Vergisine tabi olduğu (KVK’nun 5-e maddesinde yer alan istisnadan yararlanamayacağı),

• Cari hesap ilişkisinde karşılıklı bir nakit ödeme yapılmasının şart olmadığı, mahsuplaşma yolu ile hesapların kapatılabileceği, belirtilmiş ve her iki şirket yönünden de gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.

KAYNAKÇA

T.C. Yasalar (1985), **Katma Değer Vergisi Kanunu 3065 sayılı**. Ankara : Resmi gazete

T.C. Yasalar (2006) **Kurumlar Vergisi Kanunu 5520 sayılı**. Ankara: Resmi gazete

