

Türkiye’de Konut Sektöründeki Katma Değer Vergisi Uygulamalarının İncelenmesi ve Çözüm Önerileri

Muhammed ARDIÇ (*)

Taştan SEÇER (**)

Özet: Türkiye’de köyden kente göç ile birlikte şehir merkezlerinde yoğunlaşan nüfusun en büyük gereksinimlerinden birisi de konut olmuştur. Bu nedenledir ki günümüzde tüm ülke sathında Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Belediyeler vb. kurumlar yoğun bir şekilde kentsel dönüşüm sorununu çöme çözüme uğraşındadırlar. Kentsel dönüşüm uygulamalarında, mevcut konutlar yıkmakta ve yıkılanların yerine alt yapısı ve zemini sağlam, her türlü üstyapısı tamamlanmış, çok katlı yerleşim yerleri inşa edilmekte ve konut sahiplerine de bu konutlardan verilmektedir. Bir diğer kentsel dönüşüm uygulamasında ise hazine arazisi üzerine gecekondular yapılmış binalar yıkmakta ve yıkılan bina sahiplerine uzun vadeli faizsiz veya düşük faizli krediler sağlanmaktadır.

Bu çalışmada, konut sektörü katma değer vergisi uygulamalarında özellikli durumların neler olduğu tespit edilerek, uygulamada bu konuda ortaya çıkan tereddütler, kanun, yönetmelik, tebliğ, özelge, ve Danıştay kararları ışığında incelenmiştir. Çalışmanın amacı mevzuatın yeterince açık olmamasına bağlı olarak konut sektöründe yaşanan uygulama hatalarını tespit ederek, bu hatalara çözümler bulmak suretiyle, uygulama birliğine katkı sağlayarak yaşanması muhtemel mağduriyetleri önlemektir.

Anahtar Kelimeler: Konut Sektörü, Katma Değer Vergisi Uygulamaları, Kentsel Dönüşüm

A Review of Value Added Tax Practices in Residential Sector and Solution Offers

Abstract: As a result of rural-urban migration, housing is one of the most important needs of increasing population in Turkey. In countrywide, there is urban transformation problem, and related bodies (Housing Development Administration and municipalities) try to realize this transformation. During urban transformation, existing buildings are pulled down and instead of these buildings, new settlements, having strong infrastructure and better superstructure, are built and new houses are given to current homeowners. As a different urban transformation practice, squatters on public properties are pulled down and long term interest-free or low interest loans are provided to these squatter owners.

In this study, special cases about value added tax practices in residential sector are determined and doubts occurring in practice are analyzed in the light of laws, regulations, annunciations, and State Council decisions. Aim of the study is to determine application errors in residential sector as regulations are not clear and to prevent possible unjust treatments by finding solutions to these errors.

Keywords: Residential Sector, Value Added Tax Practices, Urban Transformation

*) Yrd. Doç. Dr., Artvin Çoruh Üniversitesi, Artvin MYO İktisadi ve İdari Programlar (e-posta: muhammetardic@hotmail.com)

**) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), Erzurum (e-posta:aktifmuhasebe025@gmail.com)

Giriş

Türkiye’de köyden kente göç ile birlikte şehir merkezlerinde yoğunlaşan nüfusun en büyük gereksinimlerinden birisi de konut olmuştur. Bununla birlikte gerek kamu gerekse özel sektör bu ihtiyacın çözümü için gerekli finansmanı sağlayamamıştır. Bu durum hızlı göç ve bu göçe yeterince hazır olmayan bölgelerde alt yapı ve konut sorununu daha da artırmıştır. Bu süreçte şehirleşmeyle birlikte konut ihtiyacının artması, insanların asgari barınma ihtiyaçlarını karşılayan ve gecekondulu diye tabir edilen yapılarla birlikte, betonarme denilen modern yapıların da boy göstermesine sebep olmuştur. Daha sonra kentsel dönüşüm programları uygulanmak suretiyle gecekondulu bölgeleri ıslah edilmeye çalışılmış, buralarda yapılan kamulaştırmalar sonucunda gerek özel sektör gerekse devlet kurumları tarafından konut inşaatlarına başlanmıştır.

Günümüzde bütün illerde kentsel dönüşüm sorunu devam etmekte ve T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ), Belediyeler vb ilgili kurumlar bu konuda imkânları ölçüsünde bu dönüşümü yapmaya çalışmaktadırlar. Kentsel dönüşüm yapılırken mevcut konutlar yıkılarak yerlerine alt yapısı ve zemini sağlam olan, her türlü üstyapısı tamamlanarak çok katlı yerleşim yerleri inşa edilmekte ve mevcut konut sahiplerine de bu konutlardan verilmektedir. Bir diğer kentsel dönüşüm uygulamasında ise hazine arazisi üzerine gecekondulu tarzı bina yapmış olanların konutları yıkılarak, bu kişilere uzun vadeli faizsiz veya düşük faizli krediler sağlanmaktadır.

Bu çalışmada Türkiye’de Konut Sektöründe katma değer vergisi (KDV) uygulamalarında özellikli durumların neler olduğu tespit edilerek, uygulamada bu konuda ortaya çıkan tereddütler; Kanun, Yönetmelik, Tebliğ, Özelge ve Danıştay kararları ışığında incelenmiştir. Uygulamada bu konularda yapılan işlem ve muhasebe hataları ortaya konarak, bu hataları giderilmesine yönelik yapılması gereken doğru işlem ve muhasebe kayıtları örneklerle anlatılmıştır.

I. Konut Kavramı ve Konut Sektörü

Konut kelime anlamı olarak insanların birlikte veya ayrı ayrı yaşamasına, barınmasına imkân tanıyan, müstakil bir kapısı olan farklı yapı malzemelerinden imal edilmiş olan bina veya binanın bir bölümüne verilen isimdir. Bir başka ifadeyle konut, insanların beslenme, giyinme gibi temel ihtiyaçlarından biri olan barınma ihtiyacını güvenli ve sağlıklı şekilde karşılayacak özellikleri taşıması gereken ve belli bir mekânsal büyüklükteki yapı olan konut, tekil kişiler veya aile için barınak olmanın yanında toplum için sosyal, ekonomik ve fiziksel içeriği olan bir kavramdır.

Konut kavramı, sadece konutların oluşturduğu bir yığını anlatmak için kullanıldığında yetersiz kalacaktır. Konut, sadece bir meta değil; karmaşık bir süreçle meydana gelen ve akabinde sosyal ve siyasal bileşmelerin de etkili olduğu bir toplamdır (İMO,2008).

Devlet İstatistikleri Enstitüsü'nün "Bina İnşaatı İle İlgili Değişkenlerin Tanımları" içinde konut, "ev, apartman ve lojman olarak ikamete ayrılmış yapılardır"; ev, "kaç katlı

olursa olsun, bir veya iki daireli ikamete ayrılmış yapı”; apartman, “kaç katlı olursa olsun üç veya daha fazla daireli ikamete ayrılmış yapı” olarak tanımlanmaktadır. Daire, ise aynı bölümde “etrafı kapalı, tavanı örtülmüş, bir aile, bir veya bir grup insanın diğer fertlerden ayrı olarak yasamasına yarayan, doğrudan doğruya sokağa, koridora veya genel yere açılan, kendisine ait kapısı bulunan yer” şeklinde ifade edilmiştir. (DİE, 1997: IX).

Konut sektöründe üretim faaliyetleri, demir, beton, çimento, kireç, tuğla, kereste, alçı, elektrik malzemesi, kum, plastik sanayi, mobilya sanayi ve daha yüzlerce sektöre doğrudan veya dolaylı olarak etkisi olan bir faaliyetlerdir. Konuttaki talep artışı, konut üretimini olumlu yönde etkilemekle beraber ekonominin yüzlerce sektöründe canlanmaya ve istihdam artışlarına neden olmakta, kapasite kullanım oranlarında ve GSMH tutarında ciddi artışlar meydana getirmektedir.

II. Katma Değer Vergisi Tanımı ve Açıklamaları

Katma değer vergisi bir vergi türü olarak üreticiden nihai tüketiciye kadar ki tüm aşamaları kapsayan ve nihai tüketicide biten ve harcamalar üzerinden alınan bir vergi türüdür. Türkiye’de KDV uygulaması 25.10.1984 tarihli Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiş ve 01.01.1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre harcama yapan gerçek ve tüzel kişiler KDV’nin muhatabıdır. KDV yayılı fakat kümülatif etkisi bulunmayan bir muamele vergisi türüdür. Ancak, vergi bütün üretim ve dağıtım safhalarında alındığı ve birbirini takip eden safhalardaki firmalar arasında menfaat çelişkisi bulunduğu için daha kolay ve etkin bir biçimde uygulanabilmektedir (Arslan, 2001). KDV harcama üzerinden alınan bir vergi türüdür. Mükelleflerin ticari, sanayi, zirai ve serbest meslek kazancı çerçevesindeki alış- satışları ile her türlü mal ve hizmet ithalatı için uygulanmaktadır.

KDV nitelik itibari ile aslında vergi mükellefi için bir yük değildir. Çünkü vergi mükellefi alışları ve giderleri nedeni ile ödediği KDV ile satışları nedeni ile tahsil etmiş olduğu KDV karşılaştırıp aradaki farkı ödemektedir. Şayet ödediği KDV fazla ise mükellefe aradaki fark iade edilmemekte ve bu alacak bir sonraki aya devretmektedir. Bu döngü tüm mükellefler için geçerlidir. Söz konusu mal veya hizmetten tüketici yararlanana kadar bu döngü devam etmekte ve tüketici ile son bulmaktadır.

KDV vergi indirimi hakkı nedeniyle yarattığı çıkar çatışması, bir yandan verginin kendi içinde bir otokontrol (öz denetim) sağlamakta, öte yandan da verginin belge ve kayıt düzenine dayanması dolayısı ile gelir ve kurumlar vergilerinin hâsılatlarını artırdığından, Türk Vergi Sistemi içerisinde bir otokontrol yaratmaktadır (Öncel vd., 2004). Vergi ve kar piramitleşmesine yol açmaması ve maliyet unsuru olmaması nedeni ile önemli üstünlükleri bulunan KDV, dağıtım kanalları içerisinde mal teslimi ve hizmet ifası aşamasında uygulanan bir muamele vergisidir. Ayrıca söz konusu süreç içerisinde yer alan her bir aşamada katılan değer üzerinden ve oransal bir yapı içerisinde uygulanan KDV, bir dolaylı vergi niteliği taşımaktadır (Akdoğan,2009).

III. Konut Sektöründe Katma Değer Vergisi Uygulamalarında Özellik Arz Eden Durumlar

Konut sektörü KDV uygulaması açısından önemli farklılıklar arz etmekte olup, bu farklılıklar nedeni ile uygulayıcılar ve vergi idaresi arasında zaman zaman ihtilaflar yaşanmakta ve konu yargıya taşınmaktadır. Bu konuda söz konusu sektöre ait özellik arz eden uygulamalar ve ihtilafları ortadan kaldıracak çözüm önerileri aşağıdaki gibidir.

A. Konutlarda Teslim ve Teslim Zamanı

Teslim Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde şöyle ifade edilmiştir.

1. 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. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.
2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.
3. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.
4. (Değişik: 3/6/1986-3297/1 md.) Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibarıyla yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.
5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.

Yukarıda sayılan teslim tanımlarından 5. sırada yer alan trampaya ilişkin bir örnek vermek gerekirse; bir firma sahibi bulunduğu trafoyu, diğer firmanın elinde bulunan kalorifer kazanı ile trampa etmiş olsa, trafonun verilmesi karşılığında kalorifer kazanının alınmış olması, karşılıklı iki ayrı teslim olarak KDV kapsamına girecektir (Akdoğan, 2009).

Birçok sektörde sözleşmenin yapılması ile malın teslimi aşaması aynı anda olabilmektedir. Konut sektöründe ise durum farklıdır. Konut sektöründe KDV, teslim konusu konutların fiili teslimi ile doğmaktadır. İnşaat sektörünün karakteristik özelliği gereği; satışlar her zaman bitmiş konut olarak yapılmamaktadır. Satışlar çoğu zaman proje aşamasında veya inşaat bitmeden inşaat sürecinin herhangi bir aşamasında da yapılabilmektedir. Yapılan projenin büyüklüğüne göre inşaat süreci birkaç yılı bulabilmektedir. Hem gelir hem kurumlar vergisinde verginin konusu gelir veya kazanç, vergiyi doğuran olay da gelir veya kazancın elde edilmesidir. Ticari kazancın hesabında bir hâsılâtın vergi matrahına girmesi için tahakkuk etmesi gerekli ve yeterlidir (tahsil edilip edilmediğine bakılmaz).

Dolayısıyla, ticari kazanç hesaplanırken tahakkuk etmiş olan hâsılat, elde edilmiş sayılır (Maç ve Türüt, 2000).

Bu açıklamalardan sonra topraktan gayrimenkul satışında vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşeceği yani satış hâsılatının ne zaman elde edilmiş sayılacağı konusunda şu değerlendirmeler yapılabilir: Bir muameleye ilişkin sözleşmede borçlu ve alacaklı tarafından karşılıklı edimler yüklenilir. Bu edimler yerine getirildiğinde borç ifa edilmiş olur. Alıcı ve satıcıya karşılıklı edimler yükleyen satım sözleşmesi Borçlar Kanunun 182. maddesinde şöyle tarif edilmiştir: "Beyi (satım) bir akittir ki onunla satıcı, satılan malı müşterinin iltizam ettiği semen mukabilinde müşteriye teslim ve mülkiyeti ona nakletmek borcunu tahammül eder." Bu hükümden de anlaşılacağı üzere satım sözleşmelerinde, malı satan tarafın edimi, malın mülkiyetini yani mal üzerindeki tasarruf hakkını alıcıya devretmektir. Alıcının edimi ise malın karşılığı olan bedeli satıcıya vermektir. Buna göre satış işlemlerinde satıcının, alacaklı duruma gelmesi için edimini yerine getirmiş yani mal üzerindeki tasarruf hakkını alıcıya devretmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla satıcı açısından alacağın tahakkuk etmesi buna bağlı olarak bu muameleye ilişkin gelirin elde edilmesi ve vergileme açısından da vergiyi doğuran olayın vuku bulması için, mal üzerindeki tasarruf hakkının alıcıya devredilmesi gerekli ve yeterlidir.

Bu durumda, topraktan konut ya da iş yeri satışlarında vergiyi doğuran olay, müteahhidin konut ya da işyerini tamamlayarak bu mal üzerindeki tasarruf hakkını alıcıya devretmesi anında gerçekleşir. Bu işlem gerçekleştiği anda Devletin bu muameleye ilişkin vergileme hakkı da doğmuş olur. Alıcının edimini yani gayrimenkulün karşılığı olan parayı ya da ayını müteahhide önceden avans olarak vermiş olmasının veya gayrimenkulün teslimi anında ya da teslimden sonra vermiş olmasının vergiyi doğuran olaya herhangi bir etkisi yoktur (Maç ve Türüt, 2000).

KDV açısından teslim, konutun satın alanın fiilen kullanımına tahsis edildiği aşamada doğmaktadır. Fiilen kullanıma tahsis aşamasında sözleşmenin şartlarına göre konut üretilmiş ve alıcının kullanımına amade kılınmıştır. Alıcının konutu kullanıp kullanmama tercihinin KDV açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Proje aşamasında veya inşaat aşamasında yapılan tahsilâtlar, tekdüzen muhasebe sistemine göre avans niteliğinde olup gelir kalemleri arasına girmemektedir. Fiili teslim yapıldığında avans hesaplarındaki tutarlar gelir hesaplarına devredilerek gelir tablosuna aktarılır.

Topraktan konut ya da iş yeri satışlarında KDV doğması, yüklenici 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 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 kullanımlarına 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.

Yasal olarak inşaatın bitmiş sayılması için yapı kullanma izninin (iskân ruhsatı) alınmış olması gerekir. Dolayısıyla topraktan gayrimenkul teslimlerinde gerek gelir veya kurumlar vergisi gerek KDV açısından vergiyi doğuran olay iskân 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. İskân ruhsatı alınmadan önce alıcının dekorasyon yapmak üzere anahtar teslim alması fiili kullanımın başlaması anlamına gelmez. Yapının fiilen konut ya da iş yeri olarak kullanılmaya başlaması halinde "fiili kullanım" gerçekleşir (Maç ve Türüt, 2000).

Fiili teslimin yapılması ile birlikte fatura düzenlenir ve bu şekilde KDV de vergiyi doğuran olay da meydana gelmiş olur. Maliye Bakanlığınca verilen bir özeldgede "Hizmetin yapılmasından önce avans olarak yapılan ödemeler, bir teslim veya hizmetin karşılığını oluşturmadığından KDV'ye tabi değildir." şeklinde görüş bildirilmiştir. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, 1997).

Öte yandan, inşaatın bitiminden önce özel sözleşme veya satış vaadi ile ya da arsa payı üzerinden yapılan satışlarda, henüz bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından ve alınan bedeller avans niteliği taşıdığından, fatura düzenlenmesine ve KDV uygulanmasına gerek bulunmamaktadır (Özel, 2008). *Ancak, avansların KDV'ye tabi tutulmasının tek istisnası*, tahsil edilen avans bedeli için fatura veya benzeri belge düzenlenmesidir. Tahsil edilen avans bedeli için fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, KDV Kanunu'nun 10/b maddesine göre, avans bedeli ile sınırlı olmak üzere belgenin düzenlendiği anda KDV yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir (Özel, 2008).

Örnek Uygulama: İnşaat Sektöründe faaliyet gösteren Seçer A.Ş., 31.12.2013 tarihinde bitirip teslim etmeyi planladığı Olimpiyat Sitesinden bir adet daireyi, 30.06.2013 tarihinde Ahmet Yılmaz'a 200.000,00 TL'ye satmak için Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi imzalamıştır. Olimpiyat Sitesindeki bu dairenin büyüklüğü 180 m²'dir. Ahmet Yılmaz 30.06.2013 tarihinde 100.000,00 TL ve 28.10.2013 tarihinde 100.000,00 TL olmak üzere 2 taksit şeklinde ödemesini yapmış olup, ödemeleri karşılığında fatura almıştır. Fiili teslim 31.12.2013 tarihine yetişmemiş ve 20.01.2014 tarihinde dairenin fiili olarak teslimi yapılmıştır. Yukarıdaki örnek uygulamada fiili teslim tarihi ile faturanın düzenlendiği tarihin farklı tarihlerde hatta yıllarda olabildiği hallerde uygulamada aşağıdaki hatalar yapılmaktadır.

Hatalı işlem ve muhasebe kaydı:

30.06.2013		
100 KASA H.	118.000,00	
391 HESAPLANAN KDV H.		18.000,00
600YURTIÇI SATIŞLAR H.		100.000,00

28.10.2013		
100-KASA H.	118.000,00	
391 -HESAPLANAN KDV.H		18.000,00
600-YURTIÇI SATIŞLAR H.		100.000,00

Uygulamada fiili teslimi henüz yapılmamış olan ve Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi ile satış anlaşması yapılan daireye ait bedeller, gelir hesaplarına aktarılmakta ve gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Fiili teslim tarihi her ne kadar sözleşme ile 31.12.2013 tarihi olarak zikredilse dahi, iklim koşulları ve beklenmeyen nedenlerden dolayı teslim gecikmiş ve fiili teslim 20.01.2014 tarihinde gerçekleşmiştir. Fiili teslim yapılmadığı halde gelir hesaplarına aktarılan avanslar nedeni ile suni karlar oluşmakta ve kazanılmayan gelirlerin vergisi ödenmektedir. Firmalarda likidite sıkıntısı baş göstermektedir. Bilançoların aktif büyüklüğü olması gerekenden fazla gözükmekte ve mali tablo kullanıcılarının kararlarını olumsuz yönde etkilemektedir.

Yapılması gereken, dairenin teslim aşamasına kadar alınan bedellerin 340-Alınan Sipariş Avansları Hesabı’nda bekletilmesi ve fiili teslimin gerçekleştiği anda gelir tablosu hesaplarına devredilmesidir. Bu açıklamalar doğrultusunda doğru işlem ve doğru muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

Doğru işlem ve muhasebe kaydı:

.....30.06.2013		
100KASA H.	118.000,00	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI H.		100.000,00
391 HESAPLANAN KDV H.		18.000,00
.....28.10.2013		
100-KASA H.	118.000,00	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI H.		100.000,00
391 HESAPLANAN KDV H.		18.000,00

KDV Kanunu'nun 10/b maddesine göre malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, sadece bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bu düzenleme ile vergi alacağının zamanında kavranması ve emniyet altına alınması amaçlanmaktadır.

Avans alınması işlemi, yapılmış bir mal teslimi veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'ye tabi değildir. Ancak, avans bedeli için fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, KDV yönünden vergiyi doğuran olay belgenin düzenlenmesi anında meydana gelecektir. Dolayısıyla yapılması gereken doğru kayıt ile firmanın teslimden önce kesmiş olduğu faturayı, avans hesaplarına almak ve fiili teslim tarihinde ise aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

..... 20.01.2014..... 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI H. 600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.	200.000,00	200.000,00
---	------------	------------

B. Konut Teslimlerinde Net Faydalı Konut Alanının Tespiti

İnşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için Bakanlar Kuruluna 15 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 sayılı Kanun ile farklı KDV oranı belirleme yetkisi verilmiştir. Bu konuda Bakanlar Kurulu'nun 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı kararı ile yeni bir değişiklik gerçekleştirilmiştir. Bu değişiklik sadece 30 büyükşehir belediyesi sınırları içinde yapılan konutları ilgilendirmekte olup büyükşehir olmayan diğer 51 ilde KDV oranlarında herhangi bir değişiklik gerçekleşmemiştir. Konu kısaca aşağıdaki tabloda ki gibi özetlenebilir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri;	Oran (%)
1.000,00 TL ve üzerinde ise	18
500,00 TL -999,00 TL arasında ise	8
499,00 TL altında veya 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamında olmayan yerlerde ise	1

Yukarıda belirtilen yeni KDV oranları ile ilgili hükümler; yapı ruhsatı 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaat projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ve bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak konut inşaat projelerine ilişkin konut teslimleri için uygulanmak üzere 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak inşaat ruhsatı bu tarihten önce alınsa bile ruhsatın sonradan değiştirilerek inşaat sınıfının lüks veya birinci sınıf olarak değiştirilmesi halinde de yukarıdaki sınıflandırma dikkate alınarak uygulanacak KDV oranı tespit edilecektir. Net alanı 150 m² ve üstünde olan konutlarda ise sınıfına ve arsasının emlak vergisi değerine bakılmaksızın % 18 KDV oranı uygulanmasına devam olunacaktır.

Karar düzenlemeleri sadece büyükşehirlerde yapılan konutları kapsamakta ve büyükşehir olmayan diğer illerdeki konut teslimlerinde eskiden olduğu gibi (net alanı 150 m²’nin altında olmak kaydıyla) inşaatın sınıfına ve arsasının emlak vergisi değerine bakılmaksızın % 1 KDV oranı uygulanmasına devam olunacaktır. Diğer taraftan, 6306 sayılı Kanun kapsamındaki rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde yapılan konutlar bu karar kapsamına girmemektedir. Yani kentsel dönüşüm kapsamında yapılan konutlar KDV artışı dışında bırakılarak vergisel bir teşvik sağlanmıştır. Kentsel dönüşüm kapsamında 14 milyon konutun elden geçirilecek olması ve bunların da yaklaşık 6,5 milyonun yıkılıp yeniden yapılacak olması bu teşviğin ne kadar önemli olduğunun göstergesidir.

KDV Kanununda net alan ifadesi konut sektörü için oldukça önem arz etmektedir. Yukarıdaki 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki değişiklikler çerçevesinde büyükşehir olmayan illerde 150 m²’den küçük konutlarda KDV oranının %1, 150 m² ve daha büyük konutlarda ise KDV oranının %18 olması nedeni ile net alanın artması hesaplanan KDV tutarını değiştirmektedir. Şöyle ki 500.000,00 TL’lik bir konut satışında 149 metrekarelik bir daire için hesaplanacak KDV tutarı 5.000,00 TL iken, net alanın 151 metrekare olması halinde hesaplanacak KDV tutarı 90.000,00 TL’dir. Vergi uygulayıcıları için net alan tespitinde yol gösterici olan 9 No’lu KDV Kanunu Genel Tebliğidir.

9 No.lu KDV Tebliği’nin 1. bölümünde yapılan açıklamalara göre, "net alan" deyimi, faydalı alanı ifade etmekte olup, faydalı alandan maksat ise konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alandır. Ayrıca aynı tebliğde, "150 m² net alanın hesabında, müstakil olarak kullanılacak her bir bina, kat ve bağımsız bölüm ayrı ayrı dikkate alınacaktır." denilmektedir (KDV Tebliği, 1984).

30 No’lu KDV Genel Tebliğinde ise net alanın tarifi ve net alan hesabına dahil olan ve olmayan yerler açık bir şekilde ifade edilmiştir. Yapılan düzenleme şu şekildedir; "Bakanlığımıza intikal eden olaylardan balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu gibi yerlerin istisna karşısındaki durumu konusunda tereddüde düşüldüğü anlaşıldığından bu konuda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür" (K.D.V Genel Tebliği, 1998).

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

2. Bu yerlerin 150 m²'lik sınırın hesabında ne ölçüde dikkate alınacağı ise 3 seri No'lu "Konut İnşaatı ve Yatırımlarda Vergi, Resim, Harç Muafiyet ve İstisnası" Genel Tebliği'nin bölümündeki açıklamalara göre belirlenecektir. "Halk konutu standartlarının değişik 3 ve 4 üncü maddelerine atıfta bulunan bu açıklamalara göre;

a) Faydalı alan konut içerisinde, duvarlar arasında kalan temiz alandır.

b) 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. Ancak 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 m²'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında 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 m²'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo; kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırlık; bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m²'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, faydalı alan dışındadır. Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m²'yi, garajların 18 m²'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dâhil edilirler (Aslıipek, 2008). Net faydalı alanın tespitinde belediyeden, mühendisten veya bilirkişiden net alanla ilgili olarak bilgiler alınabilmektedir.

Uygulamada özellikle balkon kısımları net alan tanımına dahil edilmemektedir. Oysa balkon kısımlarının kullanımı, konuttan ayrı düşünülemez. Nitekim konuya ilişkin olarak verilen bir özelgede balkonların net alana dahil olduğu ifade edilmiştir (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi, 2007).

Net alan ifadesinin duraksamalara yol açtığı bir başka durum ise bahçeli evlerdir. Geniş bir bahçeye sahip müstakil evlerde KDV'nin oranının nasıl uygulanacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bahçeli evlerin satışı ile ilgili olarak 150 m²'lik net alanın hesabında, bahçe göz önünde tutulmadan konutun alanı dikkate alınacak, konutu çevreleyen arsa ve arazi ise, bu konutun mütemmimi olarak kabul edilecektir. Arsa ve arazinin ne kadarının mütemmim sayılacağı konusu ise mahalli örfe göre tespit edilecektir (Tolu, 2003).

Maliye bakanlığınca bu konuda verilen bir özelgede arsası ile uyumsuz olan bir konutun net kullanım alanı 150 m²'nin altında olmasına rağmen, çok geniş bir arsa üzerine kurulduğundan hareketle, söz konusu konut satışını arsa satışı olarak kabul etmiş ve KDV oranının %18 olduğunu (arsanın tabi olduğu KDV oranı) belirtmiştir (Maliye Bakanlığı Özelgesi, 1991).

Net alanı itibariyle teslimleri %18 oranında KDV’ye tabi olması gereken konutların ilgili KDV tebliğleri dikkate alınmadan net alanları 150 m²’ye kadar olan konutları gibi %1 oranında KDV’ye tabi tutularak satılmaları durumunda gelir idaresinin (bugün itibariyle) %17 oranında bir KDV kaybı oluşmaktadır (Özer, 2008).

Yukarıda örnekleri ile verilen net alanın hesaplanması ile ilgili olarak yapılacak olan hatalarda KDV yönü ile mükellefler Vergi Usul Kanunu (VUK) 341. maddesi uyarınca vergi ziyai suçu işlenmiş olacaktırlar. İnşaat firmalarının hatalı net alan hesaplamaları nedeni ile %18 yerine %1 KDV oranı uygulamalarının bir sonucu olarak, vergi ziyai cezası ile muhatap olmaları söz konusu olabilmektedir.

Net alan hesaplaması ile ilgili olarak uygulamada yapılan hatalar ve bu hatalara bağlı olarak yapılan muhasebe kayıtlarına dair örnek uygulama aşağıdaki gibidir.

Örnek Uygulama : A İşletmesi tarafından 31.05.2013 tarihinde 101.000,00 TL’ye KDV dahil olarak bir adet daire satışı yapılmıştır. Daire net alanı 148 metrekare olup, %1 KDV oranı uygulanmıştır. Satışı yapılan dairenin 22 metrekare açık oto garajı mevcuttur. Daire satışı ile birlikte dairenin teslimi yapılmış ve 101.000,00 TL KDV dahil fatura düzenlenmiştir ve bedel banka hesabına yatırılmıştır. Uygulamada dairelerin net alanları hesaplanırken, garaj ve balkonların metrekareleri dikkate alınmamakta ve bu nedenle aşağıdaki gibi hatalı muhasebe kaydı yapılabilmektedir.

.....31.05.2013.....		
102 BANKA H.	101.000,00	
391 HESAPLANAN KDV H.		1.000,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.		100.000,00

Bu muhasebe kaydındaki muhasebe hesapları doğru yerde kullanılmıştır. Ancak hesaplama yanlış yapıldığı için kayıt hatalı olacaktır. Mükelleflerce dairenin net alanının hesaplanmasında balkon, kömürlük, garaj, teras vb. ek bölümler dikkate alınmamakta ve dairelerin sadece iç alanlarının toplamı dikkate alınarak fatura düzenlenmektedir.

Yukarıda izah edilen kıstaslar dikkate alındığında 30 No’lu KDV Genel Tebliğine göre 22 m²’lik oto garajının 4 (18 m² istisna olduğundan) metrekaresinin net faydalı alana eklenmesi gerekmektedir. Bu ekleme ile birlikte dairenin net alanının 148 m² den 152 m² ye çıkacaktır. Bu durumda dairenin metrekaresi 150 m² nin üzerine çıktığı için 5216 sayılı kanun gereğince KDV oranı %18 olarak uygulanması gerekmektedir. KDV oranı olarak %18 uygulanmaması hem vergi kaybını hemde vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezası sonucunu doğuracaktır.

Net faydalı alan hesaplaması doğru yapılması halinde muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

.....31.05.2013 102-BANKA H. 391 -HESAPLANAN KDV H. 600-YURTIÇI SATIŞLAR H.	118.000,00	18.000,00 100.000,00
--	------------	-------------------------

C. Bir Dairenin Birden Fazla Kişiyi Satışı Halinde Net Alanının Tespiti

Konut satışlarında satışı yapılan kişi genelde bir kişidir. Ancak kişiler ortaklık yaparak veya başka amaçlarla da bir konuta birden fazla kişi hisseleri oranında sahip olabilmektedir. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki değişiklikler çerçevesinde büyükşehir olmayan illerde KDV Kanununa göre 150 m²'nin altındaki konut teslimlerinde KDV oranı %1 olarak uygulanmaktadır. 150 m²dâhil olmak üzere 150 m²'ve üzerindeki konutlarda ise KDV oranı %18 olarak uygulanmaktadır. 180 metrekareselik bir daireye 1/3 hisse ile üç kişi sahip olduğunda her bir ortağın hissesine düşen hisse 60 m²'dir. Vergileme açısından da her birine satılan metrekaresi ölçüsü 150 m²'nin altında olduğundan %1 KDV oranı uygulanması gerektiği düşünülebilir.

VUK'un 3 üncü maddesine göre "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır" denmektedir. Konut satışlarında metrekaresi kavramı kişiye değil konutun kendisine uygulanmaktadır. Konuta hisseleri oranında ortak olan kişi sayısının metrekaresi hesabında her hangi bir önemi bulunmamaktadır. Satılan konutun metrekaresi burada önem kazanmaktadır.

Şayet satışı yapılan konutun metrekaresi 150 m²'ve üzerinde ise KDV Oranı %18 olarak uygulanacaktır. Satışı yapılan konutun metrekaresi 150 m²'nin altında ise KDV oranı %1 olarak uygulanacaktır. Ancak kanımızca vergilerin şahsiliği ilkesi gereğince, konutun kendisine değil, kişinin sahip olduğu vergi konusu dâhilinde mükellefiyet tesisi gerekmektedir. Bu durum çeşitli ihtilaflara yol açacağı düşünülse de vergilemenin ruhuna uygun olduğu tartışma konusudur.

Örnek Uygulama : Seçer A.Ş 20.01.2013 tarihinde Olimpiyat Sitesindeki 180 m²'lik bir adet dairenin 1/3 hissesini A'ya, 1/3 hissesini B'ye ve 1/3 hissesini de C'ye olmak üzere müşterek tapu verilmek suretiyle 3 kardeşe satmıştır. Satış bedeli KDV hariç 200.000,00 TL'dir. Dairenin satışı ile birlikte satış bedeli banka hesabına yatırılmıştır ve satışla birlikte dairenin fiilen teslimi yapılmıştır.

Uygulamada, her bir kişiye isabet eden dairenin metrekaresi dikkate alınarak buna göre ayrı ayrı fatura düzenlenmektedir. Yukarıdaki örneğimizde A, B ve C ye 180 m²'lik daireden 60 m² pay düşmektedir. Bu nedenle her bir hisse karşılığında 60 m² üzerinden fatura düzenlenerek %1 oranlı KDV uygulanmaktadır.

KDV Kanununda, net faydalı alanı 150 m²’nin altındaki daire satışlarının KDV oranının %1 olduğu hükme bağlanmıştır. Yukarıda da belirtildiği üzere konut satışlarında metrekare kavramı kişiye değil konutun kendisine uygulanmaktadır. Konuta hisseleri oranında ortak olan kişi sayısının metrekare hesabında her hangi bir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle yukarıdaki örnekte olduğu gibi müşterek tapulu daire satışlarında, dairenin metrekaresi 150 m² ve üzeri ise KDV kanununa göre %18 oranlı KDV uygulanması vergilemenin ruhuna uygun olacaktır.

Ç. Arsa Karşılığında Konut Teslimlerinde Katma Değer Vergisinin Hesaplanması

Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birisi arsa sahibinin müteahhide arsasının teslimi, ikincisi ise yüklenici tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda gibi açıklanabilir:

1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi

Arsa sahibi ile bu arsaya konut yapmak isteyen yüklenici aralarında yapacakları bir akitle arsa sahibinin arsasına karşılık konut vermektedir. Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi 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 işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır (GVK, Md. 81) Arsa sahibinin gayrimenkul ticareti ile uğraşmaması ve trampaya konu arsanın şahsi mal varlığına dâhil olması halinde KDV hesaplanmamaktadır. Burada arsa sahibinin ticari bir amaç gütmeyeceği arsasının bir değişime uğrayarak konuta dönüştüğü ve değer açısından herhangi bir farklılık meydana gelmediği farz edilmektedir. Bu nedenle şahsi mal varlığına dâhil olan arsanın kat karşılığı olarak trampası KDV konusuna girmemektedir.

Arsanın kişiye miras kalması halinde de durum farklı değildir. Burada önemli olan husus arsanın alımından veya ediminden ziyade satışdır. Kişinin üstsoyundan miras kalan arsayı, kat karşılığı olarak verip, karşılığında daire alması halinde, yükleniciye herhangi bir fatura kesmesi gerekmemekte ve KDV’nin konusuna girmemektedir.

Ancak bu işlemin sürekli olarak yapılması ve bu işin bir ticari kazanç vasıtası haline getirilmesi halinde durum farklılaşmakta ve Gelir İdaresi bu işlemleri GVK 37/4 maddesi uyarınca ticari kazanç saymaktadır. KDV Kanununda yapılan işlemin ticari bir işlem olmasından hareketle işlemi KDV’ye tabi tutmaktadır.

Danıştay Dördüncü Dairesi; karşılığında daire alabilmek amacı ile tapuda arsasını müteahhide yapmış olduğu arsa teslimini gelir sağlayan bir muamele olarak kabul etmiştir. Yapılan işlemin arsanın değerlendirilmesine yönelik bir hazırlık işlemi olduğunu

ve her ne kadar tapuda satış işlemi yapılmış olsa bile gerçek niyetin karşılığında daire almak olduğundan hareketle vergiyi doğuran olayın meydana gelmediğine karar vermiştir (D.4.Daire E:1995/2348 K: 1996/2097).

2.Yüklenici Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

KDV Kanununun geçici 8 inci maddesi gereğince, 150 m²'ye kadar konutların teslimi (150 m²dahil değil) 31.12.1992 tarihine kadar KDV'den istisna edilmiştir. Söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak 9 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, yüklenici tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerine KDV uygulanmayacaktır. Yüklenici tarafından arsa sahibine yapılan işyeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden KDV uygulanacaktır. Yüklenici tarafından arsa sahibine teslim edilen 150 m²'ye kadar konutlar dolayısıyla yüklenilen KDV indirilemeyecek, bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ancak yüklenilen vergilerden, işyeri veya 150 m²'den büyük konutlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir.

Gerçek kişi müteahhidin kazancı Gelir Vergisi Kanununa göre "Gayrimenkullerin alım- satım ve inşaa işleriyle devamlı uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazanç ticari kazançtır hükmü gereğince ticari kazanç sayılmaktadır (GVK 37/4).

D. Gerçek Kişilerce Yıl İçerisinde Birden Fazla Alım Satım Muamelesi Yapılması Halinde Katma Değer Vergisi Uygulaması

Gerçek kişiler zaman içerisindeki birikimlerini arsa veya konut olarak değerlendirmekte ve bu birikimlerini bazen başka bir yatırıma dönüştürmek bazen de ihtiyaçları nedeni ile satmaktadır. Gerçek kişiler bu satış işlemini, bu işi yapan gerçek ve tüzel kişiler gibi bir organizasyon halinde yapmasalar dahi Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80. maddesinin 6. bendinde "İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların gelir vergisine tabi olduğunu belirtmiştir.

KDV Kanunu açısından ise durum farklıdır. KDV Kanunu açısından bir yıl içerisinde birden fazla konut alım satımı yapan gerçek kişilerin bu işi ticari bir faaliyet olarak yaptığını kabul etmektedir ve KDV'ye tabi tutmaktadır. Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir. Danıştay dava konusu yapılan bir olayda bir yıl içerisinde birden fazla daire satışı yapılmasının, ticari kazanç hükümlerine göre vergileme için tek başına yeterli olmayacağını ayrıca bu satışların kazanç gayesi amaçlanarak yapılmasını şart koşmuştur (D.V.D. Kuru- lu E:2003/233, K:2003/414).

Gerçek kişiler veraset yoluyla veya satın alma yolu ile sahip oldukları arsaları vererek karşılığında konut veya işyeri almaktadır. Bu işlem gerçek kişiler açısından arsayı değer-

lendirme işlemidir. Arsa sahibi olan kişi bu işlemi mutat olarak yapmıyorsa ve arızı olarak elde ettiği bir arsayı değerlendirme amacı güdüyorsa arsa sahibinin arsa teslimi KDV’ye tabi değildir.

Konu ile ilgili Danıştay kararlarına ait örnekler aşağıdaki gibidir.

-Danıştay Yedinci Dairesi; kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden almış olduğu dairelerden 5 tanesini aynı yıl içerisinde ayrı ayrı kişilere satılmasını konu alan bir davada, yapılan satışları ticari kazanç bünyesinde yapılan satış kabul ederek(GVK 37/4) satışlar nedeni ile KDV hesaplanması gerektiğine hükmetmiştir(D.7. Daire E:2001/876 K:2004/1416).

-Danıştay Yedinci Dairesi; Yıl içerisinde birden fazla daire alım satımı yapan davalının, alım satım işlemini devamlı surette yaptığına dair bir delil niteliğinde olduğu, bu alım satımın ticari bir organizasyon dâhilinde yapılmadığının ve kazanç sağlama amacının olmadığını kanıtlama yükümlülüğünün ise davalıya ait olduğuna hükmetmiştir (D.V.D.D. E:2003/233 K:2003/414).

-Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu; farklı yıllarda edindiği 9 adet gayrimenkulü aynı günde tek bir kişiye satan davalı hakkında "gayrimenkul alım, satım ve inşasından elde edilen kazançların ticari kazanç sayılarak vergilendirilmesi için devamlılık koşulu aranmıştır. Bir işlemin devamlılık taşıdığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüdür. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükelleflerine düşer. Farklı yıllarda iktisap edildikten sonra 1999 yılında elden çıkarılan birden çok taşınmaz bulunması, gayrimenkul alım satış işiyle uğraşıldığına karine teşkil etmekte olup, satışların aynı günde bir kişiye yapılmış olması bu durumu değiştirmemektedir" kararı vermiştir (D.3. Daire E:2001/2606 K:2003/4436).

E. Kurumların Aktifine Kayıtlı Olan Arsaların Kat Karşılığı Olarak Verilmesi Halinde Katma Değer Vergisi

Bilindiği üzere, KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri KDV’den istisna bulunmaktadır. İstisnanın uygulanabilmesi için, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satış suretiyle devir ve tesliminin yapılması gerekmektedir. Taşınmazların satış dışındaki bağış, hibe şeklinde gerçekleşen devir ve teslimleri istisnanın kapsamı dışındadır (Aras, 2010).

Arsanın kat karşılığı olarak verilmesi gerçekte bir satış işlemi sayılmamaktadır. Bu işlemde KDV’nin istisna edilmesindeki amaç kurumların sermaye yapısını güçlendir-

mektir. Kat karşılığı olarak verilme durumunda ise arsa vasfı değişerek konut şekline bürünmekte bir nevi fiziken bir değişiklik meydana gelmektedir.

Uygulamada, en az iki tam yıl süreyle şirket aktifine kayıtlı bulunan arsaların kat karşılığı yüklenicilere verilmesi işlemine KDV Kanununun 17/4-r maddesinde düzenlenen KDV istisnasının uygulanıp uygulanmayacağı konusunda tereddütlerle karşılaşılmalıdır ve bu konuda yaşanan ihtilaflar nedeni ile idare ile mükellef davalık olmaktadır.

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

Aynı şekilde, iştirak amacı olmayıp ticari amaçla elde tutulan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da, elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır. İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır. Bu bağlamda, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Esas itibari ile kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların kat karşılığı verilmesi kurumların sermaye yapısına herhangi bir katkı sağlamadığından söz konusu amaca hizmet etmemektedir ve bu nedenle istisnadan yararlanması mümkün değildir. Kanunun lafzına ve ruhuna bakıldığında vergi hukukunun yorumu esas alınarak, istisnadan yararlanılmasının mümkün olmadığı söylenebilir.

Danıştay Üçüncü Dairesi; 5422 sayılı yasanın geçici 23. maddesi uyarınca kooperative- ratiflerin gayrimenkul satışından doğan kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna tutulması için gayrimenkullerin iki tam yıl süreyle kooperatifin aktifinde yer alması, satıştan doğan kazancın sermayeye eklenmeyerek özel bir fon hesabında gösterilmesi, hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmaması ve kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılması koşullarının bir arada gerçekleşmesi gerektiği şeklinde karar vererek, kooperative inşaatı bittiği için ortaklara dağıtılan satış kazancının Katma Değer Vergisi yönüyle istisnadan yararlanamayacağına hükmetmiştir (D.3. Daire E:2004/1680 K:2005/1486).

Örnek Uygulama: Emlak sektöründe faaliyette bulunan Seçer A.Ş aktifinde kayıtlı olan ve 2001 yılında 200.000,00 TL'ye satın almış olduğu 2000 m²'lik bir arsayı, 20.05.2008 tarihinde kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile A işletmesine 10 adet konut karşılığı vermiştir. 20.01.2010 tarihinde kat karşılığı olarak verilmesi gereken daireler SEÇER A.Ş ye teslim edilmiştir. Arsanın bugünkü emsal bedeli 1.200.000,00 TL'dir.

Uygulamada Katma Değer Vergisi Kanununun 32. Maddesine göre 2 yıl ve daha fazla aktifte kalan taşınmazlar, satılmaları halinde KDV istisnasına tabi olurlar.

Hatalı İşlem ve Muhasebe Kaydı

..... 20.01.2010		
252-BİNALAR H.	200.000,00	200.000,00
250 -ARAZİ ve ARSALAR H.		

Faaliyet konusu alış veriş merkezleri inşa etmek ve kiraya vermek olan şirketlerin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki yıl geçtikten sonra satmaları halinde, söz konusu kurumların yukarıda ifade edilen istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır. Örnek uygulamada da SEÇER A.Ş. satın aldığı arsayı iki yıl geçtikten sonra sattığı için istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Yapılması gereken işlem; arsanın emsal bedeli hesaplanarak satışı yapılmalı ve dairelerde yüklenici firmadan faturalı olarak satın alınmalıdır.

Doğru İşlem ve Muhasebe Kaydı

..... 20.01.2010		
120-ALICILAR H.	1.416.000,00	200.000,00
250 -ARAZİ ve ARSALAR H.		216.000,00
391-HESAPLANAN KDV H.		1.000.000,00
679- D.OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR H.		

F. İnşa Edilen Konutlarda Gerçek Kişinin Kendi Kullanımına Konut Tahsis Ettiği Durumlarda Özellik Arz Eden Durumlar

Gerçek veya tüzel kişilerce kendi ihtiyaçları nedeni ile bazen de piyasadaki durgunluk nedeni ürettikleri konutları satamayabilir veya satmaktan vazgeçebilirler. Satış akdine dayalı mal teslimlerinde KDV matrahı satış bedelidir. Kanunun 3 üncü maddesinde dört fıkra halinde sıralanan ve teslim sayılan hal olarak isimlendirilen satış işlemlerinde satış bedeli yoktur. Bu durumda Katma Değer Vergisi Kanunu’nun emsal bedelle ilgili maddesine bakmak gerekecektir. Katma Değer Vergisi Kanunu 27. maddesinde emsal bedel ve emsal ücreti aşağıdaki şekilde düzenlenmektedir (KDV Kanunu; 1984):

Emsal bedeli ve emsal ücreti: Madde 27:

1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.
3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.
4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.
5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

Görüldüğü üzere KDV Kanununu, emsal bedelin VUK hükümlerine göre tespit olunacağını ifade etmektedir. VUK’da Emsal bedel tespiti 267. maddede yapılmaktadır. Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Ücretle yapılan imalatatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

Danıştay’a göre “ müteahhide kalan dairelere ait emsal bedellerinin, VUK’nun 267. maddesinin üçüncü sırasına (takdir esası) göre belirlenmesi gerekir”(Danıştay Kararları, 1991). Danıştay Dördüncü Dairesi; arsa karşılığı inşa edilen dairelerden, satışı yapılan dairelere ait oluşan fiyat dikkate alınarak işletmeden çekilen dairelerin emsal bedellerinin satışı yapılan dairelerden daha düşük olamayacağına karar vermiştir (D.4.Daire E:1997/2065 K:1998/2082). Danıştay Dördüncü Dairesi; işletmeden çekilen taşınmazların maliyet bedelinin gerçeği yansıtmadığı hususunda somut bir saptama yapılmadan, emsal bedelinin takdirine gidilemeyeceğine karar vermiştir. Danıştay bu kararı ile emsal bedelle ilgili olarak mükellefin kayıtlarının ve maliyetlerinin tespit edilmesini ve gerekli tetkiklerden sonra somut tespitler elde edilmesi halinde emsal bedeli uygulamasına geçileceğine hükmederek keyfi uygulamaları engellemiştir (D.4.Daire E:1997/2660 K:1998/3783).

Örnek Uygulama: Mehmet Kara Erzurum’da 20 adet konutu kapsayan bir inşaat yapmıştır. İnşaatın toplam maliyeti 2.000.000,00 TL ve bir konutun maliyeti ise 100.000,00 TL’dir. Konutların tamamı 120 metrekare ve garajı bulunmamaktadır. İnşa edilen bu konutlardan 17 tanesini ortalama 120.000,00 TL den satmıştır. Kalan üç daireyi satmayıp, kendi kullanımına tahsis etmeyi düşünmektedir.

Söz konusu kişi burada kalan üç daireyi kendi şahsi kullanımına tahsis etmesi halinde daireler için maliyet bedeli veya daha düşük bir bedelden fatura kesmesi halinde vergi kaybına sebep olacak ve aşağıdaki gibi hatalı muhasebe kaydı ortaya çıkacaktır.

Hatalı İşlem ve Muhasebe Kaydı

.....31.12.2012		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR H.	303.000,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR H.		300.000,00
391 HESAPLANAN KDV H.		3.000,00

Doğru İşlem ve Muhasebe Kaydı

.....31.12.2012		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR H.	363.600,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR H.		360.000,00
391 HESAPLANAN KDV H.		3.600,00

Yukarıda izah edildiği üzere şahsi kullanıma tahsis edilen daireler, maliyet bedelinden fatura edilemez. VUK 267. maddesine göre emsal bedel hesaplanması gerekir. Emsal bedel hesaplanırken de yapılan satışların ortalama fiyatı esas alınması gerekmektedir. Yani her bir dairenin 120.000,00 TL üzerinden işleme tabi tutulması ve bu şekilde muhasebeleştirilmesi daha doğru olacaktır.

G. Birleştirilmiş Konutlarda Katma Değer Vergisi Peçeleme

Peçeleme vergiden kaçınmak amacıyla vergiye tabi olan bir muamele veya işlemi, vergiye tabi olmayan bir işlem görüntüsü vererek vergi ödemekten kaçınma işlemidir. Peçeleme vergi hukukuna özgü bir müessese olup muvazaadan farklı özellikler gösterir. Örneğin gerçekte 150 m²’nin üzerinde konut alan kişilere, yükleniciler tarafından inşaat projesinde ve tapuda iki ayrı konut satışı yapılarak metrekareler düşük gösterilmektedir. Bu sayede KDV oranı %18 den %1’e çekilmektedir.

Vergiye doğuran olay tamamlandıktan sonra ve tapu işlemleri bittikten sonra alıcı 2 daire arasındaki duvarı kaldırarak geniş bir daireye sahip olmaktadır ve %17 KDV ödememektedir. Peçeleme işlemi yapılan konutlar ya aynı katta bulunmaktadır ya da altlı üstlü konutlar olmaktadır. Peçeleme işlemlerinde çoğu zaman eşlerden ikisine iki ayrı tapu şeklinde satış yapılmakta ve fatura kesilirken %1 KDV uygulanmakta ve iki ayrı fatura kesilmektedir.

Bu işlem aslında “vergi peçeleme” olup, “kanuna karşı hilenin” özel bir türüdür. Gerçekten, vergi yasasının amacına göre, vergilendirme konusu olan iktisadi sonuca, vergi yasasının doğrudan doğruya kapsamadığı bir hukuksal biçimle ulaşılmaya çalışılmak-

tadır. Bir diğer deyişle, vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, başka bir hukuksal kılıf altında vergi dışı bırakılmakta, yasa bu yoldan dolanılmak istenmektedir.

Bursa Defterdarlığınca verilen bir özelgede, konu ile ilgili özet olarak “ilgide kayıtlı yazınızda 27 ve 28 No’lu dairelerin tapuda ayrı ayrı kayıtlı olmasına rağmen birleştirildiği ve bir daire olarak kullanıldığı, kullanım alanlarının da 170 m² olduğunun bilirkişi raporu ve tapu kaydından anlaşıldığı belirtildiğinden, satışta uygulanacak KDV nispetinin %18 olması gerekmektedir” denilmektedir (Bursa Defterdarlığı Özelgesi, 2003).

VUK’un 3. maddesinde 2365 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, ispatlama aracı olarak serbest delil sistemi ile ekonomik değerlendirme anlayışı kabul edilmiştir. VUK’un 3. maddesinden de anlaşılması gerektiği hususuna gelince vergilendirmede, olayların gösterildiği şekilde değil, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması vurgulanmaktadır (Uysal, 2009).

Ğ. Vergi Mükellefi Olmayan Kişiler Tarafından Yapılan Konut Teslimleri

Gerçek kişiler için yatırım amaçlı olarak ellerinde bulundurdukları konut veya konutları satma ihtiyacı doğabilmektedir. Bu ihtiyaç bazen başka bir konut almak amacı ile yapılabileceği gibi, finansal bir problemten de kaynaklanabilir.

Gerçek kişiler, konut alım satımından kâr elde etmeye başladıkça bu işi bir ticari organizasyona çevirmekte ve yıl içerisinde birden fazla alım satım yapabilmektedir. Gelir İdaresi yıl içerisinde birden fazla konut alım satımı yapanları tapu siciline TC Kimlik Numarası üzerinden tespit etmekte ve gelir vergisi mükellefi olarak tescilini yapmaktadır. Bu tespit alım satımın yapıldığı yıldan sonra ortaya çıkmakta ve konut alım satımı yapan kişi, defter tutma ve fatura kesme gibi ödevlerini yerine getiremediğinden cezai yaptırımlara maruz kalmakta ve mağduriyetler ortaya çıkmaktadır.

193 Sayılı GVK’nın Mükerrer 80/6 maddesine göre “İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5. maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde (8) elden çıkarılmasından doğan kazançlar (kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır (GVK,1961).

5615 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce iktisap tarihinden itibaren 4 yıl geçtikten sonra elden çıkarılan konutlar dolayısıyla değer artış kazancı hesaplanmayacaktır. 5615 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde elden çıkarılan konutlar dolayısı ile elde edilen kazançlar değer artış kazancı sayılacak ve mükerrer 80. maddeye göre vergilendirilecektir (5615 Sayılı Kanun, 2007).

Bir yıl içerisinde birden fazla konut alım satımı yapılan durumlarda gelir idaresi ticari bir organizasyonun varlığına hükmetmekte ve elde edilen kazançlar ticari kazanç sayıl-

maktadır. Maliye Bakanlığı bir özelgesinde “Satın alınan ve iktisap tarihinden itibaren 4 yıl geçmeden elden çıkarılan ve bir işletmenin aktifine kayıtlı olmayan araziden elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilir” şeklinde görüş bildirmiştir (5615 Sayılı Kanun, 2007).

H. Kat İrtifakı Yoluyla Yapılan Satışlarda Katma Değer Vergisi Hesabı

İnşaat şirketleri inşaat ruhsatı aldıktan sonra, ruhsatta belirtilen bağımsız bölümlerin her biri için kat irtifakı tesis etmekte ve satış yaparken ilk önce kat irtifakını vermekte ve böylece alıcılar için bir nevi güvence olmaktadır. Gelir idaresine göre, kat irtifakı yoluyla satışları arsa payı satışı olarak kabul edilmekte ve arsa satışından dolayı KDV hesaplanması gerekmektedir. Ancak vergilemede asıl olan olayın gerçek mahiyetidir. Kat irtifakı yoluyla satışlarda aslında gerçekte arsa satışı yoktur.

Nitekim Danıştay “Kat irtifakı suretiyle satış olayında, vergilendirme açısından satış işleminin arsa satışı olarak kabul edilmesi doğru değildir. Arsa üzerine inşa edilen dairelerin maliyeti de göz önüne alınarak daire satışı olarak nitelendirilmesi ve satış kazancının da buna göre belirlenmesi gerekir” yönünde görüşünü bildirmiştir (D.7.Daire E:1999/6528 K: 1991/2478). Kat irtifaklı satışlarda, gayrimenkul fiilen teslim edileceği aşamaya kadar fatura düzenlenmemesi ve fiili teslimim yapıldığı esnada gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi ve bu şekilde KDV hesaplanması daha doğru olacaktır.

IV. Sonuç ve Öneriler

Konut sektörü ülkemizde önemli bir yere sahiptir. Vergi kanunlarının konut sektörü ile ilgili özellikli durumlara cevap verecek ölçüde açık olmaması uygulamada farklılıklara yol açmakta ve mükellefle vergi idaresi arasında uyumsuzluklara ve davalara neden olmaktadır. Mükellefler zaman zaman cezalı tarhiyatlara muhatap olmakta ve mağduriyetler yaşamaktadır.

Uygulamada konutun fiili teslim tarihi ile fatura düzenlenme tarihi arasında çoğunlukla zaman farkı bulunmaktadır. Faturalar teslim tarihinden önce, protokol aşamasında düzenlenmektedir. Fatura düzenlenmesi ile birlikte hem satış geliri tahakkuk etmekte hem de KDV’de vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmaktadır. Bu durum, teslim tarihinin farklı yıllara sarkması halinde kazanılmayan bir kazancın vergisinin ödenmesine ve dolayısıyla vergi mükelleflerinin likidite durumunda sıkıntılara yol açmaktadır. Ayrıca, bilanço ve gelir tablosunun yapısı da bozulmaktadır.

Konut teslimlerinde net faydalı konut alanının tespiti hususu ile ilgili olarak 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki hususlara göre hareket edilmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Bu çalışmada konut sektöründe KDV uygulamalarındaki hatalar genel bir yaklaşımla kısaca ele alınmış ve uygulamada karşılaşılan özel durumlar hakkında değerlendirmeler yapılmıştır. Bu kapsamda uygulamadaki farklılıkların azaltılması ve uygulama birliğinin sağlanabilmesi için aşağıdaki önerilerin yapılması mümkündür:

- Katma Değer Vergisi Kanununda konutların net faydalı alanının hesaplanması ile ilgili olarak sade ve herkesin anlayabileceği bir tanım yapılmalıdır.
- Balkon, garaj gibi kısımlar net faydalı alana dahil edilmemelidir.
- 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki değişikliklerle birlikte büyükşehir olmayan illerde 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde katma değer vergisi oranı sıfırlanmalı ve 150 m²'nin üzerindeki konut teslimlerinde ise %1 KDV oranı uygulanmalıdır.
- Birleştirilmiş konutlarda vergi peçelemesini önlemek amacıyla vergilendirmede, olayların gösterildiği şekilde değil, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas alınmalıdır.
- Kat irtifaklı satışlarda, gayrimenkulün fiilen teslim edileceği aşamaya kadar fatura düzenlenmemesi ve fiili teslimin yapıldığı esnada gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlenerek KDV hesaplanması gerekmektedir.
- Gerçek kişilerin konut satışı yapılmasının önündeki engeller kaldırılmalı, yıl içinde bir adet olan satış sınırı makul bir sınır olan 3 veya 4 adede çıkarılmalıdır.

Ayrıca, bu çalışmada “Konut Sektöründe Katma Değer Vergisi Uygulamalarında Özellik Arz Eden Durumlar” başlığı altında yer alan her bir alt başlığın farklı çalışmalar da kapsamlı bir şekilde ayrı ayrı ele alınması, uygulamadaki hataların giderilmesine daha fazla katkı sağlayacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2009). “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Arslan, M. (2001). “Türk Vergi Sistemi” Ankara, Nobel Yayınları.
- Aslıipek, S. (2008). “İkiz Konutlarda Katma Değer Vergisi Peçelemesi”. [Elektronik Sürüm]. : Erişim Tarihi: 10 Ekim 2010 , <http://www.bilgilidenetim.com/makale/goster/83>,
- Aras, C. (2010). “En Az İki Tam Yıl Aktife Kayıtlı Bulunan Arsaların Kat Karşılığı Verilmesi İşleminin KDV Karşısındaki Durumu” [Elektronik Sürüm]. Erişim Tarihi: 23 Ekim 2013, <http://ardaymm.com.tr/kose-yazilari/>
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 20.06.2007 ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-07- /950 sayılı Özelgesi. Erişim Tarihi: 12 Ekim 2010 , http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/Özelge/kdv/kdv_351.doc,
- Bursa Defterdarlığının 17/04/2003 tarih ve B.07-4.DEF.0.16.12. GEL: KDV.300.03.34 sayılı Özelgesi. Erişim Tarihi: 13 Şubat 2011, <http://www.imobursa.org.tr/Content/Docs/>,

- Danıştay Dördüncü Daire (1995). Esas No:1995/2348, Karar No:1996/2097. Ankara: Danıştay. Erişim Tarihi : 10 Ocak 2011 <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>
- Danıştay Dördüncü Daire (1997). Esas No:1997/2065, Karar No:1998/2082. Ankara: Danıştay. Erişim Tarihi: 13 Şubat 2011, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>,
- Danıştay Dördüncü Daire (1997). Esas No:1997/2660, Karar No:1998/3783. Ankara: Danıştay. Erişim Tarihi: 13 Şubat 2011 <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>,
- Danıştay Yedinci Daire (1999). Esas No :1999/6528, Karar No: 1991/2478. Ankara: Danıştay. Erişim Tarihi: 13 Şubat 2011, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>,
- Danıştay Üçüncü Daire (2001). Esas:2001/2606, Karar No:2003/4436. Ankara: Danıştay. Erişim Tarihi: 13 Şubat 2011, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>
- Danıştay Vergi Davaları Dairesi (2003). Esas :2003/233, Karar No:2003/414. Ankara: Danıştay. Erişim Tarihi: 13 Şubat 2011, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, .
- Danıştay Üçüncü Daire (2004). Esas No:2004/1680, Karar No:2005/1486. Ankara: Danıştay. Erişim Tarihi: 14 Şubat 2011, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>,
- DİE (1997), Bina İnşaatı İstatistikleri, 1997,Yayın No: 2208.
- İMO (2008), İnşaat Mühendisleri Odası “Türkiye’de Konut Sorunu ve Konut İhtiyacı Raporu”
- Kızılot, Ş. (2010). “İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik”, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık .
- Maç, M., Türüt, Ş. (2000). “Topraktan Konut yada İş Yeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay ve Matrah”. Yaklaşım Dergisi, 91, 21-33
- Maliye Bakanlığının, 09.09.1991 Tarihli ve 62108 sayılı Özelgesi. Erişim Tarihi : 10 Ocak 2011, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2003113968.htm>,
- Maliye Bakanlığının 17.06.1997 tarih ve 25172 sayılı Özelgesi. Erişim Tarihi : 10 Ocak 2011, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080912745.htm>,
- Şimşek, A. (2001).“İleri Tarihlerde yapılacak Teslim ve Hizmetler İçin Ödenen Avanslarda Katma Değer Vergisi”. [Elektronik Sürüm]. Yaklaşım Dergisi, S.104.

- Tolu, A. (2003). “Gayrimenkul Satışlarında KDV Uygulaması”. [Elektronik Sürüm]. E-Yaklaşım Dergisi, 131, 120-127. Erişim Tarihi : 12 Şubat 2011, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler>
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2004). “Vergi Hukuku”, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Özel, Y. (2008). “Müteahhitlerin Konut ve İşyeri Satışlarında KDV”. [Elektronik Sürüm]. E-Yaklaşım Dergisi, 189. Erişim tarihi : 05 Aralık 2010 , www.yaklasim.com/mevzuat/dergi
- Özer, M. (2008). “Konut Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Hesaplaması Açısından Net Alanın Tanımı, Hesaplanması Ve Önemi” [Elektronik Sürüm]. E- Yaklaşım Dergisi, 182. Erişim Tarihi : 11 Kasım 2010, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi
- Uysal, A. (2009). “Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu”, Ankara, Uysal Yayınları.
- 5615 Sayılı Kanun (2007). Resmi Gazete. 26483. 21 Haziran 2006.
- 3605 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (1984). Resmi Gazete, 18563, 25 Ekim 1984
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (1961). Resmi Gazete. 10700. 06 Ocak 1961.
- 30 No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (1998). T.C Resmi Gazete. 20021.16 Aralık 1998.
- 9 No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (1984). T.C Resmi Gazete. 18622. 31 Aralık 1984
- “Türkiyede Konut Sorunu ve Konut İhtiyacı Raporu”, Erişim Tarihi: 24.03.2014 http://www.imo.org.tr/resimler/dosya_ekler/9ca6617c167713d_ek.pdf?tipi=4&tuuru=H&sube=0