



KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ ile ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDEKİ KDV SORUNU ÇÖZÜLDÜ MÜ?

HAS VAT PROBLEM IN FLAT-FOR-LAND BUSINESS BEEN SOLVED AFTER THE VALUE ADDED TAX GENERAL APPLICATION COMMUNIQUÉ?

Coşkun ÇEKİCİLER(*)

ÖZ

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde, müteahhidin arsa sahibine daire ya da işyeri tesliminin, katma değer vergisinin konusuna girip girmediği, vergi idaresi ile yargı arasında ihtilafa yol açmıştır. Vergi mükellefleri tarafından, vergi idaresi görüşü katma değer vergisine tabi olacağı yönünde olması nedeniyle, ihtirazi kayıtlarla arsa sahibine teslim edilen daire ya da işyerine tekabül katma değer vergisini beyan edip, dava açma yoluna gidilmiştir. Yargı ise genelde trampa olarak değerlendirilemeyeceği yönünde karar verip, katma değer vergisi kanununun konusuna girmeyeceğini belirtmiştir. Vergi idaresi ise yıllardır süre gelen bu durumda hiçbir değişiklik yapmamıştır. Vergi mükellefleri Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde bu sorunun çözüleceği beklentisi içerine girmişlerdir. Ancak herhangi bir değişiklik olmamıştır.

Anahtar Kelimeler: Arsa karşılığı inşaat işleri, trampa, KDV, teslim, kat karşılığı inşaat

ABSTRACT

The fact that whether the delivery of flats or business buildings to a land owner from a contractor is subject to taxation causes disagreement between the tax administration and the tax courts. Taxpayers first declare these kinds of transactions since the tax administration interprets the VAT law that they are covered, then they take the matter to the court. The tax courts, however, interpret the law in such a way that these transactions are no more than a typical barter, and hence do not fall in the scope of the VAT law. Yet, the tax administration still maintains its position against the nature of transactions.

(*) Vergi Müfettişi

Taxpayers were expecting this controversial issue to be solved by the new VAT General Application Communiqué. Nevertheless, it did not end the confusion and disagreement.

Keywords: Land-for-construction business, barter, VAT, delivery, flat-for-land construction

1- GİRİŞ

Kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhidin, arsa sahibine tesliminin KDV'nin konusuna girip girmediği vergi idaresi ve yargı arasında ihtilaflara yol açmıştır. Bu konu ile ilgili çeşitli makaleler yazılmış olup, bir kısım görüş vergi idaresinin haklı olduğu, bir kısım ise yargının bu konuda haklı olduğu yönündedir. Ancak bir çok çalışmada vergi idaresinin bir düzenleme yapması gerektiği vurgulanmıştır. Vergi idaresi tarafından hazırlanan ve Resmi Gazetede 26.04.2014 tarihinde yayımlanan "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği" ile 123 tebliğ yürürlükten kaldırılmış ve bir tebliğde tüm tebliğler toplanmıştır.

Bu makalede kat karşılığı arsa teslimlerinin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun konusuna girip girmediği, yeni yayımlanan Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile vergi idaresi ve yargı arasındaki ihtilafın çözümlenip çözülmediği üzerinde durulacaktır.

2- GENEL UYGULAMA TEBLİĞ ÖNCESİ, KAT KARŞILIKLI ARSA TESLİMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

İnşaat sektörü gelişmekte olan ülkeler açısından her zaman dinamik bir yapıya sahip iken, şehirleşme (kentleşmeye) politikalarına verilen önem ile birlikte inşaat sektörü canlılık kazanmıştır. Konut kredi faizlerinin düşmesi ile konut sektörüne ilgi artmış, artan talep ile arsa ve konut fiyatları yükselmiştir. Ekonominin lokomotifi olarak da ifade edilen inşaat sektörü, arsa ve arazi fiyatlarının yükselmesi ile arsa karşılığı inşaat (kat) teslimi formülü devreye sokmak suretiyle arsaya isabet eden finansmanı inşaat sonrasına erteleyerek mali yönden rahatlamışlardır. Arsa sahibi ise, inşaatı kendisi yapması durumunda, maliyetin yüksek olabileceği, işin takibinin zor olması ve yasal prosedürler kaynaklı sıkıntılardan kurtulmuş olacaktır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinin yaygınlaşması beraberinde Katma Değer Vergisi sorunu meydana getirdi. Vergi idaresi ile yargı arasında, kat karşılığı inşaat teslimlerinin Katma Değer Vergisi'nin konusuna girip girmediği ihtilafı bir konu haline gelmiştir.

a) Vergi İdaresinin Görüşü:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre; Türkiye'de, ticari, sınai, zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu ifade edilmiştir.

30 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde "Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir."¹ şeklinde ifade edilmiştir. Arsa sahibinin tesliminin verginin konusuna girip girmeyeceğini, arsanın bir iktisadi işletmeye dahil

¹ 30 Seri Nolu KDV Genel Tebliği

olması veya sahibinin arsa alım satımı mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan arsa teslimi katma değer vergisinin konusuna gireceği ifade edilmiştir. Arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyet gerektirmeyecek şekilde arazi bir faaliyet olarak arsasını konut veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde katma değer vergi hesaplanmayacağı ifade edilmiştir.

Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen konut veya işyerlerinin her halükarda katma değer vergisine tabi olduğu, 150 m2 kadar konutlarda % 1, 150 m2 üzeri konutlar ve işyerlerinde %18 katma değer vergisi hesaplaması gerektiği ifade edilmiştir.

Katma Değer Vergisi 60 nolu Sirkülerde de açıklamalar aynı yönde yapılmıştır. İki ayrı teslim olduğu belirtilmiştir. Ancak trampa olduğunu belirten net ifade bulunmamaktadır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede " ...3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 maddesine göre ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. KDV Kanununun 2 inci maddesinin 1 inci fıkrasında, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi işleminin teslim olduğu; aynı maddenin 5 inci fıkrasında trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu hükme bağlanmıştır...² Sivas Defterdarlığı tarafından verilen özelgede " "Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun; 1/1 inci maddesine göre; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 2/5 inci maddesinde trampanın iki ayrı teslim olduğu..."³ ifade edilmiştir.

Verilen özelgelerde arsa karşılığı inşaat işlerinin katma değer vergisinin konusuna girdiği, iki ayrı teslim olduğu belirtilmiş olup, ayrıca KDV kanununun 2. maddesinin 5. fıkrasındaki trampanın iki ayrı teslim olduğunu ifade etmesi, arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa olarak değerlendirilmesinin haklı olduğu algısına sebep olmuştur.

b) Yargının Görüşü:

Vergi idaresinin, müteahhit tarafından yapılan teslimin her hâlükârda katma değer vergisine tabi olduğunu beyan etmesi üzerine, müteahhitler hesaplanan katma değer vergisini arsa sahiplerinden talep etmişlerdir. Arsa sahipleri katma değer vergisini ödemek istemeyince adli yargıda dava açmak suretiyle konunun çözülmesi istenmiştir. Yargıtay hukuk davası olarak verdiği kararlarda, bir kısmını müteahhit lehine bozarken, ağırlıklı olarak arsa sahibinin hesaplanan katma değer vergisinin muhatabı olmayacağı görüşünü bildirmiştir.

Yargıtay kararları;

"Somut olayda KDV'nin yüklenici tarafından ödeneceğine dair bir anlaşma ve kararlaştırılmış götürü bir bedel olmadığı, davacı keseceği faturada KDV'yi göstermek zorunda olduğu ve KDV'si ile birlikte iş bedeli talep edildiğinden, davacı alacağının KDV dahil hesaplatılıp hüküm altına alınması gerekirken mahkemece yanlış değerlendirme sonucu bu kalem isteğin reddi doğru olmamış, hükmün bozulması UYGUN BULUNMUŞTUR."⁴

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 25.10.2011 tarih B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.G.15-187325/10/2011 sayılı özelge

³ Sivas Defterdarlığı, 02.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.58.10.00-2010-24-55-802/08/2012 sayılı özelge

⁴ Yargıtay 15. Daire, 16.04.2007 tarih ve 2007/2471 sayılı kararı

Yanlar arasındaki sözleşme arsa payı karşılığı inşaat yapımına ilişkin olup BK.nun 365 inci maddesi uyarınca götürü BEDELLE YÜKLENİLMİŞTİR. Bu nedenle arsa payı dışında bir bedel istenemeyeceği gibi esasen sözleşmenin 3.2/c maddesinde tüm vergilerin de yüklenici tarafından ödenmesi KABUL EDİLMİŞTİR. Bu nedenle reddi gereken davanın kabulü DOĞRU OLMAMIŞTIR. SONUÇ: Yukarıda açıklanan nedenlerle temyiz olunan kararın davalı yararına BOZULMASINA...⁵

Danıştay kararlarında ise;

“...arsa sahiplerine teslim edilen bağımsız bölümler için trampa hükümlerine göre katma değer vergisi hesaplanması gerektiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine, kararın onanmasına...⁶ özetle işlemin trampa niteliğinde bir işlem gibi değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulması mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

“...bu durumda, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan konut sahibi olması hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü bir hukuki muamele olduğundan arsa payı karşılığı konut tesliminin kararlaştırıldığı sözleşme uyarınca arsa sahibine teslim edilen konutların katma değer vergisine tabi olmadığı sonucuna varılmaktadır. Bu nedenle davacı şirket adına, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen katma değer vergisine karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararı hukuka uygun görülmemiştir.”⁷

“...Bu nedenle, müteahhit olan yükümlülerin arsa karşılığı inşa ettiği bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslimini katma değer vergisine tabi tutma olanağı bulunmadığından, tahakkukun kaldırılması yolundaki mahkeme kararında isabetsizlik görülmemiştir.”⁸

“...olayda ise durum trampa akdinden farklı olup bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması dayı arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bulunduğundan temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymamakta, vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.”⁹

“...Bu durumda, yükümlü şirket tarafından arsa karşılığında inşa edilen bölümlerden arsa sahibine yapılan işyeri teslimleri katma değer vergisine tabi tutulamayacağından, ihtirazi kayıtla verilen katma değer vergisi beyanname üzerinden tahakkuk ettirilip ödenen, katma değer vergisinin yükümlü şirkete ret ve iadesi yolunda bir karar verilmesi gerekirken, davanın reddedilmesinde isabet görülmemiştir.”¹⁰

“...Arsa karşılığında daire ve işyeri alınması işlemi arsa sahibi yönünden ticari muamele değil, ar-

⁵ Yargıtay 15. Daire, 16.04.2007 tarih ve 2003/3926 sayılı kararı

⁶ Danıştay 9. D.'nin, 19.02.2007 tarih ve E. 2005/2439, K. 2007/468 sayılı Kararı.

⁷ Danıştay 3. D.'nin 06.10.2010 tarih ve 2010/1053 sayılı kararı

⁸ Danıştay 7. D.'nin 05.04.1993 tarih ve 1993/1288 sayılı kararı

⁹ Danıştay 9.D.'nin 14.05.1993 tarih ve 1993/2057 sayılı kararı

¹⁰ Danıştay 11.D.'nin 09.12.2012 tarih ve 1999/4846 sayılı kararı

sanın değerlendirilmesi amacına yönelik olduğundan ve trampa niteliği taşımadığından, KDV'ye tabi tutulamayacaktır.¹¹"

Danıştay, arsa karşılığı inşaat teslimlerine ilişkin kararlarını, genelde aynı gerekçelerle katma değer vergisinin konusuna girmediği yönünde vermektedir. Bu gerekçeler; trampa niteliğinde bulunmadığı, gelir sağlayan bir muamele olarak kabul etmenin mümkün olmadığı, servet edinme amacına yönelik bulunması nedeniyle ortada elde edilen kazanç olmaması, servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olarak değerlendirilmesi şeklindedir.

Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında "...30 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin dayanağı olan Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 8 inci maddesinde "Net alanı 150 m²'ye kadar konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1997 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır" hükmü yer almaktadır. İşyeri teslimlerinin katma değer vergisine tabi olduğu yönünde bir düzenleme getirilmeden yönetmelikte yer alan düzenleme esas alınarak tahakkuk ettirilen katma değer vergisinde yasaya uygunluk görülmemiştir.¹² Kullanılan karşı oyda ise "...Anılan hükümler uyarınca yükümlü tarafından arsa karşılığı olarak arsa sahibine yapılan işyerleri teslimlerinin, ticari faaliyet kapsamında bulunması nedeniyle katma değer vergisine tabi olacağı görüşüyle karara karşıyız." şeklinde olmuştur.

c) İhtilafın Nedenleri:

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, müteahhidin daire veya işyeri teslimini vergi idaresi her halükarda verginin konusuna girdiğini ifade etmekte iken, yargı ise arsa sahibine teslimin verginin konusuna girmeyeceğini ifade etmektedir. Verginin konusuna girmeyeceğini ifade eden Danıştay kararlarının birçoğunda arsa sahibi ile müteahhit arasındaki iki ayrı teslimin trampa olarak değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.

Kişisel görüşümüz Danıştay'ın arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa olmadığı görüşü ile aynı yöndedir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunda ve ilgili tebliğlerde arsa karşılığı inşaat teslimlerinin trampa olarak değerlendirileceğine ilişkin herhangi bir tanım veya ifade mevcut değildir. Mükellefler tarafından vergi idaresinde istenen özelgelere (makalemizin II.a bölümünde görüleceği üzere) "2/5 inci maddesinde trampanın iki ayrı teslim olduğu" sürekli ifade edilmiştir. 30 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde "arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur." şeklinde ifade edilmiştir. Ortada herhangi bir ihtilaf olmamasına rağmen, verilen özelgelere de arsa karşılığı inşaat işlerinde trampa denmemesi ancak iki ayrı teslim olduğu ifade edildikten sonra, trampanın katma değer vergisinin konusuna girdiğini bilgisine yer verilmesi karışıklığa neden olmuştur.

Bir başka itiraz edilen nokta ise kanuna aykırı olarak düzenlenen tebliğ, yönetmelik ve sirküler olduğudur. Tebliğ ve özelgelerin kanuna aykırı olamayacağı, Anayasanın 73. maddesinde belirtildiği üzere "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır."¹³ Şeklinde ifade edildiği üzere tebliğ ile verginin konusuna girecek konuların belirlenemeyeceği dolayısıyla 30 Seri Nolu Tebliğin kanuna aykırı olduğu belirtilmektedir. Bu durumun Verginin Yasallığı İlkesi

¹¹ Danıştay 11. D.'nin, 15.02.1996 tarih 1996/709 sayılı kararı

¹² 25.12.1998 tarih ve 1998/444 sayılı Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı

¹³ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

ile bağdaşmadığı ifade edilmektedir. Ayrıca arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin düzenlenmenin kanunla yapılması gerektiği de vurgulanmıştır.

3- GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE YER VERİLEN DÜZENLEME

Resmi Gazetede 26.04.2014 tarihinde yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde, 30 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinden farklı bir açıklama bulunmamaktadır.

"Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

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

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arzı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz. Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır. Şeklindeki düzenlemeye yer verilmiş olup, önceki düzenlemelerin aksine bir görüş bildirilmemiştir.

4- DEĞERLENDİRME

Danıştay ile vergi idaresi arasında çıkan ihtilafın temel nedeni, arsa karşılığı inşaat işlerinin "trampa" olup olmadığı hususudur. Danıştay arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa olarak değerlendirilemeyeceğini ifade etmektedir.

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6098 sayılı Borçlar Kanunda "trampa" kelimesi yerini "mal değişim sözleşmesine" bırakmıştır. Borçlar Kanunu 282. maddesinde *"Mal değişim sözleşmesi, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini, diğer tarafın da karşı edim olarak başka bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini devretmeyi üstlendiği sözleşmedir."* şeklinde tanımlarken, aynı kanunun 283 maddesinde ise *"Satış sözleşmesine ilişkin hükümler, mal değişim sözleşmesine de uygulanır; buna göre taraflardan her biri, vermeyi üstlendiği şey bakımından satıcı, kendisine verilmesi üstlenilen şey bakımından alıcı durumundadır."*¹⁴ satış sözleşmesinin hükümlerine tabi olduğunu ifade edilmektedir. Satış sözleşmenin tanımı ise aynı kanunun 207 maddesinde *"Satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir. Sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça veya aksine bir âdet bulunmadıkça, satıcı ve alıcı borçlarını aynı anda ifa etmekle yükümlüdürler"* şeklinde ifade edilmiştir.

Mal değişiminde esas olan malların alıcı ve satıcı tarafından aynı anda ifa etmesi gerektiği belirtilmiş olup, değişim konu mallarının niteliklerinde bir değişim olmaması gerekmektedir. (Bir malın bir başka mal ile değişimi ifade edilmekte)

Şahsi görüşümüz de arsa karşılığı inşaat işlerinin mal değişim sözleşmesi (trampa) olarak değer-

¹⁴ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu

lendirilemeyeceği yönündedir. Ancak mal değişim sözleşmesini (trampa) olmamasının vergi doğuran olayı etkileyip etkilemediğine bakmak gerekir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde "ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, aynı maddede ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 maddesinde ticari kazancın tarifi " her türlü ticari ve sinai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır"¹⁵ şeklinde yapılmış olup, aynı maddenin 4. fıkrasında ise "gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden" elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu ifade edilmiştir.

Müteahhit tarafından yapılan daire veya işyeri teslimlerinin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği aşikârdır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde, müteahhitlerin daire yada işyeri teslimi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi gereği katma değer vergisine tabidir. Müteahhitler tarafından yapılacak teslimlerin katma değer vergisinin konusuna gireceği yönünde herhangi kanuni eksiklik bulunmamaktadır. Kanunda ilgili düzenlemenin mevcut olmasından dolayı, Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinin "Vergilerin Yasallığı İlkesine" aykırı bir durumun mevcudiyetinden bahsetmek mümkün değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde ticari faaliyet çerçevesindeki teslimlerin verginin konusuna girdiği belirtildiğinden tebliğler kanunun üzerinde demekte doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

Kat karşılığı inşaat işlerinin, trampa olup olmaması hususunun vergi konusuna girip girmediğini etkilememesi gerekmektedir. Nitekim trampa olsa da olmasa da verginin konusuna giriyor ise katma değer vergisine tabi olacaktır. Aksi takdirde trampa değil deyip katma değer vergisinin konusuna girmeyeceğini söylemek, katma değer vergisinin sadece trampa oluşturduğunu ifade etmek gibi olur.

Ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde birbirinin mukabili olarak yapılan teslim ve hizmet ifaları da ayrı birer teslim hükmünde olup katma değer vergisine tabidir. Bu işleme farklı isimler verilmesi durumu değiştirmeyecektir. Çünkü vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Yapılan işleme takas sözleşmesi ismi verilse de ortada katma değer vergisinin konusuna giren bir teslim varsa yapılan işlem trampa olarak değerlendirilecek ve KDV ye tabi olacaktır.¹⁶

Kanunda herhangi bir eksiklik olmamasına rağmen yargı ile idare arasında kalan vergi mükelleflerinin, bir çözümün olacağı yönünde beklentisi bulunmaktaydı, ancak vergi idaresi tarafından çözüme yönelik herhangi bir düzenleme yapılmadı.

İhtilafın giderilebilmesi için bir düzenleme yapılması durumunda, kanunda yapılacak bir düzenlemede kat karşılığı inşaat işlerinin, katma değer vergisinin konusuna girdiği ve trampa olmadığına ilişkin ifadeler yer verilmesi durumunda, mevcut Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yapısı bozulmuş olacaktır. Kanunun sistematiği bozulmadan bir düzenleme yapmak zor gibi gözükmekte, çünkü var olan bir düzenlemeye ilişkin, aynı doğrultuda yeni bir düzenleme yapılması, daha önceki düzenlemenin yanlış olduğunu kabul etmek gibi olacaktır. Örneğin, katma değer vergisi kanununun 1. maddesinde ticari

¹⁵ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

¹⁶ Şaban KÜÇÜK, "Katma Değer Vergisinde Takas ve Trampa İşlemleri" Diyalog Dergisi, Ocak/2005, 152. sayı

faaliyet kapsamında yapılan teslimlerin katma değer vergisinin konusuna girdiği belirtilirken, yeni bir düzenleme yapılarak arsa karşılığı inşaat işleri de katma değer vergisinin konusuna gireceği ifade edilmesi durumunda, daha önce verginin konusuna girmediği yeni düzenleme ile verginin konusuna girdiği algısı oluşacaktır. Ayrıca gelir vergisi kanunda ticari kazancın tarifine rağmen, arsa karşılığı inşaat işlerinin katma değer vergisi kanununda ayrıca da sayılması, arsa karşılığı inşaat teslimlerinin gelir vergisi kanununda belirtilen ticari kazanç dışında bir unsur olarak da değerlendirilebilecektir. Kanunda sayılması durumunda arsa sahiplerinin teslimi verginin konusuna girmemesi için, kanunda ayrıca belirtilmesi yada istisna hükmü getirilmesi gerekir.

Ancak tebliğde var olan düzenleme kafi iken, vergi mükelleflerinin arafta kalan bu hallerini bir çözüme kavuşturmak için, yapılan işlemin trampa olmadığı, müteahhit tarafından teslim edilen daire veya işyerlerinin her halükarda verginin konusuna girdiği yer verilerek, düzenleme yapılabilir.

5- SONUÇ

Arsa (Kat) karşılığı inşaat işlerinin katma değer vergisinin konusuna girip girmediği hususunda, kanunda ve tebliğlerde bir düzenleme yapılması gerektiği belirtilen görüşlerin fazlaca olması yeni yayımlanan Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde bu konuya ilişkin düzenleme yapılması gerektiği beklentisini oluşturmuştur. Beklentinin aksine yargı ile idare arasında sorun haline gelen bu konuda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Makalemizin daha önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, arsa karşılığı inşaat teslimlerinde trampa olup olmaması verginin konusuna girmesini engellemektedir. Katma değer vergisi kanunu göre ticari faaliyet kapsamında yapılan teslimlerin verginin konusuna girdiği ifade edilmiştir, müteahhit tarafından teslim edilen daire yada işyeri, ticari bir organizasyon sonrası meydana gelmektedir. Şahsi görüşümüz arsa karşılığı inşaat teslimlerinde müteahhitlerin arsa sahiplerine daire ya da işyeri teslimi katma değer vergisinin konusuna girmekle beraber bu konuda herhangi bir düzenleme yapılmasına gerek bulunmaktadır. Tebliğlerin kanuna aşarak, (kanunda bir düzenleme bulunmadan) vergi konusuna dahil ettiği hususu, katma değer vergisi kanununda ticari faaliyetlerin neticesindeki teslimlerin verginin konusuna gireceği ifade edilerek tebliğ dayanağının kanun olduğu göz ardı edilmemelidir.

Yorum farkından kaynaklanan, vergi mükelleflerinin arada kalmış bu durumunu çözmek gerektiği görüşüne katılmaktayız. Konu ile ilgili uzunca bir süredir herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Vergi idaresi tarafından düzenleme yapılmasına karar verilirse, yapılabilecek düzenlemenin katma değer vergisi kanununun sistematliğini bozmadan, nasıl olabileceğini ya da olamayacağını, düzenleme yapıldıktan sonra değerlendirebileceğiz.

KAYNAKÇA

- 25.12.1998 tarih ve 1998/444 sayılı Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- 3065 Katma Değer Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 30 Seri Nolu KDV Genel Tebliği
- Danıştay 9. D.'nin, 19.02.2007 tarih ve E. 2005/2439, K. 2007/468 sayılı Kararı.

- Danıştay 3. D.'nin 06.10.2010 tarih ve 2010/1053 sayılı kararı
- Danıştay 7. D.'nin 05.04.1993 tarih ve 1993/1288 sayılı kararı
- Danıştay 9.D.'nin 14.05.1993 tarih ve 1993/2057 sayılı kararı
- Danıştay 11.D.'nin 09.12.2012 tarih ve 1999/4846 sayılı kararı
- Danıştay 11. D.'nin, 15.02.1996 tarih 1996/709 sayılı kararı
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 25.10.2011 tarih B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.G.15-187325/10/2011 sayılı özelge
- Sivas Defterdarlığı, 02.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.58.10.00-2010-24-55-802/08/2012 sayılı özelge
- KÜÇÜK, Ş. "Katma Değer Vergisinde Takas ve Trampa İşlemleri" Diyalog Dergisi, Ocak/2005, 152. sayı
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
- Yargıtay 15. Daire, 16.04.2007 tarih ve 2007/2471 sayılı kararı
- Yargıtay 15. Daire, 16.04.2007 tarih ve 2003/3926 sayılı kararı