



ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE EMSAL OLMAYAN EMSAL BEDEL

*IMPUTED VALUE IN FLAT-FOR-LAND
AGREEMENTS, WHICH IS NOT IMPUTED*

Necmettin GÜNDÜZ^(*)

ÖZ

Türkiye ekonomisinin lokomotif sektörlerinden biri olan inşaat sektöründe, arsa ve inşaat maliyetlerinde gerçekleşen artışlar, müteahhitlerin inşaat maliyetlerini düşürülmesi konusunda alternatif çözüm arayışına sokmuştur. Bu arayışlar sonucu bulunan çözümlerden en bilineni; arsa karşılığı inşaat taahhüt işi olarak bilinen konut üretim modelidir. Arsa karşılığı inşaat işleri ilk defa 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde genel hatları ile açıklanmıştır. Uygulama hala ifade edilen tebliğdeki esaslar üzerinden yön bulmaktadır. Ancak konu ile ilgili düzenlemelerin yetersizliği, mükellefler ile vergi idaresi arasında çoğu zaman ihtilafli durumların çıkmasına yol açmaktadır. Çalışmamızda arsa karşılığı inşaat taahhüt işlerinde müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan teslimlerin bedeli ile diğer teslimlere ilişkin bedeller arasındaki bariz orantısızlığın nedeni ve bu durumun çözümü üzerine gerekli açıklamalarda bulunacağız.

Anahtar Kelimeler: Trampa, emsal bedel, vergiyi doğuran olay, teslim

ABSTRACT

Increase in land and construction costs in construction business, which is one of the leading sectors of Turkish economy, has forced the constructors to find alternative ways to decrease these costs. One of the best-known solutions to ever-increasing cost problem is the flat-for-land construction model. Flat-for-land business was first explained in VAT General Communiqué, no. 30, in general terms. The implementation still depends on this Communiqué. Yet, most of the time, the inadequacy of the whole

^(*) Vergi Müfettişi

legislation causes disagreements between taxpayers and the tax administration. This study explores the explicit discrepancy between the value of flats-for-land, which belong to the land owner, and the purchase value of other flats; and it also tries to recommend some possible solutions to this problem.

Keywords: Barter, imputed value, taxable event, delivery

1- GİRİŞ

Arsa sahiplerinin arsalarını nakit karşılığı satmak veya arsa üzerine inşaat yapmak yerine, bir müteahhitle anlaşarak arsanın bir kısmı ile bu arsa üzerine yapılacak binadaki bağımsız bölümlerin bir kısmını trampa etme yoluna gittikleri sözleşmelere arsa karşılığı inşaat sözleşmesi denilmektedir. Bu modelde başlangıçta arsa sahibi ile müteahhit, boş bir arsaya bina yapılması veya var olan bir binanın yıkılarak yeniden yapılması için anlaşmaktadır. Yapılan anlaşmaya göre taraflarca öngörülen projeye göre kat irtifakı tescil ve tesisi yapıp noterde sözleşme düzenlenmektedir. Uygulamada “hasılat paylaşımı”, “gelir paylaşımı” vb. şekillerde de görülen arsa karşılığı inşaat sözleşmeleri ilk defa 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde genel hatları ile açıklanmış olup; uygulamada yaşanan tereddütleri gidermek amacıyla 60 Seri No.lu KDV Sirkülerinde açıklamalar yapılmıştır. Katma Değer Vergisi Tebliğlerinin bir araya toplanmasına yönelik çalışma kapsamında, 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde yapılan düzenlemelere, Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği’nde de yer verilmiştir. Arsa karşılığı inşaat taahhüt işleri Vergi İdaresi tarafından trampa olarak değerlendirilmekle birlikte; söz konusu değerlendirme tam olarak arsa karşılığı inşaat işlerinin kendine özgü yapısını karşılamamaktadır. Bu nedenle Vergi idaresi (Maliye Bakanlığı) düzenleyici tebliğ ve sirkülerle uygulama yön vermeye çalışmış; ancak yapılan idari düzenlemelerde tam olarak ihtiyaçları karşılayamamaktadır. İfade edilen hususun daha iyi anlaşılabilmesi için arsa karşılığı inşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak vergi idaresi tarafından yapılan idari düzenlemeler hakkında bilgi vermemiz gerekmektedir.

2- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN VERGİSEL BOYUTU

Arsa karşılığı inşaat taahhüt işlerine ilişkin olarak özel bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır. Vergi idaresi bu kapsamdaki taahhüt işlerini Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinin 5. bendi kapsamında trampa olarak değerlendirmektedir. Nitekim Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği’nde; arsa karşılığı inşaat işlerinde birincisi arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi olmak üzere iki ayrı teslimin söz konusu olduğu belirtilmiştir. Söz konusu tebliğde yer alan açıklamalara göre; arsa sahibi tarafından yapılan teslim, arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, Katma Değer Vergisi’ne tabi olacak iken¹; arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arizi bir faaliyet olarak arsasını bağımsız bölüm (daire veya işyeri) karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacak-

¹ Buna karşılık, KDVK’nın 17/4-r maddesi gereği, müteahhit Kurumlar Vergisi mükellefi ise; en az iki tam yıl suretiyle aktifinde bulunduğu gayrimenkullerin teslimi KDVK’ den istisna edilmiş olduğundan, bu kapsamda iki yıl süre ile aktifte bulunan arsanın arsa karşılığı teslimi KDVK’ye tabi tutulmayacaktır. Yine ilgili maddeye göre gayrimenkullerin ticaretini yapanların istisnadan yararlanması söz konusu değildir.

tır. Mütcaahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan bağımsız bölüm teslimlerinde de, bağımsız bölümün emsal bedeli üzerinden KDV uygulanacaktır.

Mütcaahhit tarafından arsa sahibine yapılacak bağımsız bölüm tesliminde uygulanacak KDV oranının tespiti açısından bağımsız bölümün niteliğı önem arz etmektedir. Şöyle ki; iş yeri ve net alanı 150 m²'nin üstündeki konut teslimlerinde mütcaahhit tarafından %18 oranında KDV hesaplanacaktır. Diğcr taraftan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri,
 - Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
 - Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m²'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,
- için KDV oranı (%1) olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda, mütcaahhit tarafından Kanunun 1'inci maddesi kapsamına giren ve net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde, KDV oranı (%1) olarak uygulanacaktır. 150 m²'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranı uygulanacaktır.

Ancak, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesinin altıncı fıkrasına göre, (I) sayılı listenin 11'inci sırasında yer alan net alanı 150 m²'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 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;

- a) Beşyüz TL ile bin (bin TL hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı (%8),
- b) Bin TL ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı (%18),

uygulanacaktır. Buna göre mütcaahhitlerin net alanı 150 m²'ye kadar olan konut şeklindeki bağımsız bölümlerin teslimlerinde, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesinin altıncı fıkrası hükmünün dikkate alınarak KDV oranının tespiti edilmesi gerekmektedir.

Konu Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından değerlendirildiğinde ise şu sonuçlara ulaşılabacaktır:

- 1- Mütcaahhit tarafından yapılan teslimlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin 4. bendi kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.
- 2- Arsanın bir iktisadi işleme dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi hallerinde; Arsa sahibi tarafından gerçekleşen arsa teslimi ticari faaliyet kapsamında değerlendirilecek ve yapılan teslim ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.
- 3- Arazi olarak satın alınmış (veya trampa suretiyle iktisap olunmuş) ve iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenmiş bir arsanın mütcaahhite bağımsız bölüm karşılığı olarak teslim edilmesi halinde; arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin emsal bedeli ticari kazanç olarak beyan edilecektir.
- 4- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak

arasını daire veya işleri karşılığında müteahhide teslimi ise verginin konusuna girmeyecektir. Ancak mükellefin ivazsız iktisap ettiği arsalar hariç olmak üzere bu şekilde teslim ettiği arsaların iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde müteahhite teslim etmesi durumunda; arsa sahibi gerçekleştirdiği teslim nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin 6. bendi kapsamında değer artış kazancı kapsamında vergilendirilecektir.

3- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE ARSA SAHİBİNE TESLİM EDİLEN BAĞIMSIZ BÖLÜMLERDE EMSAL BEDEL

Arsa karşılığı inşaat taahhüt işlerinde yapılan sözleşme gereği arsa sahibi tarafından arsa devredilmekle birlikte başlangıçta bir bedel alınmamakta, bedel daha sonra inşaatın gerçekleştiği tarih itibarıyla bağımsız bölüm olarak alınmaktadır.² Görüleceği üzere arsa sahibi tarafından yapılan arsa teslimi ile müteahhit tarafından arsa karşılığı yapılacak bağımsız bölüm teslimi farklı zamanlarda gerçekleşmektedir. Uygulamada durum böyle olmakla birlikte; Vergi İdaresi 60 Seri No.lu KDV Sirküleri'nde arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhit ile arsa sahibi arasında yapılacak teslimlere ilişkin bedellerin belirlenmesi konusunda aşağıda yer alan açıklamaları yapmıştır:

“Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız bölüm(konut veya işyeri) teslimidir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibarıyla eş zamanlı olarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Buna göre;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.
- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.
- Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden %1 veya %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emseline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde

² Ümit Saraçoğlu, Gürol Ürel, “Arsa karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları”, Lebib Yalkın Dergisi Aralık 2011 Sayı:96

KDV Kanununun 27/3'üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir."

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin emsal bedeli müteahhit için, arsa sahibine kesilecek faturada matrah gösterildiği için bir hasılat unsuru iken; diğer taraftan arsa sahibi tarafından düzenlenecek faturada yer alan matrahtan dolayı arsa maliyeti olacaktır. Söz konusu işlemlerde vergiyi doğuran olayın aynı anda meydana geldiğinin de kabul edildiği düşünüldüğünde, hem müteahhit hemde arsa sahibi açısından yapılan teslimler Gelir (veya Kurumlar) Vergisi matrahını etkilemeyecektir. Dolayısıyla müteahhit ve arsa sahibinin birbirlerine yaptıkları teslimler yalnızca Katma Değer Vergisi açısından vergisel bir değer taşıyacaktır. Bu kapsamda arsa sahibine sözleşme gereği verilecek bağımsız bölümlerin emsal bedeli hem müteahhit hemde arsa sahibi için Katma Değer Vergisi Matrahı olarak kabul edilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti" başlıklı 27. maddesinin 3. fıkrasında emsal bedelin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı hükme bağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun emsal bedeli düzenleyen 267. maddesi hükmünde ise emsal bedelin sıra dahilinde Ortalama fiyat esası, Maliyet bedeli esası ve Takdir esası yöntemleri ile tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Yani müteahhit arsa sahibine verdiği bağımsız bölümlerin Katma Değer Vergisi matrahını tespit edebilmek için ilk önce ortalama fiyat esası yöntemini uygulamaya çalışacak, eğer bu yöntem işlemin bünyesine uygun değilse, bir sonraki sıra olan maliyet bedeli esasına geçecek; bu yöntem de işlemin bünyesine uygun değilse takdir komisyonuna başvurarak bağımsız bölümlerin emsal bedelini tespit edecektir. Bu sıra dahilinde tespit edilen emsal bedel aynı zamanda arsa sahibinin arsayı satış bedeli olarak kabul edilecektir.

Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlerin emsal bedeli sıra ile 267. maddede yer alan yöntemlerle belli olmasına rağmen, birinci sırada yer alan ortalama fiyat esasının uygulanması müteahhidin satışını yaptığı bağımsız bölümlerin misli nitelikte olmaması nedeniyle mümkün değildir. Bu nedenle, arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin tespitinde ikinci sırada bulunan "Maliyet Bedeli Esası" yöntemine geçilmesi gerekmektedir. 60 Seri No.lu KDV Sirküleri'nde yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere Vergi İdaresi müteahhit açısından arsa maliyet bedelinin, arsa payı karşılığında arsa sahibine teslim edilen daire ve iş yerlerinin yapımı için yapılan harcamaların toplamı olduğunu kabul etmektedir. Müteahhit tarafından yapılan harcamaların toplamının müteahhide ve arsa sahibine düşen bağımsız bölümlere oranlanması ile hem arsa maliyet bedeli hem de müteahhide kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedeli tespit edilebilecektir. Maliyet bedelinin müteahhidin yasal defterlerinden tespitinin mümkün olmaması veya müteahhidin defter ve belgelerindeki verilerin gerçeği yansıtmadığı ispat edilirse emsal bedel ölçütü olarak takdir esası uygulanabilecektir. Konuyu bir örnek ile açıklarsak daha iyi anlaşılacağını düşünmekteyiz:

Örnek: Müteahhit Bay (N) ile arsa sahibi Bayan (S) arasında arsa sahibi Bayan (S)'nin 2.500 m² arsası üzerine 6 adet 150 m²; 6 adet 200 m² konut ve 2 adet 250 m² iş yeri olmak üzere 14 adet bağımsız bölümden oluşan apartman yapılması konusunda sözleşme yapılmıştır. Yapılacak bağımsız bölümlerden 200 m² alana sahip olan 5 adet bağımsız bölüm arsa sahibi Bayan (S)'ye arsa karşılığı verilecektir.

Müteahhit Bay (N)'nin inşaat süresince yapmış olduğu harcamaları muhasebeleştirildiği 710, 720, 730 ve 151 No.lu hesaplarda biriken toplam inşaat maliyeti 3.500.000,00-TL olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca Müteahhit Bay (N)'nin inşaat süresince inşaatla ilgili olarak 770 No.lu hesabında 400.000,00-

TL tutarında genel gideri oluşmuştur. Müteahhit Bay (N)'nin inşaat süresi içinde başka bir inşaat faaliyeti de bulunmamaktadır.

Verilen bilgiler ışığında Müteahhit bay (N)'nin maliyet hesaplamaları şu şekilde olacaktır:

- Arsa Payı Hariç Toplam İnşaat Maliyeti (151+710+720+730 toplamı)= 3.500.000,00-TL
- İnşa Edilen Apartmanda Yer Alan Bağımsız Bölümlerin Toplam Alanı³=2.600 m²
- Arsa Payı Hariç Birim m² Maliyeti (3.500.000,00-TL/2.600 m²)=1.346,15 TL/m²
- Arsa Maliyeti⁴ (1000 m²x1.346,15 TL/m²)= 1.346.150,00-TL
- Arsa Maliyet Payı Dahil m² Maliyeti (3.500.000-TL/1.600 m² ⁵)=2.187,50-TL/m²
- Bir Adet 150 m² Bağımsız Bölümün Maliyeti (150m²x2.187,50-TL/m²)=328.125,00-TL
- Bir Adet 200 m² Bağımsız Bölümün Maliyeti (200m²x2.187,50-TL/m²)=437.500,00-TL
- Bir Adet 250 m² Bağımsız Bölümün Maliyeti (250m²x2.187,50-TL/m²)=546.875,00-TL

Müteahhit Bay (N) tarafından arsa sahibine düzenlenecek faturada yer alacak KDV matrahı ise şu şekilde belirlenecektir:

- Arsa Maliyeti (1000 m²x1.346,15 TL/m²)= 1.346.150,00-TL
- KDVK Md. 27/4 gereği genel giderlerden mamule düşecek hisse=153.840,00-TL ⁶
- Emsal Bedele Esas Tutar(1.346.150,00-TL +153.840,00-TL)=1.499.990,00-TL
- VUK 267 gereği toptan satış gereği yapılacak %5 ilave⁷ (1.499.990,00-TLx0,05)=74.999,50-TL
- Emsal Bedel (KDV Matrahı) (.499.990,00-TL+74.999,50-TL) =1.574.989,50-TL

4- MALİYET BEDELİ ESASINA GÖRE TESPİT EDİLEN EMSAL BEDEL EMSAL MİDİR?

Arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhit tarafından arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin bedeli Vergi Usul Kanununun 267/2. maddesinde yer alan "Maliyet Bedeli Esasına" göre tespit edilirken; müteahhitin sözleşme gereği kendisine kalan bağımsız bölümlerin satış bedelleri piyasadaki arz ve talebe göre oluşmaktadır. İfade edilen husus nedeniyle müteahhitin sözleşme gereği kendisine kalan bağımsız bölümleri üçüncü kişilere satması durumunda ortaya çıkan bedel, Vergi Usul Kanununun 267/2. maddesinde yer alan "Maliyet Bedeli Esasına" göre bulunan bedelden daha yüksek olmaktadır. Hatta kimi zaman, arsa sahibine verilen bağımsız bölümden daha küçük bağımsız bölümlerin satış bedellerinin arsa sahibine düzenlenen faturada yer alan emsal bedellerden yüksek olduğu görülmektedir. Bu husus ise "Maliyet Bedeli Esasına" göre tespit edilen emsal bedelin gerçek emsal bedel olup olmadığı; dolayısıyla Katma Değer Vergisi matrahının aşınıp aşınmadığı sorusunu akıllara getirmektedir. Emsal bedelin iktisadi kıymetin, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olduğu değer olduğu göz önüne alındığında; arsa sahibine sözleşme gereği yapılacak teslimlerde emsal

³ İnşa Edilen Apartmanda Yer Alan Bağımsız Birimlerin Toplam Alanı (6x150 m²)+ (6x200 m²) (2x250 m²)= 2.600 m²

⁴ Arsa sahibine verilen 200 m² alana sahip olan 5 adet bağımsız bölümün toplamı olan 1000 m² birim maliyetle çarpılarak bulunacaktır.

⁵ Müteahhite kalan bağımsız bölümlerin toplam m² ölçümüdür.

⁶ İnşaat süresince oluşan 400.000,00-TL genel giderlerden KDVK 27/4 gereği arsa sahibine düşen tutar şu şekilde hesaplanmıştır: 1 m² düşen genel gider payı = Genel Gider Toplamı / Toplam Üretim = 400.000 TL / 2.600 m² = 153,84 TL/m², Arsa sahibine verilen 1000 m² için genel gider payı = 1000 m²x 153,84 TL/m²= 153.840,00-TL

⁷ Arsa sahibine yapılan teslimlerin adedi birden fazla olup; toptan satış olarak değerlendirilmesi kanaatimizce daha doğru olacaktır.

bedelin piyasada oluşan arz ve talebe göre belirlenecek fiyat baz alınarak belirlenmesi gerekmektedir. Her ne kadar bunun Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin 3. bendinde yer alan "Takdir Esası" yöntemi ile sağlanılabileceği düşünülse de; arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlerin maliyetinin çıkarılması mümkün olduğundan, "Takdir Esası" yönteminin kullanılarak bağımsız bölümün emsal bedelinin tespit edilmesi kanuna aykırı bir uygulama olacaktır. Bu nedenle ifade edilen sorunun ortadan kalkması için emsal bedelin tayine ilişkin olarak özel bir düzenlemeye ihtiyaç vardır. Nitekim kanun koyucu "Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç" müessesesinde de emsal bedelin tespitinin daha rasyonel bir biçimde yapılmasını sağlamak için özel bir düzenleme yapmıştır. Arsa karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında arsa sahibine yapılacak teslimlerde de yapılacak özel bir düzenleme ile emsal bedel daha sağlıklı bir biçimde tespit edilebilecektir.

5- SONUÇ

Ülkemizde başlayan kentsel dönüşüm faaliyetleri ile birlikte daha bilinir hale gelen ve konut inşaat sektöründe çok sıklıkla karşılaştığımız arsa karşılığı inşaat işleri yapısı itibarıyla özel bir yasal düzenlemeye ihtiyaç duymaktadır. Vergi İdaresi bu türden işleri trampa kapsamında değerlendirerek düzenleyici işlemlerle uygulamayı yönlendirmektedir. Ancak yapılan idari düzenlemelere karşın uygulamada hala tereddütlü durumlar bulunmaktadır. Bu tereddütlü durumlardan biride arsa sahibine sözleşme gereği verilecek bağımsız bölümlerin emsal bedelinin tespiti konusudur. Vergi idaresi yayımladığı tebliğlerde arsa sahibine arsası karşılığı verilecek bağımsız bölümlerin bedelinin Katma Değer Vergisi'nin emsal bedele ilişkin hükümleri kapsamında tespit edileceğini ifade etmiştir. Emsal bedele ilişkin kanuni düzenleme ise bizi bu teslimlerin bedelinin "Maliyet Bedeli Esasına" göre tespit edileceği sonucuna götürmektedir. Ancak "Maliyet Bedeli Esasına" ile tespit edilecek emsal bedel arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümün gerçek bedelini çoğu zaman yansıtmayacaktır. Bu durum ise Katma Değer Vergisi matrahının aşınmasına; teslim üzerinden hesaplanacak vergi tutarının olması gerekenden düşük olmasına neden olacaktır. Söz konusu sorunun çözülmesi için arsa sahibine yapılacak teslimlere ilişkin yeni bir emsal bedel ölçüsüne ihtiyaç duyulmaktadır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı KDV Kanunu
- 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, KDV Uygulama Genel Tebliği
- 60 Seri No.lu KDV Sirküleri
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, 2013
- Beyanname Düzenleme Klavuzu, Hesap Uzmanları Derneği, 2011
- Tolga UYSAL, "Aktife Kayıtlı Arsanın Kat Karşılığı Müteahhide Tesliminin Tarafklar Açısından Vergisel Boyutu Ve Muhasebesi" E-Yaklaşım / Kasım 2010 / Sayı: 215
- ÇELİK, C. "Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler" Vergi Dünyası-Mayıs-2003
- BULUT, F. "Arsa karşılığı Olarak Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Teslim Edilen Daire Yada İşyerlerinin Emsal Bedel Belirsizliği", <http://www.bilgidenetim.com/>