

# ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ YARGI KARARLARI ve ÖZELGELER KAPSAMINDA BÜTÜNCÜL BİR İNCELEME

TAXATION OF CONSTRUCTION WORKS IN RETURN FOR LAND SHARE  
AN INTEGRATED EXAMINATION WITHIN THE SCOPE OF JUDICIAL  
DECISIONS AND RULINGS



Mesut KARADAĞ\*

## ÖZ

Arsa arzının sabit ve sınırlı olması, arsa payı karşılığı inşaat işlerinin yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Bu durum, konunun vergilendirilmesi üzerine mükellefler, vergi idaresi ve yargı organının daha fazla yoğunlaşmasına neden olmuştur. Bu çalışmada konuyla ilgili önemli kavramların ilgili mevzuat çerçevesinde açıklamalarına yer verilerek, konunun gelir/kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından bütüncül değerlendirmesi yapılmış, ayrıca yargı kararlarına ve vergi idaresinin görüşlerine de yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Arsa Payı, Bağımsız Bölüm, Ticari Kazanç, Değer Artışı Kazancı, Yargı Kararları.

## ABSTRACT

Fixed and limited supply of land causes construction works to become widespread. This state has led to more interest in the taxation of construction works shown by taxpayers, tax administration and judicial body. In this paper, important concepts related to the subject are explained within the scope of the relevant legislation, and an overall evaluation is made in terms of income / corporation tax and value added tax, and opinions of judicial decisions and tax administrations are also included.

**Keywords:** Land share, independent section, commercial profit, gain of appreciation, judicial decisions

---

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 19.05.2016 / M.K.T.: 27.03.2017

## 1- GİRİŞ

Türkiye’de kentleşme oranı ve nüfus sayısındaki artış, inşaat sektörünün hızlı biçimde gelişmesini ve bu sektörün ekonomi içerisinde önemli bir yer edinmesini sağlamıştır. Ancak; inşaat sektörünün zamanla arsa kıtlığı çekmesi, müteahhitlerin yeni yöntemler aramalarına neden olmuştur. Bu yöntemlerden birisi de müteahhit ile arsa payı sahibinin arsa payı karşılığı bağımsız bölüm teslimi üzerine sözleşme yapmalarıdır. Tarafların akdettikleri sözleşmelerin hukuki niteliğinin tespiti ve aralarındaki işlemlerin vergi karşısındaki durumlarının tayini oldukça önemlidir. Bu işlemlerin vergilendirme açısından yorumunda vergi idaresi ile yargı organı farklı görüşler taşıyabilmektedir. Bu çalışmada esas olarak arsa payı karşılığı inşaat işleri ve bağımsız bölüm<sup>1</sup> teslimlerinde akdedilen sözleşmelerin hukuki niteliğinin idare ve yargı organlarının görüşleri de aktarılarak tespitine yer verilmiş, çeşitli varsayımlar yapılarak bu işlemlerin ve gelecekte yapılacak bu işlemlerle bağlantılı diğer işlemlerin vergilendirme açısından sonuçlarına değinilmiştir.

## 2- GENEL OLARAK ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Çalışmanın bu başlığı altında, arsa payı karşılığı inşaat işlerinin konusu ve tarafları ile konuyla ilgili bazı temel kavramların tanımlamalarına yer verilmiştir.

### 2.1- Konuyla İlgili Bazı Temel Kavramlar

#### 2.1.1- Arsa

Arsanın tanımlanmasına yönelik 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda bazı açıklamalar yapılmıştır. Kanun’un 12’nci maddesinin ikinci fıkrasında “*Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır*” demek suretiyle arsanın tanımı yapılmış, üçüncü fıkrasında ise arsa tanımının kapsamına yönelik “*Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu kararı ile belli edilir*” hükmüne yer verilmiştir. Bakanlar Kurulu, Kanun’dan aldığı yetkiye dayanarak 1983 yılında belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan ve imar planı ile iskan sahası olarak ayrılan ya da imar planı ile iskan sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskun halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerler arasında kalan parsellenmemiş arazi ve arazi parçalarının arsa olduğunu düzenlemiştir.”<sup>2</sup>

#### 2.1.2- Arsa Payı

634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun “tarifler” başlıklı 2’nci maddesinin d bendinde arsa payı, arsanın, Kanunda yazılı esasa göre bağımsız bölümlere tahsis edilen ortak mülkiyet payları olarak tanımlanmıştır

#### 2.1.3- Bağımsız Bölüm

634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun “tarifler” başlıklı 2’nci maddesinde “*Kat mülkiyetine konu olan gayrimenkulün bütününe (anagayrimenkul), yalnız esas yapı kısmına (anayapı) anagayrimenkulün ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olup, bu Kanun hükümlerine göre bağımsız mülkiyete*

<sup>1</sup> Doktrinde konut ve kat ifadeleri de kullanılmaktadır.

<sup>2</sup> Bakanlar Kurulu Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar, Kabul Tarihi:28.02.1983, BKK No: 83/6122, Resmi Gazete Tarihi: 11.03.1983, Resmi Gazete No: 17984

*konu olan bölümlerine (bağımsız bölüm) ...denir.” ifadesiyle bağımsız bölüm tanımlanmıştır. Bağımsız bölüm ifadesi Kanun'un 1'inci maddesinin ilk fıkrasında daha da somutlaşmaktadır: “Tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde, o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından, bu Kanun hükümlerine göre, bağımsız mülkiyet hakları kurulabilir.” Dolayısıyla, 1'inci ve 2'nci maddeler birlikte değerlendirildiğinde; bağımsız mülkiyete konu olabilen tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları “bağımsız bölüm” ifade edilebilir.*

#### **2.1.4- Teslim**

6098 sayılı Borçlar Kanununda kiralama işlemleri, hizmet sözleşmeleri, yayım sözleşmeleri gibi konulara ilişkin maddelerde teslim kelimesi kullanılsa da teslimden neyin anlaşılması gerektiği açık olarak Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve benzer şekilde Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır<sup>3</sup>. KDVK'nın 2'nci maddesine göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Trampa bu kapsamda iki ayrı teslim sayılır.

#### **2.2- Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinin Konusu ve Tarafları**

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde taraflar, arsa sahibi ile müteahhittir. Müteahhidin amacı; sınırlı kaynak durumunda olan arsaları, “arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi” ile para kullanmadan değerlendirecek kar elde etmektir. Arsa payını arz eden gayrimenkul sahibinin amacı ise, gayrimenkul mal varlığını artırma veya malvarlığında biçim değişikliğine giderek konut ya da işyeri ihtiyacını karşılamaktır. Arsa payı arz edenin amacı ne olursa olsun, söz konusu işlem nedeniyle bu kişinin mal varlığındaki yeni durumun statüsünü farklı nitelendirmek vergi mevzuatı karşısında da farklı uygulamalara neden olacaktır.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde genel uygulama, arsa payı sahibine, yapılacak inşaatın bağımsız bölümlerinden bir kısmının teslim edilmesidir. Ancak sonraki başlıklarda da değinildiği üzere; taraflar, *hasılat veya gelir paylaşımı* gibi başlıklar taşıyan sözleşmeler kullanabilmektedirler. Bu tür sözleşmelerde arsa sahibi ile müteahhit, inşa edilecek konut ve işyerlerinin sayısını, niteliklerini, inşaatta kullanılacak malzemelerin hangi kalitede olacağını, hangi konut ya da işyerlerinin arsa sahibinde kalacağını baştan belli edebilmektedirler.<sup>4</sup>

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde taraflar, iradelerine uygun biçimde akdettikleri sözleşme uyarınca karşılıklı borç altına girmektedir. Bu kapsamda arsa payı sahibinin edimi olan arsa paylarının devri üç şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar kısaca; müteahhide ait olacak bağımsız bölümlere ilişkin arsa payının tapuda daha başlangıçta müteahhide devredilmesi (satılması), söz konusu bağımsız bölümlerin arsa payları üzerine “kat irtifakı hakkı” tesis ettirilerek (veya vekalet verilerek) bu payların müteahhide devrinin sağlanması ve arsanın tüm mülkiyetinin arsa sahibinin uhdesinde muhafaza

<sup>3</sup> Özel Tüketim Vergisi Kanunu'ndaki teslim ile ilgili düzenlemeler büyük oranda KDVK ile aynı olduğu için, çalışmada sadece Katma Değer Vergisi Kanunu'na referans yapılacaktır.

<sup>4</sup> Arif Bilir, Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Gelir/Kurumlar Vergisi Bakımından Ortaya Çıkan Bir Sorun: Gelirin Tahakkuku, Sayı:277, Ekim 2011, s.26

edilerek inşaatın bitiminde müteahhide veya üçüncü kişilere satışı sırasında devredilmesidir<sup>5</sup>. Müteahhidin edimi ise öngörüldüğü şekilde hasılat ya da gelir paylaşımını yapmak ya da bağımsız bölümleri teslim etmektir.

### **3- ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ AÇINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Çalışmanın bu kısmında, öncelikle arsa payı karşılığı inşaat işlerinin değerlendirilmesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine verilmiştir. Ardından tarafların durumları; ilgili mevzuat hükümleri, yargı organı ve idarenin uygulamaları kapsamında değerlendirilmiştir.

#### **3.1- Konuyla İlgili Mevzuat Hükümleri**

##### **3.1.1- Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler**

Arsa payı karşılığı inşaat işleri sonucunda vergilendirme yapılabilmesi için arsa sahibi ya da diğer taraf olan müteahhidin işlem sonucunda vergiye tabi bir gelirin olması gerekir. Gelirin tanımı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1'inci maddesine yapılmıştır. Buna göre; *gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi toplamıdır.*"

Kanun'un 2'nci maddesinde ise gelirin kapsamı yedi unsur olarak sayılmış<sup>6</sup> ve bunlar içerisinde bir çalışmayı daha çok ilgilendiren ticari kazançlar ile diğer kazanç ve iratlara da yer verilmiştir.

GVK'nın 37'nci maddesinin ilk fıkrasında ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar olarak tanımlanmış; ikinci fıkrasında ise yedi bent olarak sayılanların Kanun'un uygulanmasında ticari kazanç sayılacağı ifade edilmiştir. Konu ile alakalı olan 4'üncü bentte gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden; 6'ncı bentte ise satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançların ticari kazanç sayılacağı belirtilmiştir.

Ticari kazanç hükümleri arsa payı karşılığı inşaat işlerinde her iki tarafın vergilendirilmesinde de kullanılabilir iken, değer artışı kazancına ilişkin hükümler daha çok arsa payı sahibinin mal varlığının aldığı yeni durumun vergi açısından değerlendirilmesi sonucu kullanılabilir hükümlerdir.

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde altı bent halinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olduğu belirtilmiştir. GVK'nın mük. 80'inci maddesinin altıncı bendine göre, arazi, bina ve bunların müteahhim cüzileri ile teferruatlarının iktisap tarihinden başlayarak beş yıl<sup>7</sup> içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak nitelendirilmiştir.

GVK mük. md. 80 (2)'ye göre "elden çıkarma" deyimi, yukarıda belirtilen iktisadi kıymetlerin, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir. Bir takvim yılında elde edilen değer artışı

<sup>5</sup> Süleyman Güçlü, Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibi Açısından Gelir Vergisi Kanunu Uygulaması, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:254, 2009, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/makale-no:2654> (Erişim tarihi: 17 Şubat 2015)

<sup>6</sup> Bunlar, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iradi, menkul sermaye iradi ve diğer kazanç ve iratlardır.

<sup>7</sup> 01.01.2007 tarihinden önce iktisap olunan mal ve haklar için dört yıl.

kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 11.000<sup>8</sup> TL gelir vergisinden istisnadır.

GVK'nın 1 ve 2'nci maddelerinde vergilendirmede safi gelir veya kazancın dikkate alınacağı belirtilmiş olmasına rağmen; mükerrer 81'inci madde, özel olarak değer artışında safi kazancı düzenlemiştir. Buna göre; *"değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur. Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır."*

Mükerrer 81'nci maddenin ilk iki fıkrasında değer artışı kazancında safi tutarın hesaplanması için maliyet bedeli ve hasılatın tespitine ilişkin hükümlere yer verilirken, maddenin son fıkrasında ise söz konusu mal veya hakkın iktisap bedelinin tespitine ilişkin *endekleme* yöntemi belirtilmiştir. Buna göre mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endeklemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde<sup>9</sup> olması şarttır.

### 3.1.2- Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilk maddesi verginin konusunu düzenlemekte ve kurum olarak değerlendirilen sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazancı, kurum kazancı kabul etmektedir. Ayrıca; maddenin ikinci fıkrasında kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu ifade edilmektedir.

Kanun'un 6'ncı maddesi ise safi kurum kazancını düzenlemektedir. Buna göre, kurumlar vergisi mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden alınır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

### 3.2-Tarafların Kazançlarının Nitelendirilmesi

Daha önce de belirtildiği üzere arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin tarafları arsa payı sahibi ile inşaat işini üstlenen müteahhittir. Bu bölümde tarafların arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi sonucu elde edeceği muhtemel kazançları ve bunların vergilendirilmesi konusu vergi idaresinin ve yargı organının yorumlarıyla birlikte tartışılmıştır.

#### 3.2.1- Arsa Sahibinin Durumunun Analizi

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde gelirin tespiti bakımından daha tartışmalı olan kısım, arsa payı

<sup>8</sup> 296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2017 tarihinden itibaren uygulanacak tutardır.

<sup>9</sup> 01.01.2006 tarihinden önce elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde endekleme için bu orana bakılmaz.

sahibinin durumunun analizini yapmaktır. Tartışmalara ve detaylı analizlere geçmeden önce konuyla ilgili durumlara ve bazı açıklamalara yer verilmesinin, tartışmaları daha işlevsel ve anlaşılabilir kıla-çağı düşünülmektedir.

### 3.2.1.1- Konunun Kavranması: Varsayımlar, Durumlar

İlk durum; arsa payı sahibinin arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi sonucunda muhtemel teslim sayısı ile ilgilidir. Örneğin; ilki arsa payının teslimi, ikincisi ve muhtemel olan ise bunun karşılığında alınan bağımsız bölümlerin teslimi olmak üzere *iki teslim* varlığı iddiasında bulunulabilir. Buna bağlı olarak arsa sahibinin, diğer unsurlar gözardı edilerek, iki durumda kazanç elde ettiği düşünülebilir:

- Arsa payı karşılığında elde edilen bağımsız bölümlerin mal varlığında bir artışa neden olduğu, dolayısıyla bir gelir elde edildiği;
- İkinci olarak, bağımsız bölümlerin elden çıkarılması durumunda, iktisap değeriyle satış değeri arasında pozitif fark olduğundan bahisle gelir elde edildiği.

Diğer taraftan, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm alınmasının bir trampa olmadığı düşünülebilir. Böylece, işlemin *servetin değerlendirilmesi* olduğu ve bu nedenle gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği iddiasında bulunulabilir. Bu açıdan, ancak bağımsız bölümlerin elden çıkarılması durumunda gelir vergisinin konusuna giren gelir elde edilebileceği söylenebilir.

İkinci durum; arsa payı sahibinin işlemlerini bir *ticari organizasyon* dahilinde yapıp yapmadığıdır. Burada kasıt, arsa payı sahibinin kurumlar vergisine tabi bir ticari işletme olması veya gelir vergisine tabi gerçek kişinin ticari organizasyon gerektiren işlemler yapmasıdır. Ticari organizasyondan kastın ne olduğuna ileride detaylı değinilmiştir. Burada işlevsel olan kavramın tanımını yapmak yerine, ticari organizasyonun varlığı veya yokluğunun, kazancın türünü ticari kazanç veya değer artışı kazancı olarak belirlemede etken olacağını ifade etmektir. Örneğin; ticari bir organizasyonun söz konusu olmaması halinde, mükellef ancak GVK mük. 80/1-6'da belirtilen koşulların varlığı durumunda arsa payını elden çıkarması halinde değer artışı kazancına bağlı olarak vergiye muhatap olacaktır.

Vergilendirmeyi etkileyebilecek üçüncü durum, arsa payının *iktisap şekli*dir. Yukarıda belirtildiği üzere, değer artışı kazançlarına ilişkin hükümler içeren GVK'nın mük. 80/1-6 maddesinde, mal ve hakların ivazlı veya ivazsız iktisabı ayrımı yapılmış, ivazsız olarak iktisap olunan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı sayılmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, iktisadi kıymetin ivazlı veya ivazsız olarak iktisap edilmesi de vergilendirmeyi etkileyecektir. Örneğin, kişinin miras karşılığında ivazsız olarak iktisap ettiği bir gayrimenkulü elden çıkararak gelir elde etmesi değer artışı kazancı kapsamına girmeyecektir.

Vergilendirmeyi etkileyecek dördüncü ve son değişken ise arsa payı ve bağımsız bölümlerin iktisap olunduktan ne kadar süre sonra elden çıkarıldığıdır. GVK'nın mük. 80/1-6 maddesinde mal ve hakların iktisap tarihinden itibaren beş yıl (01.01.2007'den önce iktisap olunanlar için dört yıl) içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olduğu belirtilmiştir. Bu süreler geçtikten sonra elden çıkarma neticesinde temin edilecek kazanç, verginin konusuna girmeyecektir.

### 3.2.1.2- Vergi İdaresinin Yorumu ve Uygulamaları

Yukarıda arsa payı sahibinin, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm edinmesinde işlemin trampa olarak bir teslim konu olduğu ve işlemin servetin değerlendirilmesinden ibaret olduğu yorumlarının yapılabileceği belirtilmişti. İdarenin görüşünün ilk belirtilen doğrultusunda olduğu sirküler, tebliğ, özgelge gibi adsız düzenleyici işlemler vasıtasıyla görülebilir.

60 No'lu KDV Sirkülerinde; 1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğine referansla birincisi arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimi olmak üzere iki ayrı teslim olduğu belirtilmiştir. 1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde de aynı ifade söz konusudur. Dolayısıyla bu açıdan vergi idaresinin arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde tarafların edimlerinin ifasını *trampa* olarak değerlendirdiği anlaşılmaktadır.

Tüm bu ihtimaller çerçevesinde vergi idaresi, arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi durumunda arsanın iktisap bedeli ile müteahhide teslim bedeli(karşılık olarak alınan bağımsız bölümlerin emsal bedeli) arasındaki farkı, arsa sahibinin KVK'nın 2'nci maddesi veya GVK'nın 37'nci maddesi kapsamında ticari kazancı kabul edip vergiye tabi tutmaktadır. Arsa payının bir iktisadi işletmeye dahil olmaması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak gerçekleştirmemesi durumunda, değer artışı kazancı hükümleri dikkate alınacaktır. Bu kapsamda arsa payının ivazsız iktisabı söz konusu ise GVK'nın mükerrer 80/1-6'ncı madde hükmü doğrultusunda vergilendirme söz konusu olmayacak; ancak ivazlı iktisap durumunda iktisap tarihi ile teslim tarihi arasında en az 5 yıllık (01.01.2007 öncesi iktisap edilenler için 4 yıl) sürenin varlığı durumunda tespit edilecek kazanç, değer artışı kazancı hükümlerine tabi olacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere arsa payı sahibinin muhtemel ikinci kazancı, arsa payı karşılığında teslim aldığı bağımsız bölümleri elden çıkarması durumunda söz konusu olabilir. İlk ihtimal, söz konusu kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesidir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 17.04.2007 tarihinde verilen bir özeltede, birden fazla gayrimenkulün veya gayrimenkullere ilişkin bağımsız bölümlerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda yapılan satışların devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceği ve bu işlerden elde edilecek gelirin GVK'nın 37'nci maddesi kapsamında ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>10</sup>

İkinci ihtimal ise söz konusu kazancın değer artışı kazancı olarak değerlendirilmesidir. Ticari kazancın unsurlarını taşımayan bir elden çıkarma, diğer şartları sağlamak suretiyle beş yıl içinde gerçekleşmişse, değer artışı kazancı olarak değerlendirilecektir. Burada, süre hesabında başlangıç olarak arsanın iktisap tarihi değil, arsa payı karşılığında alınan bağımsız bölümlerin tapu siciline kayıt tarihi veya fiilen kullanılmaya başlanma tarihi dikkate alınacaktır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 2007 yılında verdiği bir diğer özeltede, arsa sahibinin arsası üzerinde müteahhit tarafından kat karşılığı inşaat yapılmasının gayrimenkulün vasfını değiştireceğini belirtmiş ve inşaat sonucu arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin teslim alınma tarihinin *yeni bir iktisap* olarak dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir.<sup>11</sup>

Son olarak belirtmek gerekir ki; GVK'nın mükerrer 80'nci maddesine göre değer artışı kazançlarında her yıl belirlenen istisna tutarı 2016 yılı için 11.000<sup>12</sup> TL'dir ve aynı kanunun 86/1-a madde hükmü gereği kazançların istisna sınırları içerisinde kalması durumunda beyanname verilmez, diğer kazançlar itibarıyla beyanname verilse dahi dahil edilmez. Kazanç istisna sınırını aşarsa aşan kısım için beyanname verileceği tabiidir.

<sup>10</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 17.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-MÜK80-7575/13620 Sayılı Özelge

<sup>11</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-37-13658 Sayılı Özelge

<sup>12</sup> 290 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ

### 3.2.1.3-Yargı Organının Yorumu

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde arsa payı sahibinin vergilendirilmesinde yargı organının görüşü, idarenin görüşü ile tam olarak uyuşmamaktadır. İlk olarak; yargı organı, arsa sahibinin arsa payı karşılığında bağımsız bölüm edinmesini *servetin değerlendirilmesi* veya *servetin biçim değiştirmesi* olduğunu düşünerek, burada vergiye tabi bir gelirin bulunmadığı görüşündedir. Örneğin; Danıştay Dördüncü Dairesi 2013 yılında verdiği bir kararda, “*Kişinin kat karşılığı arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesidir. Dolayısıyla alım ve satımların ticari amaç dışında sahip olduğu servetin değerlendirilmesine yönelik olduğu, diğer bir ifade ile servetin nitelik değiştirmesinden ibaret olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda tesis edilen mükellefiyetin iptaline ...*”<sup>13</sup> ifadelerini kullanmıştır.<sup>14</sup>

Danıştay, bir faaliyet sonucu sağlanan kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi konusunda idare ile benzer yorum yapmaktadır. Bu kapsamda verilen kararlarda devamlılık ve ticari organizasyon kriterleri öne çıkmaktadır. Örneğin; Danıştayın 2005 yılındaki “*...Bir kazancın ticari kazanç sayılabilmesi için bulunması gereken en önemli unsur faaliyetteki devamlılıktır. Bu ise, işin niteliği, özellikleri, organizasyonu ve ticari faaliyetteki işlemlerin sayısal çokluğuna göre saptanır.*”<sup>15</sup> ve 2003 yılındaki “*...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.*”<sup>16</sup> şeklindeki görüşleri ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 2011 yılında verilen bir özalgede yer alan “*Gayrimenkul alım-satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, alım-satımın ticari faaliyetin unsuru sayılacağı açıktır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü, muamelelerin çokluğudur. Muamelelerin çokluğu, gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında ard arda satılmasıdır*”<sup>17</sup> ifadeleri birbirine koşuttur.<sup>18</sup> Ancak; Danıştay, arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, bu kriterleri öncelikle arsanın, arsa sahibi tarafından ediniliş şekli ve amacına uygulamaktadır. Eğer bu aşamada ticari bir amaç, organizasyon, devamlılık unsurları mevcut değil ise, bağımsız bölümlerin satışından elde edilecek geliri de servetin biçim değiştirmesi olarak görmektedir. Örneğin Danıştay Dördüncü Dairesi 2013 yılında verdiği kararda; “*...Kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olup, ticari bir organizasyon ve devamlılık olmaksızın satın aldığı bir arsa için kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapmak suretiyle maliki olduğu dairelerin satışı ile elde*

<sup>13</sup> Danıştay Dördüncü Daire Esas No:2012/9089 Karar No:2013/2111 Karar Tarihi: 09.04.2013

<sup>14</sup> Danıştayın benzer nitelikteki kararları için bkz: Danıştay Dördüncü Daire Esas No:2012/3743 Karar No:2013/ 3494 Karar Tarihi:16.05.2013; Danıştay Dördüncü Daire Esas No:2012/6722 Karar No:2013/547 Karar Tarihi: 07.02.2013, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Esas No:2005/51 Karar No:2004/80 Karar Tarihi: 25.06.2004

<sup>15</sup> Danıştay Dördüncü Daire Esas No:1988/2497 Karar No:1990/3120 Karar Tarihi:13.11.1990

<sup>16</sup> Danıştay Üçüncü Daire Esas No:2001/2606 Karar No:2003/4436 Karar Tarihi:24.09.2003

<sup>17</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 15.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 Sayılı Özalgge

<sup>18</sup> 1 No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ticari organizasyon ve devamlılık unsuruna yönelik açıklamalar da benzer şekildedir.



*ettiği gelirin ticari kazanç olarak kabul edilmeyeceği...*<sup>19</sup> ifadelerini kullanmış ve arsa sahibinin 2007, 2008, 2009 ve 2010 yıllarında toplam 21 adet bağımsız bölümün elden çıkarılması sonucu vergilendirilebilecek bir kazanç olmadığına oy birliği ile karar vermiştir.

Danıştay, arsa sahibinin arsa payı karşılığında bağımsız bölüm elde etmesini yeni bir edinim olarak görmemektedir. Dolayısıyla, bağımsız bölümlerin elden çıkarılması aşamasında devamlılık ve ticari organizasyon unsurları mevcut değilse, değer artışı kazancı hükümlerini uygulayabilmek için GVK'nın mükerrer 80/1-6 hükmüne göre hesaplanacak sürenin başlangıcı da bağımsız bölümlerin değil; arsanın iktisap tarihi olacaktır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 2004 yılında verdiği kararda; *"...bir kişinin arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olmasının servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğu...arsa karşılığı daire alımına konu arsa, davacı tarafından 1988 yılında iktisap edildiğinde, servetin değerlendirilmesi olan dairelerin, 1998 yılında, yani yasal sınır olan dört yıldan sonra satıldığına açık olduğu, bu durumda, davacının gayrimenkul satışından elde ettiği değer artışı kazancını ilgili yıl beyannamesinde göstermediğinden bahisle adına yapılan cezalı tarhiyatta görülmediği"* yönündeki vergi mahkemesi kararı onanmıştır.<sup>20</sup>

Sonuç olarak; yargı organı, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm elde edilmesini yeni bir edinim olarak değil, servetin değerlendirilmesi veya biçim değiştirmesi olarak görmektedir. Yargı organı, genel olarak ticari kazanç hükümlerinin uygulanması için devamlılık (aynı nitelikteki işlemlerin sayısal çokluğu gibi) ve ticari organizasyon unsurlarına vurgu yapsa da bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında devamlılık ve ticari organizasyon unsurlarının varlığını öncelikle arsanın elde edilmiş şekli ve iktisap amacı üzerinden değerlendirmektedir. Bu unsurlar mevcut değilse, değer artışı kazancı hükümlerini uygulayabilmek için elden çıkarma süresinin hesabında başlangıcı, arsanın iktisap tarihi olarak dikkate alınmaktadır. Örneğin; kişinin 2008 yılında ivaz karşılığı iktisap ettiği emsal değeri 200 bin TL tutarındaki arsasını müteahhite kat karşılığı vererek 2015 yılında emsal değeri 100 bin TL tutarında olan 3 adet daire aldığını varsayalım. Bu durumda arsa sahibi servetini değerlendirmiş olacak ve burada vergiye tabi bir kazanç söz konusu olmayacaktır. Ancak, elde edilen 3 adet gayrimenkul devamlılık oluşturacak şekilde veya ticari bir organizasyon dahilinde (devamlılık ve ticari organizasyon unsurları öncelikle arsanın iktisap şekli ve amacı üzerinden değerlendirilecek, bu aşamada unsurlar yoksa 3 adet gayrimenkulün satış kazancı da vergini konusuna girmeyecektir) satması durumunda ticari kazancın varlığından bahsedilebilecektir. Öte yandan, ticari bir organizasyon ya da devamlılık söz konusu değilse, kişinin iktisap tarihi 2008 olarak dikkate alınacağından, 2015 yılında daire satışı (iktisap tarihi ile teslim tarihi arası beş yılı geçtiğinden) değer artışı kazancı olarak da verginin konusuna girmeyecektir.

### 3.2.2- Müteahhidin Durumunun Analizi

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde kazancın hesaplanması ve vergilendirilmesinde uygulanacak usullerin tespiti nispeten kolay olan taraf müteahhittir. GVK'nın 1'inci maddesi ve KVK'nın 2'nci maddesinde vergilendirmede safi kazancın dikkate alınacağı ifade edildiğinden, müteahhit için safi gelir veya kazançla ulaşabilmek için hasılat ve maliyetlerin tespiti gereklidir. Müteahhidin maliyeti, arsa payı karşılığı olarak arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin emsal bedeli ile inşaat için yapılan

<sup>19</sup> Danıştay Dördüncü Daire Esas No:2012/6722 Karar No:2013/547 Karar Tarihi: 07.02.2013

<sup>20</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Esas No: 2004/51 Karar No:2004/80 Karar Tarihi:25.06.2004

diğer tüm harcamalardan oluşur. Müteahhidin hasılatı ise, bağımsız bölümlerin satış bedelleri ve arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin emsal bedelleri toplamından oluşur. Görüleceği üzere arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin emsal bedelleri müteahhidin muhasebesi açısından bir yandan hasılat bir yandan da maliyet olmaktadır<sup>21</sup>. Örneğin; arsa sahibinden temin edilen arsa üzerine inşa edilen 10 adet dairesel bina için 500 bin TL maliyete katlanılmış, emsal bedeli 100 bin olan 3 adet daire arsa sahibine verilmiş ve kalan 7 adet daire müteahhit tarafından toplam 720 bin TL'ye satılmış olsun. Bu durumda müteahhidin hasılatı satış bedeli ile arsa sahibine bırakılan dairelerin emsal bedelleri toplamı 1 milyon 20 bin TL; maliyet ise yine arsa sahibine bırakılan dairelerin emsal bedelleri ile diğer maliyet toplamı 800 bin TL olacaktır.

#### **4- ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN KDV AÇINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinin KDV açısından değerlendirilmesinde de gelir ve kurumlar vergisi analizinde olduğu gibi yargı organı ile vergi idaresi arasında uygulama itibarıyla görüş ayrılıkları söz konusudur. Çalışmanın bu kısmında gelir ve kurumlar vergisi analizine benzer bir sistematik izlenmiştir.

##### **4.1- Konuyla İlgili Mevzuat Hükümleri**

###### **4.1.1- Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler**

KDVK'nın verginin konusunu teşkil eden işlemler başlıklı 1'inci maddesinin ilk fıkrasında ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmektedir. Kanun'un 2'nci maddesinde (çalışmanın konuyla ilgili kavramlarının işlendiği kısımda da yer alan) teslim, 3'üncü maddede teslim sayılan hallerde yer verilmiştir.

KDVK'de arsa payı ve inşaat işlerinde vergilendirmenin analizinde kullanılacak bir diğer madde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi başlıklı 10'uncu maddedir. Maddeye göre; *vergiyi doğuran olay:*

- *Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,*
- *Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,*
- *Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması...anında meydana gelir.*

Vergilendirmede verginin konusuna giren bir unsur mevcut ise vergiyi doğuran olay vuku bulduktan sonra yapılacak işlemlerden birisi matrah tespitidir. Kanunun 20'nci maddesi teslim ve matrah işlemlerinde matrahı düzenlemektedir. Buna göre; teslim ve hizmet işlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir ve bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

Matraha ulaşmada kullanılacak bedelin tespit edilememesi veya bilinmemesi ya da taraflarca

---

<sup>21</sup> Arif Bilir, age, s.27

emsal bedelin altında bir bedel belirlenmesi durumunda Kanun'un 27'nci maddesine göre emsal bedel dikkate alınacaktır.

#### 4.1.2- İkincil Mevzuattaki Düzenlemeler

Arsa karşılığı inşaat işleriyle ilgili vergi idaresinin görüş ve uygulamaları ikincil mevzuat olarak temelde 60 No'lu KDV Sirküleri ve 1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğine dayanmaktadır.

60 No'lu KDV Sirküleri, 1 No'lu KDV Uygulama Genel Tebliğ<sup>22</sup> referansla başladığı arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin teslim saydığı durumlara, vergiyi doğuran olay ve fatura düzenleme ödevlerine ve hasılat paylaşımı gibi yöntemlerin vergilendirmeye etki edip etmediğine değinmiştir. Sirkülerin arsa payı karşılığı inşaat işlerine yönelik açıklamalar, 1.8. bölümünde yapılmıştır.

Sirkülerde de ilk olarak, arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim olduğu belirtilmiştir. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir. Daha sonra vergiyi doğuran olayın nasıl gerçekleştiği düzenlenmiştir. Buna göre; vergiyi doğuran olay; müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyeti olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır. Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanunu'nun 27/3'üncü maddesine göre işlem yapılacağı belirtilmiştir.

Sirkülerde, "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşılmakta belirtilmiş ve bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de arsa karşılığı inşaat olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde ise, 60 No'lu Sirkülerde olduğu gibi arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslimin söz konusu olduğu belirtilmekte ve benzer açıklamalar yapılmaktadır.

#### 4.2- Tarafların Durumlarının Analizi

##### 4.2.1- Arsa Sahibinin Durumunun Analizi

Tıpkı gelir ve kurumlar vergisi açısından yapılan analizde olduğu gibi KDV açısından yapılacak analizde görece olarak zor olan kısım arsa sahibinin durumunun tespitidir.

##### 4.2.1.1- Konunun Kavranması: Varsayımlar, Durumlar

Daha önce belirtildiği üzere arsa sahibinin; ilki arsa payının teslimi, ikincisi ve muhtemel olan ise bunun karşılığında alınan bağımsız bölümlerin teslimi olmak üzere *iki tesliminin* varlığı iddiasında bulunulabilir. Bu nitelikle diğer faktörler gözardı edildiğinde arsa payı sahibini KDV açısından iki adet vergiyi doğuran olayla karşı karşıya bırakabilir.

<sup>22</sup> 26 Nisan 2014 Tarihli ve 28983 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile 30 No'lu KDV Genel Tebliği yürürlükten kalkmıştır. Mülga 30 No'lu KDV Genel Tebliğinin D Bölümünde arsa karşılığı inşaat işlerine yönelik yapılan açıklamalar 1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde aynen korunmuştur.

Öte yandan arsa sahibinin arsa teslimi ve elde ettiği bağımsız bölümleri elden çıkarmasında devamlılık unsurunun bulunması veya ticari organizasyonun varlığı, onu yaptığı işlemler karşılığında KDV hesaplamak durumunda bırakacaktır. Bu unsurların bulunmaması halinde KDVK'nin 10'uncu maddesine göre vergiyi doğuran olay vuku bulmayacak ve olası kazanç KDVK'nin 1'inci maddesine göre verginin konusuna girmeyecektir.

#### **4.2.1.2- Vergi İdaresinin Yorumu ve Uygulamaları**

Yukarıda belirtildiği üzere vergi idaresi sirküler, tebliğ gibi adsız düzenleyici işlemler yoluyla arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim olduğu, yani arsa payı ile bağımsız bölümlerin trampaya konu olduğu görüşünü benimsemektedir. Yine söz konusu düzenlemelerde arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan arsa tesliminde emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacağı, faaliyetin arazi yapılması halinde ise arsa sahibi açısından vergiye tabi bir durumun söz konusu olmadığı belirtilmiştir. Aynı durum, bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında da geçerlidir. Arsa sahibi; arsa karşılığı aldığı bağımsız bölümleri devamlılık oluşturacak şekilde veya ticari organizasyon halinde elden çıkartıyorsa söz konusu işlem KDV'ye tabi olacaktır.

Vergi idaresinin arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin vergilendirilmesine dair görüş ve uygulamaları İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 2013 yılında verdiği bir özelve üzerinden de görülebilir. Söz konusu özelve, başvuruda bulunan kişiye ivazsız olarak (veraset yoluyla) intikal eden arsanın, arazi faaliyet kapsamında kat karşılığı olarak müteahhide tesliminde KDV hesaplanmayacağı belirtilmiş; buna karşılık müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak teslim edilen işyeri, konut gibi bağımsız birim teslimleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacağı ifade edilmiştir. Müteahhit tarafından arsa karşılığı teslim edilen konut, işyeri vb. gibi taşınmazların, arsa sahibi tarafından satışının ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmemesi halinde, bu taşınmazların satışında KDV hesaplanmayacağı belirtilmiştir.”<sup>23</sup>

#### **4.2.1.3- Yargı Organının Yorumu**

İlk olarak belirtmek gerekir ki yargı organı arsa karşılığı bağımsız bölüm teslim işlemi vergi idaresi gibi trampa olarak olarak görmemekte, *kendine özgü bir sözleşme* olarak nitelemektedir. Örneğin, Yargıtay 15'inci Hukuk Dairesi 1980 yılında verdiği bir kararda arsa payı karşılığında bağımsız bölüm tesliminin çift tipli karma bir sözleşme olduğunu belirtmiş, söz konusu sözleşme ile taşınmaz maldaki belli bir payın mülkiyetinin karşı tarafa geçirilmesi ile diğer tarafta bir eserin yapılmasının öngörüldüğünü ifade etmiştir.<sup>24</sup> Yine Yargıtay 15'inci Hukuk Dairesi 2003 yılında verdiği kararda, arsa payı karşılığı inşaat yapım sözleşmelerinin karşılıklı hakları ve borçları kapsayan iki taraflı sözleşmelerden bir olan eser sözleşmesi olduğunu belirtmiş ve arsa payının yapılacak inşaat bedelinin aynı ödemesi olduğunu ifade etmiştir.<sup>25</sup>

Danıştay, 2011 yılında verdiği bir kararda, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm teslimini trampa işleminden ayırt etmektedir. Karara göre; trampada bir mal başka bir mal ile değiştirilmekte ve ta-

<sup>23</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 19.09.2013 tarih ve 84098128-120[37-2012-2]-578 Sayılı Özelve

<sup>24</sup> Yargıtay 15'inci Hukuk Dairesi, Esas No:1980/1990 Karar No:1980/2594 Karar Tarihi: 04.12.1980

<sup>25</sup> Yargıtay 15'inci Hukuk Dairesi, Esas No:2003/4424 Karar No:2004/4772 Karar Tarihi: 15.10.2003

raflar arasında malların mübadelesi gerekli ve yeterlidir. Bu mübadele sırasında mübadeleye konu malların niteliklerinde ise herhangi bir değişiklik olmamaktadır. Kişinin arsası karşılığında kat sahibi olmasında ise durum tamamen başka olduğu ifade edilmiştir. Buna göre, üzerine inşaat (bina) yapılan arsanın mülkiyeti başlangıçta tamamen arsa sahibine ait olsa dahi, müteahhitle yapılan sözleşme uyarınca ve kat mülkiyeti kanunu hükümlerine göre inşaata başlanırken arsa paylara bölünmekte, inşaat tamamlandıktan sonra bağımsız bölümlere ait arsa payları, bağımsız bölümlere bağlı olarak devam etmekte, ana gayrimenkulün ortak sayılan yerlerinde, kat malikleri müştereken tasarrufta bulunabilmektedir. O halde, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyeti kişisel olmaktan çıkmakta, kendisine intikal eden katlara bağlı olarak müşterek mülkiyet hükümlerine göre, arsa payı oranında, diğer kat malikleriyle paydaş durumuna girmektedir. Dolayısıyla kat mülkiyeti kanunu hükümlerinin uygulanmasını gerektiren ve hukuki statüsü tamamen değişik olan bu durumun trampa hükümleriyle ilgilendirilmesinin düşünülmemeyeceği belirtilmiştir.<sup>26</sup>

Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa payı karşılığında bağımsız bölüm edinmesini trampa olarak değerlendirmeyen, *servetin biçim değiştirmesi* olarak gören yargı organı, arsa sahibinin ilk anda KDV hesaplamasını gerektirecek bir durumun olmadığı görüşündedir. Öte yandan arsa sahibinin elde ettiği bağımsız bölümleri devamlılık unsuru oluşturacak şekilde elden çıkarması durumunda ticari kazanç kapsamında KDV'ye tabi bir işlem söz konusu olacaktır.<sup>27</sup>

Sonuç olarak; yargı organının idarenin görüş ve uygulamalarından farkı, arsa sahibinin arsa payı karşılığında bağımsız bölüm edinmesini trampa olarak nitelendirmemesi ve buna istinaden KDV'ye tabi bir durumun bir söz konusu olmadığını düşünmesidir.

#### 4.2.2- Müteahhidin Durumunun Analizi

60 No'lu KDV Sirküleri ve 1 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan açıklamalara göre müteahhidin, düzenleyeceği faturada arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli üzerinden KDV hesaplaması gerekmektedir. Oysa yargı organı çeşitli tarihlerde verdiği kararlarda işlemin servetin değerlendirilmesi olduğundan bahisle verginin konusuna girmediği görüşündedir. Danıştay 4'üncü Dairesi 2013 yılında verdiği kararda "arsa karşılığı inşa edilen binanın bağımsız bölümlerinden arsa sahiplerine yapılan işyeri tesliminin katma değer vergisine tabi olduğu yönünde bir düzenleme getirilmeden, yönetmelikte yer alan düzenleme esas alınmak suretiyle tahakkuk ettirilen katma değer vergisinde yasaya uygunluk bulunmadığı..."<sup>28</sup> ifadelerini kullanmıştır. Danıştay 11'inci Dairesi ise 1999 yılında arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinin satış veya trampa sözleşmesi olarak nitelendirilemeyeceğinden bahisle arsa sahibine verilen konut ve işyerlerinin KDV'ye tabi tutulamayacağını belirtmiştir<sup>29</sup>. Yine aynı Dairenin 1999 yılında verdiği kararda, arsa karşılığı bağımsız bölüm tesliminin para karşılığı satış ve trampadan farklı olduğu belirtilmiş, sözleşmenin kendine has (sui generis) olduğu ifade edilmiş ve son olarak da varsayıma veya benzetmeye dayanılarak vergilendirmenin kanunilik ilkesiyle bağdaşmayacağı ifade edilmiştir.<sup>30</sup>

<sup>26</sup> Danıştay 3'üncü Daire Esas No:2008/1899 Karar No:2011/804 Karar Tarihi:10.03.2011

<sup>27</sup> Danıştay 7'nci Daire, Esas No:2001/1825 Karar No: 2004/590 Karar Tarihi:04.03.2004

<sup>28</sup> Danıştay 4'üncü Daire Esas No:2010/3166 Karar No:2013/8525 Karar Tarihi:21.11.2013

<sup>29</sup> Danıştay 11'inci Daire Esas No:1999/3027 Karar No:1999/4846 Karar Tarihi:09.12.1999

<sup>30</sup> Danıştay 11'inci Daire Esas No:1997/3352 Karar No:1999/768 Karar Tarihi:23.02.1999

## 5- ARSA SAHİPLERİ İÇİN VERGİDEN KAÇINMANIN YOLU HASILAT PAYLAŞIMI YÖNTEMİ Mİ?

Arsa karşılığı inşaat işlerinde idare ve yargı organının farklı görüşlerde olması (idarenin mükellef aleyhine farklı görüşte olması) mükelleflerin vergi yükünü azaltabilmek için yeni yöntemler aramasına neden olmuştur. Arsa payı karşılığının bağımsız bölüm yerine inşaatın satışıyla elde edilen hasılatın belli bir oranının olduğu hasılat paylaşımı bu yöntemlerden biridir. Bu modelde öncelikle arsa, sahibi üzerinde kalmakta, yapılmakta olan daire ve işyerlerinin satışı amacıyla arsa sahibince alıcılara kat irtifakı tapusu verilmektedir.<sup>31</sup>

60 No'lu KDV Sirkülerinde hasılat paylaşımı veya gelir paylaşımı gibi isimler altında yapılan sözleşmelerin de arsa karşılığı inşaat işleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla arsa sahibinin devamlılık unsurunu barındıracak şekilde ya da ticari organizasyon dahilinde arsa teslimleri, hasılat paylaşımı adı altında olsa da KDV'ye tabi olacak, aksi halde KDV'nin konusuna girmeyecektir. Müteahhidin bağımsız bölümlerin satışında KDV hesaplayacağı tabiidir.

Hasılat paylaşımında arsa sahipleri için bir diğer muhtemel avantaj ise, diğer unsurlar gözardı edilerek, arsa sahiplerinin bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında değer artışı kazancı veya ticari kazanç elde ettiği iddiasıyla vergilendirmeye tabi tutulamamasıdır.

## 6- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Türkiye'nin artan nüfusu ve ekonomi içerisinde önemli yer teşkil eden inşaat sektöründeki gelişmeler, arsa stoğunun azalmasına neden olmuş ve arsa payı karşılığında inşaat işlerinin yapılmasını yaygınlaştırmıştır. Ancak, arsa payı karşılığı inşaat işlerinde Gelir ve Kurumlar Vergisi ile KDV açısından yapılan analizlerde vergi idaresi ile yargı organının konuyu vergilendirme açısından farklı yorumladıkları anlaşılmaktadır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulaması açısından ilk farklılık; arsa payı karşılığında arsa sahibinin bağımsız bölüm edinmesini vergi idaresinin trampa olarak, yargı organının ise servetin değerlendirilmesi olarak yorumlamasıdır. Yani; vergi idaresine göre arsa sahibinin duruma göre ticari kazanç ya da değer artışı kazancı üzerinden vergiye tabi tutulması söz konusu iken, yargı organına göre, bu aşamada vergiye tabi bir durum söz konusu değildir. İkinci farklılık, arsa sahibi açısından ticari kazanç hükümlerinin uygulanabilmesi için dikkate alınan devamlılık ve ticari organizasyon unsurlarının nasıl uygulanacağına ilişkindir. Yargı organı, bu unsurları öncelikli olarak arsanın iktisap şekli ve amacı üzerinden değerlendirmekte ve buna istinaden bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında vergiye tabi bir durum olup olmadığına karar vermektedir. Vergi idaresi ise hem arsanın iktisap amacı ve teslimi hem de bağımsız bölümlerin tesliminde bu unsurları dikkate alarak değerlendirme yapmaktadır. Üçüncü farklılık, arsa sahibinin değer artışı kazancı hükümlerine tabi olup olmayacağına tespitinde GVK mük. 80/1-6'daki beş yıllık sürenin hesabına ilişkindir. Vergi idaresine göre, bağımsız bölüm edinilmesi yeni bir iktisap olarak değerlendirilmekte ve süre yeniden başlamaktadır. Yargı organına göre ise bu işlem trampa olarak değerlendirilmediğinden yeni bir iktisap söz konusu değildir, dolayısıyla beş yıllık sürenin hesabında bağımsız bölümün değil, arsanın iktisap tarihi dikkate alınmalıdır.

<sup>31</sup> Şükrü Kızılot, Gerçek Kişilerin Arsayı Kat Karşılığı Yerine Hasılat Paylaşımı Karşılığı Vermelerinin Avantajları, Yaklaşım, Ekim 2011, Sayı:226'dan aktaran: Halil Bağdınlı, Arsa Karşılığı İnşaatlarda Vergilendirme, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2013 Sayı:292, s. 19

KDV açısından ilk farklılık, arsa payı sahibinin, arsa payı karşılığında bağımsız bölüm edinmesinin KDV'ye tabi olup olmadığı üzerinedir. Vergi idaresine göre, arsa payı sahibinin arsa teslimini mutad ve sürekli olarak yapması halinde, işlemin trampa olması sebebiyle KDV hesaplaması gerekir. Oysa yargı organına göre, işlem trampa olmadığından bağımsız bölümün edinildiği anda KDV'ye tabi bir olay söz konusu değildir. KDV açısından idare ile yargı organının farklı görüşte olduğu diğer konu, müteahhidin arsa payı sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerin KDV'ye tabi olup olmadığı üzerinedir. İdareye göre, müteahhit emsal bedel üzerinden KDV hesaplamalıdır. Yargı organı ise arsa payı sahibine verilen bağımsız bölümlerin bir satış ya da trampa işlemi sonucu olmaması nedeniyle, müteahhit açısından KDV hesaplamayı gerektirecek bir durum olmadığı görüşündedir.

İdarenin yargı organına kıyasla mükellef aleyhine yorumları, mükellefleri vergiden kaçınabilmek için hasılat paylaşımı gibi yeni yöntemler denemelerine neden olmaktadır. İdare ile yargı organının arsa karşılığı inşaat işlerindeki görüş ve uygulama farklarının değişmemesi durumunda, mükelleflerin yeni yöntemler geliştirilmesi de kaçınılmaz olacaktır.

### KAYNAKÇA

- 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 285 No Gelir Vergisi Genel Tebliğ
- 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı, Kabul Tarihi: 28.02.1983, Resmi Gazete Tarihi: 11.03.1983
- BİLİR, A. (2011). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Gelir/Kurumlar Vergisi Bakımından Ortaya Çıkan Bir Sorun: Gelirin Tahakkuku, Sayı:277
- BAĞDINLI, H.(2013). Arsa Karşılığı İnşaatlarda Vergilendirme, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2013, Sayı:292
- Danıştay Kararları ( <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/>)
- Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))
- GÜÇLÜ, S. (2009). Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibi Açısından Gelir Vergisi Kanunu Uygulaması, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:254, 2009, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/makale-no:2654> (Erişim Tarihi: 17.02.2015)
- Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ (Mülga 30 Seri No)
- Katma Değer Vergisi Sirküleri (60 No)
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğ (1 No)
- KIZILLOT, Ş. (2011). Gerçek Kişilerin Arsayı Kat Karşılığı Yerine Hasılat Paylaşımı Karşılığı Vermelerinin Avantajları, Yaklaşım, Ekim 2011, Sayı:226
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ (1 No)
- Yargıtay Kararları (<https://emsal.yargitay.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/yeniTasarim/index.jsp>)