



Abdulkadir ÜNAL(*)

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU



Caner NALCI(**)

1 - GİRİŞ

Vergi gelirlerinin artırılması maliye literatüründe kamunun yaptığı harcamalarının finansmanında kilit rol oynamaktadır. Bundan dolayı gerek mükelleflerde kalıcı bir vergi bilincinin oluşturulması gerekse vergi mevzuatında yapılan değişikliklerin mükelleflere eş zamanlı aktarılması, onların haberdar edilerek eğitilmesi böylece sağlam bir maliye politikası oluşturulması günümüz bilgi çağıının bir zorunluluğu haline gelmektedir.

Uygulanan politikaların başarılı olabilmesi öncelikle ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullara bağlı olduğu kadar sektörlerin bu değişen koşullara verdiği tepkilerin şiddeti ve ne kadar pozitif yönde etkili olduğu önem kazanmaktadır. Ülkemizdeki ekonomik yapıya bakıldığında, son yıllarda disiplinli ve daha sağlam adımlarla uygulanan istikrar politikaları sayesinde gelişmekte olan dinamik bir ülke görünümünde seyreden Türkiye için sektörlerin verdiği tepkilerin son derece olumlu olduğunu söyleyebiliriz.

Sektörel bazda inşaat sektörünü ele aldığımızda; işgücü yoğun inşaat sektörünün ekonomik canlılıktaki etkisi, hem ülkenin tüm coğrafi bölgelerine yayılmış olması hem de inşaat sektörünün diğer sektörlerle (inşaat sektörüne girdi-hammadde sağlayan sektörlerle) doğru yayılma etkisi göstermesi sebebiyle doğrudan etki sağladığı kadar dolaylı etkileri ile daha da ön plana çıkmaktadır. Son yıllarda yaşanan süreçte bankalardan sağlanan uygun konut kredileri, Mortgage ve kiraların yüksekliği sebebiyle bir an evvel ev sahibi olma güdüsü, bunların yanında Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nın (TOKİ) sektörde aktif rol alması sonucunda sektör canlılığını korumaktadır.

(*)Vergi Müfettişi

(**)Vergi Müfettiş Yardımcısı

Türkiye'nin her bölgesinde geniş uygulama alanı bulan ve diğer sektörlerle olumlu dışsallık yayan inşaat sektörünün sağlıklı bir şekilde vergilendirilmesi, uygulanan politikaların başarısı, inşaat sektöründen elde edilecek vergi hâsılatının verimli ve hakkaniyete uygun olması yönüyle oldukça önemlidir. Ülkemizdeki uygulamanın nasıl olduğuna özellikle kat karşılığı inşaat işlemlerinin vergilendirilmesine ayrıntılı olarak bakacak olursak;

2- İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

2.1- Özel İnşaat İşleri

“Özel inşaat faaliyetleri”, daire, kat veya dükkân (işyeri) şeklinde inşa edilen binaların satılma amacı güdülmeksizin binayı inşa edenlerin kendi ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yapılması olarak ifade edilmektedir. Burada önem arz eden konu, yapılan inşaat faaliyetinin sürekli olmaması ve alım-satımına konu edilmemesidir. Yasalara uygun bir şekilde kendi nam ve hesaplarına mesken veya işyeri olarak kullanıma mahsus yapılar inşa eden ve bunları ticari bir organizasyonla satan işletmelere “özel inşaat işletmeleri” olarak ifade edilmektedir.

Özel inşaatlar aslına bakıldığında bir tür imalattır. İnşaatın yapımı sırasında kullanılan arsanın bedeli, inşaatın yapımında kullanılan malzemeler, işçilik ve gerçekleştirilen genel giderler (makine ve teçhizat alım ve kiralama giderleri, amortismanlara, plan ve proje giderleri) vb. harcamalar inşaatın maliyetini oluşturmaktadır. Buna karşılık imal edilen mamul mal olan yapımı biten binanın tam veya parça parça yani daireler halinde veya kat kat satılması sonucu elde edilen gelir ise inşaatın hâsılatını oluşturmaktadır. Ancak apartman inşa edip bunları kat veya işyeri halinde satanların elde ettikleri kazanç vergi kanunlarımız çerçevesinde ticari kazanç sayılmakta ve vergilendirilmekte iken kendi ihtiyaçları için bina inşa edenlerin faaliyeti bir ticari amaç güdülmediği için vergiden istisna edilmektedir.

2.2- Özel İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay

213 sayılı VUK'nun 19'uncu maddesinde; “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ve hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” Hükmü yer almaktadır. Borçlar Kanunu'nun 182'nci maddesinde ise; genel olarak satım akdi; “Satım bir akittir ki onunla satıcı satılan malı alıcının iltizam ettiği semen karşılığında alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakil eylemek borcunu tahammül eder.”denilmektedir. Görüldüğü gibi tanım, satıcının malı teslim borcu ile alıcının mal bedelini ödeme borcu üzerine kurulmuş bulunmaktadır.

Her ne kadar gayrimenkul satışının ve satış vaaadinin geçerli olabilmesi için resmi senede bağlanması Borçlar Kanunu'nun 213'ncü maddesinde şart koşulmakta ise de, bu tamamıyla bir şekil sorunu olup, işlemlerin özüne tesir etmemekte, yalnızca taraflar arasındaki uyuşmazlıkların çözümlenmesinde ve üçüncü şahısların haklarının korunması bakımından bir delil sistemi getirilmiş bulunmaktadır. Zira hukuki yönden bütün sakıncaları göz önüne alındığında resmi şekil şartlarına uymadan ve tescil işlemi yaptırılmadan bir gayrimenkul iktisap edilebileceği gibi, tapuda kayıtlı olmayan gayrimenkullerin satıldığı da bir gerçektir. Bu durumda vergiyi doğuran olayı, tescil işlemine bağlamak mümkün değildir.

Bu nedenle esas olan iktisadi tasarruf hakkının devridir. Bu hakkın alıcıya devredildiği anda satım akdinin özü olan teslim borcu yerine getirilmiş bulunduğundan, alıcının semeni isteme hakkı doğ-

makta ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayda bu intikalle meydana gelmiş bulunmaktadır. Daire, kat ve dükkân halinde satılmak amacıyla özel inşaat yapan gerçek ve tüzel kişiler; bunları daire, kat ve dükkân halinde inşaat devam ederken ya da inşaat bittikten sonra peşin veya vadeli olarak satabilirler.

Vadeli olarak yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, tapuda tescil işlemi değil, iktisadi tasarruf hakkının fiilen alıcıya devredilmesidir. (Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 3.6.1976 Tarih ve Esas No:1975/2256, Karar no: 1976/1422 sayılı kararı.) Gayrimenkul inşaa halindeyken ve bir miktar da peşin para alınmış ise, bu satış ve ferağ bedeline karşılık avans olarak alınan para dolayısıyla vergiyi doğuran olay cereyan etmeyecektir. Bina veya daire alıcıya teslim edildikten sonra tapuya tescil yapılmamış olsa dahi vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. (Danıştay 13. Dairesinin 15.5.1979 Tarih ve Esas No:1978/1094, Karar No:1979/1281 sayılı kararı.) Teslim tarihinde satış bedelinin henüz tahsil edilmemiş veya taksitde bağlanmış olması önem taşımayacaktır.

Bilindiği gibi, ticari kazançta elde etme değil, tahakkuk esastır. Bu nedenle, inşa edilen apartman daire, kat ve dükkân olarak ister peşin ister taksitle satılsın, satış tarihinde vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. İnşaat devam ederken daire, kat veya dükkân satılmasında, inşaat akdinin yapıldığı tarihi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yıl olarak kabul etmek olanaksızdır. Çünkü inşaat devam ettiğinden daire, kat veya dükkânın maliyeti henüz belli olmamıştır. Ancak; daire, kat veya dükkânlar bittiğinde maliyet bedelleri belli olacaktır. Bitirilip alıcıya teslim edildiği tarihte satış bedeline hak kazanılacak ve tahsil edilmeyen miktarlar dahi alacak olarak tahakkuk etmesi nedeniyle o yılın kazancı olarak beyan edilecektir.

Uygulamada genellikle, özel inşaat yapanların sattıkları daire ve dükkânlar için arsa tapusu düzenledikleri görülmektedir. Çünkü bu durum satıcının olduğu kadar alıcının da lehinedir. Verilen arsa tapusuna istinaden satıcı daireyi alıcıya teslim etmekte ve alıcılar irtifak hakkı tapuya tescil ettirilmek suretiyle daire tapusu sahibi olmaktadır. Yapılan bu muvazaalı işlem, daha sonra tapu sicilinde cins tashihi talep edilerek düzeltilmektedir. Bu işlem sırasında alıcılar, dairenin bedeli üzerinden harç ödemektedir.

Bu uygulamada, gelirin elde edilmesi dairenin alıcıya teslimi ile söz konusu olmaktadır. Arsa tapusu ile arsanın belli hissesi satılmakta ve arsa üzerine yapılan inşaat arsanın mütemmim cüzi olduğundan başlangıçta gayrimenkul üzerinde iştirak halinde mülkiyet doğmaktadır. Satıcının daire veya dükkânı alıcıya teslimi ile akdi elde etme hükümleri yönünden tamam olmaktadır.

Danıştay tarafından çeşitli tarihlerde verilen kararlarda; "Apartman inşa edip, daire, dükkân şeklinde satanların defter tutmamaları halinde belirli kar ve nispetler uygulanmak suretiyle kazançlar tespit olunur." Şeklinde ibareler mevcut olup, 193 sayılı GVK'nın 37/4'ncü maddesinde, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın "ticari kazanç" olduğu, defter tutmayan ve belge saklamayan mükelleflerin apartman inşa ve daire satışı işiyle sağladığı kazancın tespiti bakımından en uygun olan yol Danıştay 4. Dairesinin 27.06.1979 gün ve E.1978 K.4510, 14.04.1971 gün ve E.1970 K.82932, 08.02.1978 gün ve E.1977 K.1481 ile Danıştay 13. Dairesinin 10.05.1977 gün ve E.1975 K.1377 sayılı kararlarında da belirtildiği üzere; "tespit edilen maliyet bedelinin %20'sinin safi kar olarak değerlendirilmesi gerektiği" şeklindedir.

3- MÜTEAHHİT AÇISINDAN ARSA SAHİBİNE TESLİM EDİLEN DAİRE ve İŞYERLERİNİN VERGİSEL DURUMU

Bilindiği üzere arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin KDV karşısındaki durumu 30 seri numaralı KDV Tebliğinde yer almaktadır. Bu tebliğde; müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri

ve 150 m²'den büyük konutların teslimlerinde emsal bedel üzerinden KDV uygulanacağı belirlenmiştir. Bu tebliğ arsa karşılığı bağımsız bölüm yapım işleri hakkında yapılmış **tek yasal** düzenlemedir. Bu nedenle müteahhidin arsa sahibine yapmış olduğu bağımsız bölüm teslimlerinde gelir ve kurumlar vergisi açısından emsal bedel uygulaması gerekmektedir. Ancak Gelir İdaresi vermiş olduğu çeşitli muktezalarda "bu çeşit teslimler için bağımsız bölümlerin satış hâsılatı, bu bağımsız bölümlerin maliyet bedeli olacak, dolayısıyla bu teslimden kazanç oluşmayacaktır." şeklinde görüş belirtmiştir. (GİB, İVDB'nın 25.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-121196 sayılı muktezası ve İstanbul Defterdarlığı'nın 15.09.2004 tarih ve KDV. muk. B. 07. 4. Def. 0. 34. 18. 25- 28824/5924 sayılı muktezası) İdarenin vermiş olduğu bu tür muktezalarda Danıştay'ın bu konudaki yaklaşımı etkili olmuştur. Gerçekten de İdare bu çeşit teslimleri trampa niteliğinde görmektedir yani karşılıklı olarak arsa sahibinin müteahhide arsa payı, müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölüm teslim ettiği bir sözleşme olarak görmektedir. Ancak Danıştay arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımını " trampa" olarak değil; hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak değerlendirilmektedir. (Danıştay 11.Daire T.9.12.1999, E.1999/3027, K.1999/4846) Kendine özgü (sui generis) sözleşme kanunda düzenlenmiş hiçbir sözleşme tipinin edimlerini ve unsurlarını taşımayan yepyeni bir sözleşme mahiyetindedir. Oysa kanunda öngörülmüş muhtelif sözleşmelerin tipik edim borçlarının karşılıklı olarak yüklenilmesi durumunda, kendine özgü anlamı ve bu anlam bütünlüğü içinde de kanunen öngörülmemiş bir sözleşme oluşmakla birlikte "sui generis" değildir. Bu manada arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesini "kendine özgü" sözleşme olarak nitelendirmek mümkün görünmemektedir. Bu sözleşme kanunda düzenlenmiş sözleşme tiplerinin edimlerini ve unsurlarını taşımayan yepyeni bir sözleşme değil, kanunda düzenlenmiş eser sözleşmesinin ve satım sözleşmesinin unsurlarını taşıyan bir sözleşmedir.

Gerek konu hakkında yasal boşluklar gerekse Danıştay'ın sözleşmenin niteliğinden yola çıkarak aldığı kararlar; arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapım işlerinde vergisizliğe neden olmaktadır. Bu durumu iki farklı örnek ile açıklayalım.

3.1- Durum 1: Arsanın Müteahhit Tarafından Satın Alınması Durumu

X Ltd. Şti. 2005 yılında A şahsından 1100 m² arsayı m²'si 395,00 **(395,06)** TL'den 434.566.00 TL'ye almıştır. Daha sonra X Ltd. Şti. 2006 yılında inşaa ta başlamış ve 2007 yılında bitirmiştir. Yapılan bina toplam; 2900 m²'dir. Binada 16 daire (bir daire 146,88 m² ve toplamda 2350 m²) ve bir işyeri (550 m²) vardır. Şirketin tamamlandığı binanın sınıfı 4/A grubudur ve bu bina için katlandığı asgari maliyetler; Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın açıkladığı inşaat yaklaşık birim maliyetlerine göre IV-A yapı grubunun müteahhit karı dahil yaklaşık birim maliyeti 2006 yılı için (SSK İç Genelgesine göre yapının bittiği yılın bir önceki yıl birim maliyeti esas alınacağından) 406,00 TL'dir. Bu tutarın içinde %20 müteahhit karı da olduğundan karın çıkarılması sonucu inşaat yapı yaklaşık birim maliyeti (406/1.2=) 338,34 TL olmaktadır. Bu durumda X Ltd. Şti.nin bu binanın imarı için katlandığı minimum maliyet (338,34x2.900=) 981.186,00 TL'dir. Bu inşaat maliyetine arsa maliyetini de eklersek binanın toplam maliyeti (434.566,00 TL+981.186,00 TL=) 1.415.752,00 TL'dir. Bu durumda binanın m² cinsinden maliyeti ise 488,19 TL olmaktadır. Yani binadaki bir dairenin maliyeti 71.705,35 TL işyerinin maliyeti ise 268.504,50 TL olmaktadır.

X işletmesinin 2007 yılında tamamladığı bu daireleri %25 karla sattığını düşünelim. Bu durumda her bir dairenin satış fiyatı 89.631,69 TL, iş yerinin satış fiyatı ise 335.630,63 TL olmaktadır. Satışlardan elde ettiği toplam hâsılat ise **16 daire+1 işyeri için** (1.434.107,04 TL + 335.630,63 TL=) 1.769.737,67 TL'dir.

X işletmesinin 2007 yılına ilişkin olarak ödeyeceği Kurumlar Vergisi ve KDV'yi hesaplayacak olursak;

Kurumlar Vergisi

Kurum karı = Satış Hâsılatı-Satış Maliyeti
= 1.769.737,67 TL-1.415.752,00 TL
= 353.985,67 TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi = Kurumlar Vergisi Matrahı x % 20
= 353.985,67 TL x 0,20
= 70.797,14 TL

KDV

Dairelerin satışından kaynaklanan ödenecek KDV: (150 m²'nin altı olduğundan %1 olarak hesaplanacaktır.)

1.434.107,04 TL x %1 =14.341,07 TL
İşyerinin satışından kaynaklanan ödenecek KDV (%18 oranında)
335.630,63 TL x %18 = 60.413,52 TL
Toplam ödenecek KDV = 14.341,07 TL + 60.413,52 TL
= 74.754,59 TL
Ödenecek Toplam Vergi = Kurumlar Vergisi + KDV
= 70.797,14 TL + 74.754,59 TL
=145.551,73 TL olmaktadır.

3.2- Durum 2: Arsanın Müteahhit Firma Ortağı veya İlişkili Kişiler Tarafından Satın Alınarak Kat Karşılığı Olarak Müteahhit Firmaya Verilmesi Durumu

X işletmesinin bu kez aynı arsayı satın almama yoluna gittiği, arsayı X Ltd. Şti. ortağı A'nın satın aldığı ve X işletmesine 5 daire ve bir işyeri karşılığında verdiği durumunda ise işletmenin vergilendirilmesinin nasıl olacağına bakalım. Bu durumda yapılan bina yine toplam 2900 m²'dir ve 16 daire (bir daire 146,88 m² ve toplamda 2350 m²) ve bir işyerinden (550 m²) oluşmaktadır. Şirketin tamamladığı binanın sınıfı 4/A grubudur ve bu bina için katlandığı asgari maliyetler; Bayındırlık ve İskan Bakanlığının açıkladığı inşaat yaklaşık birim faaliyetlerine göre IV-A yapı grubunun müteahhit karı dahil yaklaşık birim maliyeti 2006 yılı için (SSK İç Genelgesine göre yapının bittiği yılın bir önceki yıl birim maliyeti esas alınacağından) 406 TL'dir. Bu tutarın içinde %20 müteahhit karı da olduğundan karın çıkarılması sonucu inşaat yapı yaklaşık birim maliyeti (406/1,2=) 338,34-TL olmaktadır. Bu durumda X Ltd. Şti'nin bu binanın imarı için katlandığı minimum maliyet (338,34 x 2.900=) 981.186,00 TL'dir. (İlk durumdaki maliyetle aynı) X işletmesi 5 daire ve bir işyerini ortak A şahsına teslim edeceğinden bunlara ait maliyeti elinde kalan 11 daireye aktarmak durumundadır. Buna göre X işletmesinin elinde kalan her bir daire için toplam maliyet 981.186,00 TL / 11 = 89.198,79 TL olur. A şahsının binanın yapımından arsa payı karşılığı elde ettiği 5 daire ve 1 işyerinin toplam maliyeti ise;

• Dairelerin maliyeti = $5 \times (338,24 \times 146,88) = 248.403,50$ TL (daire başına maliyet arsa paysız 49.680,70)

• İşyerinin maliyeti = $(338,24 \times 550) = 186.032,00$ TL

• Toplam maliyet = $248.403,50$ TL + $186.032,00$ TL = $434.435,50$ TL olur.

Şimdi X işletmesinin elinde kalan 11 adet daireyi % 25 karla sattığını, arsa sahibi A şahsına verdiği kısmı da Danıştay kararlarında olduğu üzere maliyet bedeli üzerinden faturalandığını düşünelim. X işletmesi elinde kalan 11 adet daireyi yine % 25 karla sattığında daire başına satış fiyatı $89.198,73$ TL + $(89.198,73 \times \%25) = 111.498,42$ TL olmaktadır. 11 dairenin toplam satış hâsılatı ise $11 \times 111.498,42 = 1.226.482,62$ TL olur. A ortağına devredilen 5 daire ve bir işyeri için herhangi bir kazanç olmadığına göre (Danıştay'ın yorumuna göre kazanç oluşmamakta servet şekil değiştirmektedir) kurumlar vergisi açısından bir kazanç yoktur.

Bu durumda X Ltd. Şti'nin 2007 yılına ilişkin olarak ödeyeceği kurumlar vergisi ve KDV'yi hesaplayalım.

Kurumlar Vergisi

Kurum Karı = Satış Hâsılatı - Satışların Maliyeti
= $1.226.482,62$ TL - $981.186,00$ TL
= $245.296,62$ TL

Hesaplanan Kurumlar Vergisi = Kurumlar Vergisi Matrahı x %20
= $245.296,62$ TL x %20
= $49.059,33$ TL

KDV

Dairelerin satışından kaynaklanan ödenecek KDV : (150 mt2 nin altı olduğundan %1 olarak hesaplanacaktır.)

a) İşletmenin uhdesinde kalan 11 dairenin satışından ödenecek KDV:

$1.226.482,62$ TL x % 1 = $12.264,82$ TL

b) A şahsına teslim edilen 5 daire için ödenecek KDV : (%1 oranında)

$248.403,50$ TL x %1 = $2.484,04$ TL

c) İşyerinin A şahsına tesliminden kaynaklanan ödenecek KDV : (%18 oranında)

$186.032,00$ TL x %18 = $33.485,76$ TL

Toplam Ödenecek KDV = $12.264,82$ TL + $2.484,04$ TL + $33.485,76$ TL
= $48.234,62$ TL

X İşletmesi Ödenecek Toplam Vergi = Kurumlar Vergisi + KDV
= $49.059,33$ TL + $48.234,62$ TL
= **97.293,95 TL olmaktadır.**

A ortağının söz konusu daire ve işyerini (KDV dâhil tutar üzerinden) 5 yıl içerisinde %25 karla elden çıkarması durumunda ise hesaplanacak değer artışı kazancı aşağıdaki gibi olacaktır.

= $(248.403,50 + 2.484,04 + 186.032,00 + 33.485,76)$

= $(470.405,30 \times \%25)$

= **117.601,30 TL**

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları dışındaki mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarının 2007 yılı için 6.400 TL'si vergiden istisnadır. (259 seri numaralı GVK Genel Tebliği) Buna göre;

=117.601,3TL – 6.400 = 111.201,33 TL olup hesaplanan gelir vergisi 33.775,47 TL olacaktır.

X işletmesinin ve X işletmesinin A ortağının toplamda ödeyeceği toplam vergiler

=97.293,95 TL + 33.775,47 TL =131.069,42TL

Ancak bu durum söz konusu A şahsının 5 yıl içerisinde bu daireleri ve işyerini satması halinde söz konusu olacaktır. Eğer 5 yıldan sonra satarsa herhangi bir vergi oluşmayacaktır.

Yukarıdaki iki örnekte de X Ltd. Şti. söz konusu arsa için 434.000,00 TL ödemiştir. (İlk durumda bu bedeli nakit olarak ödemiş ve faaliyetine başlamadan bu maliyete katlanmak zorunda kalmıştır. İkinci örnekte ise 434.000,00TL değerinde daire ve işyerini (maliyet bedeli üzerinden) teslim etmiştir. İlk durumda bu faaliyetle ilgili olarak devlete kurumlar vergisi + KDV toplam **145.551,73 TL** vergi ödemiş ikinci örnekteyse bu tutar **97.293,95 TL**'ye düşmüştür. Bu iki durum ticari açıdan aynı sonuçları doğurmakla birlikte vergisel açıdan farklı sonuçlarla karşılaşmaktadır. Bunun nedeni ise arsa karşılığı bağımsız bölüm teslimlerine yönelik Danıştay'ın sözleşmenin şekline yönelik verdiği kararlar ve idarenin bu konudaki farklı görüşler vermesidir. Bunun neticesi olarak her ne kadar arsa fiyatları çok yüksekte olsa müteahhitler inşaatla başlamadan, ortakları ve yakınları vasıtasıyla önce arsa payını satın alma yoluna girmektedirler. Buda vergisel avantajın ne kadar büyük olduğunu göstermektedir.

Tüm bunlara ek olarak, şu ana kadar açıkladığımız iki örnekte karlılık oranı %25 olarak alınmıştır. Ancak gerçekte bu karlar çok daha yüksektir ve vergisel avantajın boyutu daha da fazladır. Bu nedenle müteahhidin arsa sahiplerine yapmış olduğu teslimlere yönelik gelir/kurumlar vergisi uygulanmaması eşitler arasında farklı vergilendimelere yol açacaktır. Bunun engellenmesi için arsa sahibine yapılan teslimlerde emsal bedeli dikkate alınması ve bu bedeller üzerinden gelir/kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Konuya çözüm getirmesi açısından idare, bütün KDV sirkülerlerin birleştirildiği 60 No.lu KDV Sirkülerinde konuyu çok ayrıntılı olmamakla birlikte açıklığa kavuşturmaya çalışmıştır. 08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri ile tereddüt edilen konulara yönelik açıklamalara yer vermeye çalışmıştır.

4- 60 NO'LU SİRKÜLER İLE ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNE GETİRİLEN YASAL DÜZENLEME

Buna göre 08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri ile arsa karşılığı inşaat işleri ile ilgili açıklamalar şöyledir;

“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 birim (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 kuralı 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 bulduğu tarih itibarıyla eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Buna göre;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dâhil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arızı faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

- Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu 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 emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanununun 27/3 üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.

Uygulamada “hâsılat paylaşımı”, “gelir paylaşımı” vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hâsılatı paylaşmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenen “arsa karşılığı inşaat” olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede;

- Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenlenecek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin niteliğine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibarıyla hâsılatan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV’nin konusuna girmemesi veya KDV’ den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır.”

5- SONUÇ

Son derece canlı ve dışsalılık yaratan İnşaat sektöründe, arsa karşılığı inşaat işlemlerinin vergilendirilmesi hususunda yargı mercileri ile maliye idaresinin aynı fikirde olması en nihayetinde arzulanan, olması istenen bir sonuçtur. 60 No.lu Sirkülerle getirilen değişiklikler dikkate alındığında bazı adımların atıldığını görmekteyiz. Sirkülerin gerçek kişilerin sahip oldukları arsayı müteahhide “kat karşılığı” yerine “hâsılat paylaşımı” karşılığı verme yolunu seçmesinin kişi açısından hala bir avantaj sağladığını söyleyebiliriz.

Şimdiye kadar yapılan tüm bu açıklamalar göz önüne alındığında, gelir/kurumlar vergisi yönünden eşitler arasında farklı vergilendirmenin söz konusu olduğu sektörde; çözüm yolu olarak atılan her bir adımın sektörde eşitlik ilkesi ile bağdaşan, hakkaniyete uygun ve vergi hâsılatının artışına olduğu kadar vergi bilincinin oluşmasında da olumlu katkı sağlayacağı aşikârdır. Vergiden kaçınma ve kaçakçılık neticesinde vergi erozyonun yaşandığı ülkemizde sektörün sağlıklı vergilendirilmesi nihayetinde diğer sektörlerle de pozitif etki sağlayarak sağlıklı ekonomik politikaların uygulanmasını sağlayacak, istenilen (arzulanan) ve gerçekleşen politikaların örtüşmesi ile gerçekleşecektir.