

7104 SAYILI KANUN SONRASI KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

TAX DIMENSION OF FLAT-FOR-LAND BUSINESS
AFTER THE LAW, NO. 7104



Erhan TEKİN*

ÖZ

Ülkemiz ekonomik koşulları dikkate alındığında arsa sahibi ve müteahhit açısından kat karşılığı inşaat işlemleri önemli bir hal almaktadır. Hem arsa sahibi hem de müteahhit açısından karşılıklı yapılan işlemlerin vergilendirilmesinde bazı özellikli durumlar mevcuttur. 7104 sayılı Kanun sonrası kat karşılığı inşaat işlerinde katma değer vergisi matrahının tespitine yönelik önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu yazımızda Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi (KKİS) ile inşa edilen konut veya işyerlerinin tesliminde elde edilen kazançların Gelir, Kurumlar Vergisi ve özellikle 7104 sayılı Kanun sonrasında Katma Değer Vergisi açısından doğurduğu sonuçlar irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Kat karşılığı inşaat, arsa payı, emsal bedel, KDV matrahı

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, L74.

ABSTRACT

Taking into account the current economic conditions of our country, flat-for-land business activities get very important bot for landlords and contractors. There are some special issues in the taxation of such activities concluded between landlords and contractors. There have been new changes in the Law made by the Law no. 7104 regarding the value added tax base in flat-for-land business. This study analyses the legal outcomes of submission of houses and business buildings as a result of flat-for-land contracts, in terms of income and corporate taxes, and particularly value added tax base rules, amended by the Law no. 7104.

Keywords: Flat-for-land business, land share, imputed value, VAT base

JEL Classification Codes: K34, L74

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, erhan.tekin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-0441-7503.

Tekin, E. (Haziran 2019). 7104 Sayılı Kanun Sonrası Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu, *Vergi Raporu*, 237, (47-54).

¹ 06/04/2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

GİRİŞ

Günümüzde gitgide artan kentleşme, göç ve ekonomik büyüme yeni mesken ve işyeri ihtiyacını doğurmaktadır. Özellikle büyükşehirlerde bu konut ve işyeri ihtiyacının karşılanması amacıyla arsa temini için yeni araziler imara açılmakta, imara açılan bu arsalar ise mesken ve işyeri açığının kapatılmasına yardım etmektedir.

Yukarıda belirtilen amacın gerçekleştirilmesinde en sık başvurulan yöntemlerden birisi ise arsa karşılığı veya kat karşılığı sözleşme ile yapılan gayrimenkullerdir. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi (KKİS); yüklenicinin (müteahhidin), iş sahibinin (arsa sahibinin) taşınmazı üzerine, iş sahibi ile anlaştıkları şekilde bir eser (inşaat/yapı/bina) meydana getirip bu inşaatı arsa sahibine teslim etmeyi üstlendiği ve bunun karşılığında iş sahibinin (arsa sahibinin) de, bu yapılan inşaatın bir bölümünü (bir kısım bağımsız bölümleri) veya üzerine inşaat yapılan taşınmazının bir kısım arsa payını veya kendisine ait başkaca bir taşınmazın mülkiyetini yükleniciye (müteahhide) devretmeyi taahhüt ettiği, eser sözleşmesi ile taşınmaz mal satış vaadini içeren, tam iki tarafa borç yükleyen karma tipli bir sözleşmedir.²

İnşaat sektörünün ülkemiz ekonomisindeki payı dikkate alındığında, sıkça yapılan arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinin vergisel durumu önem arz etmektedir.

1- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Arsa sahibinin arsa teslimi karşılığında müteahhidin inşa etmiş olduğu gayrimenkullerin arsa sahibine teslimi Katma Değer Vergisi Kanunu açısından “trampa” olarak değerlendirilmiş olup bu sayılan iki işlemin de ayrı ayrı teslim olduğu

hüküm altına alınmıştır. Ancak gerek Kanun hükümlerinde gerekse de idari düzenlemelerde söz konusu teslimlere ilişkin Katma Değer Vergisi matrahlarının nasıl tespit edileceği açıkça yer almadığından, bu konuya ilişkin mükellef uygulamaları, idare görüşü ve yargı kararları açısından farklılıklar oluşmaktaydı.

06/04/2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle aşağıda da açıkladığımız üzere bahse konu farklı uygulamaların önüne geçilmeye çalışılmıştır.

1.1- 7104 Sayılı Kanun Öncesi Uygulama

Katma Değer Vergisi’nin konusunu oluşturan teslim ve hizmetlerde matrahın, bu işlemlerin karşılığını temsil eden bedel olduğu, bedel deyiminin ise mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği 3065 sayılı Kanunun 20’inci maddesinde belirtilmiştir. Kat karşılığı inşaat işlemleri trampa niteliğinde bir işlem olup iki ayrı teslim söz konusudur. Bu teslimlerden birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir. Bu iki ayrı teslimin de ayrı ayrı işlemlerin karşılığını temsil eden bedel olarak nitelenirilmesi gerekmektedir. Söz konusu karşılıklı teslimler ise mezkur madde hükmündeki “..mal ve diğer suretlerde sağlanan...menfaat” şeklinde yani para niteliğinde olmayan bedel olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

² Nevra Öksüz, Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri-1 (İmar Mevzuatı Ve Yapı Denetimi). (http://www.turkhukusitesi.com/makale_1572.htm). Erişim tarihi: 01 Şubat 2019.

3065 sayılı Kanununun 27' nci maddesinin birinci fıkrasında ise bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın emsal bedel olacağı bu emsal bedelin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı hüküm altına alınmıştır.

7104 sayılı yasa ile getirilen değişiklikler öncesinde arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin idarenin görüşlerini yansıtan 60 No.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde yürürlükte bulunmaktaydı. Mezkur sirkülerin 1.8 bölümünde "*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 emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanununun 27/3'üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.*" şeklindeki ifadeyle müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan bağımsız birimler için bedelin tespitinde arsa payı dahil emsal bedelin dikkate alınacağı, bedelin emsaline göre açıkça düşük olduğu hallerde ise takdir komisyonunca belirlenecek bedelin dikkate alınacağı yönünde görüş bildirilmiştir.

1.2- 7104 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişiklikler

7104 sayılı Kanun ile söz konusu teslimlere ilişkin katma değer vergisi matrahının hesaplanmasına dair bir takım değişiklikler yapılmış olup Kanun gerekçesinde de yer aldığı gibi arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibi tarafından müteahhide yapılan teslimin, arsanın tamamı yerine, müteahhide kalacak konut veya iş yerlerine isabet eden arsa payı itibarıyla gerçekleştiğini, müteahhit tarafından yapılan işlemin de arsa payına karşılık, konut veya işyeri teslimi olduğunu öngören yeni bir uygulamaya geçilmiştir. Söz konusu değişikliklerle mükelleflerin katlanacağı

katma değer vergisi yükü önemli ölçüde azalmış olup uygulamada yaşanan tereddütlerin önüne geçilmiştir. Bu değişikliklere özet olarak aşağıda değinilmektedir.

1.2.1- 3065 Sayılı Yasanın "Teslim" Başlıklı 2'nci Maddesinin Beşinci Fıkrasına Eklenen Cümle

3065 sayılı yasanın 2'nci maddesinin beşinci fıkrasında trampanın iki ayrı teslim olduğu hüküm altına alınmış olup arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslimin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği konusunda idare, mükellefler ve yargı kararları nezdinde ihtilaflar yaşanmaktaydı. Bu fıkraya 06/04/2018 tarihinden sonraki teslimler için uygulanmak üzere eklenen "*Bu kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır.*" şeklindeki hükümlerle söz konusu ihtilaflara nokta koyularak iki ayrı teslimin gerçekleştiği hususu netleştirilmiştir.

1.2.2- 3065 Sayılı Yasanın "Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti" Başlıklı 27'nci Maddesine Eklenen Altıncı Fıkra

7104 sayılı yasa ile 3065 sayılı Kanununun 27' nci maddesine eklenen "*arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır.*" şeklindeki altıncı fıkra ile aslında uygulamada da kullanılan maliyet bedeli esasında emsal bedel belirleme yöntemi kanun metnine işlemek suretiyle netleştirilmiştir. Zira söz konusu işlemlere ilişkin gerek 60 No.lu KDV Sirkülerinde yapılan açıklamalar gerekse de bu konu hakkında idarece verilmiş özelgelere söz konusu işlemlerdeki bedelin ra-

yiç bedelle veya veya takdir komisyonu tarafından belirlenecek bedelle değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin görüşleri mevcut bulunmaktaydı.

Yukarıda belirtilen düzenlemeye göre mamulün maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelin yani söz konusu işlemin matrahının tespitinin yapılması gerekmektedir. Ancak arsa sahibine bırakılan gayrimenkullerin perakende satış mı yoksa toptan satış mı olacağına tespitinde net bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda mükelleflere ışık tutan tek düzenleme 18 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde³ bu konuya ilişkin verilen örneklerde bulunmaktadır. Söz konusu örneklerden ilkinde, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan ve iktisadi işletmesine kayıtlı arsasını müteahhide teslim eden arsa sahibine müteahhit tarafından bırakılan gayrimenkullerin teslimi toptan satış olarak değerlendirilmiş ve maliyet bedeline %5 eklenerek emsal bedel tespit edilmiştir. Arsa sahibinin katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmadığı ikinci örnekte ise arsa sahibine bırakılan gayrimenkullerin teslimi perakende satış olarak değerlendirilerek mamulün maliyet bedeline %10 ilave edilerek emsal bedel tespit edilmiştir.

Maliye idaresinin, ilgili tebliğde yer alan düzenlemeleri çerçevesinde vermiş olduğu örneklerden yola çıkarak yapılan teslimlerin toptan veya perakende olduğu yönünde bir karara varmak güç olmaktadır. Teslimin perakende veya toptan bir satış olarak değerlendirilmesi için bu satış türlerinin genel özelliklerinden yola çıkarak bir kaniye varılmalıdır. Perakende satış nihai tüketiciye yapılan ve genellikle birer adet yapılan satış şeklindedir. Toptan satışta ise birden fazla miktarda satış söz konusu olduğu gibi alan kişinin bahse konu malı tekrar satarak bunun üzerinden kar elde etme gayesi bulunmaktadır. Arsa sahibi-

ne bırakılan gayrimenkullerin arsa sahibi tarafından tekrar satılıp satılmayacağına bilinmesi mümkün olmadığından, bahse konu teslimin söz konusu gayrimenkulün adet bazında bir adetten fazla olması durumunda toptan satış, bir adet olması durumunda ise perakende satış olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Görüşümüz bu olmakla beraber konuya ilişkin tebliğde daha net düzenlemeler yapılmasında fayda olduğunu düşünmekteyiz.

1.2.3- 3065 Sayılı Kanunda Yapılan Değişikliklere İlişkin Yayınlanan 18 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğindeki Düzenlemeler

18 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğindeki "...arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır." şeklindeki düzenlemede görüleceği üzere arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır.

2- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN GELİR veya KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1- Müteahhit Açısından Değerlendirme

7104 sayılı yasa ile 3065 sayılı yasada yapılan düzenlemeler doğrultusunda arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin katma değer matrahının tespiti konusunda uygulamada ihtilaf oluşturan hususlar açıklığa kavuşturulmuştur. Ancak özellikle arsa sahibine bırakılan gayrimenkullerin gelir veya kurumlar vergisi açısından oluşacak kazanç

³ 05/06/2018 tarih ve 30442 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır

etkisinin ne ölçüde olacağına ilişkin doktrinde bir uygulama birliği henüz oluşmamıştır.

Söz konusu ihtilafların başında müteahhitlerin arsa payına karşılık arsa sahiplerine konut veya işyeri teslimi sırasında gelir hesaplarına aktaracağı tutarın hesaplanması gelmektedir. Bu konudaki bazı görüşler, gelir hesabına aktarılacak tutarın, aynı katma değer vergisi matrahının hesaplanmasında olduğu gibi 213 sayılı Kanunun 267' nci maddesinin ikinci sırasındaki maliyet bedeli esasına göre imal edilen mamulün maliyetine perakende satışlar için %10, toptan satışlar için ise %5 eklemek suretiyle hesaplanması gerektiği şeklindedir. Ancak görüşümüze göre ticari bir faaliyette bir kazancın ortaya çıkabilmesi için imal edilen veya satın alınan bir malın satılması veya bir hizmetin görülmesi gerekmektedir. İnşaat biter bitmez gerçekleşen bu trampa işlemi, esasında karşılıklı düzenlenmiş bir sözleşme gereği müteahhidin nihai amacı olan gayrimenkul inşası ve satışına hizmet eden arsa alımı bu arsa karşılığında ise arsa sahibine konut veya işyeri teslimidir. Vergi Kanunları'na göre bir ticari kazanç henüz başlamamıştır zira ticari faaliyetin hazırlık aşaması olan arsa temini işlemi gerçekleşmiştir. Bu nedenle bu trampa işlemine yönelik gelir hesabına aktarılan tutarın mamulün maliyetine eşit bir tutar olması yani ortaya bir kazanç çıkmaması gerekmektedir.

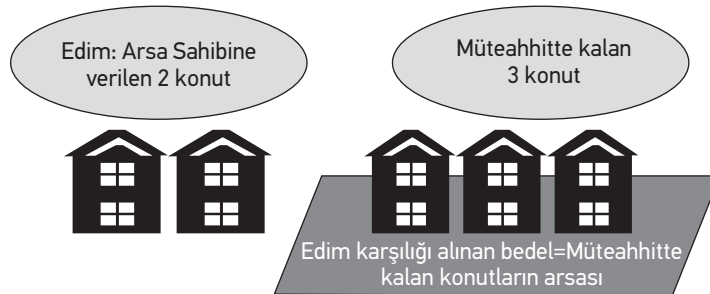
2.2- Arsa Sahibi Açısından Değerlendirme

Arsa sahibinin iktisadi bir işletmesinin bulunmaması yani gelir, kurumlar veya katma değer

vergisi açısından mükellefiyetinin bulunmaması durumunda müteahhit tarafından kendisine bırakılan gayrimenkullerin arsa payı hariç maliyet bedelleri arsa sahibi açısından söz konusu malın maliyeti olacaktır. Arsa sahibinin ticari bir organizasyon kurarak ve devamlı bir şekilde iktisap etmiş olduğu gayrimenkullerin satışını yapması durumunda doğacak olan kazanç Gelir Vergisi Kanunu ticari kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek olup söz konusu teslimler katma değer vergisinin konusuna girecektir. Ticari bir organizasyon ve süreklilik durumunun mevcut olmaması halinde ise söz konusu satışlar sonucunda ortaya çıkacak kazanç sadece mezkûr kanunun değer artış kazancı hükümleri kapsamında değerlendirilecektir. Kurumlar vergisine tabi kurumların bünyesinde yürütülen faaliyetler sonucu oluşacak kazancın kurumlar vergisine tabi olacağı tabiidir.

Örnek: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi mükellefiyeti olmayan Bay A sahibi olduğu arsanın üzerinde konut yapımı için inşaat firması B Ltd. Şti. ile Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi imzalamıştır. Bu sözleşmeye göre; B Ltd. Şti. tarafından söz konusu arsa üzerinde net alanları 150m2' nin altında ve birbirine eşit olan **5 adet** konut inşa edilecek, bu konutlardan **2 tanesi** ise Bay A' ya bedelsiz teslim edilecek, kalan 3 konut ise B Ltd. Şti' nin olacaktır. (Konutların satışında KDV oranı %1 olarak dikkate alınacaktır.)

Mükellef kurumun söz konusu inşaat işi dışında herhangi bir faaliyeti yoktur.



Konutların inşası sırasında katlanılan maliyet ve gider unsurlarının defter-i kebir hesaplarında görünümü aşağıdaki şekildedir.

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:	300.000 TL	(B)
720 Direkt İşçilik Giderleri:	150.000 TL	(B)
730 Genel Üretim Giderleri:	50.000 TL	(B)
GİDER VE MALİYET TOPLAMI	500.000 TL	
191 İndirilecek KDV:	63.000 TL	(B)

Yukarıda gösterilen gider ve maliyet unsurlarının öncelikle "151- Yarı Mamuller" hesabına inşaat bitiminde ise "150- Mamuller" hesabının borcuna yansıtma hesapları marifetiyle aktarılması gerekmektedir.

Hammedde					
İşçilik	500.000 TL	→	151- YARI MAMULLER	→	152 MAMULLER
Genel Giderler					

B Ltd. Şti.'nin bahse konu inşaat işine ilişkin yevmiye defteri kayıtları ve vergisel işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

- Arsa Sahibine Konut Teslimi Yapılması Sırasında Yapılacak Kayıtlar:

İnşası Tamamlanan Konutların Toplam Maliyeti	500.000	I= (I)
İnşası Tamamlanan Konut Sayısı	5	II= (II)
Konut Başına Düşen Maliyet	100.000	III= (I)/(II)
Arsa Sahibine Bırakılan Konut Sayısı	2	IV= (IV)
Arsa Sahibine Bırakılan Konutların Maliyet Bedeli	200.000	V= (III)x(IV)
Arsa Sahibine Yapılan Teslimlere İlişkin KDV Matrahı (Emsal Bedel)	220.000	VI= (V)x1,10 ⁴
Arsa Sahibine Yapılan Teslimlere İlişkin KDV	2.200	VII= (VI)x%1

Mükellef kurumun, inşası tamamlanan bağımsız birimlerin arsa sahibine teslim etmesinin ardından yukarıda yapılan hesaplamalar doğrultusunda aşağıda yer alan yevmiye kaydını yapması gerekmektedir.

250 ARSALAR	200.000	
120 ALICILAR ⁵	2.200	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		200.000
391 HESAPLANAN KDV		2.200

⁴ Birden fazla konut teslimi görüşümüze göre toptan bir satış olarak değerlendirilmesi gerekteyise de; daha öncede belirtildiği üzere 18 No' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki örnekte belirtildiği üzere emsal bedelin hesaplamasında maliyet bedeline %10 eklenmiştir.

⁵ Yapılan sözleşme gereği hesaplanan KDV'nin arsa sahibi tarafından müteahhide ödeneceği kabul edilmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME	200.000	
250 ARSALAR		200.000
<hr/>		
152 MAMULLER	200.000	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.		
GİD. YANSITMA H.		200.000
<hr/>		
711 DİREKT İLK MADDE		
VE MALZ. GİD. YANSITMA H.	200.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME		200.000
<hr/>		
620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ	200.000	
152 MAMULLER		200.000

Yukarıda gerçekleştirilen yevmiye defteri kaydıyla arsa sahibine bırakılan konutların maliyet bedelleri müteahhit firmanın mamul hesabına eklenmiş, arsa sahibine teslimin gerçekleştiril-

mesinin ardından ise maliyet hesaplarına intikal ettirilmiştir. Zira arsa sahibine bırakılan konutların maliyet bedeli, müteahhit firmaya kalan 3 adet konutun arsa maliyetini oluşturmaktadır.

- Müteahhit Firmada Kalan Konutların Satılması Sırasında Yapılacak Kayıtlar

102 BANKALAR	606.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		600.000
391 HESAPLANAN KDV		6.000
<hr/>		
620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ	500.000	
152 MAMULLER		500.000

Müteahhit firmanın kendisinde kalan 3 adet konutun her birini 200.000 TL' den satmış olduğunu varsaydığımızda (200.000x3) 600.000 TL' ye tutarında gelir kaydının ardından söz konusu konutların 500.000 TL' lik maliyeti ise satılan mamullerin maliyeti hesabına intikal ettirilmiştir.

Sonuç olarak bakıldığında müteahhidin satışını yapacağı tek bir konutun maliyeti (500.000/3)= 166.666 olmaktadır. Bu tutarın ise 66,666 TL' lik kısmı arsa maliyeti, geriye kalan 100.000 TL' lik kısmı ise inşa maliyetidir.

- Dönem Sonu Kayıtları

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	800.000	
690 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		800.000
690 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	700.000	
620 SATILAN MAMÛL MALİYETİ		700.000
690 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	100.000	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		100.000
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	100.000	
590 DÖNEM NET KÂRI		100.000

Yukarıdaki kayıtlardan da görüldüğü üzere sadece örneğimizde yer alan kat karşılığı inşaat işini yürüten müteahhit firmanın söz konusu işin son bulması neticesinde toplamda 100.000 TL'lik kâr elde etmektedir.

DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Tüm bu açıklamalar ışığında; özellikle 7104 sayılı kanunla 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda, arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahiplerine yapılan teslimlerde katma değer vergisi matrahının hesaplanmasında arsa payının bu bedele dahil olmayacağı yönünde yapılan değişiklik mükellefler açısından önemli bir avantaj sağlamıştır.

Gelir veya Kurumlar Vergisi hükümleri açısından ise herhangi bir değişiklik yapılmamış olup, söz konusu işlemler trampa niteliğinde bir işlem olduğundan arsa sahibine konut veya işyeri teslimlerinde müteahhitler açısından bir kazanç ortaya çıkmayacaktır.

18 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde arsa sahibine bırakılan konutlara ilişkin tes-

limlerin toptan mı yoksa perakende satış olarak mı değerlendirileceği hususundaki düzenlemelerin daha açık bir şekilde yapılması gerekmektedir olup gelir veya kurumlar vergisi açısından ise söz konusu teslimler sonucu oluşacak kazancın belirlenmesinde uygulamaya yönelik ihtilafların giderilmesi amacıyla idarece yeni bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- ÖKSÜZ, N. (2013). Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri-1 (İmar Mevzuatı Ve Yapı Denetimi). (http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_1572.htm). Erişim tarihi: 01 Şubat 2019.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 7104 Sayılı Kanun ve Gerekçesi
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- 18 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 60 No.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri