

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ YAPISI ve BU SÖZLEŞMELERİN VERGİLENDİRME YÖNÜNDEN ELE ALINMASI¹

LEGAL STRUCTURE OF CONSTRUCTION CONTRACTS IN
RETURN FOR FLAT AND TAXATION OF THIS CONTRACTS



Özge ERDEN UĞURLUAY*

ÖZ

Ülkemizde yaşam koşullarının değişiklik göstermesi ile 1960'lı yıllardan sonra göçler başlamış ve bu nedenle, kentleşme olgusunun da gerekli olması ile birlikte konut bulma sorunu ortaya çıkmıştır. Çalışmamızın konusunu oluşturan kat karşılığı inşaat işleri, konut sorunu ve çarpık kentleşme sorunun çözümü için geliştirilmiş bir metoddur. Ancak söz konusu sistemin vergisel manada uygulanması açısından bugün bile çeşitli aksaklıklar ve uyumsuzluklar söz konusudur. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin hukuki boyutundan ve gerek KDV gerekse Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden vergilendirilmesi ve bu konulardaki Mali İdare ile Yüksek Yargının görüş farklılıklarından bahsedilecektir.

Anahtar Kelimeler: Kat Karşılığı İnşaat, Trampa, KDV, GVK, Değer Artış Kazancı

ABSTRACT

Migration has begun in our country after the 1960's due to the changes in life conditions and therefore problem of finding housing emerged. Central issue of this article, constructions in return for flat, is a method developed to solve the problem of housing and irregular urbanization. However, even today, several shortcomings and discrepancies exists in implementing this system. In our paper, the legal aspects of construction contracts in return for flat and its taxation in the context of Value Added Tax Law, Income and Corporate Tax Law with different approaches adopted by Fiscal Administration and Supreme Judicial will be discussed.

Keywords: Construction in return for flat, barter, VAT, income tax law, profit of increase in value

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ Danışman Üstad: Ezgi Çelik, Vergi Müfettişi

M.G.T.: 24.11.2015 / M.K.T.: 21.09.2016

1- GİRİŞ

Ülkemizde, yaşam koşullarının giderek daha da zorlaşması nedeniyle, 1960'lı yıllardan itibaren köylerden kentlere göçler başlamıştır. Kentlerde artan nüfusla birlikte barınma sorunu gündeme gelmiş, bunun sonucu olarak da inşaat sektörünün ileri gelenleri ve devlet otoritesi bu sorunun tüm taraflar bakımından en makul şekilde çözülebilmesi için bir çok model ortaya koymuştur. Bu modeller içinde en yaygın kullanılanlardan biri ise 'Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşleri' şeklinde bilinen metoddur. Bu modelin bu denli gündeme gelmesi ve kısa sürede işlerlik kazanmasının temel nedeni hem arsa sahibi hem de müteahhitler açısından karşılıklı rant sağlıyor olmasından ileri gelmektedir. Öyle ki; hızlı kentleşme olgusunun ve şiddetli konut ihtiyacının artması ile birlikte müteahhitler açısından arsa maliyetleri yükselmiş ve inşaat sektöründeki kâr marjları oldukça düşmüştür. Bu itibarla müteahhitler bu önemli maliyetlerden kurtulmak için halihazırda dikey imara uygun arsası bulunan ve kendi imkanlarıyla inşaat yapma imkanı bulunmayan veya her ne şekilde olursa olsun böyle bir inşaat yapma niyetinde bulunmayan arsa sahipleri ile arsa payı karşılığında bağımsız bölüm verilmesi üzerine mutabakata varma yoluna gitmişlerdir. Bu yolla müteahhitler inşaat işleri için bilinen en büyük maliyet olan arsa maliyetinden kurtulmuş olacak aynı zamanda arsa sahipleri de müteahhite devrettikleri arsa payı karşılığında bağımsız bölüm elde etmiş olacaklardır.

Vergi mevzuatımıza bakıldığında, söz konusu sistem sonucu elde edilecek kazancı kavrayacak yapıya sahip özel bir düzenleme bulunmadığı görülmektedir. Konuya ilişkin düzenlemeler yalnızca katma değer vergisi yönünden çeşitli tebliğ, sirküler ve özelgeler itibarıyla olup, Gelir ve Kurumlar vergisi yönünden kazancın vergilendirilmesi, genel esaslar çerçevesinde yorumlanarak yapılmakta bu da Mali idare ile Yargı erkleri arasında görüş ayrılığı oluşturmaktadır.

Çalışmamızın ilerleyen bölümünde kat karşılığı inşaat sözleşmeleri ile ilgili gerek Mali idarenin gerekse Yargı Çevrelerinin yaklaşım farklılıkları ile söz konusu sözleşmelerin vergilendirme yönünden ele alınması ile ilgili ayrıntılı bilgilere yer verilecektir.

2- KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ YAPISI

Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri veya arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri sistem olarak; arsa sahiplerinin arsalarını satmak veya arsa üzerine inşaat yapmak yerine bir müteahhit ile anlaşmak suretiyle, arsanın bir kısmı ile bu arsa üzerine yapılacak olan binadaki bağımsız bölümün trampa edilmesidir. Arsa sahipleri ile müteahhitler bir noter aracı kılınmak suretiyle düzenleme şeklinde kat karşılığı inşaat sözleşmeleri oluşturmaktadırlar. Bu sözleşmede arsa sahipleri ile müteahhit, anlaşmaya vardıkları arsa üzerinde müteahhit tarafından yapılacak olan taşınmazı, anlaşmaya vardıkları oranlar nispetinde paylaşacaklardır.²

2.1- Kat Karşılığı İnşaat İş Sözleşmesi

Bu itibarla söz konusu sözleşmeler kimi zaman bir eser sözleşmesiymiş gibi yorumlanırken kimi zaman ise bir taşınmaz satım vaadi sözleşmesi gibi yorumlanan, çift tipli, karma yapılı, tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olarak tanımlanabilir.

Sözleşmenin tamam olabilmesi için üç unsuru barındırması gerektiği bilinmektedir. Buna göre, arsa sahibi ile müteahhidin anlaşmaya varmış olması, arsa sahibinin belirli arsa paylarının devrini

² Alpaslan Kumaş, 'Arsa Payı Karşılığı İktisap Edilen Gayrimenkullerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu'

müteahhide taahhüt etmesi ve müteahhidin de bağımsız bölümler inşa etmesi sözleşmenin esaslı unsurlarıdır. Sözleşmenin yapılmasına dair Kanun'da herhangi bir şekil şartı da düzenlenmemiştir. Buna karşın, tapulu bir taşınmazın mülkiyetinin devrini öngören her türlü sözleşmenin resmi biçimde yapılması bir geçerlilik koşulu olması sebebi ile uyulması gereken şekil şartları önem taşımaktadır.

Kat karşılığı inşaat yapılabilmesi için her şeyden önce inşaat yapılacak arsanın, üzerine inşaat yapılmaya müsait olması gerekmektedir. Ayrıca, inşaatın yapılacağı arsanın sözleşmede kararlaştırılan miktarda bağımsız bölüm inşasına uygun olması lazımdır. **İnşaata başlayabilmek için inşaat projesi çizdirilip Belediyeye tasdik ettirilmesi gerekmektedir.** Sözleşme düzenlemesinde ayrıca bir düzenleme bulunmuyorsa, bu yükümlülük arsa sahibi ya da sahiplerine düşecektir. Ruhsat alınması müteahhide bırakılmışsa bu hususun da ayrıca sözleşmede belirtilmiş olması gerekmektedir. Sadece sözleşmede düzenlemenin bulunması yeterli olmayıp, ayrıca bu maksatla arsa sahibi ya da sahiplerinin müteahhide vekâlet vermesi de gerekir. Sözleşmede ruhsat harç ve masraflarının hangi tarafa ait olduğu da açıkça belirtilmesi sonradan çıkabilecek problemlerin önüne geçeceği için tercih edilmelidir.

İnşaat süresi belediyeden inşaat ruhsatı alınması sonrasında işlemeye başlar. Bu nedenle sözleşmede ruhsat alınması için belli bir süre gösterilmiş olmalıdır. İnşaat ruhsatının alınmasından sonra 634 sayılı Kat Mülkiyeti Yasa hükümleri doğrultusunda tapuya müracaatla arsa üzerinde kat irtifakı kurulması mümkün olacaktır. **Kat irtifakının tesisi, tasdikli inşaat projesinin bütün arsa sahiplerinin imzasını taşıyan bir dilekçe ve yönetim planı ile birlikte tapuya ibraz etmeleri ile gerçekleştirilir.** Sözleşme hükümlerinde kat irtifakı tesisinin, ne zaman ve sözleşmenin hangi tarafınca yapılacağı, bununla ilgili harç ve masrafların kime ait³ olacağı açık olarak belirtilmelidir. Sözleşmede belirtilmemiş ise, kat irtifakı kurulması ve bununla ilgili harç ve resimlerin karşılanması arsa sahibine ait olacaktır.

İnşaata başlanması için kat irtifakı tesis edilmesi zorunlu değildir. Bu işlem yapılmasa dahi alınan inşaat izni doğrultusunda inşaat yapıp bitirilebilir. Bu durumda yukarıdaki belgelere oturma izin belgesi de eklenerek doğrudan kat mülkiyeti tesis edilir. Ancak bu durumda belli aşamalarda müteahhide bağımsız bölüm tapusu verilmesi mümkün olmaz. Buna karşılık hisse arsa payı tapusu da verilebilir. **Kat irtifakı kurulmuş bulunan inşaatlarda inşaatın tamamlanıp oturma izni alınmasını müteakip, kat maliklerinden birinin başvurusu üzerine tapu idaresince kat irtifakı kat mülkiyetine çevrilir.** 634 sayılı Yasada 5912 sayılı Yasa ile yapılan son değişiklikle, belediyelerce oturma izni verilen kat irtifakı kurulmuş yapılarda, izin belgesinin bir sureti de ilgili tapu idaresine gönderilecek ve kat irtifakı resen kat mülkiyetine çevrilecektir. Böylece 5912 sayılı Yasanın yürürlüğe girmesinden sonra oturma izni verilen yapılarda, herhangi bir başvuru olmasa da kat irtifakı, kat mülkiyetine çevrilmiş olacaktır.

Sözleşmede yapılacak inşaatın kalitesi, kullanılacak malzeme, ortak yerler ve arsa sahibine ait dairelerin ne şekilde inşa edileceği teferruatlı şekilde açıklanmalıdır. **Bu konuda, uzman bir heyet oluşturularak,** inşaatın ve kullanılacak malzemenin detaylı olarak hazırlattırılıp, sözleşme eki olarak kabul edilmesi oldukça faydalı olacaktır. **Bu gibi detaylar üzerinde ne kadar ayrıntılı düzenlemeler yapılırsa ilerde yanlar arasında olası çıkabilecek uyuşmazlıklar da o nispette azalacaktır.**

³ Kat Karşılığı İnşaat ve Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmelerinin Hazırlanmasında Önemli Konular, (www.kentseldonusumvehukuk.com/katkarşılığı-insaatve-gayrimenkul-satis-vaadi-sözleşmelerinin-hazırlanmasında-önemli-konular)

İnşaat süresince vergilerin kim tarafından ödeneceği, SGK primlerinin kime ait olacağı, iş kazası durumunda arsa sahibinin sorumluluğa ortak olup olmayacağı gibi hususlar da sözleşmede yer almalıdır. Ayrıca yine inşaatın bitimi sonrası alınacak oturma izni, elektrik, su, doğalgaz branşman ücretlerinin kim tarafından karşılanacağı da sözleşmede açıkça belirtilmelidir. Teslimin bu ruhsatlar alındıktan sonra yapılacağı ve bunların alınması ile ilgili masrafların yükleniciye ait olacağı gösterilmemiş ise, oturma ruhsatı, elektrik, su, doğalgaz abonman ücretleri her daire sahibi tarafından karşılanır. Arsa sahibine düşen daireler yönünden yüklenici bunların alınmasından sorumlu tutulamaz.

İnşaata ne zaman başlanıp, hangi tarihte bitirileceği sözleşmede açık olarak belirlenmelidir ve ayrıca sözleşmede **müteahhide ait tapuların ne zaman verileceği hususunun tespit edilmiş olması gerekir**. Bu konunun her iki tarafın çıkarlarına uygun olarak düzenlenmesi önem taşır. Müteahhit hak ettiği daireleri satarak sermayesine ekleyip inşaata devam edebileceğinden, bu yöndeki gecikme onun işi zamanında bitirmesine engel olabileceği gibi, müteahhide iş sonunda verilmesi gereken bağımsız bölüm tapularının başlangıçta verilmesi de arsa sahibi, yönünden riskli bir işlem olacaktır. **İdeal olan inşaatın gerçekleşme oranına göre belli aşamalarda tapu verilmesidir**.

Binanın bitirilip teslim edilmesi üzerine sözleşmeye göre noksan veya kusurlu yapılan işler varsa, bunların sözleşmeye uygun olarak yapılması veya bedel farkının ödenmesi de yükleniciden istenebilir, sözleşmede de bu hususa ilişkin tazminat ya da inşaat başlamadan evvel müteahhitçe teminat verilmesi düzenlenebilir. Müteahhidin inşaatı yapma borcunu yerine getirememesi karşısında, arsa sahibinin sözleşmeyi TBK'nın 125. maddesine göre feshetme hakkı doğar. İşin sözleşmede kararlaştırılan sürede bitirilememesi halinde, önceden fesih ihbarında bulunulması da gerekmez. Sözleşmede fesih konusunda belirtilen süreler varsa, bu sürele uyulması gerekir. Yargı kararlarına göre çok az noksan iş kalmış ise, sözleşmenin feshi hakkın kötüye kullanılması olarak görüleceğinden, arsa sahibi işi kabul etmeli, ancak sonrasında zararı için dava açmalıdır. İnşaatın gerçekleşme seviyesine göre, kalan süre içinde tamamlanmasının mümkün olmadığı anlaşılmakta ise, süre sonu beklenmeden de fesih yapılabileceği gibi, bu hususa ilişkin cezai şart hükmedilmesi de mümkündür.

Yapılan inşaat sözleşmeye bağlı inşaat projesine aykırı ise, arsa sahibi kendisine ait bağımsız bölümlerin ve ortak yerlerin mümkün ise projeye uygun hale getirilmesini, değilse bu aykırılık sebebiyle uğradığı zararın tazminini isteyebilir. Projeye aykırılığın giderilmesi mümkün olmuyor ve bu aykırılık arsa sahibinin eseri bu şekilde kabul etmemekte haklı sayılmasını gerektirecek boyutta ise, başka bir anlatımla normal koşullarda arsa sahibinden böyle bir eseri kabul etmesi beklenemezse, arsa sahibi sözleşmenin feshini de talep edebilir. Bu durumda yüklenici boşuna masraf yapmış olacak, arsa sahibince yapılan bina yıktırılacak ve arsa sahibi yeni müteahhide işi yeniden verecek ve eski yükleniciden kaybettiği süre için zararını talep edebilecektir. İnşaat imara ve projesine uygun olarak yapılmış olmakla birlikte, projede bazı değişiklikler yapılmış olabilir. Arsa sahibinin bu değişikliğe rıza göstermiş olup olmadığı, bağımsız bölümleri teslim alınırken tazminat isteme haklarını saklı tutmuş olup olmadıkları araştırılıp, sonucuna göre karar verilmektedir.

2.2- Maliye İdaresinin Kat Karşılığı İnşaat Sistemine Yaklaşımı

Daha önce de bahsedildiği üzere Gelir İdaresinin Kat Karşılığı İnşaat İşlerini net olarak açıklayacak bir çalışması bulunmamaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden vergilendirme hususları genel esaslara göre yorumlanarak yapılmaktadır. Ancak söz konusu işlerin KDV yönünden 26.04.2014 tarih 28983 sayılı ile Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin konuya ilişkin ilgili kısmı, 60 No'lu KDV Sirküleri ve çeşitli Özelgeler vasıtasıyla değerlendirmesi yapılacaktır.

- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin konuyla ilgili B/8. bölümündeki arsa karşılığı inşaat işleri bölümünde;

*'Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.'*⁴

Mali idare Kat karşılığı inşaat sözleşmelerini bir 'Trampa Sözleşmesi' niteliğinde görse de ilgili sözleşmelerin Borçlar Kanunu hükümlerine göre bir 'Hizmet Sözleşmesi' veya bir 'İstisna Akdi' olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur. Ancak sözleşmelerin her üç ihtimal içinde de değerlendirilmesinin KDV yönünden neticeyi değiştirmemesi dolayısıyla, konuyu bu bakımdan daha fazla açıklamaya gerek duyulmamıştır.⁵

- Arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi

*"Arşanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir."*⁶

"Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz." Bu madde hükmünün çıkış noktası arazi olarak yapılan arsa teslimlerinde ticari faaliyeti gerektirecek, bir ticari organizasyonun olmaması ve ticari faaliyeti gerektirecek bir devamlılığın bulunmaması dolayısıyla ilgili teslimlerin 'ticari' nitelikte bir teslim olarak değerlendirilememesidir. Bu nevi teslimler KDV Kanunu'nun 1/1. maddesince teslim sayılacak ve genel orandan KDV hesaplanacaktır.

Ayrıca 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-r maddesinde 01.01.2005 tarihinden geçerli olmak üzere, kurumların en az 2 (iki) tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu istisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanacak; bağış ve hibe şeklindeki devir ve teslimlerde uygulanmayacaktır. Ayrıca, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdıkları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri de istisna kapsamı dışındadır.^{7,8}

Bu hükme göre, gayrimenkul alım-satımı (ticareti) ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları hariç olmak üzere, kurumların en az 2 (iki) tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan arsa-larını, daire veya işyeri karşılığında müteahhitlere teslimleri anılan 17/4-r maddesi gereğince KDV'den istisna olacaktır.⁹

Ancak kat karşılığı inşaat işleri kapsamında söz konusu istisna hükmünden herhangi bir surette yararlanılamayacağı şeklinde görüşler mevcuttur ki bu görüşler 58 sayılı KDV sirküleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 No'lu Kurumlar vergisi genel tebliğinden yola çıkılarak oluşmuştur. Öyle ki 58 No'lu KDV Sirkülerinde '*satış suretiyle devir ve teslim*' hususu ile ilgili olarak herhangi bir açıklama

⁴ KDV Genel Uygulama Tebliği, (26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete)

⁵ Kat Karşılığı İnşaat Sistemi ve Hasılat Paylaşımı Sistemi Uygulamaları, (www.neixia.com)

⁶ KDV Genel Uygulama Tebliği, (26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete)

⁷ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

⁸ Katma Değer Vergisi Sirküleri/60 (08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1)

⁹ Ahmet Ozansoy, (2009, Mart), 'Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV', Yaklaşım Dergisi, Sayı 195, (s. 33-36)

bulunmadığından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde düzenlenen istisnaya ilişkin düzenlemelere bakılma ihtiyacı doğmuştur.

KVK 5/1-e maddesi; Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinde istisna edilmiştir. Görüldüğü gibi, kurumlar vergisi kanununun ilgili maddesi KDV Kanunu'nda geçen istisna hükmü ile paralellik göstermektedir. Burada kurumlar vergisi yönünden istisnanın kabil olabilmesi için satış olarak kabul edilen işlemlerin neler olduğuna açıklık getirmek gerekir ki bu konu 1 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.6.2.4.1 No'lu bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. İlgili hükme göre söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için taşınmazların satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerektiği, taşınmazların para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, *trampa* gibi işlemlerin istisna kapsamına girmediği ifade edilmiştir. *Ayrıca kat karşılığı arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hakla değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmünün uygulanmayacağı belirtilmektedir.* Tüm bu açıklamalardan bahisle, kurumlar vergisi yönünden sayılan söz konusu istisna hükmü çerçevesinde gelir idaresi; '*trampa*' işlemini ilgili maddede yer alan satış hükmü niteliğinde görmemiş ve istisnadan yararlanılamayacağını ifade etmiştir.

Bu durumda gelir idaresinin trampa olarak kabul edilen arsa payı karşılığında inşaat işleri ile ilgili olarak taşınmazların devir ve teslimi '*satış*' olarak değerlendirmede ve KDV Kanun'un 17/4-r maddesindeki istisnanın bu tür teslimlerde uygulanmayacağı şeklinde görüş bildirmesi olasıdır.¹⁰

- Müteahhit tarafından arsa sahibine konut veya işyeri teslimi

'Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır.' Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan 150m²'den büyük konut ve işyeri teslimleri genel oranda (%18), 150m²'den küçük konut teslimleri ise %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

Söz konusu hüküm bağımsız bölüm karşılığı inşaat işlerinde arsa verilip daire alınmasının bir trampa işlemi olduğu kabulüne dayanmaktadır. Trampa işleminin KDV 'ye tabi olması, vergiyi doğuran olayın ve vergi matrahının tespit edilmesini mecbur kılmıştır.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde vergiyi doğuran olay 60 No'lu KDV sirkülerinde şu şekilde ifade edilmiştir. *'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 bölümün alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikte olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibarıyla eş zamanlı olarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.'*^{11, 12, 13}

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde önemlilik arz eden bir diğer konu ise KDV matrahı ve KDV oranının ne olacağıdır. Gelir idaresinin net görüşü söz konusu işlemin bir trampa işlemi olduğu-

¹⁰ Umut Varlı, (2012, Temmuz), 'Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV', Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 371, (s. 127-135)

¹¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

¹² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

¹³ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

dur. Buna göre devredilen arsanın bedeli, karşılık olarak alınan bağımsız bölümdür. Bu şekilde bedelin karşılığı mal olarak alındığından KDV matrahının da KDVK'nın 27. maddesine göre tespit edilmesi gerekir. Bu durumda KDV matrahı emsal bedeli olacaktır. Konuya ilişkin 60 No'lu KDV Sirkülerinde emsal bedel '*arsa payı dahil emsal bedel*' olarak dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır. Ancak bu emsal bedel ölçülerinden hangisinin kullanılacağı açık değildir. Söz konusu sirkülerle de bir belirlenme bulunmamasına karşın, vergi idaresi genel itibariyle uygulamaya, emsal bedelinin, yani KDV matrahının, VUK'un 267. maddesinin '*üçüncü sırasına göre takdir esasında belirlenmesi*' şeklinde yön vermiştir. Zira emsal bedeli değerlendirilecek bağımsız bölümler misli mal niteliğinde olmayıp, her biri farklı özellikler taşımaktadır. Örneğin; dört cepheli bir apartmanda, her hatta dört dairenin ulunduğu varsayılırsa, aynı katta bulunan her bir dairenin cepheleri birbirinden farklı olacak ve bu durum dairelerin misli olma niteliğini bozacaktır. Bu itibarla emsal bedelin VUK 267. maddesinde sayılan ilk iki sırada belirlenmesi olanağı sakatlanmış olacaktır.

Konuya ilişkin genel uygulama ise; Gelir İdaresinin aksine emsal bedel tespitinin VUK 267. maddesinin 2. sırasında yer alan '*maliyet bedeli esasına*' göre belirlenebileceği şeklindedir. Öyle ki; söz konusu işlerden, arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlere ait inşaat maliyeti müteahhidin hesaplarından kolaylıkla tespit edilebilir. Bu durumda emsal bedel, bu şekilde tespit edilen maliyetlerine, maliyetin %5'ini eklemek suretiyle bulunabilir. Ayrıca yine maliyet bedellerinin tespiti için harici doneleri kullanmak da mümkündür. Örneğin Çevre ve Şehircilik Bakanlığının her yıl yayımladığı yapı yaklaşık birim maliyetleri ile emsal bedeli belirlenecek olan bağımsız bölümün metrekaresinin çarpılması sonucunda, inşaatın maliyeti bulunabilecektir. Bağımsız bölümlerin misli nitelikte olmaması çoğunlukla arsa payının emsal bedelini değil, hasılatını etkileyecek bir husustur. Elbette ki emsal bedel tespiti için takdir komisyonuna başvurulması gereken '*istisnai*' durumlar saklıdır.

2.3- Yargı Organlarının Kat Karşılığı İnşaat Sistemine Yaklaşımı

Kat karşılığı inşaat sözleşmeleriyle ilgili Danıştayın da kendi içinde netleşmiş bir görüşü yoktur. Danıştay kimi kararlarında, müteahhit tarafından arsa sahibine bağımsız bölüm (konut veya işyeri) tesliminin KDV'ye tabi olduğu kimi zaman ise KDV'ye tabi olmadığı yönünde kararları mevcuttur.

Arsa karşılığı bağımsız bölüm teslimlerinin KDV'ye tabi olmadığına ilişkin çok sayıda Danıştay kararı bulunmaktadır. Bu kararların çıkış noktası yasada yer almayan bu konunun genel tebliğlerle düzenlenemeyeceği, bunun Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasındaki, vergi vb. yükümlülüklerin ancak kanun ile konulacağı, değiştirileceği, kaldırılacağı hükmüne aykırı olduğu, bu sebeple KDV Genel Uygulama Tebliğine istinaden yapılan cezalı tarhiyatların hukuka aykırılık teşkil ettiğidir. Farklı Danıştay Daire Başkanlıkları konu ile ilgili olarak verdikleri muhtelif kararlarında; "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Verginin konusunu teşkil eden işlemler" başlığı altında düzenlenen 1/1'inci maddesinde; "Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" katma değer vergisi kapsamında sayılmıştır. Arsa teslimi karşılığında daire alınması ise; birbirinden ayrılması mümkün olmayan çok işlem niteliğinde olup, bu işlemin arsasını kat karşılığında müteahhide teslim eden *arsa sahibi yönünden ticari bir muamele olmayıp arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bulunduğu kabulü gerekir*. Bu muamelenin trampa niteliğinde bulunmadığı Danıştay'ın süregelen içtihatlarındandır.¹⁴ Bu itibarla; müteahhidin arsa karşılığı inşa ettiği bağımsız

¹⁴ Danıştay 11.D. 23.02.1999 tarih ve E.1999/3352 K.1999/768 sayılı kararı

bölümlerden bir kısmının arsa sahiplerine tesliminin katma değer vergisine tabi tutulması olanağı yoktur.” gerekçesi ile aynı noktada birleşmişlerdir.

Diğer taraftan çeşitli Danıştay kararlarında, müteahhit tarafından arsa sahiplerine yapılan arsa hariç bağımsız bölüm teslimlerinin, iskan ruhsatının alındığı tarih itibarıyla Takdir Komisyonu tarafından takdir edilecek emsal değer üzerinden KDV'ye tabi tutulacağı ifade edilmiştir.^{15 16}

Görüldüğü gibi kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibine verilen bağımsız bölümleri KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda Danıştay kararlarında görüş birliği bulunmamaktadır.

Yine Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde arsa sahibine yapılan teslimlerin, KDV'ye tabi bulunmadığına yönelik Yargıtay Kararlarına da rastlanmaktadır. Yargıtay 15.H.D. 15.10.2003 tarih ve E.2003/4424 K.2003/4772 sayılı kararında; 'Arsa payı karşılığı inşaat yapım sözleşmeleri, Borçlar Kanunu'nun 355. maddesinde tanımlanan ve karşılıklı haklar ve borçlar içeren iki taraflı sözleşmelerden olan eser sözleşmesinin bir türü olduğu, bu sözleşmelerde yüklenicinin yapacağı işin yani inşaatın bedelinin, arsa sahibine verilecek pay ile aynı olarak ödendiği' şeklinde kanaatde bulunmuştur.¹⁷

3- KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN VERGİLENDİRME YÖNÜNDEN ELE ALINMASI

3.1- Arsa Sahibinin Gelir Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi

3.1.1- Arsa Devrinde Vergileme

Kat karşılığı bağımsız bölüm elde etme saikiyle arsasını devreden özel mülk sahibinin vergilendirilmesi ticari kazanç hükümlerine göre değil GVK 80 ve takip eden madde hükümlerince yapılması gerekir. Bu çerçevede GVK'nın mükerrer 80/6. maddesine göre ivazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere arsanın iktisaptan itibaren beş yıl içinde elden çıkarılması vergiye tabidir. Böylesi bir halde arsanın iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark, değer artış kazancı çerçevesinde vergilendirilecek, iktisap tarihinden itibaren 5 yılı aşan teslimler ise vergiye tabi olmayacaktır.

Bu ihtimal için vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmiş sayıldığı 'bağımsız bölüm teslimi' esnasında gerçekleşecektir. Bu itibarla beş yılı sürenin başlangıcı arsanın devir tarihi değil bağımsız bölümlerin devir edildiği tarihte başlar.

3.1.2- Kat Karşılığı Devredilen Arsanın Ticari İşletmeye Ait Olması Halinde Vergileme

İktisadi işletmeye dahil olan arsanın kat karşılığı olarak teslim edilmesi halinde, bu işlem 'Ticari Kazanç' hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir. Dolayısıyla arsa karşılığı bağımsız bölümün teslim edildiği tarih itibarıyla vergiyi doğuran olay meydana gelecek, vergiye tabi gelir ise normal olarak arsa karşılığı alınan bağımsız bölümün Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde tespit edilecek emsal bedelinden, arsanın işletme aktifinde gösterilen değerinin çıkarılması suretiyle hesaplanacaktır.¹⁸

Kat karşılığı elde edilecek bağımsız bölüm için yapılan arsa teslimlerinin her hal ve şartta Ticari Kazanç Hükümlerine göre Vergilendirilmesi yönünde görüşler de mevcuttur. Bu görüşe göre, arsa karşılığı kat yapım sözleşmesine istinaden müteahhide yapılan arsa devri, bir satım/trampa işlemini

¹⁵ Danıştay 9.D. 18.10.2000 tarih ve E/2000/3900 K.2002/4188 sayılı kararı

¹⁶ Danıştay 11.D. 19.10.1995 tarih ve E.1995/1902 K.1995/2710 sayılı kararı

¹⁷ Yargıtay 15.H.D. 15.03.2003 tarih ve E.2000/4424 K.2003/4772 sayılı karar

¹⁸ Oluş Mali Hukuk Bürosu, Sirküler (III/A-24)

tanımlamamakta; 'ortaklaşa ulaşılmak istenen bir gaye için konulan sermaye' unsuru niteliği taşımaktadır. Çünkü arsa sahibinin arsasını trampa etme ya da bağışlama gibi bir gayesi olmayıp bilakis arsa sahibinin niyeti arsası üzerinde bağımsız bölümler inşa etmektir. Bu durumda arsa sahibi ile müteahhit arasında bir adi ortaklık oluşacaktır. Arsa sahibi bu adi ortaklığa arsasını sermaye olarak koyacak, müteahhit ise geri emek, müteahhit ise bunun karşılığında emeğini, niteliklerini vb. unsurlarını koymaktadır. Dolayısıyla ortada hem arsa sahibinin hem de müteahhidin yerini, niteliklerini ve faaliyet süresini birlikte kararlaştırdıkları bir inşaat faaliyeti vardır ki bu faaliyet bir ticari işletmenin varlığına delalet etmektedir.

Aslına bakılırsa TTK, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançları ticari kazanç olarak tanımladığına göre, bu faaliyetlerin yürütüldüğü ticari işletmeden doğan kazançlar da ticari kazançtır. Zira ticaret hukukuna göre her türlü inşaat işi ile uğraşılması, gerçekleştirilen bir ticari veya sınai faaliyeti tanımlar. Zira, inşaat işi hem iş hacmi ve önemi nedeniyle ticari muhasebeyi gerektirir ve ona sınai bir müessese niteliğini kazandırır; hem de bu faaliyetin bünyesinde "devamlılık" unsuru zaten vardır; ticari organizasyon ve devamlılık olmadan bina inşa edilemez. Kaldı ki, arızı ticari kazanç ya da faaliyetin aksine "arızı sınai faaliyet" diye bir kavram da literatürde yoktur. Dolayısıyla gerçekleştirilen bir inşaat faaliyeti, gerçekte bir ticari işletmenin varlığını tanımlar. Bu itibarla bu ticari işletmenin faaliyetlerinden bütünüyle tek bir kişi pay alıyorsa ferdi işletme, birden fazla kişi pay alıyorsa bir ortaklık söz konusudur. Nitekim, arsa karşılığı kat inşaatı sözleşmelerinin içerdiği hükümler sonucu gerçekleştirilen inşaat faaliyetlerinde bir "ticari işletme" ortaya çıkmıştır.¹⁹

Tüm bu açıklamalardan bahisle söz konusu görüşe göre, söz konusu teslimler taraflar açısından Ticari Kazanç hükümlerine göre vergilendirilmelidir.

3.1.3- Arsa Sahibinin Elde Ettiği Bağımsız Bölümleri Satması Halinde Vergilendirilmesi

Arsa sahibince elde edilen bağımsız bölümlerin satışı da vergilendirme yönünden önem arz eden başka bir konudur. Öyle ki arsa sahibinin elde ettiği bağımsız bölümleri iktisap tarihi itibarıyla beş yıl içinde devamlılık arz etmeyecek şekilde elden çıkarması halinde söz konusu kazanç GVK 80. maddesi ve takip eden maddeler uyarınca diğer kazanç ve irat olarak kabul edilerek vergilendirilecektir.

Buna karşılık bu kapsamdaki bağımsız bölüm tesliminin devamlılık arz etmesi halinde ise elde edilen kazanç GVK 37. maddesine göre ticari kazanç hükmünde sayılacak ve vergilendirmesi de 'Ticari Kazanç' hükümleri çerçevesinde yapılacaktır. Satışta devamlılık ile neyin kastedildiği konusunda bir mutabakata varılmamış olsa da gelir idaresi genel olarak; bu kapsamda birden fazla bağımsız bölüm satış ve devrinde devamlılık unsurunun gerçekleştiği ve satıştan elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği görüşündedir.²⁰

3.1.4- Arsa Sahibinin Kat Karşılığı Teslim Ettiği Arsayı İvazsız Olarak İktisap Etmiş Olması Halinde Vergilendirilmesi

3.1.4.1- Gelir Vergisi Yönünden

Gerçek kişilerin ivazsız olarak elde ettikleri taşınmazların devri gelir vergisi yönünden değer artış kazancı kapsamının dışında tutulmuştur. İlgili kanun maddesine göre; *'İktisap şekli ne olursa olsun*

¹⁹ Erdoğan Arslan, 'Arsa Karşılığı Kat Yapım Sözleşmeleri', Makale Çalışması

²⁰ Ümit Saraçoğlu, Gürol Ürel, 'Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları'

(ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içindeelden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)

Bu maddede geçen “elden çıkarma” deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.’ denmektedir.

Bu madde hükmü nedeniyle, gerçek kişilerin, başış, verasetvb. gibi yollarla, yani herhangi bir bedel ödmeden, ivazsız şekilde elde ettikleri arsa veya tarla gibi taşınmazlarını, kat karşılığı inşaat sözleşmesi veya hasılat paylaşımı sistemi kapsamında müteahhite teslimlerinde ortaya çıkacak kazanç, her hangi bir zaman süresine bakılmaksızın değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olmayacaktır. Dolayısıyla da bu devir işlemi arsa sahibi açısından gelir vergisine tabi olmadan gerçekleşecektir. Kat karşılığı alınan bağımsız birimlerin satılması halinde de değer artış kazancına tabi olmayacaktır. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar 76 No’lu GVK Sirkülerinde mevcuttur.²¹²²

Konuya ilişkin olarak Mali İdarenin ve Yüksek Yargının hem birbirleriyle kimi zaman da kendi içinde uyumadığı kararları mevcuttur. Bu kararlara birkaç örnek vermek gerekirse;

19.09.2013 tarih ve 84098128-120[37-2012-2]-578 numara ile İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından verilen özelge ile miras yoluyla ivazsız olarak intikal eden gayrimenkulün kat karşılığı müteahhide verilmesi durumunda ivazsız iktisap etme niteliği değişmeyeceğinden, söz konusu gayrimenkulün satışından elde edilecek kazancın ‘değer artış kazancı’ kapsamına girmeyeceği şeklinde görüş verilmiştir.²³

19.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük. 80-567 numara ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge ile ivazsız iktisap edilen ve kat karşılığı müteahhide verilen arsaların; üzerine bina yapılması ve bunun neticesinde elde edilen dairelerin tapuya tescili gayrimenkulün vasfını değiştirmeyeceğinden, tapu tescil işleminin yeni bir iktisap olarak değerlendirilmesi dolayısıyla, söz konusu dairelerden bir kısmının iktisap tarihinden başlayarak (beş yıllık süre içinde) satılmış olması nedeniyle, bu satıştan elde edilen kazancın, ilgili yıl için belirlenen istisna tutarını aşması halinde, aşan kısmın değer artış kazancı olarak beyan edilmesi şeklinde görüş verilmiştir.²⁴

Danıştay Dördüncü Dava Dairesi’nin, 15.06.1978 tarihli ve E: 1978/236, K:1978/2207 sayılı kararına göre, ‘Veraset yoluyla intikal eden arsaların, daire karşılığı müteahhide verilmesi ve alınan dairelerin 4 yıl içinde satılmasından elde edilen kazanç, diğer kazanç ve iratlar kapsamında, gelir vergisine tabidir.’ şeklinde karar verilmiştir.²⁵

²¹ Kat Karşılığı İnşaat Sistemi ve Hasılat Paylaşımı Sistemi Uygulamaları, (www.neixia.com)

²² Yusuf Akdağ, (Haziran 2014), ‘Miras Kalan Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesindeki Belirsizlik’ Vergi Raporu Dergisi, Sayı 177, (s. 22-31)

²³ 19.09.2013 tarih ve 84098128-120[37-2012-2]-578 numara ile İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından verilen özelge

²⁴ 19.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük. 80-567 numara ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge

²⁵ Danıştay Dördüncü Dava Dairesi’nin, 15.06.1978 tarihli ve E: 1978/236, K:1978/2207 sayılı kararı

Danıştay Dördüncü Dava Dairesi' nin, 30.06.2004 tarihli ve E:2004/310, K:2004/1618 Sayılı Kararına göre; 'Veraset yoluyla intikal eden arsanın, müteahhide kat karşılığı verilmesi sonucu alınan dairenin, dör yıl içinde satılmasından elde edilen kazancın, değer artış kazancı olarak, vergiye tabi tutulması mümkün değildir' şeklinde karar verilmiştir.²⁶

Yukarıda da görüldüğü gibi Mali İdare ve Yüksek Yargı bu konuda kendi içinde dahi uzlaşmamıştır. Uygulamada ise ivazsız olarak intikal eden gayrimenkulün kat karşılığı müteahhide verilmesi durumunda ivazsız iktisap etme niteliği değişmeyeceğinden, söz konusu gayrimenkulün satışından elde edilecek kazancın değer artış kazancı kapsamına girmediği şeklinde kanaat kullanılmaktadır. Ancak söz konusu satış işleminin sürekli hale gelmesi halinde, bu satışlar dolayısıyla elde edilen kazanç 'Ticari Kazanç' hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Burada süreklilikten kasıt; aynı kişiye farklı tarihlerde, farklı kişilere aynı tarihte veya izleyen tarihlerde satılması şeklinde tespit edilmektedir. Söz konusu kazancın ticari kazanç kapsamında sayılması ve arsa sahibine bu sebepten mükellefiyet tesis edilmesinin nedeni GVK çerçevesinde ticari kazancın elde edilmiş sayılabilmesi için gayrimenkulün ne şekilde iktisap edildiğinin (ivazlı veya ivazsız) bir öneminin bulunmaması ve esas önemli olanın arsa sahibinin satışlarındaki 'ticari organizasyon' mahiyetinin varlığıdır.

3.1.4.2- Katma Değer Vergisi Yönünden

Katma değer vergisi ile ilgili olarak yukarıda yapılan açıklamalar burada da aynen geçerlidir. Zira, gerçek kişinin veraset veya bağış yolu ile edindiği taşınmazı, devamlılık arz etmeden, devretmesi işlemi ticari, sinai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti olmadığından katma değer vergisinin konusuna girmeyecektir.

4- MÜTEAHHİTLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

4.1- Arsa Karşılığı İnşaat İş Yapan Müteahhitlerin Vergilendirilmesi

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, bağımsız bölüm yapma taahhüdüyle arsayı teslim alan müteahhidin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği açıktır. Müteahhitler için vergiyi doğuran olay bağımsız bölümlerin teslim ve satış tarihleri itibarıyla gerçekleşecektir.

Müteahhit için bağımsız bölümlerin maliyeti, inşaaatla ilişkin olarak yapılan harcamalar ile arsa maliyeti şeklinde iki ayrı unsurdan oluşur. Bağımsız bölümlerin maliyetleri de imal edilen mallar gibi hesaplanır. Çünkü esasen ortada bir imalat faaliyeti bulunmaktadır. Kat ve dairelerin maliyeti, arsa maliyeti ile inşaat harcamaları toplamından her bir bağımsız bölüme metrekaresi nispetinde pay verilmek suretiyle bulunur. Dolayısıyla müteahhit kat karşılığı olarak arsa sahibine verilecek bağımsız bölümleri, arsa sahibine arsa payı dahil emsal bedeli üzerinden fatura edecek ve bunun karşılığında kendisi de arsa sahibinden aynı tutar üzerinden arsa payı faturası alacaktır. Eğer arsa sahibinin fatura düzenleme zorunluluğu bulunmuyorsa, bu durumda müteahhit arsa bedelini gider pusulası ile belgelendirecektir.

Her bir bölüm için saptanan maliyet ile, söz konusu bölümlerin satış hasılatlarının karşılaştırılması sonucu kar veya zarar durumu belirlenecek ve neticenin kar olması halinde söz konusu kazanç 'Ticari Kazanç' hükümlerine göre vergilendirilecektir.

²⁶ Danıştay Dördüncü Dava Dairesi' nin, 30.06.2004 tarihli ve E:2004/310, K:2004/1618 Sayılı Kararı

İnşaat devam etmekte iken satış bedeli olarak yapılan ödemelerde ise fatura düzenlenmeyecek ve bu bedeller kayıtlara avans olarak intikal ettirilecektir. Bu durumda inşaat tamamlanıp tapuya tescil edildikten sonra tapuya tescil tarihinden, eğer tescilden evvel taşınmazlar hak sahiplerine tahsis edilmişse; tahsis tarihinden itibaren yedi gün içerisinde gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlemeleri gerekmektedir. Daha evvel alınan ödemelere ek bir bedel alınması halindeyse ek bir fatura kesilmesi gerekir. Tahsil edilen söz konusu bedellerin avans olarak kabul edilmesinin nedeni, Gayrimenkul satışlarında vergiyi doğuran olayın tapuya tescil ile gerçekleşiyor olmasıdır. Ancak tapuya tescilden evvel gayrimenkul hak sahibinin tasarrufuna bırakıldıysa vergiyi doğuran olay kullanıma tahsis edilme tarihi itibarıyla gerçekleşmiş sayılır.²⁷

5- SONUÇ

Kat karşılığı İnşaat İşleri görüldüğü gibi, maliye idaresinin ve yargı erklerinin tam manasıyla hem birbirleriyle hatta kimi zamanda kendi içinde uzlaşmadığı bir konu haline gelmiştir. Öyle ki KDV açısından değerlendirildiğinde; maliye idaresi kat karşılığı inşaat faaliyetinde iki ayrı teslimin, yani trampa'nın gerçekleştiğini kabul etmektedir. Arsa sahibinin müteahhite arsa payı, müteahhitin de arsa sahibine bağımsız bölüm devir ve teslim ettiğini ileri sürmektedir. Bu nedenle de iki ayrı teslim söz konusu olduğu için her devir ve teslim için ayrı ayrı katma değer vergisi hesaplanması söz konusu olacaktır. Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, yapılan iş ticari mahiyette olacağından KDV'nin konusuna girecek ve arsa teslimi genel oranda yani %18 oranında KDV'ye tabi olacaktır. Müteahhitin faaliyeti zaten ticari bir faaliyet olduğundan, onun arsa sahibine vereceği bağımsız bölümler KDV'nin konusuna girmektedir. Bu nedenle de müteahhit arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerden net alanı 150 m²'ye kadar olan konutlar için %1 oranında, net alanı 150m²'den büyük olan konutlar ile işyerleri için de %18 oranında KDV hesaplayacaktır. Yargı erklerinin görüşü ise söz konusu teslimlerin trampa olmadığı şeklindedir. Bu görüşe göre ise, de arsa sahibinin temel hedefi servetinin değerlendirmektir. Bu itibarla söz konusu teslimlerin kanunda düzenlenmeksizin tebliğe bağlı olarak KDV'ye tabi tutulmasını kabul etmemektedir. Ancak Danıştayın söz konusu konuyla ilgili aksi görüşleri de mevcuttur.

Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri için tartışmalı sayılabilecek diğer bir konu ise söz konusu teslimlerin Gelir ve Kurumlar vergisi yönünden değerlendirilmesidir. Vergilendirme arsa sahibi ve müteahhit olmak üzere iki ayrı taraf için değerlendirilmiştir. Arsa sahibinin vergilendirilmesinde, arsa sahibinin mükellefiyetinin bulunup bulunmamamsı, bu işi mutat hale getirerek yapıp yapmaması vergilendirilmesi yönünden sonucu değiştirecektir. Öyle ki; Kat karşılığı bağımsız bölüm elde etme saikiyle arsasını devreden özel mülk sahibinin vergilendirilmesi ticari kazanç hükümlerine göre değil GVK 80 ve takip eden madde hükümlerince yapılması gerekir. Bu çerçevede GVK'nın mükerrer 80/6. maddesine göre ivazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere arsanın iktisaptan itibaren beş yıl içinde elden çıkarılması vergiye tabidir. Böylesi bir halde arsanın iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark, değer artış kazancı çerçevesinde vergilendirilecek, iktisap tarihinden itibaren 5 yılı aşan teslimler ise vergiye tabi olmayacaktır. Ancak İktisadi işletmeye dahil olan arsanın kat

²⁷ İbrahim Değirmenci, 'İnşaat İşlerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları ve KDV Tevkifatı Esası'

karşılığı olarak teslim edilmesi halinde, bu işlem ‘Ticari Kazanç’ hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir. Dolayısıyla arsa karşılığı bağımsız bölümün teslim edildiği tarih itibarıyla vergiyi doğuran olay meydana gelecek, vergiye tabi gelir ise normal olarak arsa karşılığı alınan bağımsız bölümün Vergi Usul Kanunu’nun 267. maddesinde tespit edilecek emsal bedelinden, arsanın işletme aktifinde gösterilen değerinin çıkarılması suretiyle hesaplanacaktır. Yine arsa sahibinin arsa payı karşılığında elde ettiği bağımsız bölümleri elden çıkarması halinde vergilendirilmesinde ise, arsa sahibinin elde ettiği bağımsız bölümleri iktisap tarihi itibarıyla beş yıl içinde devamlılık arz etmeyecek şekilde elden çıkarması halinde söz konusu kazanç GVK 80. maddesi ve takip eden maddeler uyarınca diğer kazanç ve irat olarak kabul edilerek vergilendirilecektir. Buna karşılık bu kapsamdaki bağımsız bölüm tesliminin devamlılık arz etmesi halinde ise elde edilen kazanç GVK 37. maddesine göre ticari kazanç hükmünde sayılacak ve vergilendirmesi de ‘Ticari Kazanç’ hükümleri çerçevesinde yapılacaktır. İvazsız olarak intikal eden arsaların kat karşılığı teslim edildikten sonra, elde edilen bağımsız bölümlerin satışı ile ilgili yine mali idare ve yüksek yargı arasında görüş ayrılıkları bulunsun da, bu nevi satışlar uygulamada değer artış kazancı olarak değerlendirilmemektedir. Ancak satış işleminin devamlılık arz etmesi yani ticari bir organizasyonu gerektirecek şekilde mutat hale gelmesi halinde, satış işlemlerinden elde edilen kazanç ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulmaktadır.

Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde teslimin diğer taraf olan müteahhidin vergilendirilmesi bakımından tartışılacak bir husus yoktur. Zira müteahhitin esas faaliyet konusu inşaatıdır ve dolayısıyla söz konusu işler neticesinde elde ettiği kazanç ‘Ticari kazanç’ hükümlerine göre vergilendirilecektir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 19.09.2013 tarih ve 84098128-120[37-2012-2]-578 numara ile İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından verilen özelge
- 19.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük. 80-567 numara ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge
- AKDAĞ, Y. (Haziran 2014), ‘Miras Kalan Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesindeki Belirsizlik’ Vergi Raporu Dergisi, Sayı 177, (s. 22-31)
- ARSLAN, E. ‘Arsa Karşılığı Kat Yapım Sözleşmeleri’
- Danıştay 9.D. 18.10.2000 tarih ve E/2000/3900 K.2002/4188 sayılı kararı
- Danıştay 11.D. 23.02.1999 tarih ve E.1999/3352 K.1999/768 sayılı kararı
- Danıştay 11.D. 19.10.1995 tarih ve E.1995/1902 K.1995/2710 sayılı kararı
- Danıştay Dördüncü Dava Dairesi’nin, 15.06.1978 tarihli ve E: 1978/236, K:1978/2207 sayılı kararı
- Danıştay Dördüncü Dava Dairesi’ nin, 30.06.2004 tarihli ve E:2004/310, K:2004/1618 Sayılı Kararı
- DEĞİRMENCİ, İ. ‘İnşaat İşlerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları ve KDV Tevkifatı Esası’
- Gelir Vergisi Sirküleri/76, (25.03.2011 tarih ve GVK-76/2011-2 Değer Artış Kazancı sayılı)
- Kat Karşılığı İnşaat Sistemi ve Hasılat Paylaşımı Sistemi Uygulamaları, (www.neixia.com)

- Kat Karşılığı İnşaat ve Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmelerinin Hazırlanmasında Önemli Konular, (www.kentseldonusumvehukuk.com/katkarsiligi-insaatve-gayrimenkul-satis-vaadi-sozlemelerinin-hazirlanmasinda-onemli-konular)
- Katma Değer Vergisi Sirküleri/60 (08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1)
- KDV Genel Uygulama Tebliği, (26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı resmi gazete)
- KUMAŞ, A. 'Arsa Payı Karşılığı İktisap Edilen Gayrimenkullerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu'
- Oluş Mali Hukuk Bürosu, Sirküler (III/A-24)
- OZANSOY, A. (2009, Mart), 'Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV', Yaklaşım Dergisi, Sayı 195, (s. 33-36)
- SARAÇOĞLU, Ü., ÜREL, G. 'Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları'
- VARLI, U. (2012, Temmuz), 'Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV', Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 371, (s. 127-135)
- Yargıtay 15.H.D. 15.03.2003 tarih ve E.2000/4424 K.2003/4772 sayılı karar