

Emrah ÖZCAN^(*)

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE KDV SORUNU *VAT QUESTION IN FLAT-FOR-LAND BUSINESS*

Alper BUDAK^(**)

ÖZ

Bilindiği gibi arsa karşılığı inşaat işlerinde vergisel anlamda birçok belirsizlik mevcuttur. Bu belirsizliklerin temel nedeni, söz konusu işlemin hukuki mahiyetinin tam olarak tanımlanmamış olmasıdır. Vergi kanunlarında özel inşaat işleri ile ilgili özel bir düzenlemenin olmayışı, arsa karşılığı inşaat işlerinin kendi içinde de farklılıklar barındırması vergi idaresi ve yargı organları arasında görüş farklılıklarına neden olmuştur. Vergi idaresi söz konusu işlemi trampa ekseninde değerlendirmekte iken yargı organları ise işlemin satış ve eser sözleşmesi hükümlerini barındıran istisnai bir sözleşme olduğunu ileri sürmektedir. Çalışmamızda konu vergi idaresinin ve yargı organlarının görüşleri doğrultusunda açıklanmaya çalışılmış ve konunun açıklığa kavuşturulması gereken noktaları üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Arsa karşılığı inşaat, özel inşaat işleri, KDV sorunu

ABSTRACT

As is known, there are many tax ambiguities in flat-for-land business. The reason for these ambiguities is that the legal nature of such processes have not completely been identified yet. The fact that private construction subject lacks special tax regulations and there are differences within flat-for-land business itself cause different opinions arise between the courts and the administration. While the tax administration considers it as a barter, the courts however regard the process as an agreement with sales and freelance provisions. The study focuses on these differences and tries to clarify the ambiguous points.

Keywords: Flat-for-land, private construction business, VAT question

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

^(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Son yıllarda ekonomik büyüme, şehirleşme, geniş aile yapısından çekirdek aileye geçiş, teknoloji- jideki ve mühendislik faaliyetlerindeki gelişme ve faiz oranlarındaki düşmeye de paralel olarak inşaat sektöründe bir canlılık yaşanmaktadır. Rant ekonomisine bağlı olarak artan arsa maliyetleri ise sektö- rün temel problemlerinden biridir. Çünkü toprak artırılması mümkün olmayan, sabit tek üretim faktö- rüdür. Yine artan talebin etkisiyle inşaat malzemeleri fiyatlarındaki artışlarda arsa sahiplerinin kendi binalarını inşa etmelerini zorlaştırmaktadır. Bu bakımdan hem arsa sahibi hem de müteahhit lehine olan arsa karşılığı kat inşaatı olgusu gündeme gelmiştir.

Arsa karşılığı kat inşaatı; arsa sahiplerinin arsalarını nakit karşılığı satmak veya arsa üzerine inşaat yapmak yerine, bir müteahhitle anlaşarak arsanın bir kısmı ile bu arsa üzerine yapılacak binadaki bağımsız bölümlerin bir kısmını trampa etmeleridir. Daha açık bir anlatımla; müteahhit ile arsa sahibi arasında yapılan sözleşmeye göre, inşa edilen binadan arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlere isabet eden arsa payı dışında kalan arsa ile müteahhidin inşa ederek arsa sahibine teslim ettiği bağım- sız bölümler değiştirilmektedir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinin KDVK açısından uygulanmasında bir takım sorunlarla karşılaşılma- ktadır. Bu sorunlar arsa karşılığı inşaat işlerinde işlemin hukuki mahiyetinin, yani satış, trampa, istisna sözleşmesi olduğunun tam olarak ortaya konulamamasından kaynaklanmaktadır. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin tanımı, herhangi bir kanunda yapılmamıştır. Ancak sözleşmeye konu işlemlerin Türk Borçlar Kanununda ayrı ayrı tanımlamaları vardır. Türk Medeni Kanununun 5'inci maddesinde yer alan; “ Bu Kanun ve Borçlar Kanununun genel nitelikli hükümleri, uygun düştüğü ölçüde tüm özel hukuk ilişkilerine uygulanır” şeklindeki düzenlemeden yola çıkılarak, anılan sözleşmenin tanımı, kap- samı ve mahiyeti de Türk Borçlar Kanununda yer alan konuya ilişkin düzenlemelerden yararlanılarak yapılmaktadır.¹

KDV'nin konusunu teslim ve hizmetler oluşturmaktadır.

Teslim, bir mal üzerindeki *tasarruf hakkının* malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.²

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bir hizmetin kar- şılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.³

Satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşı- lık bir *bedel* ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir.⁴ Burada *bedel* kelimesinden kastedilen paradır. Bu bakımdan arsa karşılığı inşaat işlerinin hukuki statüsünün satış sözleşmesi kapsamında değeri- lenirilemeyeceği açıktır.

Mal değişim sözleşmesi (takas), taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini, diğer tarafın da karşı edim olarak başka bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini

¹ Nihat Uzunoğlu, “Herkes İçin KDVK Yorum ve Açıklamaları” Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ocak 2014, s467

² KDVK Mad. 2

³ KDVK Mad. 4

⁴ Türk Borçlar Kanunu Mad. 207

devretmeyi üstlendiği sözleşmedir.⁵ Vergi idaresinin mevcut görüşü arsa karşılığı inşaat işinin trampa olduğu yönündedir. Ancak ileriki bölümlerde açıklanacağı üzere bu görüş yargı organlarınca kabul edilmemiştir.

Eser sözleşmesi (istisna sözleşmesi), yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.⁶ Bu yasal tanıma dayanarak eser sözleşmesinin unsurları şöylece saptanabilir.⁷

- 1- Bir yapıt (eser) meydana getirme
- 2- Eser için karşılık (ücret) vaad etme
- 3- Karşılıklı uyuma (sözleşme)

Eser, insan emeğinin mahsulü olup, hukuki bir bütün olan ve iktisadi değer taşıyan maddi, manevi her şeydir. Eser akdine en uygun örnek; taahhüde dayalı olarak yapılan yıllara sari inşaat ve onarma işleridir. Sözleşme gereği iş sahibi, müteahhide belirli bir işi yapması için istihkak ödemektedir. Müteahhit de yapılması gereken işi, önceden kararlaştırılmış ücret karşılığında yapmaktadır. Anlaşılabacağı üzere; istisna akdine dayalı işlerde mülkiyet devri söz konusu değildir. Müteahhit, iş sahibinin mülkiyet hakkında herhangi bir değişikliğe yol açmadan eserini oluşturmaktadır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinin teslim olarak kabul edilemeyeceği, vergi idaresinin görüşleri ile yargı organı kararlarının tezatlığı, ileriki bölümlerde açıklanacağı üzere yargı organlarının arsa karşılığı inşaat işini trampa olarak değerlendirmemelerinin arsa karşılığı inşaat işlerinden KDV alınamayacağı noktasından hareketle müteahhit yönünden işlemi istisna sözleşmesi olarak kabul eden görüşler bulunmaktadır.⁸ Nitekim, Yargıtay bir kararında arsa karşılığı inşaat sözleşmelerini şu şekilde tanımlamıştır:

“Arsa payı karşılığında kat yapımında inşaatçının yüklendiği kendi gereçleriyle yapı yapma ediminin karşılığını arsa maliki, arsanın bir bölümünün mülkiyetini geçirerek ödemektedir. İnşaatçının yüklendiği yapı yapma ediminde ağır basan yön gereçlerin tesliminden çok anlaşmaya uygun bir eserin yaratılması (katların yapılması)dır. Bu nedenle, bu edim eser,sözleşmesinin belirleyici özelliklerini ve buna karşılık, arsa malikinin karşı edimi taşınmaz satışı sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır. Böyle olunca arsa payı karşılığında kat yapımını çift tipli karma sözleşme diye nitelemek gerekir.”⁹

Bu anlayışa göre, müteahhidin arsa karşılığında arsa sahibine yaptığı inşaat işi “hizmet ifası”olarak KDV’ye tabi olmalıdır. Yapılan bağımsız bölümlerin arsa sahibine verilmesi “teslim”değil, inşaat işi niteliğinde bir “hizmet”olduğundan, Kanunun geçici 8. maddesindeki istisnanın uygulanması da söz konusu değildir. Yani, arsa sahibine bırakılan konutların net alanı 150 m²’nin altında olsa bile vergiye tabi olacaktır. İşyerlerinin ise, her halükarda KDV’ye tabi olacağı açıktır.¹⁰

Arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkiye istisna akdi diyebilmenin hukuken mümkün olmadığı yönünde görüşlerde bulunmaktadır.¹¹Bu görüş sahipleri istisna akdinde iş sahibi olarak öngörülen şahıs yerine, üzerine bina inşa edilen arsanın ancak bir kısmının uhdesinde bulunduran arsa sahibini

⁵ Türk Borçlar Kanunu Mad. 282

⁶ Türk Borçlar Kanunu mad. 470

⁷ Prof. Dr. Kenan Tunçomağ, Türk Borçlar Hukuku Cilt II. İstanbul 1977, s. 952

⁸ Şükrü Kızılot, “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde K.D.V.”

⁹ Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, 5.12.1974 tarih ve E:1249, K:2188 sayılı Karar

¹⁰ Salih ÇEÇEN, “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması”, Vergi Dünyası, .Sayı: 86, Ekim 1998. .s.51

¹¹ Ekrem Kayı,Vergi Dünyası, sayı 89

oturtabilmenin olanaksız olduğunu, arsa sahibini inşa edilecek binanın bütünü değil sadece kendisine teslim edilecek bağımsız bölümlerin ilgilendirdiğini, müteahhit ile arsa sahibi arasında yapılan anlaşmada inşaatın tüm teknik özelliklerinin belirtilme zorunluluğu da olmadığını, dolayısıyla arsa sahibinin iş sahibi olmadığını, müteahhidi de bir eserin yapılmasını taahhüt eden kimse konumunda değerlendirmenin doğru olmayacağı kanaatlerini savunmaktadırlar.

Yukarıdaki değerlendirmeleri bir tarafa bırakırsak Vergi idaresi, bugüne kadar arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulaması ile ilgili iki farklı görüşe sahip olmuştur. Vergi idaresi, 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne¹² kadar olayı, müteahhidin arsa sahibine yaptığı bir inşaat işi olarak görmüş bu hizmetin karşılığını da müteahhide bırakılan konut ve/veya işyerlerine ait emsal bedellerinin oluşturduğunu kabul etmiştir.¹³

30 No'lu Tebliğ'de ise olay "trampa" işlemi ekseninde değerlendirilmiştir. Tebliğde yapılan açıklamalara göre, arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim vardır. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olmak üzere arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinin hukuki mahiyetinin belirsizliği KDVK'nın yorumlanmasında Maliye Bakanlığı ve yargı organları arasında görüş farklılığına neden olmuştur. Maliye Bakanlığı'nın görüşü aşağıda detaylı olarak açıklanacağı üzere arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin bir trampa sözleşmesi olduğu yönündedir. Bu işlem Türk Borçlar Kanununun 282 ve müteakip maddelerinde tanımlanan trampa kapsamında değerlendirilmektedir. Yüksek yargı ve öğretide önemli ölçüde kabul gören ikinci görüş ise arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin eser sözleşmesi ile satım sözleşmesi hükümlerinin içeren karma bir sözleşme olduğu yönündedir. Bu sözleşme ile arsa sahibi arsasının bir kısmını müteahhide vermekte (satım sözleşmesi) ve karşılığında kendinde kalan arsa payı üzerine bağımsız bölüm inşa (eser sözleşmesi) ettirmektedir.

Çalışmamızda arsa payı karşılığı inşaat işleri Katma Değer Vergisi yönünden değerlendirilecek ve yargı organlarının konu hakkındaki görüşlerine yer verilecektir.

2- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN KDV MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi idaresi, bugüne kadar arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulaması ile ilgili iki farklı görüşe sahip olmuştur. Vergi idaresi, 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne¹⁴ kadar olayı, müteahhidin arsa sahibine yaptığı bir inşaat işi olarak görmüş bu hizmetin karşılığını da müteahhide bırakılan konut ve/veya işyerlerine ait emsal bedellerinin oluşturduğunu kabul etmiştir.¹⁵ 30 No'lu KDV Genel Tebliği, 60/2011-1 sayılı KDVK Sirküleri ve KDV Genel Uygulama Tebliği'ndeki¹⁶ düzenlemeler dikkate alındığında olay "trampa" işlemi ekseninde değerlendirilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde "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

¹² 16.12.1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

¹³ Ahmet Ögüt, "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması", Maliye Postası, Yıl: 14, Sayı: 314. 1 Ekim 1993, .s.56

¹⁴ 16.12.1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

¹⁵ Ahmet Ögüt, "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması", Maliye Postası, Sayı: 314. 1 Ekim 1993, .s.56

¹⁶ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

işyeri teslimidir. Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz. Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır." hükümleri yer almaktadır.

2.1- Ticari İşletmeye Dahil/Dahil Olmayan Arsa Karşılığında Bağımsız Bölüm Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması yani arsa sahibinin arsa alım satımını bir ticari organizasyon bünyesinde yapması halinde, kat karşılığı arsa teslimi ilke olarak KDV'ye tabi olacaktır.

KDVK'nın 17/4-r maddesi gereği, kurumların yani kurumlar vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl suretiyle aktiflerinde bulundurdıkları gayrimenkul teslimlerinin KDV'den istisna olduğu, bu kapsamda iki yıl süre ile aktifte bulunan arsanın kat karşılığı tesliminin KDV'ye tabi tutulmayacağı yönünde görüşler vardır.¹⁷ KDVK'nın 17/4-r maddesi KVK'nın 5/1-e maddesine paralel bir düzenlemedir. KVK 5/1-e maddesindeki istisnadan faydalanabilmek için 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliğinde¹⁸ belirtildiği üzere taşınmazların satılması ve bu satıştan kazanç elde edilerek satan kurumun mali yapısında mali bir iyileşmenin olması gerekmektedir. KVK 5/1-e maddesinde kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların **satışından** doğan kazançların %75'lik kısmının kurumlar vergisinden, KDVK'nın 17/4-r maddesinde Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunantaşınmazların **satışı** suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV den istisna olduğu belirtilmiştir. Görüldüğü üzere her iki maddede de trampa değil yalnız satış ibaresi geçmektedir çünkü istisna maddelerinin amacı kurumların finansman ihtiyaçlarını kendi kaynakları ile karşılamalarını teşvik etmektir.

Buna karşılık arsa sahibi kurumun, müteahhide olan borcuna karşılık olarak bu arsasını devretmesi halinde, trampa işlemi söz konusu olmadığından her iki istisna uygulamasından da yararlanılabilecektir.

Kat karşılığı devredilen arsanın ticari işletme dışında özel mülke dahil olması halinde, arsa devrine bağlı KDV mükellefiyeti doğmayacaktır. Ticari faaliyet kapsamında yapılan bir teslim söz konusu değildir. Dolayısıyla bu hallerde teslim KDV kapsamına girmez.

Buna karşılık arsanın hangi hallerde ticari faaliyet kapsamında devredilmiş sayılacağı konusu özellik arz eder. Ticari faaliyette emek ve sermayeden oluşan sürekli bir organizasyon vardır. Bu organizasyon içinde sermaye ve emeğin payları yapılan faaliyetin türüne, niteliğine ve büyüklüğüne bağlı olarak değişir. Ticari kazancı belirleyen hakim unsur ticari faaliyette devamlılıktır. Devamlılık kasıt ve niyeti ile tüccarlar tarafından yapılan faaliyet sonucu elde edilen gelir ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. İlginin kasıt ve niyetine bağlı sübjektif nitelikteki bu ölçünün objektif belirtisi ise, ticari organizasyonun varlığıdır. Yani bir işlemin ticari organizasyon içinde yapılması devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığının karinesidir. Aksi halde işlemin arızı olarak yapıldığını kabul etmek gerekir. Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Ayrıca

¹⁷ Ümit Saraçoğlu, Gürel Ürel, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 96, Aralık 2011

¹⁸ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık kasıt ve niyetinin mevcut olduğunu kabul etmek gerekir.

Ticari faaliyetin devamlılığıyla ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı - Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün vermiş olduğu 30/11/2012 tarih ve 38418978-120[Mük.80-12/9]-1222 sayılı özelgede *"Bu itibarla, gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesine göre "ticari kazanç" olarak vergilendirilmesi gerekmektedir."* hususu belirtilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Dairelerinin 14.11.2003 tarih ve E.2003/233, K.2003/414 sayılı kararı da, gayrimenkul alım, satım ve inşaaından elde edilen kazançların ticari kazanç sayılarak vergilendirilmesi için devamlılık koşulunun arandığı, bir işlemin devamlılık taşıdığına ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebileceği, maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda, kazanç doğuran işlemin çokluğunun, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olduğu, devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükünün vergi mükelleflerine düşeceğini belirtmiştir.

Esasen kat karşılığı olarak arsa devri işlemlerinin münferit olarak yapılması halinde, devrin ticari nitelikte olmayacağı açıktır. Buna karşılık kat karşılığı arsa devir işleminin münferit olmaktan çıkıp yukarıda açıklandığı şekilde devamlılık arz edecek şekilde yapılması halinde, işlemin ticari vasıf kazandığının kabulü gerekir ve arsa devir işleminin önceki bölümde açıklanan şekilde KDV konusu yapılmasını gerektirir.

2.2- Vergi Alacağının Doğduğu Tarih

Kat karşılığı inşaat işlerinde ve hasılat paylaşımlı işlerde, arsa tesliminde KDV'nin doğduğu tarih özellik arz eder. Bu durumda müteahhide başlangıçta arsanın devrinin yapıldığı tarih itibarıyla arsa payı açısından verginin doğduğu, dolayısıyla vergilemenin bu tarih itibarıyla yapılması gerektiği üzerinde durulabilir. Bu anlayış ve kabule göre, arsa devri açısından vergileme arsanın tapuda müteahhide devredildiği tarihi itibarıyla yapılacaktır. Vergi idaresi de konuya ilişkin olarak öteden beri bu görüş çerçevesinde uygulamaya yön vermiştir. Ancak son olarak yayımlanan 60 Seri No'lu KDVK Sirkülerinde¹⁹ vergi idaresi, arsa sahibince kesilecek arsa devri faturası ile müteahhit tarafından kesilecek bağımsız bölüm faturalarının, eş zamanlı olarak bağımsız bölümlerin arsa sahibine devredildiği tarih itibarıyla düzenleneceği yönünde açıklamada bulunmuştur. Bize göre arsa devrinin yapılması ile tedavül unsurunun gerçekleştiği dolayısıyla verginin doğduğunu kabul etmek mümkün değildir. Zira KDV'de vergiyi doğuran olay teslim yapılması veya hizmetin ifasına bağlanmıştır. Kat karşılığı arsa devirlerinde ise bu anlamda teslimin devrin yapıldığı tarihte gerçekleştiğini söylemek kolay değildir. Arsa devredilmekle birlikte başlangıçta bir bedel alınmamakta, bedel daha sonra inşaatın gerçekleştiği tarih itibarıyla bağımsız bölüm olarak alınmaktadır. Daha sonra inşaatın yapılmaması veya başka herhangi bir nedenle bağımsız bölüm alınamaması halinde ise, başlangıçta yapılan arsa devri geçersiz

¹⁹ 08/08/2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı

kalabilmektedir. Bu nedenle vergilemenin başlangıçta arsa devir tarihi itibarıyla yapılmış olması sakınca yaratacaktır. Arsa devri şarta bağlı olarak yapılmış olduğundan, bu şartın gerçekleşmemesi halinde başlangıçta yapılan devir işlemi de hükümsüz kalacaktır. Bu açıdan vergilemenin, işlemin tam olarak tekemmül etmesinden sonra yani arsa karşılığı bağımsız bölümün sorunsuz olarak alındığı tarih itibarıyla yapılması zorunludur. Esasen trampa işleminin mantığı da vergilemenin trampa konusu edimlerin karşılıklı teslimi anında yapılmasını gerekli kılar. Kaldı ki, kat karşılığı arsa devrinde muamele, teslim karşılığı bedelin, yani bağımsız bölümlerin ileriki yıllarda alınacağı esasında yapılmaktadır. KDV’de vergileme için teslim ve hizmetin yapılması yeterli olmakla birlikte, kat karşılığı inşaat işlerinde olduğu gibi bedelin çok uzun yıllar sonra tahsil edilecek olduğu durumlarda vergileme için tahsil şartının da dikkate alınması gerekir. Zira arsanın devredildiği tarih itibarıyla vergileme yapılması halinde, mükellef bünyesinde bu vergiyi ödeyecek bir kaynak mevcut değildir. Sadece ortada devredilen bir arsa ve buna karşılık ileride alınması muhtemel bağımsız bölümler mevcuttur.²⁰

Vergilemenin arsa devri tarihinde yapılacağı kabul edilmiş olsa bile, bu durumda KDV matrahının nasıl tespit edileceği de belirsizdir. Zira ileride teslim alınacak bağımsız bölümler için arsa devredilmektedir, ancak ileride teslim alınacak bağımsız bölümlerin bedelinin şimdiden tespit edilerek KDV matrahı olarak dikkate alınması da mümkün değildir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, 60 seri nolu KDVK Sirkülerinde, arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV doğuran olayın, müteahhidin arsa karşılığı inşa ettiği bağımsız bölümleri teslim tarihinde gerçekleşeceği belirtilmiş, bu tarih itibarıyla de arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zımnen kabul edilmiştir. Bu itibarla arsa faturası ile bağımsız bölüm faturası bağımsız bölümlerin teslimi aşamasında eş zamanlı olarak düzenlenecektir. Yine sirkülerde, bağımsız bölüm teslimi işleminin kural olarak tapuya tescil ile gerçekleştiği; bu nedenle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih olarak, müteahhit tarafından inşa edilen bağımsız bölümlerin yani arsanın binaya dönüşümünün tapuya tescil tarihinin esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte, bağımsız bölümlerin tamamlanıp tapuya tescilinden önce arsa sahibinin tasarrufuna terk edilmesi durumunda da, bu tarih itibarıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilecektir. Yine sirkülerde belirtilmemiş olmakla birlikte, bağımsız bölümlere ilişkin iskan ruhsatının tapuya tescil tarihinden ve bağımsız bölümlerin arsa sahibinin kullanımına terk edilme tarihinden önce alınmış olması halinde, iskan ruhsatının alındığı tarih itibarıyla vergi alacağının doğduğunun kabulü gerekir. Bu itibarla müteahhit, yukarıda belirtilen kriterlere göre belirlenen vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih itibarıyla bağımsız bölüm faturası düzenleyecek; arsa sahibi de arsa bedeli için eş zamanlı fatura düzenleyecektir. Arsa sahibinin ticari faaliyeti kapsamında yapmadığı arsa teslimlerinde arsa sahibi tarafından fatura düzenlenmeyeceği tabiidir. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 60 seri nolu KDV Sirkülerine göre, hasılat paylaşımlı işlerde ise, bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere satışında fatura müteahhit tarafından düzenlenecektir. Bu durumda arsa tesliminde matrah, arsa sahibine bağımsız bölüm satışlarından verilen pay olacaktır. Diğer bir ifadeyle müteahhit bağımsız bölüm sattıkça, arsa sahibine verdiği hasılat payı, arsa sahibi tarafından KDV’de dikkate alınmak suretiyle müteahhide arsa teslimi olarak fatura edilecektir.

²⁰ Ümit Saraçoğlu, Gürel Ürel, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 96, Aralık 2011

2.3- KDV Matrahının Tespiti

Devredilen arsanın bedeli bağımsız bölüm alınarak tahsil edilmektedir. Yani arsaya karşılık olarak bağımsız bölüm alınmaktadır. Ortada bir trampa işlemi vardır ve devredilen arsanın bedeli, karşılık olarak alınan bağımsız bölümdür. KDV'nin 27. maddesi bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın VUK'un 267. maddesindeki emsal bedeline göre belirleneceğini belirtmektedir. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 60 seri nolu KDV Sirkülerinde de emsal bedelin arsa payı dahil emsal bedel olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Emsal bedel tespitinde VUK'un 267. maddesindeki üç ölçüden hangisinin uygulanacağı hususu belirsizdir. Emsal bedelin ortalama fiyat esasına göre tespit edilebilmesi için, iktisadi kıymetlerin cins ve nev'inin aynı olması gerekmektedir. Taşınmazların bulunduğu kat, cephesi, büyüklüğü gibi unsurlar aynı cins ve nev'iden olmalarını engellemektedir. Maliyet esasına göre belirlenmesi de aynı hususlar dikkate alındığında zorlaşmaktadır. Bu durum da kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine verilecek taşınmazların kat, cephe, metrekaresi gibi unsurları dikkate alınarak, emsal bedelin takdir esasına göre tespit edilmesi vergilendirme açısından en uygun yöntem olacaktır. Vergi idaresi de öteden beri uygulamaya, emsal bedelinin, yani KDV matrahının, VUK'un 267. maddesinin üçüncü sırasına göre takdir esasında belirlenmesi şeklinde yön vermiştir. Sirkülere göre, müteahhit bu şekilde tespit edilecek emsal bedel üzerinden bağımsız bölüm faturası kesecek, arsa sahibi de aynı tutar üzerinden arsa faturası düzenleyecektir.

Buna karşılık, bağımsız bölümlerin teslim bedelinin arsa payı dahil emsal bedele bağlanmış olmasının hatalı olduğu; esasen arsa payının müteahhide ait olmadığı, kendisine ait olmayan bir unsuru da teslim etmesinin mümkün olmadığı yönünde görüşler de mevcuttur.²¹

2.4- KDV Oranı

Bilindiği üzere, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı²² ile yapılan belirleme uyarınca, net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde %1, işyeri - ofis teslimlerinde ise %18 oranında KDV hesaplanmaktadır. Daha sonra 2012/4116 sayılı Kararname²³ ile de, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin netalanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri ile ilgili olarak ayrıca bir belirleme yapılmıştır. Buna göre, Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerdeki (6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç) net alanı 150 m²'ye kadar konutlardan lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;

- Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde %8,
 - Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde ise % 18 orana tabidir.
- oranında KDV hesaplanacaktır.

²¹ Mehmet Maç, Şenol Turut, Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışına İlişkin 60 Seri Nolu KDV Sirkülerindeki Açıklamalar ve Görüşlerimiz, Yaklaşım, Sayı 226, Ekim 2011

²² 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³ 01.01.2013 tarih ve 28515 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı 08.08.2011 tarih ve 60 Sıra No.lu KDV Sirküleri'nin "8.2. Taşınmaz Teslimlerinde KDV Uygulaması" başlıklı bölümünde, satır arası olarak "Taşınmaz teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibarıyla geçerli fiili durumunun dikkate alınması gerekmektedir." şeklinde bir ifadeye yer vererek, taşınmaz teslimlerinde artık fiili kullanıma bakılacağı- nı ve teslim uygulanan KDV oranının buna göre tespit edileceğini açıklamıştır.

Ticari organizasyon dahilindeki arsa teslimleri ise %18 oranında vergiye tabidir.

3- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN YARGI KARARLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yargı organlarında, özellikle de Danıştay kararlarında idare uygulamasının tam aksi görüşlerden hareket edilmektedir. Öncelikle de bu gibi olaylarda üzerine inşaat yapılması şartıyla müteahhide bırakılan arsanın her türlü tasarruf hakkının ve mülkiyetinin devredilmeyip, yalnızca inşaat yapmak üzere müteahhidin kullanımına terk edildiği, bu durumda da müteahhidin arsa sahiplerine verdiği bağımsız bölümlerle, inşaat yapılmak üzere müteahhide bırakılan arsanın trampa edildiğinin kabulüne imkan bulunmadığı gerekçesi esas alınmaktadır. Arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan sözleşmenin ise trampa istisna akdi niteliğinde karma özel bir akit türü olduğu kabul edilmektedir. Bu görüşlerden hareketle bir kişinin arsasını, aralarında yapılan sözleşme uyarınca bir aracıya (müteahhit) vererek karşılığında, inşa edilen binadan kat sahibi olunması halinin hukuki açıdan değerlendirilmesi yapılmakta ve Borçlar Kanununun 182. maddesindeki "satım bir akittir ki onunla satıcı satılan malı alıcının iltizam ettiği semeni mukabilinde alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakletmek borcunu tahammül eder" tanımlamasından faydalanılmaktadır. Burada semen veya bedel denilen şey, satım akdinde paradır. Arsa karşılığında kat alımında ise, taşınmazın (arsa veya kat) para karşılığında satışı söz konusu değildir, trampada taraflar arasında malların niteliklerinde bir değişiklik olmamaktadır. Arsa karşılığı inşa edilen binadan kat sahibi olunması olayı, hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü (suigeneris) bir hukuki muamele olarak nitelendirilmektedir²⁴

Bu hukuki değerlendirmeler sonucunda varsayıma ve benzetmeye dayanılarak bir vergilendirme yapılması, verginin kanunilik ilkesi ile bağdaşmayacağından arsa karşılığı inşa edilen bağımsız bölümlerden bir kısmının arsa sahiplerine tesliminin KDV'ne tabi tutulmasının yerinde olmadığı şeklinde muhtelif kararlar verilmiştir.²⁵ Nitekim Danıştay'ın

"Arsasını kat karşılığı müteahhide teslim eden arsa sahibinin bu işlemi kendi yönünden ticari bir muamele değil arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik olduğundan, KDV'sine tabi bulunmamaktadır. Ayrıca, arsanın karşılığı olarak müteahhit tarafından inşa edilen dairelerin bir kısmının arsa sahibine verilmesi işlemi de trampa olmadığından K.D.V.'ye tabi tutulmayacaktır." şeklinde bir kararı bulunmaktadır.²⁶

Konut ya da işyeri karşılığı başkalarının arsasına inşaat yapılması işleminin KDV yönünden vergilendirilmesi ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin tespitinde problemlerle karşılaşılmasıdır. Bu problemlerin kaynağını ise kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusunda vergi idaresince yapılan uygulamanın yargı organları tarafından kabul görmemesi oluşturmaktadır. Vergi idaresinin görüşünde ısrar etmesi, yargı organı kararlarının ise vergi idaresi görüşünün aksine müstakar hale gelmesi, bir yandan vergi idaresini bir gelir kaybı ile karşı karşıya bırakırken, diğer yandan da,

²⁴ Dn. 7 D. 8.10.1991 tarih ve E. 1990/6530, K. 1991/2477 sayılı kararı

²⁵ Dn.. 9 D. 1.3.1994 tarih ve E. 1992/358 K. 1994/1064 sayılı kararı

²⁶ Dn. 11. D. nin 15.2.1996 tarih ve E. 1995/3744, K. 1996/709 sayılı kararı (YAKLAŞIM, Yıl:4 , Sayı:43, İnşaat Özel Sayısı Temmuz 1996, s.183-184)

mükellefleri arsa karşılığı inşaat işlerinde vergileme yönünden yapacakları işlemler konusunda tereddüte düşürmektedir.²⁷

Yargı organları, konutun net alanı ya da işyeri olma durumu gibi özelliklere bakmaksızın, arsa karşılığı inşaat işlerinde konut ya da işyeri teslimini KDV'ne tabi tutmamaktadır. Yargı organları özellikle Danıştay'ın bu yönde süregelen kararları, ileride vergi idaresinin yeni bir düzenleme yapmasını gerektirmektedir.²⁸

4- SONUÇ

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinin kendi içinde de homojen bir yapısının olmaması ve uygulamada yaşanan ihtilaflar vergi kanunlarında özel düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmaktadır. Özellikle işin hukuki yapısının tanımlanması, hangi durumlarda ticari organizasyondan bahsedilebileceği detaylı olarak açıklanmalıdır. Nitekim TBMM'ye sunulmuş olan Gelir Vergisi Tasarısında konu ayrı bir başlık altında ele alınmış olup anılan tasarıda konunun yasal bir boyut kazanacak olması önemlidir.

KAYNAKÇA

- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği
- 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı – Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü 30/11/2012 tarih ve 38418978-120[Mük.80-12/9]-1222 sayılı özelge
- Danıştay 7. Daire 8.10.1991 tarih ve E. 1990/6530, K. 1991/2477 sayılı kararı
- Danıştay 9. Daire 1.3.1994 tarih ve E. 1992/358 K. 1994/1064 sayılı kararı
- Danıştay 11. Daire 15.2.1996 tarih ve E. 1995/3744, K. 1996/709 sayılı kararı
- Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 14.11.2003 tarih ve E.2003/233, K.2003/414 sayılı kararı
- Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 Sayılı)
- KAYI, E. Vergi Dünyası, sayı 89
- KIZILOĞ, Ş. "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde K.D.V."
- KIZILOĞ, Ş. "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde K.D.V. Uygulaması" Ekonomik Bülten, 4-10 Mart 1991, s.9
- MAÇ M., TURUT, Ş. "Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışına İlişkin 60 Seri No'lu KDV Sirkülerindeki Açıklamalar ve Görüşlerimiz", Yaklaşım, Sayı 226, Ekim 2011
- ÖĞÜT, A. "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması", Maliye Postası, Yıl: 14, Sayı: 314. 1 Ekim 1993, s.56
- Prof. Dr. TUNÇOMAĞ, K. "Türk Borçlar Hukuku"
- SARAÇOĞLU, Ü., ÜREL, G. "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 96, Aralık 2011
- Türk Borçlar Kanunu (6093 Sayılı)
- UZUNOĞLU, N. "Herkes İçin KDVK Yorum ve Açıklamaları" Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ocak 2014, s.467
- YANIK, Z. "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin K.D.V. Yönünden Vergilendirilmesine İlişkin Bir Görüş", YAKLAŞIM; Yıl:3, Sayı:26, Şubat 1995, s. 123
- Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, 5.12.1974 tarih ve E:1249, K:2188 sayılı kararı

²⁷ Zeki Yanık, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin K.D.V. Yönünden Vergilendirilmesine İlişkin Bir Görüş", YAKLAŞIM; Yıl:3, Sayı:26, Şubat 1995, s. 123

²⁸ Şükrü Kızılot, "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde K.D.V. Uygulaması" Ekonomik Bülten, 4-10 Mart 1991, s.9