

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT
İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÖZGÜR ŞİMŞEK

BALIKESİR, 2020

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT
İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÖZGÜR ŞİMŞEK

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. ŞAKİR SAKARYA

BALIKESİR, 2020

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

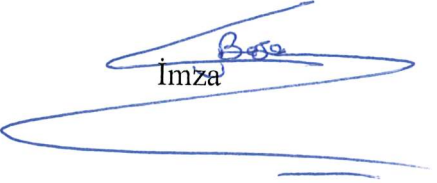
TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'nda 2015125547005 numaralı Özgür ŞİMŞEK'in hazırladığı "**Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi**" konulu YÜKSEKLİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 19.06.2020 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ / ~~OY ÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.

Üye (Başkan -Danışman)Prof.Dr.Şakir SAKARYA


İmza

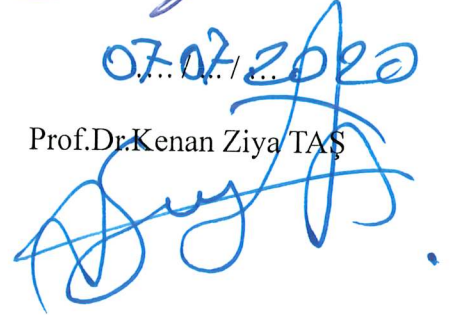
Üye Doç.Dr.Çağatay BAŞARIR


İmza

Üye Dr.Öğr.Üyesi Hasan Hüseyin YILDIRIM


İmza

07.07.2020
Prof.Dr.Kenan Ziya TAŞ



ETİK BEYAN


Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kuralları'na uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

07/07/2020

İmza

Adı Soyadı

Özgür Simsek


ÖNSÖZ

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında zaman zaman idare ve yargı organları arasında ihtilaflar çıkmaktadır. Bu ihtilafların sonucunda vergileme ile ilgili sorunlar ortaya çıkmaktadır. Tezimizin amacı, konumuz olan “Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesinin mali idare ve yargı organları (Danıştay) arasında meydana gelen ihtilaflar ışığında ortaya konması ve değerlendirilmesidir. Değerlendirme ve Sonuç bölümlerinde konu ile ilgili önerilerimize yer verilmiştir.

Özgür ŞİMŞEK
Balıkesir, 2020

ÖZET

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

ŞİMŞEK, Özgür

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı- Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Şakir SAKARYA

2020, 83 Sayfa

Türkiye son yıllarda hızla gelişmekte ve nüfusu hızla artmaktadır. Bu durum inşaat sektörünün ekonominin lokomotif sektörü haline gelmesine neden olmuştur. İnşaat sektörü hastaneler, barajlar, yollar, havaalanları gibi ihtiyaçları karşılarken diğer yandan çok sayıda konutta üretmektedir. Ülkemizde konut ihtiyacının sağlanması amacıyla yapılan inşaatlar için müteahhitler, sermaye yetersizliği nedeniyle, sıklıkla kat karşılığı inşaat sözleşmesini kullanmaktadır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesinin nasıl yapılacağı hususunda vergi kanunlarımızda herhangi bir düzenleme (kanun maddesi) bulunmaması nedeniyle vergileme genel hükümlere göre yapılmaktadır. Genel hükümlerin ise nasıl uygulanacağı konusunda tam bir netlik bulunmamaktadır

Bu çalışmada Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi konusunda Maliye idaresi ve Danıştay arasındaki ihtilafli konular ortaya konmuş, bundan hareketle değerlendirmeler yapılarak önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: arsa, inşaat, vergi, kat karşılığı inşaat, müteahhit, arsa sahibi

ABSTRACT

TAXATION ON CONSTRUCTION PROJECTS IN RETURN FOR FLAT IN TURKISH TAX SYSTEM

ŞİMŞEK, Özgür

Post Graduate, Department of Business Administration –

Field of Accounting and Finance

Adviser: Prof. Dr. Şakir SAKARYA

2020, 83 pages

Turkey has been developing rapidly in recent years and its population is increasing as well. This has led the construction industry to become the locomotive sector of the economy. The construction sector meets needs such as hospitals, dams, roads, airports, and on the other hand it produces in a large number of dwellings as well. In order to meet the housing need in our country, contractors frequently use the construction projects in return for flat due to the capital insufficiency.

Due to the fact that there is no specific regulation(law article) on how to make the taxation of construction works, taxation is made according to the general provisions. There is no exact clarity of how the general provisions will be applied.

This study reveals controversial issues between the Finance administration and the Council of State which have been put forward regarding the taxation of construction works in return for flat (land). Based on this assessment, relevant recommendations are provided.

Key words: Land, construction, tax, construction projects in return for flat, contractor, land ownership

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
ÖZET.....	II
ABSTRACT.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
TABLolar LİSTESİ.....	VII
KISALTMALAR.....	VIII
1. GİRİŞ.....	1
1.1. Amaç	1
1.2. Yöntem	1
1.3. Sınırlılıklar.....	1
1.4. Genel Bilgi	1
1.5. Kat Karşılığı İnşaat İşleri İle Yıllara Sari (Yaygın) İnşaat Ve Onarım İşleri Arasındaki Farklar.....	8
2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	14
2.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşmenin Türü İle İlgili Maliye İdaresi Ve Danıştay'ın Görüşü.....	14
2.2. Genel Olarak Gayrimenkul Satışlarında Kazancın Türünün Tespiti.....	15
2.2.1 Genel Olarak Gayrimenkul Satışlarının Değer Artış Kazancı Olarak Değerlendirilmesi.....	19
2.2.2 Genel Olarak Gayrimenkul Satışlarının Ticari Kazanç Olarak Değerlendirilmesi.....	20
2.3. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Gelir/Kurumlar Vergisi Açısından Durumu.....	23
2.3.1 Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin, Arsa Payını Müteahhide Devri İle Bağımsız Bölüm Almasının Vergilendirilmesi	24
2.3.1.1. Ticari Faaliyet Kapsamında Teslim Edilmeyen Arsanın Devri Halinde Vergilendirme	24
2.3.1.2. İktisadi işletmenin Aktifine Kayıtlı Arsanın Devri Halinde Vergilendirme	26
2.3.1.2.1 Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı	27

2.3.1.2.2 Arsa Sahibi Ticari İşletmenin Kazancının Hesaplanması.....	27
2.3.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Elde Ettiği Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilmesi	32
2.3.2.1 Ticari Kazanç Olarak Vergilendirme.....	33
2.3.2.2. Değer Artış Kazancı Olarak Vergilendirme	35
2.3.2.3 Bağımsız Bölümlerin Toplu veya Tek Tek Satılması Durumunda Vergilendirme	36
2.3.2.4 İvazsız İntikal Durumunda Vergilendirme	37
2.3.3. Kurumlar Vergisi Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası	39
2.4. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Müteahhidin Gelir/Kurumlar Vergisi Açısından Durumu	40
2.4.1. Müteahhittin Arsa Sahibine Dairelerinin Teslimi ve Arsa Maliyeti Tespiti 41	
2.4.2. Müteahhit Tarafından Bağımsız Bölümlerin Satışı	45
2.5. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması.....	46
2.5.1. KDV'nin Konusuna Giren İşlemler:.....	47
2.5.2 Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin KDV Karşısındaki Durumu.....	48
2.5.3 KDV'de Vergiyi Doğuran Olay ve Gerçekleşme Zamanı.....	50
2.5.4. Arsanın İktisadi Bir İşletmeye Dâhil Olması veya Arsanın Ticari Kapsamda Tesliminin KDV Açısından Durumu	52
2.5.5. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin KDV Kanunu Madde 17/4-r 'de Yer alan Taşınmaz Teslimi İstisnası Uygulaması Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	52
3. Kat Karşılığı İnşaat İşleri İle İlgili Değerlendirmeler.....	53
3.1. Kat Karşılığı Sözleşmelerin Konusu	53
3.2. Arsa ve Teslim Edilen Bağımsız Bölüm Maliyetinin Belirlenmesi	60
3.3. Bağımsız Bölüm Tesliminin KDV'ye Tabi Olmamasının Sonuçları.....	65
3.4. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Taşınmaz İstisnası İle İlgili Değerlendirme	68
4. SONUÇ	73
KAYNAKÇA.....	78

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Türkiye’de Sektörel Bazda İstihdam Bilgileri.....	2
Tablo 2. Yapı Ruhsatına Göre Bina İnşaatı Yüzölçümleri.....	3
Tablo 3. Türkiye’de Konut Satışlarının Miktarı (İpotekli/İpoteksiz)	4
Tablo 4. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Metrekare Başına Düşen İnşaat Maliyetinin Hesaplanması Örneği.....	44

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Türkiye’de Kat Karşılığı İnşaat Sürecinin İşleyişi	7
---	---

KISALTMALAR

GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
GYO	: Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
Mad.	: Madde
s.	: Sayfa
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
VDB	: Vergi Dairesi Başkanlığı
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

1.1. Amaç

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında zaman zaman idare ve yargı organları arasında ihtilaflar söz konusu olmaktadır. Bu ihtilafların sonucunda vergileme ile ilgili sorunlar ortaya çıkmaktadır. Tezimizin amacı, konumuz olan “Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesinin mali idare ve yargı organları (Danıştay) arasında meydana gelen ihtilaflar ışığında ortaya konması ve değerlendirilmesidir.

1.2.Yöntem

Maliye idaresinin ve Danıştay’ın görüş ve kararları analiz edilerek, yapılan analiz sonucunda değerlendirmelere ve önerilere yer verilmiştir.

1.3. Sınırlılıklar

Tez konusu olan “kat karşılığı inşaat işleri”nin uygulandığı başka bir ülkeye rastlanılmadığı için uluslararası bir karşılaştırmaya yer verilmemiştir.

1.4. Genel Bilgi

Türkiye’nin lokomotif sektörlerinden biri olan inşaat sektörü 2000’li yılların başından itibaren çok hızlı bir gelişme kaydederek enerji üretim tesisleri, hastaneler, havaalanları, fabrikalar ve diğer tüm yaşamsal mekânlar ile ülkenin altyapısının kurulduğu, dolayısıyla gelişimin ana eksenini oluşturan sektördür (İntes İnşaat Sektörü Raporu, 2017, s. 1).

Cumhuriyet'in ilk yıllarında demiryolu hatları ile başlayan Türk inşaat sektörü, 2000'li yıllardan itibaren önemli bir rekabet gücü haline gelmiştir. (Özorhon, 2012, s. 11). 1999 Marmara depremi ve Türkiye’de yaşanan 2001 krizinde ciddi darbe alan sektörün üretim düzeyi hızla küçülmüş, 2002 yılından itibaren uygulanan istikrar programı ile 2004-2006 yılları arası rekor oranda büyümüş, 2008 küresel krizle başlayan süreçte ise çok hızlı şekilde gerilemiştir. 2010 yılından itibaren ise tekrar hızlı bir yükseliş ve büyüme trendi yakalamıştır (İntes İnşaat Sektörü Raporu, 2017, s. 3). 2000 yılında GSYİH’nın %5,3’ü inşaat sektörü tarafından oluşturulurken bu oran 2010 yılında %6’ya ve 2015’te %7,3’e yükselmiştir (Kpmg, 2017). İnşaat sektörü, sektöre girdi sağlayan 250’den fazla alt sektörle birlikte GSMH içindeki % 30’luk bir paya sahiptir (İntes İnşaat Sektörü Raporu, 2017, s. 1). İnşaat sektörünün lokomotif sektör olması nedeniyle, sektörü etkileyen önemli bir olumsuzluk olmadığı müddetçe milli gelirden daha hızlı büyüdüğü görülmektedir.

Türkiye’de inşaat sektörü sadece konut değil, konuta göre daha teknik ve uzmanlık gerektiren baraj, santral, tünel, havaalanı gibi alanlarda da gittikçe uzmanlaşmaktadır. Bu bağlamda “Dünyanın En Büyük 250 Uluslararası Müteahhidi” listesinde 2003 yılında 8 olan Türk müteahhit firma sayısı 2018 yılında 46 olmuştur (yapi.com.tr). Bu sayı ile Türkiye, 69 firma ile Çin’in ardından dünyada ikinci sıradaki yerini korurken, üçüncü sırada 36 firma ile ABD bulunmaktadır (ticaret.gov.tr, “Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri Genel Notu”, s. 5)

250'den fazla alt sektörü harekete geçiren inşaat sektörü büyüme açısından 'lokomotif sektör' olduğu gibi 'işsizliği emici' bir özelliğe de sahiptir (Dalkılıç ve Aşkın, 2015, s. 57).

TÜİK verilerine göre sektörel bazda istihdam bilgileri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1. Türkiye’de Sektörel Bazda İstihdam Bilgileri (metrekare)

Yıllar	Bin kişi					Yüzde- (%)				
	Toplam	Tarım	Sanayi	İnşaat	Hizmetler	Toplam	Tarım	Sanayi	İnşaat	Hizmetler
2007	20 209	4 546	4 403	1 231	10 029	100,0	22,5	21,8	6,1	49,6
2008	20 604	4 621	4 537	1 238	10 208	100,0	22,4	22,0	6,0	49,5
2009	20 615	4 752	4 179	1 305	10 380	100,0	23,1	20,3	6,3	50,4
2010	21 858	5 084	4 615	1 434	10 725	100,0	23,3	21,1	6,6	49,1
2011	23 266	5 412	4 842	1 680	11 332	100,0	23,3	20,8	7,2	48,7
2012	23 937	5 301	4 903	1 717	12 016	100,0	22,1	20,5	7,2	50,2
2013	24 601	5 204	5 101	1 768	12 528	100,0	21,2	20,7	7,2	50,9
2014	25 933	5 470	5 316	1 912	13 235	100,0	21,1	20,5	7,4	51,0
2015	26 621	5 483	5 332	1 914	13 891	100,0	20,6	20,0	7,2	52,2
2016	27 205	5 305	5 296	1 987	14 617	100,0	19,5	19,5	7,3	53,7
2017	28 189	5 464	5 383	2 095	15 246	100,0	19,4	19,1	7,4	54,1
2018	28 738	5 297	5 674	1 992	15 774	100,0	18,4	19,7	6,9	54,9

Kaynak: TÜİK, Özet İşgücü İstatistikleri, <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist> , Erişim 13.04.2017

Tablo 1’den de anlaşılacağı üzere 2007 yılında istihdamın %6,1’ini sağlayan inşaat sektörü 2018 yılında istihdamın 6,9’unu sağlamıştır. Kişi bazında baktığımız zaman ise 2007 yılında 1.231.000 kişi inşaat sektöründe istihdam edilirken, 2018 yılında bu rakam 1.992.000 kişiye çıkmıştır. Bu ise istihdam sağlanan kişi sayısı açısından %61’lik bir artışa denk gelmektedir. İnşaat sektörü bir yandan kayıtlı işçi miktarının yüksekliği ile dikkati çekerken bir yanda da kayıtsız işçi miktarı ile de dikkati çekmektedir. TÜİK’in yaptığı “hanehalkı işgücü araştırması” 2015 yılı sonuçlarına göre kayıt dışı istihdamın en yüksek olduğu sektör %81,2 ile tarım, %35,6 oranında inşaat sektörü, %20,1 ile hizmet sektörü olurken kayıt dışı istihdamın en düşük olduğu sektör ise %19,1 ile sanayi olmuştur. Bu sonucu, tarım sektöründen sonra en yüksek kayıt dışı işsizlik oranının inşaat sektöründe olduğu şeklinde ifade edebiliriz. Bu açıklamalar çerçevesinde inşaat sektörünün çok büyük bir istihdam kaynağı olduğunu söyleyebiliriz.

Hızlı nüfus artışı, iç ve dış göçler, depreme dayanıklı olmayan konutların yenilenmesi gerekliliği, mühendislik alanında meydana gelen gelişmeler gibi nedenler gayrimenkul sektörünün son yıllarda oldukça canlanmasına neden olmuştur.

Türkiye’de inşaat sektöründe bir sonraki dönemde yaşanacak gelişmeleri tahmin etmek için bazı göstergeler vardır. İnşaata başlanabilmesi için de alınması gereken ilk belge yapı ruhsatıdır ve bir sonraki dönemde inşaat faaliyetlerinin durumu hakkında önemli bir göstergedir. Yapı ruhsatı sayısından daha kullanışlı bir gösterge ise bu ruhsatların kaç metre kare alan inşaatı için alındığıdır. Konut sektörünün büyüklüğüne ilişkin değerlendirme verilen yapı ruhsatlarının sadece sayısı değil asıl olarak yüzölçümü, değeri ve daire sayısı ile yapılmaktadır. Tablo 2’de yıllara göre “yapı ruhsatına göre bina inşaatı yüzölçümleri” gösterilmiştir.

Tablo 2. Yapı Ruhsatına Göre Bina İnşaatı Yüzölçümleri

Kullanma Amacı	2016	2017	2018	Pay %			Değişim %	
				2016	2017	2018	2017	2018
Bir daireli ikamet amaçlı binalar	4.905.531	5.724.051	4.463.218	2,40	2	3,10	16,70	-22
İki ve daha fazla daireli ikamet amaçlı binalar	154.165.606	216.584.585	97.099.316	74,50	76,90	67,50	40,50	-55,20
Otel vb. binalar	3.012.747	3.720.919	2.113.742	1,50	1,30	1,50	23,50	-43,20
Ofis (işyeri) binaları	7.926.729	11.759.683	2.145.764	3,80	4,20	1,50	48,40	-81,80
Toptan ve perakende ticaret binaları	6.940.232	6.930.763	7.625.326	3,40	2,50	5,30	-0,10	10
Sanayi binaları ve depolar	6.987.008	8.525.421	7.971.994	3,40	3	5,50	22	-6,50
Diğerleri	23.033.685	28.467.630	22.400.478	11,10	10,10	15,60	23,60	-21,30
Toplam	206.971.538	281.713.052	143.819.838	100	100	100	36,10	-48,90

Kaynak: TOBB 2015 Ekonomik Rapor, Sayfa 62, <https://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/2016/72GK/72-Genel-KurulEkonomikRapor2015.pdf> Erişim: 14.04.2017

Tablo 2’ye göre yapılması planlanan inşaatlara ilişkin olarak yapı ruhsatları yüzölçümü cinsinden 2017 yılında toplamda %36,1 artarken, 2018 yılında %48,9 azalmış ve 281.713.052 m²’den 143.819.838 m²’ye gerilemiştir. Kullanım amacına

göre bina inşaatından en yüksek payı 97.099.316,00 m² ile “iki ve daha fazla dairesel ikamet amaçlı binalar” alırken, en küçük payı 2.113.742 m² ile otel ve benzeri binalar almıştır.

2018 yılında, yapı ruhsatına göre toptan ve perakende ticaret binaları inşaatları hariç diğer inşaatlarda, 2017 yılına göre azalış olmuştur. En yüksek oranlı azalışlar ise sırasıyla %81,8 azalış ile ofis (işyeri), %55,2 azalış ile iki ve daha fazla dairesel ikamet amaçlı binalarda ve %43,2 azalış ile otel ve benzeri binalarda olmuştur

Türkiye’de inşaat sektörünün önemli bir bölümü konut sektöründen oluşmaktadır. Tablo 2’de de görüleceği üzere, yapı ruhsatına göre bina inşaatı yüzölçümlerinin çok büyük bir bölümü konut inşaatından oluşmaktadır. Örneğin 2018 yılında 143.819.838,00 m² bina inşaatının 97.099.316,00 m²’si “iki ve daha fazla dairesel ikamet amaçlı binalar”, 4.463.218,00 m²’si ise “bir dairesel ikamet amaçlı” binalardan oluşmaktadır.

Türkiye’de 2011-2017 dönemi konut satışları Tablo 3’de gösterilmiştir. 2015 yılında Türkiye’de 1.289.320 adet konut satışı yapılırken, bu rakam 2017 yılında 1.409.314 âdete çıkmıştır.

Tablo 3. Türkiye’de Konut Satışlarının Miktarı

Satış Türleri	Ortalama Satış (2011-2017)	2015 yılı Satış Rakamları	2016 yılı Satış Rakamları	2017 yılı Satış Rakamları
Toplam Satışlar	1.289.002	1.289.320	1.341.453	1.409.314
İpotekli Satışlar	430.442	434.388	449.508	473.099
Diğer Satışlar	858.560	854.932	891.945	936.215

Kaynak: Emlak Konut GYO, “Gayrimenkul ve Konut sektörüne genel bakış”, s. 68 Kaynak: http://www.emlakkonut.com.tr/_Assets/Upload/Images/file/Yatirimci/sectorRaporu/YATIRIMCI%20LISKILERI_SEKTOR%20RAPORU_TR.pdf

Tablo 3’ de görüleceği 2015 yılında 1 milyon 289 bin adetlik satışla tarihi rekor kıran Türkiye konut satışları 2016 yılında 1.341.453 adetlik satışla rekorunu

yenilemiştir. 2017 yılında ise 08.09.2016- 30.09.2017 tarihleri arasında uygulanmış olan KDV teşvikinin ve TC vatandaşı olmayanlara yapılan konut satışlarının etkisi ile tekrar satış rekorunu yenilemiştir.

Yukarıdaki rakamlar bize inşaat ve özelde konut sektörünün çok canlı bir sektör olduğunu ve büyüme trendinde olduğunu göstermektedir. İnşaat sektöründe meydana gelen bu canlanma gayrimenkul fiyatlarının sürekli artmasına ve gayrimenkulün temel bir yatırım aracı olmasına neden olmuştur. Tüm bu olumlu gelişmelere rağmen, her sektörün olduğu gibi inşaat sektörünün de güçlü ve zayıf tarafları bulunmaktadır.

Türk ekonomisinde lokomotif sektörlerden biri olan inşaat sektörünün en önemli sorunlarından biri talebi karşılayacak düzeyde arsanın olmamasıdır. Gayrimenkul fiyatlarındaki en önemli maliyet unsuru arsa payıdır. 2010-2014 döneminde arsa maliyetin toplam maliyet içindeki payı %40 seviyesine ulaşmıştır (Sezgin ve Aşarkaya, 2015, s. 26). Son 15 yılda çok hızla gelişen sektörde, finansal yetersizlikler nedeniyle ihtiyacı olan arsalar daha baştan ellerindeki nakit parayı arsaya bağlayarak yüksek finansman maliyetine katlanmak istemeyen inşaat firmalarının en çok kullandığı usul 'kat karşılığı inşaat' şeklindeki inşaat yapımıdır. Bu yöntem ile müteahhitler finansman kolaylığı sağlarken arsa sahipleri de avantajlı olarak konut elde etmektedir.

Kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibi daire veya işyeri elde ederken, müteahhit ayapılan iş, müteahhit açısından arsa alımı, arsa sahibi açısından ise daire veya işyerinin elde edilmesine yönelik arsa payı satışlarıdır (Selimoğlu, 2016, s. 267). Arsa sahibi devrettiği kat karşılığında, müteahhit ise yaptığı üretim karşılığında üretimden pay almakta ve inşa edilen bağımsız bölümlerin sahibi olmaktadır. Türkiye'de kat karşılığı inşaat işlerinin işleyişi genel olarak aşağıdaki şekildedir:



Şekil 1. Türkiye’de Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Sürecin İşleyişi

Kaynak: Tok, Kat Karşılığı İnşaat İşleri ve Bir-İki Sorunlu Husus, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi Kasım Sayısı, 2015

Kat karşılığı inşaat işlerinde en yoğun tartışma ise, arsanın müteahhitlere tesliminin KDV’ye tabi bir teslim olup olmadığı (Şekil 1 de 2. Aşama) ve arsa sahiplerinin müteahhitlerden aldığı bağımsız bölümleri satmaları durumunda vergilendirmenin nasıl olacağı hususundadır (Şekil 1’de 5. Aşama) (Özyolcu, 2014).

Kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesinin nasıl yapılacağı hususunda vergi kanunlarımızda herhangi bir düzenleme (kanun maddesi) bulunmaması nedeniyle vergilendirme genel hükümlere göre yapılmaktadır (Türüt, 2009, s. 168). Genel hükümlerin ise nasıl uygulanacağı konusunda tam bir netlik bulunmamaktadır.

Kat karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde Maliye idaresi ve yargı arasında kat karşılığı inşaat sözleşmenin niteliğinin tespiti hususunda uyuşma olmamasından kaynaklanan derin bir ihtilaf bulunmaktadır. Maliye idaresi kat karşılığı inşaat sözleşmesinin niteliğinin trampa olduğu, yargı organları ise bu işlemin trampa olmadığını, kendine özgü bir sözleşme türü olduğu yönünde kararlar vermektedir. Sözleşme türünün ne olduğu konusunda farklı yorumlar, sözleşmenin türüne göre yapılması gereken vergilendirmenin nasıl olacağı konusunda da farklı sonuçların doğmasına neden olmaktadır.

Kat inşaat işleri kendine özgü hususları içermektedir. Bu hususlara Maliye idaresinin ve yargı mercilerinin birbirinden farklı bakış açıları ile yaklaşımları ve bunun sonucunda farklı kararlar alması, gerek arsa sahibinin gerekse müteahhidin vergisel durumlarının son derece karmaşık bir vaziyet almasına neden olmuştur (Türüt, 2009, s. 169). Birden fazla gayrimenkul alış satışı yapanların tespitinin elektronik ortamda kolaylaşmasından dolayı, konu eskiye oranla daha da önem kazanmaktadır.

Tezin ikinci bölümünde “kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi” KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden, Danıştay ve Mali idarenin görüşleri çerçevesinde anlatılmıştır. Ancak Danıştay’ın ve Maliye idaresinin zaman içinde görüşlerinin değiştiği, Danıştay’ın bazen aynı dönemlerde farklı kararlar verdiği, bazen bir görüşün kararda yer alırken, bazende aynı görüşün kararın “karşı oy” kısmında yer aldığı görülmektedir. Bu nedenle ikinci bölümde Maliye idaresinin ve Danıştay’ın son dönemde ağırlık kazanan görüş ve kararları üzerinden açıklamalar yapılacaktır. Üçüncü bölümde konu ile ilgili değerlendirmelerimize yer verilmiştir. Dördüncü bölüm ise “sonuç” kısmına ayrılmıştır.

1.5. Kat Karşılığı İnşaat İşleri İle Yıllara Sari (Yaygın) İnşaat Ve Onarım İşleri Arasındaki Farklar

İnşaat faaliyeti iki ana grupta incelenebilir. Birincisi “taahhüt” şeklinde yapılan (yıllara sari inşaat faaliyeti), ikincisi de özel inşaat faaliyetidir. Özel inşaat faaliyetinin bir türü olan kat karşılığı inşaat işi, gerek inşaat işi olması ve gerekse birden fazla

takvim yılında sürmesi nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun 42. Maddesinde tanımlanan “Yıllara sari inşaat ve onarma işleri” ne benzetilmektedir.

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde yapılan iş sözleşmede yer alan koşullarına uygun olarak yüklenici firma tarafından, belli bir ücret karşılığında yapılan bir hizmet işidir. Yapılan iş imalat olmakla birlikte, sipariş üzerine yapılmakta olan bir hizmettir ve mülkiyet imalatı yapana değil siparişi verene aittir (Çatıkkaş ve Şuekinci 2016, s. 7). Kat karşılığı inşaat işi ise bir imalattır ve mülkiyet imalatı yapana aittir.

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri için Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 42-44'üncü maddelerinde özel bir vergilendirme rejimi öngörülmüştür (Ülgen, 2009). Bir işin GVK 42 madde kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- 1- Yapılan işin konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- 2- Resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması,
- 3- Birden fazla yıla sirayet etmesi, gerekmektedir (Şenlik, 2015, s. 59).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kazancın tespit esasları ayrıca düzenlenmiştir ve dönemsellik ilkesinin bir istisnasını oluşturur. GVK'nın 1. Maddesinde gelir “*bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı*” olarak tanımlanmıştır. Böylece gelirin her dönemde ayrı ayrı vergileneceğine hükmedilmiştir. Ancak GVK 42-44. Maddelerinde yer alan düzenleme ile yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir, işin bittiği yılın geliri sayılır ve o yılın beyannamesinde gösterilir. Kat karşılığı inşaat işleri için ise herhangi bir özel düzenleme yapılmamış, vergilendirme genel vergilendirme sistemi içerisinde yapılmaya çalışılmaktadır. Ancak yapılan bağımsız bölümlerin maliyeti ancak inşaatın bitimi ile belli olacağından, kat karşılığı inşaat işlerinde maliyet, işin bitimi ile belirlenebilmektedir. Kat karşılığı inşaat işlerinde işin bitimi ile maliyet belirlenmekle birlikte hasılat belli değildir. Satışların yapılması ile birlikte hasılat belli olur ve her yıla ait ortaya çıkan kar / zarar kendi içinde değerlendirilir. Müteahhit satış yaptıkça satış hasılatı ile maliyet bedeli arasındaki farkı gelir olarak hesaplarına yansıtacaktır. Muhasebe kayıtları ise diğer üretim firmaları gibidir.

Kat karşılığı inşaat işleri ve yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinin muhasebe sistemi de birbirinden oldukça farklıdır. Bu farklılığın temel nedeni Kat karşılığı inşaat işlerinde mamul üretimi yapılırken “yıllara sari inşaat ve onarım işleri”nde hizmet üretilmesidir.

Kat Karşılığı inşaat işlerinde hesapların işleyişi, normal üretim işletmelerinden farklı değildir. Aşağıda muhasebe kayıtları ile ilgili örnekler verilmiştir:

	Borç	Alacak
150. İlk Madde Ve Malzeme	XXX	
191. İndirilecek Katma Değer Vergisi		XXX
102. Bankalar		XXX

Açıklama: İlk madde ve/veya malzeme satın alınması.

	Borç	Alacak
710. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	XXX	
150. İlk Madde Ve Malzeme		XXX

Açıklama: İlk madde ve malzemenin üretimde kullanılması

	Borç	Alacak
720. İşçilik Giderleri	XXX	
335. Personele Borçlar		XXX
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar		XXX
361. Ödenecek S.G. Kesintileri		XXX

Açıklama: İşçilik gideri kaydı

	Borç	Alacak
730. Genel Üretim Giderleri	XXX	
191. İndirilecek Katma Değer Vergisi		XXX
102. Bankalar		XXX

Açıklama: Genel Üretim Giderinin Yapılması

	Borç	Alacak
760. Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	XXX	
770. Genel Yönetim Giderleri	XXX	
780. Finansman Giderleri	XXX	
191. İndirilecek Katma Değer Vergisi	XXX	
102. Bankalar		XXX

Açıklama: Genel Üretim Gideri, Pazarlama Satış Dağıtım Gideri ve Genel Yönetim Gideri ve Finansman Gideri Kaydı

760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 770- Genel Yönetim Giderleri 780- Finansman Giderleri hesaplarında biriken tutarlar, normal üretim işletmelerinde olduğu gibi ilgili 600'lü hesaplara, daha sonra dönem kar/zarar hesaplarına aktarılır.

Kat karşılığı inşaat işi yapan işletmede yılsonunda satılmadan kalan bağımsız bölümler tamamlanmamışsa bilançoda stoklar bölümü içinde yer alan bilanço kalemlerinden “151 Yarı Mamuller” kaleminde yer alır. Eğer bağımsız bölüm tamamlanmışsa “152 Mamuller” kalemi içinde gözükecektir.

	Borç	Alacak
152. Mamuller	XXX	
151. Yarı Mamul Üretim		XXX
<i>Açıklama: İnşaatın tamamlanması kaydı</i>		

Bağımsız bölümün arsa sahibine devrinde ise, ilerideki bölümlerde açıklanacağı üzere özellikli bir durum vardır. Arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin maliyeti, tüm inşaat maliyeti içinde hesaplara yansıtılmıştır. Bu nedenle teslim yapıldığında tekrar maliyet yazılması mümkün değildir. Bu durumda, arsa karşılığında yapılan teslim için hasılat da yazılması mümkün değildir. Buna göre fatura kaydının aşağıdaki şekilde yapılması gerekmektedir:

	Borç	Alacak
136. Diğer Çeşitli Alacaklar	XXX	
391. Hesaplanan KDV		XXX
<i>Açıklama: İnşaatın tamamlanması kaydı</i>		

Yıllara sâri inşaat ve onarım işinde ise yapılan hizmet için 740- Hizmet Üretim Maliyeti, faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları için ise 750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri 760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 770- Genel Yönetim Giderleri 780- Finansman Giderleri kullanılmaktadır. 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 2 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre bu hesaplarda oluşan tutarlar “170-178 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri” grubunda yer alan hesapların

borç kısmına yansıtma hesapları ile aktarılır. Bu hesaplarda olunan maliyet, geçici kabul yapıldığında “622- Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına devredilir.

Örneğin yıllara sâri inşaat ve onarım işi yapan firma genel gider yaptığında aşağıdaki muhasebe kaydını yapar:

	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
740-Hizmet Üretim Maliyeti		XXX
191-İndirilecek KDV		XXX
320-Satıcılar		XXX

Dönem içinde 740, 750, 760, 770 ve 780 no'lu hesaplarda biriken giderler , 741, 751, 761, 771 ve 781 no'lu yansıtma hesapları kullanılarak GVK'nın 43'üncü maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde müşterek gider niteliğinde dağıtım tabi tutulur ve yine 170 no'lu aktif bilanço hesaplarına aktarılarak kapatılır. (Elele, 2008)

	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
170. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		XXX
741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı		XXX
751. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı		XXX
761. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı		XXX
771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı		XXX
781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı		XXX

İnşaat maliyetlerinin oluşturulması ve müşterek giderlerden inşaatlara dağıtım yapılması (Elele; 2008)

“Yıllara sari inşaat ve onarım işleri” için kullanılan 170 nolu hesaplar, ilgili işin bittiği yılda 622 Satılan Hizmet Maliyetleri hesabına aktarılır.

	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
622. Satılan Hizmet Maliyeti		XXX
170. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		XXX

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri, en baştan belli bir kişiye yapılan hizmettir. Hizmetin ifa edilmesi sırasında finansman ihtiyacı işin sahibi (hizmet verilen kişi) tarafından “hak ediş” olarak yapılan ödemelerle sağlanır. Hizmeti gerçekleştiren işletme elde ettiği hasılatı (hak edişlerin toplamından) yaptığı giderleri düşerek kazancını bulur ve işin bittiği dönemde beyan eder. İşin yıllara yaygın olduğu düşünüldüğünde, vergilendirmenin işin bittiği dönemde yapılmasının getirdiği vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek ve vergi tahsilatının güvenliğini sağlamak amacıyla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15. Maddesi hükmüne istinaden hakke diş ödemelerinden, işin bittiği yıl yapılacak vergilendirmeye mahsuben, işveren tarafından vergi kesintisi (stopaj) yapılması öngörülmüştür (Ülgen, 2009). Kat karşılığı inşaat işinde müteahhit kendi nam ve hesabına üretim yapar. Ücret karşılığı yapılmaz, elde edilen bedel bağımsız bölüm satışı sonucu kazanılan satış hasılatıdır. Üretimin bir kısmını arsa sahibine arsa maliyeti olarak verir, bir kısmı ise kendi uhdesinde (işletme stoğunda) kalır ve bunların pazarlamasını yapar. Alıcılar ya üretim gerçekleşirken veya gerçekleşikten sonra üretilen ürünü satın alırlar.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E.2004/229, K.2005/55 sayı ve 1.4.2005 tarihli kararında, kat karşılığı inşaat işlerinin 193 sayılı GVK'nın 42 ila 44. maddelerinde yer alan “yıllara sari inşaat ve onarma“ işi olarak değerlendirilemeyeceği yönünde karar vermiştir. Kararda; kat karşılığı inşaat işinde tahsil edilen bedelin istihkak değil, satış bedeli olduğu belirtilmiştir. Ayrıca kararda bu tür inşaatların herhangi bir kıymet imali ve satışından farkı olmadığı ve kazanç tespitinin yıllık olarak ve maliyetle satış bedelinin karşılaştırılması suretiyle kazancın dönemselliği ilkesine göre yapılması gerektiğine karar verilmiştir. Maliye idaresi de tıpkı Danıştay gibi kat karşılığı inşaat işlerinin, GVK'nın 42 ila 44. Maddeleri arasında düzenlenen “Yıllara sari İnşaat ve Onarım İşleri” olmadığı konusunda benzer kararlar vermektedir.

2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşmenin Türü İle İlgili Maliye İdaresi Ve Danıştay'ın Görüşü

Sözleşmenin tanımı 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 1. Maddesinde “*Sözleşme tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur.*” şeklinde yapılmıştır. Sözleşme iki taraflı bir hukuki işlemdir. Kat karşılığı olarak inşa edilen bağımsız bölümlerin satışı ile ilgili kazancın vergilendirilmesi, yapılan sözleşme türü Kat Mülkiyeti Kanununu, Borçlar Kanunu'nu ve Vergi Kanunlarını ortak olarak ilgilendirdiği için ayrı bir özellik taşımaktadır (Altınışik, 2014). Bu nedenle bu tür sözleşmelerin hukuki niteliği üzerinde Maliye idaresi ve yargı içtihatları arasında ihtilaf vardır. Öte yandan sözleşmenin hukuki niteliğinin farklı belirlenmesi, tarafların vergilendirilmesi hususunda farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Maliye idaresi konuya ilişkin olarak görüşlerini 1 nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde açıklamıştır. Söz konusu tebliğe göre kat karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Karşılıklı olarak gerçekleşen iki teslimden birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya iş yeri (bağımsız birim) teslimidir (Gündüz, 2010). Tebliğe göre kat karşılığı inşaat işi nedeniyle arsanın müteahhide teslimi, mülkiyetin karşılıklı naklini içerdiğinden trampa hükmündedir (Şen, 2011). 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 328. Maddesi hükmüne göre ise “*Trampa satış hükmündedir*”.

Danıştay'ın, sözleşmenin türü konusunda Maliye idaresinin yukarıda belirtilen görüşlerine aykırı olan kararları bulunmaktadır. Danıştay kat karşılığı inşaat sözleşmesinin trampa niteliğinde olduğunu kabul etmemekte ve sözleşmenin “kendine

özgü” bir sözleşme olduğunu kabul etmektedir. Danıştay’ın görüşünü şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Satış sözleşmesine ilişkin hükümler, trampa (mal değişim) sözleşmesine de uygulanır. Trampa (mal değişim) sırasında malların niteliklerinde bir değişiklik olmamaktadır. Bir kişinin arsası karşılığı bağımsız bölüm sahibi olmasında ise durum farklıdır. Üzerine inşaat yapılan arsanın mülkiyeti başlangıçta tamamen arsa sahibine ait olsa dahi, müteahhitle yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre inşaat başlanırken arsa paylara bölünmekte, müşterek mülkiyete esas bu paylar üzerinde inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme yükümlülüğü (kat irtifakı) doğmaktadır. İnşaat tamamlandıktan ve her kat bağımsız bölüm haline gelip, kişisel mülkiyete geçildikten sonra dahi, o bağımsız bölümlere ait arsa payları, bağımsız bölümlere bağlı olarak devam etmekte, ana gayrimenkulün ortak sayılan yerlerinde, kat malikleri müştereken tasarrufta bulunabilmektedir. O halde, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyeti kişisel olmaktan çıkmakta, kendisine intikal eden katlara bağlı olarak müşterek mülkiyet hükümlerine göre, arsa payı oranında, diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girmektedir. Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını gerektiren ve hukuki statüsü tamamen değişik olan bu durumun trampa hükümleri ile ilişkilendirilmesi de düşünülemez.

- Bu durumda, kat karşılığı inşaat, Borçlar Kanunu’nda tanımlanan satım veya trampa akdi niteliğinde olmadığı, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması durumu, hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü bir hukuki muameledir.

2.2. Genel Olarak Gayrimenkul Satışlarında Kazancın Türünün Tespiti

Bu bölümde genel olarak gerçek kişilerin çeşitli nedenlerden elde ettikleri ve elden çıkarmalarından doğan kazancın niteliği ve vergilendirilmesi hakkında, Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümler ve bu hükümler ile ilgili Danıştay ve Maliye idaresinin görüşleri incelenecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. Maddesinde gelir “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanunu 1. Maddesinin 1. bendinde “sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıklarının Kurumlar Vergisine tabi olacağı hükmedildikten sonra 2. bendinde kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğuna hükmedilmiştir. Kurumlar vergisi asıl itibariyle tüzel kişilerin gelir vergisinden ibarettir denilebilir (Örmeci, 1994). Öyleyse Gelir üzerinden alınan vergiler Türk vergi sisteminde Gelir Vergisi Kanunu’nda ve Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiştir.

Bir verginin konusu, verginin neyin üzerinden alınacağını belirtir. Her vergi kanununda öncelikle verginin konusu belirtilir. Nitekim gelir vergisinin 1. Maddesinde Gelir Vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleri olduğuna hükmedilmiştir. Kurumlar Vergisi kanununun 1. maddesinde sayılan kurumların kazançları kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Katma değer vergisinin 1. Maddesinde Katma Değer Vergisinin konusunun ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ile diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergiyi doğuran olay ise, verginin konusu olan şeylerin elde edilmesi, kullanılması, alınması veya satılması gibi işlemlerdir. Gelir vergisinde gelirin elde edilmesi, Kurumlar Vergisinde kurumun kazanç elde etmesi, Katma Değer Vergisinde mal ve hizmet teslimi vergiyi doğuran olaydır (Örmeci, 1994).

193 sayılı gelir vergisi kanununun 1. Maddesinde gelirin tanımı yapılmış, ikinci maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar 7 grup halinde sayılmıştır. Bunlar;

1. Ticari Kazanç (GVK Mad. 37)
2. Zirai Kazanç (GVK Mad. 52)
3. Ücretler (GVK Mad. 61)
4. Serbest Meslek Kazancı (GVK Mad. 65)
5. Gayrimenkul Sermaye İradı (GVK Mad. 70)
6. Menkul Sermaye İradı (GVK Mad. 75)

7. Diğer Kazanç ve İratlar (GVK Mad. 80)

Yukarıda 7. Grupta yer alan “Diğer kazanç ve iratlar” GVK’nın 80. maddesinde tarif edilmiş ve bu tür kazançlar iki kısma ayrılmıştır.

- Değer artış kazançları: GVK Mükerrer 80. Maddesinde sayılan, gayrimenkul ve gayrimenkul olarak tescil edilen mal ve haklar dahil olmak üzere, mal ve hakların yine aynı maddede belirtilen şartlarda elden çıkarılmasından doğan kazançlardır.

- Arızı kazançlar: GVK’nın 82. Maddesinde sayılan faaliyetlerin arizi olarak yapılmasından elde edilen kazançlardır.

Bu 7 grup gelirin her birine mezkûr kanunun 3. Kısımında ayrı bölümlerde ve sırasıyla yer verilmiştir. Her bir bölümde ilgili olduğu gelir grubunun tarifi, özellikleri, istisna ve muafiyetler, hesaplanma şekli, kapsamı gibi vergilendirme için gerekli hükümlere yer verilmiştir. Dolayısıyla bir gelirin hangi tür kazanç olduğunu tespit etmek ve uygulama şartları için Gelir Vergisi Kanununun 3. Bölümünde yer alan maddelerin hükümlerine bakmak gereklidir. Bu hükümlere göre gelirin elde edilmesi “tahakkuk” ve “tahsil” esasına bağlanmıştır.

Kat karşılığı inşaat işlerinin ilgili olduğu gelir türleri “ticari kazanç” ve “diğer kazanç ve iratlar” grubunun bir alt bölümü olan “değer artış kazancı”dır. Ticari kazançta elde etme “tahakkuk esası”na, diğer kazanç ve iratlar ise “tahsil esası”na dayalıdır.

Diğer kazanç ve iratlar arasında yer alan değer artış kazançlarının neler olduğu ise kanunda “sayma” yoluyla belirtilmiştir. GVK mükerrer madde 80. maddenin 6. Bendinde ivazsız iktisap edilenler hariç gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde satılması halinde elde edilen kazancın değer artış kazancı olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Ticari kazanç ise kanununun 37. Maddesinde tanımlanmıştır. Maddede “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*” şeklinde belirleme yapıldıktan sonra hangi kazançların ticari kazanç olduğu, hiçbir tereddüte mahal

vermemek için sayma yoluyla belirlenmiştir. Maddenin 4. Bendinde “ 4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;” denilerek gayrimenkul alım ve satım işlerinin devamlı olarak yapılmasının ticari kazanç olduğuna hükmedilmiştir.

Kat karşılığı inşaat işlerinin de 4. bende “Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleri” içerisinde yer aldığı da tabiidir (Müteahhit açısından faaliyetin söz konusu 4. Bende girdiği yani gayrimenkullerin “alım, satım ve inşaa işleri” ile uğraştığı açık iken arsa sahibi açısından arsanın/arsaların devri ve sonrasında bağımsız bölümlerin elden çıkarılması durumunda ticari kazancın oluşup oluşmadığı hususu ise ilerleyen bölümlerde görüleceği üzere her zaman açık değildir).

Örneğin bir kişinin aldığı gayrimenkulü 3 yıl geçtikten sonra satması durumunda;

- Söz konusu kişi tarafından yapılan işlem GVK'nın 37. Maddesinde yer alan “ticari kazancın tanımı” içerisinde yer almadığından söz konusu kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilemez. Ticari kazancın tanımı, 193 Sayılı Gelir vergisi kanununun 37. Maddesinde “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar” olarak yapılmıştır. Bu tanıma ek olarak bazı faaliyetlerden doğan kazançların da ticari faaliyet sayılacağı belirtilerek, Maddenin 2. fıkrasının 4. bendinde gayrimenkullerin alım satımı ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançların ticari kazanç olduğuna açıkça hükmedilmiştir. Tek bir satış nedeniyle devamlılıktan söz edilmesi mümkün değildir.

- GVK'nın 3. Bölümünün 7. Kısımında yer alan “Diğer kazanç ve iratlar” bölümünde yer alan GVK'nin Mükerrer 80. Maddesinin 6. Bendinde ivazlı iktisap edilen gayrimenkullerin satışından doğan kazancın “Diğer kazanç ve iratlar” gurubu içerisinde yer alan “Değer artış kazancı” olduğunu görürüz. Maddede satış kazancının vergilendirilmesi için 5 yıl içinde elden çıkarılması gerektiği belirtildiğinden söz konusu gayrimenkulün satışı vergilendirilecektir. Ancak daha sonraki maddelerde bu vergilendirmenin nasıl yapılacağı (hesaplamanın nasıl yapılacağı, istisna tutarı vs.) açıklanmıştır. Dikkat edilirse iktisabın ivazlı olması şartı vardır. Eğer söz konusu ev ivazsız iktisap edilmişse (örneğin miras, bağış, hediye gibi) bu durumda Mükerrer 80. Maddesinin 6. Bendinde yazılı “ivazsız iktisap edilenler hariç” şartı gereği

gayrimenkulün satışından elde edilen kazanç, ne zaman satılırsa satılsın gelir vergisine tabi tutulmayacaktır (Bayraklı, 2000). Ancak değer artış kazancı ile ticari kazanç farklı iki kazanç türü olduğundan dolayı, değer artış kazancına girip girmemesi, ticari kazanç konusuna girip girmeyeceği konusunda değerlendirme yapılmasını engellemez. Ticari kazanç ile ilgili bölümde açıklanacağı üzere GVK 37/4’de “*Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden...*” elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılır hükmünde yer alan “*...satım...işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden...*” ifadesini gerekçe göstererek, malikin satış işlemleri varsa bu satışlar Maliye tarafından bir de ticari kazanç yönünden değerlendirilmekte ve duruma göre ticari kazançta sokulmaktadır. Danıştay ise ileriki bölümlerde açıklanacağı üzere farklı görüştedir.

Arsa sahibinin, müteahhide verdiği kat karşılığında aldığı dairelerin satışını yapmaması halinde, Gelir Vergisi ile ilgili bir mükellefiyeti söz konusu değildir (Kızılot, 2014, s. 474). Ancak bir veya birden fazla satış yapması halinde kazancın türünün yukarıdaki şekilde tespiti önem arz etmektedir.

2.2.1 Genel Olarak Gayrimenkul Satışlarının Değer Artış Kazancı Olarak Değerlendirilmesi

GVK’nın 2 maddesinin 7. Bendinde sayılan “Diğer kazanç ve iratlar” süreklilik arz etmeyen, arizi olarak elde edilen, kişilerin mal varlıklarında kendiliğinden meydana gelen kazanç ve iratlardır. Bu gelir türünün temel özelliği devamlılık arz etmemesidir (GİB, 2014).

Diğer kazanç ve iratlar, GVK’nın 80. Maddesinde “değer artış kazançları” ve “arizi kazançlar” olmak üzere iki alt ayrıma tabi tutulmuştur. Hangi kazançların vergilendirileceği bu ayrımların içinde sayılmıştır.

GVK’nın mükerrer 80. Maddesinde açıklanan değer artış kazançları, kısaca belirtmek gerekirse ivazlı elde edilen mal ve hakların beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlardır. “Arizi kazançlar” ise GVK’nın 82. Maddesinde sayılan ve arizi olarak elde edilen kazançlardır.

GVK'nın Mükerrer 80. Maddesinde hangi kazançların değer artış kazancı olduğu sayılmıştır. Maddede gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğuna hükmedilmiştir.

Şahsi ihtiyaç nedeniyle veya servetin korunması amacı ile iktisap edilen, kazanç elde etme amacı gütmeyen, bir ihtiyacın giderilmesi amacıyla yapılan elden çıkarma işlemi değer artış kazancı olarak vergilendirilir (Antalya VDB, 2011).

Bazı durumlarda ise gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları vergilendirilmezler. Bu durumlar kısaca aşağıda özetlenmiştir:

- 193 sayılı GVK'nın mükerrer 80. Maddesinin 6. bendinde gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak beş yıl geçtikten sonra elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmez.

- İkinci durum gayrimenkulün elde ediliş şekli ile ilgilidir. Söz konusu bendin parantez içi hükmünde ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla gayrimenkullerin ivazsız şekilde (hibe, bağış, miras vs. yoluyla) iktisap edildikten sonra elden çıkarılması değer artışı kazancının konusuna girmemektedir.

- Üçüncü durumda ise Mükerrer 80 inci maddede yazılı istisna tutarının altında elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmez.

2.2.2 Genel Olarak Gayrimenkul Satışlarının Ticari Kazanç Olarak Değerlendirilmesi

Ticari kazancın tanımı, 193 Sayılı Gelir vergisi kanununun 37. Maddesinde "*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar*" olarak yapılmıştır. Maddenin 2. fıkrasının 4. bendinde gayrimenkullerin alım satımı ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançların ticari kazanç olduğuna açıkça hükmedilmiştir. Bu düzenlemeye göre, gayrimenkul alım satımı faaliyeti bir organizasyon içinde devamlı yapılması halinde ticari faaliyet olarak kabul edilecektir.

Danıştay bir kararında GVK 37. Maddesinde yer alan devamlılık koşulunun nasıl gerçekleştiğini tanımlamıştır. Bir işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi veya önceki vergilendirme dönemlerinde yapılmış olması durumunda devamlılık unsurundan bahsedileceği belirtilerek, kazanç doğuran işlemin çokluğunun devamlılık unsurunu belirleyen en temel ölçü olduğuna karar verilmiştir. Karara göre devamlılık şartı gerçekleştikten sonra bu işlemin kazanç sağlama amacı gütmeyeceğinin ispat yükümlülüğü ise mükellefe aittir (Danıştay 3. Daire: 1).

Maliye idaresinin de görüşünü yansıtan bir özalgede ise devamlılık unsuru Danıştay görüşü ile paralel olarak tanımlanmıştır. Devamlılıktan maksadın aynı dönemde birden fazla veya birden fazla dönemde yapılan gayrimenkul satış işlemlerinin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir (Eskişehir VDB, 2010).

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanarak, gayrimenkul alımı-satımı işlerinde ticari kazancın varlığı için şu üç unsura bakılması gerektiği söylenebilir. Bunlar:

1- Gayrimenkul satışı, ticari bir organizasyon içerisinde tek bir defa dahi yapılsa, elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilir (GİB, 2008, s. 2). Örneğin bir emlakçı bir takvim yılı içinde tek bir satış dahi yapsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Halbuki aynı satışı gayrimenkul alım satımı ile devamlı uğraşmayan bir kişi yapsa GVK mükerrer madde 80 kapsamında vergilendirilir veya şartları varsa vergilendirilmez.

2- Ticari organizasyonun varlığının tam olarak tespit edilemediği durumlarda, faaliyette devamlılığa bakılır (GİB, 2014, s. 2). Danıştay ve Maliye idaresinin ortak yaklaşımı uyarınca, bu konudaki objektif ölçü alım satım işleminin (muamelenin) çokluğudur (Türüt, 2009, s. 221).

3- Alım satım muamelelerinin çokluğu durumunda ikinci olarak işlemin hangi amaçla yapıldığının tespit edilmesi gerekir (GİB, 2011, s. 5). Kazanç sağlama amacı gütmeyen, şahsi ihtiyacın karşılanması veya servetin korunması amacıyla yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilmezler (Antalya VDB, 2011).

Özet olarak gayrimenkul satışlarının ticari kazanç kapsamında değerlendirilip değerlendirilmemesinde bakılacak unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- *Ticari bir organizasyonun varlığı*. Eğer ticari organizasyonun varlığı şekli ve maddi unsurları açıkça belli değilse kazanç türü “faaliyetteki devamlılık” ve “satışın hangi amaçla yapıldığı” unsurlarına göre tespit edilir.

- *Faaliyette devamlılık*. Devamlılık unsurunu belirleyen en belirleyici ölçüt kazanç doğuran işlem sayısındaki çokluktur.

- *Satışın hangi amaçla yapıldığı*. Kazanç sağlama amacıyla yapılan alım-satım işlemlerinin ticari kazanç kapsamında; şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacıyla gerçekleştirilen alım-satım işlemlerinin ise değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Her ne kadar GVK Md. 37. maddesinin 2’nci fıkrasının 4 üncü bendinde gayrimenkul alım, satım ve inşa işleriyle “devamlı olarak uğraşma” koşulundan başka dikkate alınması gereken emredici bir hükme yer vermemiş olsa da, Danıştay ticari kazancın varlığını değerlendirirken devamlılık unsurundan başka kriterler aramakta, ticari salt devamlılık unsuruna bağlamamakta, ticari faaliyetin ve ticari gayenin varlığını tespit için başkaca kriterleri de değerlendirmeye tabi tutmaktadır (Güllü ve Çelik , 2015). Danıştayın vermiş olduğu kararlarda gayrimenkul edinimini üç nedene bağladığı görülmektedir. Bunlar;

- 1- Kişisel gereksinim
- 2- Servetin korunması
- 3- Kazanç sağlama

Danıştay’a göre kişisel gereksinim nedeniyle gayrimenkul edinimi sınırlı sayıda. Servetin korunması amacıyla edinim ise tekrar satışı gerektirmez. Ancak yine de bazı nedenlerden servet nakde dönüştürülmek zorunda kalınabilir. Servetin nakde dönüştürülmesini haklı ve gerekli kılan nedenler kanıtlanmadığı takdirde işlem sayısındaki çokluk, kazanç sağlama amacının da göstergesi olarak kabul edilmektedir.

Dolayısıyla devamlılık unsurunu gerçekleştirecek şekilde satış yapan mükellef, eğer satışlarının nedenini kazanç sağlama dışındaki nedenlerle yaptığını kanıtlayamadığı takdirde, yaptığı satışların ticari kazanç olarak vergilendirilmesini kabul etmektedir.

2.3. Kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibinin gelir/kurumlar vergisi açısından durumu:

Kat karşılığı inşaat işinde, gerçek kişi arsa sahibi için iki aşamalı vergilendirme söz konusudur. Bu aşamalardan; Birinci aşama, arsa payını müteahhide devretmesi aşamasında elde ettiği kazançtır. İkinci aşama ise elde ettiği bağımsız bölümlerin devredilmesi karşılığında elde ettiği gelirin vergilendirilmesidir. Örneğin Bay A adlı kişi 2013 yılında aldığı arsayı 2017 yılında kat karşılığı olarak Müteahhitte vermiş olsun ve karşılığında aynı yıl 40 adet daire almış olsun.

Arsanın verilerek bağımsız bölüm alınması vergilendirmenin birinci aşamasıdır ve bu aşama ile ilgili Maliye idaresi ve Danıştay arasında aşağıda açıklanacağı üzere farklı düşünce ve kararlar vardır. Aşağıda ilk olarak arsa sahibinin arsasını müteahhite devretmesi ve karşılığında bağımsız bölüm alması durumunda vergilendirme anlatılacaktır. Ancak kısaca belirtmek gerekirse Maliye idaresi arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan sözleşmeyi trampa sözleşmesi olarak kabul etmekte ve arsa sahibinin bağımsız bölüm elde etmesini yeni bir iktisap olarak görmektedir. Danıştay kat karşılığı inşaat sözleşmesinin trampa niteliğinde olduğunu kabul etmemekte ve sözleşmenin “kendine özgü” bir sözleşme olduğunu kabul etmektedir. Danıştaya göre bu durum yeni bir iktisap değildir, servetin biçim değişimidir. Maliye idaresi ile Danıştay arasındaki “yeni iktisap” olup olmadığı hususunda görüş ayrılığı, farklı vergisel durumların ortaya çıkmasına da neden olmaktadır.

İkinci aşamada artık Bay A adlı kişinin 40 adet dairesi vardır. 2017 yılında elde ettiği bu daireleri kısmen veya tamamen satışında yeni bir vergilendirme gündeme gelecektir. Aşağıda arsa sahibinin elde ettiği bağımsız bölümleri elden çıkarması durumunda nasıl bir vergilendirme olduğu detaylıca açıklanacaktır.

İki kurum arasında uyuşmazlığın nedeni arsa sahibi ve müteahhit arasından yapılan sözleşmenin türünün farklı bakış açıları ile değerlendirilip, sözleşme türünün farklı olarak belirlenmesi ve bunun sonucunda farklı vergilendirme yöntemlerinin belirlenmesi olarak görünmektedir.

2.3.1 Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin, Arsa Payını Müteahhide Devri İle Bağımsız Bölüm Almasının Vergilendirilmesi

Gayrimenkullerin elden çıkarılması eğer bir ticari faaliyet çerçevesinde yapılıyorsa elde edilen kazanç ticari kazanç, ticari kazanç çerçevesinde yapılmıyorsa elde edilen kazanç “değer artış kazancı” çerçevesinde değerlendirilecektir. Hangi satışların ticari kazanç kapsamında hangi satışların ise değer artış kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği ile ilgili ayrıntılı değerlendirme önceki bölümlerde yapılmıştır.

Bu bölümde “Ticari Faaliyet Kapsamında Teslim Edilmeyen Arsanın Devri Halinde Vergilendirme” ve “İktisadi İşletmenin Aktifine Kayıtlı Arsanın Devri Halinde Vergilendirme” konuları açıklanmaya çalışılacaktır.

2.3.1.1. Ticari Faaliyet Kapsamında Teslim Edilmeyen Arsanın Devri Halinde Vergilendirme

Ticari faaliyet kapsamında teslim edilmeyen arsanın devri halinde vergilendirme konusunda Maliye idaresi ve Danıştay arasında derin bir görüş ayrılığı vardır. Konu ile ilgili Maliye idaresinin ve Danıştayın görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

Değer artış kazancında vergiyi doğuran olay GVK mükerrer madde 80’de elden çıkarma fiilinin gerçekleşmesine bağlanmıştır. Böylece;

- Maliye idaresinin görüşüne göre arsa sahibinin arsa payı karşılığında bağımsız bölüm elde etmesi ile ilgili sözleşme “trampa” sözleşmesidir ve trampa işlemi yapılmaktadır. GVK mükerrer madde 80’de trampa ise “elden çıkarma”nın bir türü olarak sayılmıştır. Yani trampanın gerçekleşmesiyle “elden çıkarma” fiili ve bu fiille birlikte vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir.

- Danıştay ise sözleşmenin kendine özgü bir sözleşme olduğunu ve servetin biçim değiştirmesi olarak kabul edilmesi gerektiğini, sözleşmenin trampa olarak kabul edilemeyeceğinden dolayı “elden çıkarma”nın ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediğini verdiği çok sayıda kararda kabul etmektedir. (Danıştay VDDK, 2004)

Örneğin bir kişi 2012 yılında aldığı 430.000,00 TL tutarındaki arsayı 2013 yılında müteahhide vermiş, 2015 yılı Temmuz ayında ise karşılığında 600.000,00 TL tutarında 4 adet daire teslim almış olsun. Bu durumda;

- Maliye 2015 yılı Kasım ayında arsanın bağımsız bölümler ile trampa edildiğini, GVK Mükerrer madde 80’e göre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini ve oluşan değer artış kazancının vergilendirilmesi gerektiği görüşündedir.

- Danıştay, üstteki örnekte olduğu gibi kişinin kat karşılığı bağımsız bölüm edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve bağımsız bölüm elde etmesi hususunda Maliye İdaresiyle tamamen farklı bir görüşü benimsemiştir. Üstteki örnek için Danıştay yapılan sözleşmenin trampa sözleşmesi niteliğinde olmadığını, trampa sözleşmesi olmadığından dolayı “elden çıkarma” fiilinin ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği, yapılan faaliyetin servetin biçim değiştirmesi olduğunu kabul etmesi nedeniyle, ortada elde edilen bir gelir olmadığı yönünde kararlar vermektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri konu ile ilgili bir kararında; bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğuna karar vermiştir (Danıştay VDDK, 2004).

Danıştay’ın neredeyse içtihat haline gelmiş bu anlayışının dayandığı temel noktalar şunlardır (Türüt, 2007, s. 175-178) :

- Yapılan sözleşmenin niteliği trampa değildir ve hukuki açıdan birçok işlemi içeren tamamen kendisine özgü bir hukuki muameledir.

- Üzerine inşaat yapılması şartıyla müteahhide bırakılan arsanın her türlü tasarruf hakkı ve mülkiyet devredilmemektedir. Yalnızca inşaat yapmak üzere müteahhidin kullanımına terk edilmektedir. Bu durumda müteahhidin arsa sahiplerine

verdiği bağımsız bölümlerle, inşaat yapılmak üzere müteahhide bırakılan arsanın trampa edildiğinin kabulüne imkân bulunmamaktadır.

- Kişinin kat karşılığı bağımsız bölüm edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve bağımsız bölüm elde etmesi servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesidir.

Arsa sahibinin bu faaliyeti **servet edinme** amacına yönelik bulunması nedeniyle ortada elde edilen bir gelir yoktur.

2.3.1.2. İktisadi İşletmenin Aktifine Kayıtlı Arsanın Devri Halinde Vergilendirme

İktisadi işletmenin aktifine kayıtlı arsanın devri ve karşılığında bağımsız bölüm alınması durumunda vergilendirme ticari kazanç olduğundan, gerçek kişi mükellefleri Gelir Vergisi hükümlerine göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 1. Maddesinde sayılan tüzel kişiliğe sahip işletmeler ise Kurumlar Vergisi hükümlerine göre vergilendirilir

Gelir Vergisinin konusu gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelir Vergisinin konusu gerçek kişilerin elde ettiği gelir iken Kurumlar Vergisinin konusu kurumların elde ettiği gelirdir. Kurumlar Vergisi Kanununun 1. Maddesine göre sermaye şirketlerinin kazançları kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar vergisine tabi kurumların safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6/2 maddesinde kurumların her türlü kazancının “ticari kazanç” olduğu hüküm altına alınmıştır. Yani verginin doğduğu tarih, verginin matrahı gibi hususlar aynı şekildedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesinde de her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, şirket aktifine kayıtlı gayrimenkulün kat karşılığında elden çıkarılmasından doğan kazanç ticari kazançtır.

2.3.1.2.1 Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere Maliye idaresi, arsanın müteahhide kat karşılığı verilmesini ve müteahhidin de inşaat sonunda anlaşmalarına göre daireyi veya binayı şirkete vermesini trampa olarak görmektedir. Trampa ise KDV kanununun 2/5. Maddesi gereği iki ayrı teslim hükmündedir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olur.

Trampa (mal değişimi) sözleşmesinde kural olarak, karşılıklı değiştirilen malların birbirleriyle eşit değerinde olması gerekir. Müteahhit ürettiği ürünü, arsa ile trampa etmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, arsanın maliyeti, kat karşılığında teslim edilen bağımsız bölümlerin maliyetinin olması nedeniyle, bu maliyet ancak inşaatın bitmesi ve bağımsız bölümlerin teslimi ile belli olur. Bu tarihten önce kar veya zarar hesaplanamaz. Bu görüşte olan Maliye idaresi arsanın müteahhide tesliminin devir tarihi ile değil bağımsız bölümlerin teslim tarihi itibarıyla yapıldığını kabul etmektedir (Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, 2004). Maliye idaresi bu konuda 08/08/2011 tarih ve 60 nolu KDV sirkülerinde “..müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle..” birlikte gerek arsa teslimi ve gerekse müteahhit açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini belirtmiştir. Dolayısıyla müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölümleri teslim ettiği tarihte vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ve bu tarih itibarıyla fatura düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

2.3.1.2.2 Arsa Sahibi Ticari İşletmenin Kazancınının Hesaplanması

Ticari kazançta vergilendirme tahakkuk esasına bağlı olarak yapılmaktadır. G.V.K.'nın, bilanço usulünde ticari kazancın tespiti ile ilgili 38. Maddesine göre dönem başındaki özsermaye ile dönem başındaki özsermaye arasındaki fark dönem kazancı sayılır.

Bu maddenin lafzında “tahakkuk esası”ndan söz edilmemesinin nedeni, tahakkuk esasının bu sistemin özünde mevcut olmasıdır. (Örmeci: 1994). Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul kanunu'nun 192. maddesinin 4. fıkrasında da, aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil

edeceği belirtilmiştir. Sermaye işletme sahiplerinin işletmeye koyduğu değerler iken bu değer işletmenin çalışmaları sonucu değişebilir. Mesela zsermaye işletme çalışmaları sonucu artıp azalabilir. 213 sayılı Vergi Usul kanunu'nun 192. maddesinin 4. Fıkrasına göre zsermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamları denkleşir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi zsermayenin parçası sayılırlar.

$$\text{zsermaye} = (\text{Mevcutlar} + \text{Alacaklar}) - \text{Borçlar}$$

zsermaye bu tanımla ortakların şirketteki haklarını göstermektedir. Mesela 500.000,00 TL sermaye ile işe başlayan bir şirket söz gelimi 3 yıl boyunca kar ettiğini dşunelim. Ortaklar artık işletmede koydukları sermayeden daha yüksek bir değere sahiptirler. Bu değer “zsermaye”dir. Bu denge içinde mevcutları ve alacakları artıran her Şey zsermayeyi de arttırır. Dönem sonu zsermaye ile dönem başı zsermaye arasındaki müspet fark ise işletmenin dönem kârıdır. İşletmenin aktifinde kayıtlı bir değerin çıkması ve bunun yerine daha yüksek bir değerden kayıt yapması “mevcutlar”ın artması ve dolayısıyla zsermayenin artması demektir.

Örneğin 2016 yılında ortaklar sermaye olarak 500.000, 00 TL koymuş olsun ve şirket faaliyetine başlasın. şirket eğer o yıl 200.000,00 TL kar elde ederse, şirketin öz sermayesi o yılın sonunda 700.000,00 TL olur. Aradaki fark 200.000,00 TL vergilendirilir. şirket eğer 200.000,00 TL zarar etseydi, zsermaye 300.000,00 TL olacaktı.

Arsa sahibi iktisadi işletmenin elde ettiği gelir 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267. Maddesine göre emsal bedeli (arsa payı dâhil) tespit edilen arsanın bedelinden, arsanın işletme aktifinde kayıtlı değerinin çıkarılması sonucu bulunarak kayıtlara yansıtılır. İşletmelere ait gayrimenkullerin aktife kayıtlı değeri maliyet bedelidir. Buna göre arsanın aktife kayıtlı değerine ile teslim aldığı daire veya isyerlerinin değerine arasındaki fark ticari işletmenin kazancıdır. Arsa payı her bağımsız bölüm için dağıtıldığından dolayı ticari işletmenin iktisap ettiği bağımsız bölümlere isabet eden arsa payı, müteahhitte devretmediği arsa payına karşılık gelmektedir. Bu nedenle müteahhitten alınan bağımsız bölümlerin, müteahhitte devretmediği arsa payı yer

aldığından, artık arsa sahibi şirket açısından arsa bulunmamaktadır ve iktisap edilen bağımsız bölümler arsa payı dâhil değeri üzerinden kaydedilmektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/03/2015 tarih ve 27575268-105[229-2012-9398]-307 sayılı özelgesinde kısaca;

- İşletmenin aktifinden çıkardığı arsa karşılığında bağımsız bölümler (daire, dükkân vs.) ve/veya belli bir miktar para aldığı,

- Ticari işletmenin müteahhide devretmediği arsa payı, müteahhitçe verilen dairelere isabet ettiğinden arsanın kendisinde kalan kısmı, kendisinde kalan bağımsız bölüme isabet ettiği, bu nedenle işletmenin elde ettiği bağımsız bölümleri arsa payı dahil olarak kaydetmesi gerektiği hususları belirtilmiştir.

Örneğin müteahhit ile anlaşma gereği arsanın %70'i müteahhite verilmiş ve karşılığında 5 adet bağımsız bölüm alınmış olsun. Artık bu 5 bağımsız bölümü isabet eden arsa payı %30'dur. Dolayısıyla arsa sahibi iktisadi işletmenin elinde arsa payı %30 olan 5 adet bağımsız bölüm bulunmaktadır. Daha önce de açıklandığı üzere arsa payı, bağımsız bölüme tahsis edilmiş ve bağımsız bölümün ayrılmaz bir parçasıdır.

Vergi Usul Kanununun 269. Maddesine göre iktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Mezkûr kanununun 270. Maddesine göre ise maliyet bedeline satın alma bedeli ve satın almaya bağlı bazı giderlerin (emlak alım gibi) gireceğine hükmedilmiştir.

Buraya kadar yapılan açıklamalara göre, 2012 yılında maliyet bedeli olarak 110.000,00 TL olarak kayıtlı bir kat karşılığında, kat karşılığı sözleşme sonucu 200.000,00 TL tutarında bağımsız bölüm satın alındığında, şirketin mevcutlarında (aktif değerinde) bir artış ve dolayısıyla özsermayesinin artarak dönem karının artacağı anlatılmıştır. (Mevcutlarda artış dönem sonu özsermayeyi olumlu etkileyecek ve dönem kârıda olumlu etkilenecektir.) Arsa sahibi açısından bağımsız bölümlerin maliyeti, arsanın satış bedelidir. Başka bir deyişle, arsa sahibi tarafından iktisap edilen bağımsız bölümler maliyeti, müteahhit tarafından fatura edilen tutara eşit olacaktır (Şenlik, 2015, s. 843).

Başka bir anlatımla, muhasebe denkliği açısından, işletme aktifinde bir artış, işletmenin pasif tarafında bir artışa neden olacaktır. Eğer bu artış söz gelimi aktifte bulunan bir değer artışında meydana geldiyse bu pasif tarafında gelir olarak yansıtılacaktır. Tıpkı işletme aktifinde kayıtlı dövizin değerinin artması sonucu aktif tarafındaki artış nedeniyle pasif tarafta gelir yazılması gibi.

İktisadi işletme aktifinde kayıtlı arsanın değeri iktisadi işletme açısından arsanın kayıtlı değeri kadardır. İktisadi işletmenin aktifine kayıtlı arsa bedeli müteahhitte aynî olarak teslim edilmekte, parasal bir ölçü ise bulunmamaktadır. Ancak trampa (mal değişimi) sözleşmesinde kural olarak, karşılıklı değiştirilen malların birbirleriyle eşit değerde olması gerekir. Trampa edilen malların değeri arasında fark varsa bu fark bir miktar para ile karşılanabilir (Balkır, 2014). Dolayısıyla yukarıdaki örnekteki gibi kayıtlarda 110.000,00 TL olarak görülen arsa karşılığında 200.000,00 TL tutarında bağımsız bölüm alındıysa “250.Arsa ve Araziler” hesabında yer alan 110.000,00 TL’lik aktifi, “252 Binalar” hesabına aktarılacaktır. KDV kanunu açısından işlem trampa niteliğinde olması ve her iki teslimin ayrı ayrı yapılması nedeniyle ilk olarak arsa sahibi şirketin arsa tesliminin kaydı yapılmalıdır. Ayrıca bağımsız bölümün işyeri olduğunu kabul edersek yapılacak kayıtlar şöyle olmalıdır:

Arsanın teslimi:

	<u>Borc</u>	<u>Alacak</u>
136. Diğer Çeşitli Alacaklar	236.000,00	
250. Arsa Ve Araziler Hesabı		110.000,00
391. Hesaplanan KDV		36.000,00
679. Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Karlar		90.000,00

Görüldüğü gibi işletmenin aktifinde (200.000,00-110.000,00=) 90.000,00 TL artış bulunmaktadır. Bu artış ise “679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar Hesabı”na yazılarak aktifteki artış pasifte dengelenmektedir. Eğer arsa sahibi bağımsız bölüm dışında söz gelimi 50.000,000 TL para alacak olsaydı muhasebe kaydında büyük bir değişiklik olmamakla birlikte 679 nolu hesapta ve KDV miktarında artış olacaktır:

	<u>Borc</u>	<u>Alacak</u>
136. Diğer Çeşitli Alacaklar	295.000,00	
250. Arsa Ve Araziler Hesabı		110.000,00
391. Hesaplanan		45.000,00
679. Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar		140.000,00
	————— / —————	

Bağımsız bölümlerin teslim alınması sırasında yapılacak kayıt şöyle olacaktır. :

	<u>Borc</u>	<u>Alacak</u>
252. Binalar	200.000,00	
191. Binalar	36.000,00	
336. Diğer Çeşitli Borçlar		236.000,00
	————— / —————	

Hesapların mahsup edilmesi durumunda ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

	<u>Borc</u>	<u>Alacak</u>
336. Diğer Çeşitli Borçlar	236.000,00	
136. Diğer Çeşitli Alacaklar		236.000,00
	————— / —————	

Öte yandan iktisadi işletme tarafından tıpkı gerçek kişilerde olduğu gibi sözleşme yapıldıktan sonraki herhangi bir aşamada, mesela sözleşmeden hemen sonra müteahhide devredilebilir. Önceki bölümlerde açıklandığı üzere kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay inşaatın tamamlanması ile gerçekleşir. Maliye idaresi tarafından yayınlanan 30 seri nolu KDV tebliğinde, kat karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusu olduğu, bunlardan birincisinin arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisinin ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimi olduğu ve teslimlerin karşılıklı olarak gerçekleştiği belirtilmiştir. Tebliğ söz konusu iki teslimin aynı anda (karşılıklı olarak) gerçekleştirilerek trampa yapıldığını kabul etmektedir. Bu nedenle iktisadi işletme arsa tescilini müteahhitten tesliminden önce yapmış olsa bile vergiyi doğuran olay gerçekleşmez. Zira teslim gerçekleşmemiş sayılır. Faturada düzenlenmez. Zira 213

sayılı VUK'un 231/5. Maddesinde ise faturanın düzenlenmesi malın teslimi veya hizmetin ifasına bağlanmıştır.

2.3.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Elde Ettiği Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilmesi

Arsa sahipleri ivazlı veya ivazsız olarak iktisap ettikleri arsalarını öncelikle kat karşılığı bağımsız bölüm almak için müteahhittin zilyetliğine bırakırlar. Zilyetliğin yapılan sözleşme ile devredilmesinden sonra;

- İlk aşamada sözleşmeye göre inşaat tamamlanıp, bağımsız bölümler arsa sahibine teslim edilir.

- İkinci aşamada arsa sahibi elde ettiği bağımsız bölümleri ya satar ya da uhdesinde tutar.

İlk aşama, yani kat karşılığında bağımsız bölüm alınışı ile ilgili Maliye idaresinin ve Danıştayın bakış açısı ve uygulamaları daha önceki bölümlerde detaylıca açıklanmıştır.

Bu bölümde "ikinci aşama" yani arsa sahibinin, arsa payına karşılık olarak teslim aldığı bağımsız bölümlerin (daire, dükkan vs.), arsa sahibi tarafından elden çıkarılması durumunda karşı karşıya kaldığı vergisel durumlar Maliye idaresi ve Danıştay uygulamaları ile anlatılacaktır. Kat karşılığı elde edilen bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın 193 sayılı GVK'nın Mük. 80. Maddesi kapsamında değerlendirilen "değer artış kazancı" mı yoksa GVK 37/4 kapsamında ticari kazanç mı olduğu Maliye idaresi ve Danıştay arasında farklı kararların verilmesine neden olan ihtilafli bir konudur. Bu durumlar aşağıda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

2.3.2.1 Ticari Kazanç Olarak Vergilendirme

Gayrimenkul satışının hangi durumlarda ticari kazanç olarak kabul edileceği hususunda 2.2.2 bölümünde detaylı olarak açıklama yapılmıştır. Kanunda devamlılık tanımlanmamakla birlikte anılan bölümde görüleceği üzere Maliye idaresi ve Danıştay

arasında devamlılık hususunda genel olarak görüş birliği vardır. Ancak kanunun 37. Maddesinin 4. Bendinde:

“4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;” şeklinde yapılan belirlemede “...alım, satım...” ifadesinin alım ve satımda devamlılık mı yoksa alım veya satımda devamlılık mı olduğu hususu farklı kararların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Maliye idaresinin alım veya satım da devamlılık olmasını yeterli gördüğünü söylemek mümkündür. Maliye idaresi tarafından içtihat haline gelmiş bu görüşe göre verilmiş çok sayıda mukteza bulunmaktadır. Bu muktezalarda birkaç daire satışının dahi “birden fazla” olması nedeniyle ticari kazançta sokulması durumu olduğu dolaylı olarak belirtilmektedir:

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının yayımladığı özalgede (İstanbul VDB: 1) muamelenin çokluğunun gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda satılması olduğu kabul edilmiştir. Söz konusu özalgede şahsi ihtiyaç veya servetin korunması amacı ile alınan gayrimenkullerin Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80. Maddesinde yer alan “değer artış kazancı” olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtildikten sonra, kat karşılığı teslim alınan gayrimenkullerin;

1) Tamamının iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde, topluca bir defada aynı kişiye satılmasından elde edilen kazancın, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80. maddesi hükmü gereğince, “değer artışı kazancı” olarak vergilendirilmesi gerektiği, aynı işlem beş yıl geçtikten sonra yapılırsa değer artış kazancına da dahil olmadığı.,

2) Söz konusu daire ve işyerlerinin;

a) Aynı kişiye, farklı tarihlerde,
b) Farklı kişi veya tüzel kişilere aynı tarihte,
c) Değişik kişi ve tüzel kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda,

d) Bir kısmının teslim alındığı takvim yılı içinde toplu olarak, diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içinde toplu olarak, satılması durumunda, elde edilen kazanç, “ticari kazanç” hükümlerine göre vergilendirileceği, belirtilmiştir.

Ticari kazanç olarak vergilendirme konusunda genel olarak Danıştay ve Maliye idaresi arasında benzer bir yaklaşım bulunduğu söylenebilir de, farklılıklar kat karşılığı inşaat işinde önemli sonuçlar doğurmaktadır. Bu farklılıklar şu şekilde özetlenebilir:

- Maliye idaresi GVK'nın 37/4. Maddesinde yer alan ifadeden satışta devamlılığı yeterli görmüştür. Danıştay hem alımda ve hem de satımda devamlılık aramıştır (Danıştay 4. Dairesi: 2009).

- Maliye idaresi GVK'nın 37/4. Maddesinde tek şartın devamlılık olduğunu, başkaca bir şartın olmadığını (Güllü ve Çelik, 2015) göz önüne alırken, Danıştay "devamlı" olduğu kabul edilebilecek satış işlemlerinde ayrıca satışı yapan kişinin kasıt ve niyetine bakmıştır. Bu kasıt ve niyette ticarilik olup olmadığının ispat sorumluluğunu satışa yapan kişiye yüklemiştir.

Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin elde ettiği bağımsız birimleri satması durumunda Maliye idaresi yukarıda açıklanan şekilde devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde ticari kazanç kapsamında değerlendirirken, Danıştay sadece satışta devamlılığın değil alıfta da devamlılığın olması gerektiğini, gayrimenkullerin iktisabında ticari amacın olmaması nedeniyle ticari kazanç kapsamında değerlendirmemektedir.

Örneğin Bay (B) çeşitli tarihlerde aldığı gayrimenkulleri satması durumunda tek tek veya toplu halde satması durumunda hem Maliye idaresi ve hem de Danıştay tarafından 2.2.2. bölümde açıklanan çeşitli kriterlere göre ticari kazanç kapsamında değerlendirilebilirken, aynı daireler kat karşılığı alınmışsa Maliye idaresi bu dairelerin satılması durumunda "devamlılık" unsurunun gerçekleşmesi halinde ticari kazanç kapsamında değerlendirirken, Danıştay aynı durumda alıfta devamlılık olmaması ve gayrimenkullerin iktisabı sırasında ticari amaç bulunmaması nedeniyle ticari kazanç kapsamında değerlendirmemektedir.

2.3.2.2. Değer Artış Kazancı Olarak Vergilendirme

Değer artış kazancı konusunda ayrıntılı bilgi daha önceki bölümlerde verilmiştir. Kat karşılığı inşaat işlerinde değer artış kazancı olarak vergilendirmede en önemli tartışma konusu, elde edilen bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olup olmadığıdır. Örneğin; 1999 yılında alınan arsa 2005 yılında kat karşılığı olarak verilsin. 2007 yılında tamamlanan 3 daire 2008 yılında (Maliye idaresi tarafından ticari bir kazanç olarak vergilendirilme gerektirmeyecek şekilde) elden çıkarılsın. Bu durumda aşağıda öncelikle Maliye idaresinin konuya bakışı anlatılacak, daha sonra Danıştay'ın konu ile ilgili görüşü aktarılacaktır.

Maliye idaresi açısından bu durumda dairelerin ne zaman iktisap edildiği önemlidir. Danıştay açısından ise arsanın ne zaman elde edildiği önemlidir. Danıştay değer artış kazancı hesaplanırken arsanın alış tarihini dikkate almaktadır. Maliye idaresi tarafından yayınlanan 30 seri nolu KDV tebliğinde, kat karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusu olduğu, bunlardan birincisinin arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisinin ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimi olduğu ve teslimlerin karşılıklı olarak gerçekleştiği belirtilmiştir. Tebliğ söz konusu iki teslimin aynı anda (karşılıklı olarak) gerçekleştirilerek trampa yapıldığını kabul etmektedir.

Yukarıdaki örnekte Maliye idaresi arsa sahibinin arsasını müteahhit ile trampa ederek daire aldığını ve elde ettiği dairelerin yeni bir iktisap olduğunu kabul etmektedir.

Böylece 3 adet daireyi 2007 yılında iktisap ettiğini ve beş yıllık süre geçmeden (2008 yılında) sattığını kabul ederek değer artış kazancı şeklinde vergilendirme isteyecektir.

Danıştay ise bu konuda Maliye idaresinden çok farklı bir görüşe sahiptir. Maliye idaresine göre, yukarıda açıklandığı şekilde 193 sayılı Kanunun mükerrer 80 inci maddesinde belirtilen 5 yıllık sürenin hesabında kat karşılığında alınan bağımsız bölümlerin teslim tarihinin dikkate alınması gerekmektedir. Danıştay ise gayrimenkulün 1999 yılında alındığı ve 2008 yılında satıldığı yönünde kararlar vermektedir. Diğer bir deyişle ilk iktisabın 1999 yılında yapıldığını ve satışın ise 2008

yılında yapıldığı kabul edilmektedir. Böylece yapılan satış işlemi beş yıllık sürenin geçmiş olmasından dolayı değer artışı kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.

2.3.2.3 Bağımsız Bölümlerin Toplu veya Tek Tek Satılması Durumunda Vergilendirme

Arsa payının devri karşılığında elde edilen bağımsız bölümlerin toplu olarak elden çıkarılması durumu Maliye idaresinin uygulaması açısından önemlidir. Kendisine miras olarak bir arsa kalan veya bu arsayı satın almış olan bir kişinin bunu kat karşılığında müteahhitte vermesi ve karşılığında 50 daire alması durumunda alınan daireler için nasıl bir vergilendirme yapıldığını bir önceki konuda ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Ancak bu kısımda söz konusu 50 dairenin satışında eğer toplu halde satış varsa vergilendirme rejimi nasıl olacağı konusunda bilgiler sunulacaktır.

Maliye idaresi GVK 37/4’de yapılan düzenlemede “*Gayrimenkullerin ..., satımişleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,*” ifadesinden yola çıkarak gayrimenkullerin, hangi nedenden elde edilirse edilsin, satılma işi ile sürekli olarak uğraşılmasını bu bend kapsamında değerlendirerek arsayı satın alan kişinin veya murisin bu daireleri satışını ticari kazanç kapsamında değerlendirmektedir.

Maliye idaresi GVK 37/4 maddesinde yapılan sınırlı düzenlemede kat karşılığı inşaat işlerinde vergilendirmeyi “devamlılık” temeline dayandırdığından, arsa sahibinin kat karşılığında elde ettiği bağımsız bölümleri toplu halde satması halinde “devamlılık“ şartı sağlanamamakta (ne alıfta ne de satışta devamlılık olmadığından) ve vergilendirme Maliye idaresi tarafından değer artışı kazancına göre yapılmaktadır.

Danıştay açısından ise yukarıda açıklandığı üzere arsanın ilk iktisabı ile gayrimenkullerin satışı sırasında 5 (beş) yıllık süre geçmemişse ve maddenin diğer şartları sağlanmışsa bu durumda değer artışı kazancı yönünden vergilendirme yapılabilecektir. Danıştayın kat karşılığı inşaat işlerinden elde edilen bağımsız bölümlerin satışını ticari kazanç olarak değerlendirmedigine de önceki bölümlerde yer verilmişti.

2.3.2.4 İvazsız İntikal Durumunda Vergilendirme

GVK'nın mükerrer 80/6. maddesine ivazsız edinilen malların elden çıkarılmasında sağlanan kazançlar, parantez içi hüküm ile değer artış kazancı tanımı dışında bırakılmıştır. Bu nedenle ivazsız olarak iktisap edilen arsanın devri halinde elde edilen kazanç değer artış kazancının konusuna girmeyecektir. Değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecek olan bu kazanç, eğer arsanın satışı ticari kazanç olarak vergilendirilecek şekilde de yapılmadıysa artık gelir vergisi yönünden vergilendirme yapılmayacaktır.

Muris kendisine miras kalan arsayı müteahhitte kat karşılığı bağımsız bölüm karşılığında devrettiği zaman, inşaat bittiğinde, devrettiği bu kat karşılığında yeni bağımsız bölüm veya bölümler elde etmektedir. Bu bağımsız bölümlerinde ivazsız elde edilmiş olduğu açıktır. İvazsız elde edilmiş olan bu gayrimenkullerin elden çıkarılmasının değer artış kazancı konusuna girip girmediği hususunda Maliye ve Danıştayın görüşü paraleldir (Örmeci, s. 1994).

Öte yandan ivazsız şekilde elde edilen bağımsız bölümlerin satışında Maliye idaresi ve Danıştay arasında farklı bir yaklaşım vardır. Bu farklılığın nedeni önceki bölümlerde detaylıca açıklanmıştır. Kısaca tekrar belirtmek gerekirse GVK'nın 37. Maddesinin 4. Bendinde: “4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;” şeklinde yapılan belirlemede “...alım, satım...” ifadesinin alım ve satımda devamlılık mı yoksa alım veya satımda devamlılık mı olduğu hususu farklı kararların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Maliye idaresi ister ivazlı ister ivazsız olsun elde edilen bağımsız bölümlerin, sürekli olarak satılması ve bu faaliyetin şahsi ihtiyaç sınırlarını aşması ve kazanç potansiyeline sahip olması durumunda elde edilen kazancı ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiğini belirtmektedir ve bu yönde uygulama yapmaktadır. Yani “değer artış kazancı”nda anlatıldığı gibi elde edilen bağımsız bölümlerin ivazlı veya ivazsız olup olmadığı ile ilgilenmemekte, satışlarda devamlılık olmasını, gayrimenkullerin “...satım...” işleriyle devamlı olarak uğraşılması olarak görmektedir.

Önceki bölümde açıklandığı üzere Maliye idaresinin aksine Danıştay, hem alımda ve hem de satımda devamlılık gayrimenkullerin iktisabı sırasında ticari amaç bulunmaması nedeniyle ticari kazanç kapsamında değerlendirmemektedir.

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse, veraset yoluyla elde edilen bir arsanın, müteahhide verilerek karşılığında 30(otuz) daire alınması durumunda;

- Elde edilen 30 daire, ivazsız olarak elde edildiğinden değer artış kazancı nedeniyle vergilendirilmez.

- Elde edilen 30 adet dairenin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde satılması durumunda; Maliye idaresi satımda çokluğun GVK'nın 37/4. Bendinde yer alan devamlılık şartını gerçekleştirdiği gerekçesi ile elde edilen kazancın ticari kazanç olduğunu belirtirken, Danıştay inşaatın yapıldığı gayrimenkulün iktisabında ticari amaç bulunmadığı, arsanın binaya binanın da nakde çevrilmesi yoluyla miras kalan taşınmazın servetin değerlendirilmesi kabul edilmesi gerektiği gerekçesiyle kazancın ticari kazanç olduğunu kabul etmemektedir (Danıştay 4. Dairesi: 2010).

-Elde edilen 30 daire, tek bir seferde bir kişiye satılırsa Maliye İdaresinin devamlılık şartı ne alımda ne de satımda gerçekleştiğinden, elde edilen kazanç ne ticari kazanç olarak ne de değer artış kazancı olarak vergilendirilmez.

2.3.3. Kurumlar Vergisi Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası

Kurumlar vergisi mükelleflerinin aktiflerine kayıtlı gayrimenkullerin satışlarından doğan kazançları 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/(1) -e fıkrasında yer alan koşullarla istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. Maddesinin e bendine göre kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların;

- %50 'lik kısmının Kurumlar Vergisinden istisna olduğu,
- İstisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı,

- Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

Yukarıdaki hükümlere göre istisnadan yararlanabilmek için aşağıdaki hususların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bunlar;

- Taşınmaz/iştirak hisselerinin iki tam yıl aktifte tutulması ve kurum adına tapuya tescil edilmiş olması,

- Taşınmaz/menkul kıymet ticareti ile uğraşılmaması,

- Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi,

- Satıştan elde edilen nakdin başka bir bağlı değer satın alınmasında kullanılmaması.

Örneğin 2018 yılında gayrimenkulün satışından doğan kazanç 100.000,00 TL olsun. Bu kazancın %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna edilebilecek tutar $(100.000,00 \text{ TL} \times 0,50 =) 50.0000,00 \text{ TL}$ 'dir. Kurum en fazla bu tutarı fona alabilir. Örneğimizde satış kazancının %50'si olan 50.000,00 TL'nin tamamının fona aktarıldığını kabul edelim. Bu tutar vergilendirilmez. Kazancın %50'i olan 50.000,00 TL üzerinden %22 oranında Kurumlar Vergisi alınır. Yani 50.000,00 TL matrah üzerinden 11.000,00 TL Kurumlar Vergisi hesaplanır (Ödenmesi gereken Kurumlar Vergisine eklenir).

A) Kazanç Tutarı	: 100.000,00 TL
B) İstisna Edilebilecek Kazanç Tutarı (Ax0,50)	: 50.000,00 TL
C) Fona Alınan kazanç tutarı (En fazla B kadar)	: 50.000,00 TL

D) Matraha eklenecek kazanç tutarı (A-C) : 50.000,00 TL
E) “Hesaplanan Kurumlar Vergisi”ne eklenecek tutar (Dx0, 22) : 11.000,00 TL

Maddenin lafzında “*satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerektiği*” şartı bulunmamaktadır. Ancak söz konusu maddenin gerekçesinde “*İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir.*” denilmiştir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampa gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Nitekim 1 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.6.2.4.1. bölümünde kat karşılığında arsa devrinin trampa işlemi olduğundan istisna hükmünün uygulanmayacağı açıkça belirtilmiştir.

2.4.Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Müteahhidin Gelir/Kurumlar Vergisi Açısından Durumu

Kat karşılığı inşaat işleri ile ilgili olarak Maliye idaresinin ve Danıştay’ın görüşlerine önceki bölümlerde yer verilmiştir. Önceki bölümlerde konu arsa sahibi açısından ele alınmaya çalışılırken aslında müteahhit açısından da bazı açıklamalar yapılmıştır. Bunlardan en önemlisi şüphesiz yapılan sözleşmenin niteliğinin trampa olup olmadığıdır. Bu konuya önceki bölümlerde genişçe yer verilmiştir. Müteahhittin ister trampa isterse başka adla anılmış olsun sözleşme sonucu kendine kalan bağımsız bölümleri vardır. Bu bağımsız bölümlerin maliyetinin tespiti, satışının vergilendirilmesi özellikli hususlardır. Bu hususlara aşağıdaki bölümlerde yer verilecektir.

2.4.1. Müteahhittin Arsa Sahibine Dairelerinin Teslimi ve Arsa Maliyeti Tespiti

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde müteahhit arsa sahibinin arsası üzerine sözleşme hükümlerine göre gayrimenkul inşa etmekte ve bu gayrimenkullerin bir kısmını arsanın karşılığı olarak arsa sahibine vermektedir. Böylece ödeme aynı olarak yapılmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 05/08/2013 tarih ve 11395140-019.01-1179 sayılı özelgesinde; “ ... Öte yandan, başkasının arsası üzerine inşaat yapanların arsa sahibine vermiş oldukları dairelerin inşası için yapmış oldukları harcamalarla, kendilerine ait daireler için yapmış oldukları harcamaların toplamı inşaat maliyetini verir. Müteahhide ait dairelerin maliyeti, toplam inşaat maliyetinin bu dairelere dağıtımı suretiyle bulunur. İnşaatın toplam maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı müteahhidin kendisine ait dairelerin arsa maliyetidir... ” denilmiştir.

Bu durumda müteahhit açısından arsa maliyeti, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti ile arsa sahibine verilen nakit ödeme, kira yardımı gibi değerlerin toplamıdır.

Bu açıklamalara göre;

Müteahhit Açısından Toplam Arsa Maliyeti = Arsa Sahibine Verilen Bağımsız Bölümler için Yapılan İnşaat Harcamalar + Ödenen Nakit Paralar + Kira ödemesi + Varsa Diğer Ödemeler

Arsa Sahibi Tarafından İktisap Edilen Bağımsız Bölümler Maliyeti= Müteahhit Tarafından Fatura Edilen Tutar

eşitliklerine ulaşılmaktadır (Şenlik, 2015, 843).

Müteahhit sözleşme gereği bağımsız bölümlerin bir kısmını kendi almakta, bir kısmını ise arsa sahibine teslim etmektedir. Örneğin 10 bağımsız bölümün 6’sını müteahhit, 4 ünü arsa sahibi alması durumunda, öncelikle her bir bağımsız bölüme maliyetten pay verilerek maliyet bedelleri bulunur. Arsa sahibine ayrıca nakit veya kira ödemesinde bulunuldu ise, söz konusu ödemelerin, müteahhidin kendisine ait dairelerin arsa maliyetinin (toplam arsa maliyeti) bir unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir. (Kızılot, 2014, s. 479)

Başka bir değişle müteahhit açısından arsa maliyeti, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin yapılması için arsa payı dahil yapılan harcamalar ve varsa nakit ve/veya kira yardımı şeklinde yapılan ödemelerin toplam tutarını oluşturur.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere arsa maliyetinin belirlenebilmesi için, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Söz konusu bağımsız bölümlerin bedeli belli olmadığından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267. Maddesi gereği emsal bedel tayin edilmelidir. Emsal bedel mezkur maddeye göre üç şekilde tespit edilmektedir:

- 1- Ortalama fiyat esas: Değerlemeye konu mal ile aynı cinsdeki malın değerlemenin yapılacağı ay veya bir evvelki ayda satışı yapılmışsa, emsal bedeli, bu satışların ortalama fiyatı ile mükellefçe hesaplanır. Bu esasın uygulanabilmesi için emsal malın aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek olan malın miktarının %25'inden az olmaması gerekir.
- 2- Maliyet bedeli esas: Malın maliyeti hesaplanabiliyorsa, maliyetin toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 eklenmek suretiyle emsal bedel tespit edilir.
- 3- Takdir esas: İlk iki sıraya göre malın emsal bedeli tespit edilemiyorsa, ilgili malın emsal bedeli takdir komisyonu tarafından belirlenir.

Maliye idaresi tarafından son yıllarda verilen özelgelerde 267. Maddedeki emsal bedelin tespitinde yer alan esasların sıra ile uygulanacağı görüşündedir. Gelir İdaresi Başkanlığının resmî sitesinde yer alan örnek özelgeler içinde bu görüşü yansıtan İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının bir özelgesinde mezkur madde hükmünde, emsal bedelinin tespitinde, madde de yer alan esasların sıra ile uygulanması gerektiğinin hükme bağlandığı belirtilerek, bu sıralamaya uyulması gerektiği belirtilmiştir (*İzmir VDB: 1*).

VUK 267. Madde de yer alan ilk sıra ortalama fiyat esasıdır. Mezkur madde metninde de görüleceği üzere "*Aynı cins ve nevideki mallar*"ın emsal bedelinin tespitinde kullanılabilir denildiğinden bu yöntem misli mallar için geçerlidir. Eğer önceki aylarda bir satış yoksa bu yöntem kullanılamaz. Yani yapılan konutların misli

mal olduğu kabul edilse bile satışın “değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda” yapılmış olması gerekmektedir. Yani değerlendirme yapılacak ay dâhil üç ay evveline gidilemez. Değerleme yapılması gereken ay ise yapı kullanım belgesinin alınarak arsa sahibine teslim yapıldığının kabul edildiği aydır. Bu ayda veya önceki iki ayda toplam bağımsız birimlerin %25’inden fazlası satılmışsa bu durumda birinci sıra kullanılabilir.

Birinci sıra kullanılmıyorsa, ikinci sıranın kullanılıp kullanılmayacağına bakılır ki uygulamada kullanılan yöntem ikinci sırada yer alan yöntemdir. İkinci sırada metrekare başına düşen maliyet hesaplanır. Hesaplanan maliyet her bağımsız bölüme metrekareleri miktarında dağıtılır. Arsa sahibine verilecek bağımsız bölümler için de toplam verilecek metrekare ile metrekare başına düşen maliyet çarpılarak hesaplama yapılır ve arsa maliyeti bulunur.

Arsa maliyeti olarak belli edilen tutara toptan satışlar için %5 perakende satışlar için %10 ilave edilir. 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre perakende satış için teslimin gerçekleşeceği kişi veya kurumun gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimlerde perakende teslim sayılması nedeniyle, maliyet bedeline perakende satışlar için geçerli olan %10 ilave edilerek emsal bedel hesaplanmalıdır. Ancak arsa sahibinin teslim alacağı konut ve işyerlerini, işletmede kullanma ve satma amacının bulunması ve gerçek usulde KDV mükellef olması halinde bunlara yapılan teslimler, toptan teslim sayılacağından, emsal bedel, maliyet bedeline %5 ilave edilerek hesaplanacaktır (Şenlik, 2015, s. 843).

Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak;

X İnşaat ve Turizm Ltd. Şti., B adlı şahsın arsasına kat karşılığı inşaat yapmıştır. Toplam 1.000,00 metre kare alan, toplam 1.000.000,00 TL’ye üretilmiştir. Böylece inşaatın her metre karesi $1.000.000,00/1.000,00= 1.000,00$ TL’ye üretilmiştir.

Müteahhitte inşaattan 6 adet bağımsız bölüm verilmiştir. Bu bağımsız bölümlerin toplamı 670,00 metre karedir. Arsa sahibine inşaattan 2 adet bağımsız bölüm verilmiştir. Bu bağımsız bölümlerin toplamı 330,00 metre karedir.

Tablo 4. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Metrekare Başına Düşen İnşaat Maliyetinin Hesaplanması Örneği

X LTD Tarafından Yapılan İnşaat Bilgileri	Adet	Metre Kare Cinsinden Toplam Alan (A)	Her Metre Kareye Düşen İnşaat Maliyeti (B) (1.000.000,00/1.000,00=) 1.000,00	İnşaat Maliyetinden Düşen Pay(TL) (AxB)
Müteahhitte Düşen Bağımsız Bölüm	6	670	1.000,00	670.000,00
Arsa sahibine düşen Bağımsız Bölüm	2	330	1.000,00	330.000,00
TOPLAM İNŞA EDİLEN BAĞIMSIZ BÖLÜM	8	1.000,00	-	1.000.000,00

Arsa sahibine düşen payların inşaat maliyeti, müteahhit açısından arsa payı olduğuna göre, tabloda müteahhitte düşen 6 adet bağımsız bölümün arsa maliyeti 330.000,00 TL'dir. Böylece müteahhitte düşen 6 adet bağımsız bölümün toplam alanı 670,00 metre kare, toplam inşaat maliyeti 670.000,00 TL ve arsa maliyeti 330.000,00 TL'dir.

Müteahhit tarafından 670,00 metre kare alan toplam (670.000,00 TL +330.000,00 TL=) 1.000.000,00 TL'ye inşa edilmiştir. Müteahhit her bir bağımsız bölümün maliyet hesabını yaparken metre kare başına düşen maliyeti hesaplayacak ve bağımsız bölüm metre karesi ile çarpılarak bağımsız bölümün maliyetini tespit edecektir. Bu örnekte metre kare inşaat maliyeti, arsa payı dâhil (1.000.000,00/670=) 1.492,54 TL'dir. Bu hesaplama göre bu inşaatta 120 metre karelik bir dairenin maliyeti (120x1.492,54=) 179.104, 48 TL'dir.

Dikkat edilirse bu yöntemde bağımsız bölümün durumu (kat farklılığı, işyeri veya konut oluşu vs.) dikkate alınmadan her bir inşaat alanına göre arsa payından eşit maliyet almaktadır. Kat Mülkiyeti Kanununun 3. Maddesine göre her bağımsız bölüm, *konum ve büyüklüklerine göre hesaplanan değerleri ile oranlı olarak* arsadan pay alır. Bu yöntemde ise arsa sahibine bir adet bodrum kat 115 metre kare daire ile bir adet deniz manzaralı 115,00 metre kare daire verilmesi durumunda emsal bedel hesaplamasına göre ikisine de eşit maliyet verilir. Konu ile ilgili değerlendirmelerimize bölüm 3.2. de yer verilmiştir.

Ayrıca Mükellef emsal bedel hesabı için maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmesi gerektiği ve ayrıca KDV kanununun 27/4 maddesi hükmü gereği genel yönetim giderleri ve genel üretim giderlerinden inşaatı pay vermesi gerektiği tabiidir.

İkinci sıranın da uygulanmadığı, mezkûr maddenin değişiyle “belli edilemediği” emsal bedel, ilgililerin müracaatı ile takdir yoluyla belirlenir.

Aslında müteahhit açısından arsa maliyetinin miktarının Gelir/Kurumlar vergisi açısından bir önemi yoktur. Zira belirlenen arsa maliyeti hem bağımsız birim satışı nedeniyle gelir, hem de arsa maliyeti olarak gider yazıldığı için mükellefin ticari kazancını etkilemez. Ancak matrah ne kadar yüksek belirlenirse hesaplanan KDV’de o kadar yüksek belirlenir. Hesaplanan KDV ise ne kadar yüksek belirlenirse müteahhit o kadar daha az KDV iadesi alır. Uygulamada da mükelleflerin defter kayıtlarına arsa sahiplerine yapılan bağımsız bölüm teslimleri için düzenlenen faturanın sadece KDV kısmını kayıt ettikleri görülebilmektedir.

2.4.2. Müteahhit Tarafından Bağımsız Bölümlerin Satışı

Müteahhit tarafından yapılan bağımsız bölümlerin inşası ve satışı vergi mevzuatımız açısından herhangi bir ayrıma tabi tutulmamış, konu genel hükümler çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu nedenle inşaatı yapılan gayrimenkullerin imalı ve satışının üretimi yapılan herhangi bir kıymetten farkı bulunmamaktadır.

İnşaatın tamamlanması, maliyetin her bir bağımsız bölüme dağıtılması sonucu her bir bağımsız bölümün maliyeti belirlenecektir. Bu bağımsız bölümler satıldıkları dönemde satış hasılatı gelir olarak yazılacak, maliyeti ile karşılaştırılarak kazanç tespiti yapılacaktır. Satılmadan kalan bağımsız bölümler ise işletmenin envanterinde kayıtlı olarak kalacaktır. İnşaatın bitirilmesi ile 151 Yarı Mamuller hesabında izlenen maliyetler 152 Mamuller hesabına aktarılacaktır. Bağımsız bölümler satıldıkça bu hesaptan çıkış olacak, satılmayan kısım ise bu hesapta kalmaya devam edecektir. Pek tabi ki mamulün maliyeti bu yolla izlenirken, satış hasılatı ile karşılaştırılarak o yılın kazancı hesaplanacaktır.

3194 sayılı İmar Kanununun 31. Maddesine göre İnşaatın bitme günü, kullanma izninin verildiği tarihtir (Danıştay 3. Dairesi: 2) Bazı durumlarda bağımsız bölümler tamamlanıp fiilen teslim edilmesine rağmen” Yapı Kullanım İzin Belgesi” alınması gecikebilir. Ancak bağımsız bölümler fiilen teslim edilmişse inşaatın tamamlandığı kabul edilir. Maliye idaresi 76 nolu Gelir Vergisi Sirkülerinde iktisap tarihinin, gayrimenkulün fiilen kullanılmaya başlandığı tarih olarak kabul etmiştir. Dolayısıyla Maliye idarenin görüşüne göre, yapı kullanım izni alınmamışsa bile, anahtar teslimi veya fiilen kullanıma terk hallerinde vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır.

Yukarıdaki açıklamalara göre, müteahhit tarafından inşaat devam ederken yapılan satışlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği (inşaatın tamamlandığı veya tamamlandığının kabul edildiği) tarihten itibaren, 213 sayılı VUK’un 231. Maddesi gereği yedi (7) gün içinde fatura düzenlenmelidir.

Yapı kullanma izin belgesi aldıktan sonra yapılan satışlarda ise satış tarihinin tapuya tescil tarihi olması gerektiği ise açıktır.

2.5. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Kdv Uygulaması

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde Maliye idaresi ve yargı arasında sözleşmenin niteliğinin tespiti hususunda uyuşma olmamasından kaynaklanan bir ihtilaf bulunmaktadır. Maliye idaresi arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin niteliğinin trampa olduğu, yargı organları ise bu işlemin trampa olmadığını, kendine özgü bir sözleşme türü olduğu yönünde kararlar vermektedir. Sözleşme türünün ne olduğu konusunda farklı yorumlar, sözleşmenin türüne göre yapılması gereken vergilendirmenin nasıl olacağı konusunda da farklı sonuçların doğmasına neden olmaktadır. Bu durum Gelir/Kurumlar Vergisi açısından geçerli olduğu gibi KDV açısından da geçerlidir.

Arsa payı inşaat işleri kendine özgü hususları içermektedir. Bu hususlara Maliye idaresinin ve yargı mercilerinin birbirinden farklı bakış açıları ile yaklaşımları ve bunun sonucunda farklı kararlar alması, gerek arsa sahibinin gerekse müteahhidin vergisel durumlarının son derece karmaşık bir vaziyet almasına neden olmuştur (Türüt, 2009, s. 168) En yoğun tartışma ise, arsanın müteahhitlere tesliminin KDV’ye tabi bir

teslim olup olmadığı ve arsa sahiplerinin müteahhitlerden aldığı bağımsız bölümleri satmaları durumunda vergilendirmenin nasıl olacağı hususundadır (Özyolcu, 2014). Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden konu önceki bölümlerde ele alınmıştır. Bu bölümde meselenin KDV boyutu ele alınacaktır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesinin nasıl yapılacağı hususunda vergi kanunlarımızda herhangi bir düzenleme (kanun maddesi) bulunmaması nedeniyle vergileme genel hükümlere göre yapılmaktadır (Türüt, 2009, s. 168). Genel hükümlerin ise nasıl uygulanacağı konusunda tam bir netlik bulunmamaktadır.

KDV konusunda özellik arz eden hususlar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Arsa sahibinin müteahhitte arsa devrinde KDV uygulanıp uygulanmayacağı,
- Müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölüm tesliminde KDV uygulanıp uygulanmayacağı,
- Vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı,
- Her iki devrin KDV matrahlarının tespiti.

Ancak temel mesele yapılan işlemin trampa işlemi olup olmadığıdır. Maliye idaresine göre eğer işlem trampa ise, trampa satış hükmündedir ve KDV'ye tabidir. Danıştay ise işlemin trampa olmadığı yönünde kararlar vermekte ve yapılan faaliyeti KDV'nin konusuna sokmamaktadır. Aşağıda Danıştay ve Mali idarenin görüşleri karşılaştırmalı olarak açıklanacaktır.

2.5.1. KDV'nin Konusuna Giren İşlemler:

Katma Değer Vergisinin konusuna giren işlemler 3065 sayılı KDV kanununun 1. Maddesinde ticari işlemlerin KDV'nin konusuna girdiği hükmü altına alınmıştır.

Konumuz açısından yukarıdaki madde de "işlem"e dayanak teşkil eden değerler arsa ve bağımsız bölümler olduğundan, işlemin ticari faaliyet kapsamında yapıp yapılmadığı önem arz edecektir.

Ticari kazancın tanımı, 193 Sayılı Gelir vergisi kanununun 37. Maddesinde "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar" olarak yapılmıştır.

Ticari faaliyetin devamlılığı, kapsamı, niteliği hususunda Gelir vergisi kanunun hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

GVK'nın 37. Maddesinde “*Her türlü Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*” şeklinde belirleme yapıldıktan sonra “*Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır*“ denilmiş ve Maddenin 4. bendinde “*...4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;..*” denilerek gayrimenkul alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların kazancı, ticari kazanç olarak sayılmıştır. Arsa payı karşılığı inşaat işinin de 4. Bendde “*Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleri*” içerisinde yer aldığı da tabiidir. Müteahhit açısından faaliyetin söz konusu 4. Bende girdiği yani Gayrimenkullerin “*alım, satım ve inşaa işleri*” ile uğraştığı açık iken arsa sahibi açısından arsanın/arsaların devri ve sonrasında bağımsız bölümlerin elden çıkarılması durumunda ticari kazancı oluşup oluşmadığı hususu ise ilerleyen bölümlerde görüleceği üzere her zaman açık değildir.

2.5.2 Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin KDV Karşısındaki Durumu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun “Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler” başlıklı 1. Maddesinin 1. Bendinde “*Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zırai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler*”in vergiye tabi bulunduğu hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr kanunun “teslim” başlıklı 2. Maddesinin 1. Bendinde teslimin tanımı yapılmış, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Maddenin 5. Bendinde ise trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kanunun “Hizmet” başlıklı 4. Maddesinde ise “*Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.*” hükmüne yer verilmiş ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak,

temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir.

Yine aynı kanunun 4. Maddesinin 2. Bendinde bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Maliye İdaresi arsa sahibinin arsa teslimi ile müteahhittin arsa karşılığında bağımsız bölüm teslimini trampa olarak değerlendirmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 1 nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne göre arsa payı karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim teslimidir. Mali idareye göre arsa payı karşılığı inşaat işi nedeniyle arsanın müteahhide teslimi ve müteahhit tarafından bağımsız bölümlerin teslimi mülkiyetin karşılıklı naklini içerdiğinden trampa hükmündedir.

1 nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapılan açıklamalara göre aşağıdaki teslimler Katma Değer Vergisine tabi olacaktır. Bunlar:

- Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde,
- Arsanın bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olması durumunda arsa tesliminde,
- Arsa sahibinin arsa alım-satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde arsa teslimi,

Katma Değer Vergisine tabi olacaktır.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde Katma Değer Vergisi uygulanmayacaktır.

Danıştay da Mali idare ile aynı yönde kararlar vermemektedir. Danıştay arsa payı karşılığı iktisap edilen işyeri ya da konutların KDV'ye tâbi olmayacağı görüşündedir (Aslanpınar, 2008).

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım faaliyetinin ticari bir nitelikte olacak şekilde süreklilik arz etmesi durumunda, müteahhit tarafından arsa sahibine, arsa karşılığında yapılan bağımsız bölüm teslimlerinin KDV' ye tabi olduğu konusunda Danıştay'ın görüşü ile Mali idarenin görüşü örtüşmektedir. Ancak bu durumlar dışında yani arsa sahibinin ticari kazançtan dolayı gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmadığı durumlarda Danıştayın görüşü Mali idarenin görüşünden farklıdır. Zira Danıştaya göre söz konusu işlem trampa niteliğinde değildir. Bu nedenle müeahhit tarafından yapılan bağımsız bölüm teslimleri KDV'nin konusuna girmez (Altınışık, 2014).

Danıştayın bu sonuca neden verdiği hususunda önceki bölümlerde detaylı açıklama yapılmıştır. Kısaca belirtmek gerekirse, Danıştay, Mali idarenin aksine kat karşılığı inşaat işlerinde sözleşme türünün trampa olmadığını, sözleşme türünün Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü bir hukuki muamele olduğunu kabul etmektedir.

2.5.3 KDV'de Vergiyi Doğuran Olay ve Gerçekleşme Zamanı

Vergiyi doğuran olay kavramının tanımı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19. maddesinde yapılmıştır. Maddede vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağına hükmedilmiştir. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder (Kildiş, 2006). Başka bir deyişle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte hem devletin alacağı, hem de mükellefin borcu doğar (Örmeci, 1994).

Kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, bağımsız bölümlerin teslimi ile ortaya çıkar. Konuya KDV mevzuatı açısından bakılırsa; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10/a maddesinde “Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması” halinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğine hükmedilmiştir. Nitekim 60 Nolu KDV sirküleri KDVK'nun 10/a maddesininin

uygulamasına açıklık getirmiştir. Sirkülere göre arsa teslimi arsa sahibi açısından ticari nitelikte ise, müteahhit ve arsa sahibi eş zamanlı olarak fatura düzenlemelidir. Arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin bir trampa sözleşmesi olarak kabul edilmesinin doğal sonucu, her iki teslimin eş zamanlı kabul edilerek, her iki durumda da vergi doğuran olayın varlığı, müteahhidin arsa sahibine yaptığı daire ve işyeri teslimlerine bağlanmıştır (Fahran, 2012).

Maliye idaresinin bu uygulamasına göre fatura düzenlenmesini gerektiren olası durumlar arsa sahibi ve müteahhit açısından aşağıda ayrı ayrı açıklanmıştır.

Arsa sahibi açısından:

- Arsa teslimi arsa sahibi açısından da ticari nitelikte ise bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslimi ile birlikte müteahhit ve arsa sahibi eş zamanlı olarak fatura düzenlemelidir. Başka bir deyişle, arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde (trampanın gerçekleştiği tarihte) eş zamanlı olarak fatura düzenlenmelidir.

- Arsa sahibinin, ticari nitelikte olmayan yani arazi nitelikteki teslimi KDV konusuna girmemektedir.

Müteahhit açısından:

- 3065 sayılı KDV kanununun 10/a maddesi hükmüne göre teslimin yapılması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan teslim yapı kullanım izninin alındığı tarihte (diğer bir deyişle inşaat tamamlandığı tarihte) yapılmış sayılır. Bazen yapı kullanım belgesinin alınması gecikebilir veya benzer bir nedenden söz konusu izninin alınmadan önce fiili kullanım gerçekleşirse, fiili kullanıma terk anında teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Teslimin bu iki şekilden biriyle gerçekleşmesinden itibaren ise azami 7 gün içinde fatura düzenlenmelidir.

- Kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhit kendisine kalan bağımsız bölümlerin satışını, henüz inşaat devam ederken kat irtifakı tapusu ile yapabilmektedir. İnşaat

henüz tamamlanmadığı için, KDV yönünden yukarıda anlatıldığı gibi bir teslimden söz edilemez. Bu nedenle fatura düzenlenmez. İnşaat tamamlanıp fiili teslim gerçekleştiğinde veya yapı kullanma izin belgesi alındıktan itibaren azami 7 gün içinde fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Arsa sahibi açısından teslim ticari nitelikte değilse o zaman arsa sahibi fatura düzenlemez. Müteahhit bu durumda alamadığı bu fatura yerine gider pusulası düzenler ve arsa sahibine imzalatır.

Uygulamada faturanın arsa bedeli kat karşılığında teslim edilen konuta ve işyerine ilişkin olduğu belirtilerek sadece KDV tutarı kayıtlarda gösterilir. Arsa maliyeti müteahhit açısından inşa maliyetinin içindedir. Faturada arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin bedelinin yazılması ve defter kaydedilmesi halinde arsa maliyeti hem hasılat hem maliyet olarak yazılacaktır. Faturanın hem maliyet hem arsa olarak yazılması Kurumlar/Gelir vergisi açısından kâr'ı etkilememekle birlikte, maliyetin bu şekilde yazılması halinde, maliyet iki defa yazılmış olacaktır. Bundan dolayı faturada gösterilen tutarın kayıtlara yansıtılması mümkün değildir. Bu nedenle sadece KDV'nin gösterilmesi ve kaydedilmesi gerekmektedir.

2.5.4. Arsanın İktisadi Bir İşletmeye Dâhil Olması veya Arsanın Ticari Kapsamda Tesliminin KDV Açısından Durumu

KDV Genel Uygulama Tebliği I.B.8. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi bölümünde, iktisadi işletmelerin aktiflerinde yer alan arsaları bağımsız bölüm karşılığında müteahhide teslim etmelerinin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Arsa teslimlerinde uygulanacak KDV oranı ise %18'dir.

2.5.5. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin KDV Kanunu Madde 17/4-r 'de Yer alan Taşınmaz Teslimi İstisnası Uygulaması Çerçevesinde Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesinde kurumların aktifinde en az iki tam yıl (730 gün) süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Arsa satışı ticari işletmenin faaliyet konusu ile ilişkili ise bu istisnadan faydalanamamaktadır.

3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ DEĞERLENDİRMELER

3.1. Kat Karşılığı Sözleşmelerin Konusu

Kat karşılığı inşaat işi ile ilgili olarak Vergi Kanunlarında özel bir düzenleme yapılmadığından, vergileme genel hükümlere göre yapılmaktadır. Kat karşılığı (arsa karşılığı) olarak inşa edilen bağımsız bölümlerin satışı ile ilgili kazancın vergilendirilmesi, yapılan sözleşme türü Kat Mülkiyeti Kanununu, Borçlar Kanununu ve Vergi Kanunlarını ortak olarak ilgilendirdiği için ayrı bir özellik taşımaktadır (Altınışik, 2014). Bu nedenle bu tür sözleşmelerin hukuki niteliği üzerinde Maliye idaresi ve yargı içtihatları arasında ihtilaf vardır.

Maliye idaresi konuya ilişkin olarak görüşlerini 26.04.2014 tarihli 1 nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde açıklamıştır. Söz konusu tebliğe göre kat karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Karşılıklı olarak gerçekleşen iki teslimden birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya iş yeri (bağımsız birim) teslimidir (Gündüz: 2010). Tebliğe göre arsa payı karşılığı inşaat işi nedeniyle arsanın müteahhide teslimi, mülkiyetin karşılıklı naklini içerdiğinden trampa hükmündedir (Şen, 2011). 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 328. Maddesi hükmüne göre ise “Trampa satış hükmündedir”.

Danıştay'ın, sözleşmenin türü konusunda Maliye idaresinin yukarıda belirtilen görüşlerine aykırı olan kararları bulunmaktadır. Danıştay arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin trampa niteliğinde olduğunu kabul etmemekte ve sözleşmenin “kendine özgü” bir sözleşme olduğunu kabul etmektedir. Danıştay'ın görüşünü şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Satış sözleşmesine ilişkin hükümler, trampa (mal değişim) sözleşmesine de uygulanır; buna göre taraflardan her biri, vermeyi üstlendiği şey bakımından satıcı, kendisine verilmesi üstlenilen şey bakımından alıcı durumundadır.

- 6098 sayılı Borçlar kanunu 207. Maddesine göre taşınır ve taşınmaz malların satışında, satıcı malını alıcıya bir bedel karşılığında teslim eder. Bedel, satım akdinde paradır. Kat inşaat işinde ise, taşınmazın (arsa veya kat) para karşılığında satışı söz konusu değildir.

- 6098 sayılı Borçlar Kanununun 283. Maddesinde, satım hükümlerinin, trampada da tatbik olunacağı, şöyle ki, trampa edenlerden her birinin ifasını taahhüt ettiği şeye göre alıcı hükmünde tutulacağına hükmedilmiştir. Trampada, bir mal, başka bir mal ile değiştirilmektedir. Satım akdine ilişkin hükümler kıyas yoluyla trampada da uygulanmakta olup; trampada, taraflar arasında malların mübadelesi gerekli ve yeterlidir. Bu mübadele sırasında mübadeleye konu malların niteliklerinde bir değişiklik olmamaktadır.

- Trampa (mal değişim) sırasında malların niteliklerinde bir değişiklik olmamaktadır. Bir kişinin arsası karşılığı bağımsız bölüm sahibi olmasında ise durum farklıdır. Üzerine inşaat yapılan arsanın mülkiyeti başlangıçta tamamen arsa sahibine ait olsa dahi, müteahhitle yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre inşaata başlanırken arsa paylara bölünmekte, müşterek mülkiyete esas bu paylar üzerinde inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme yükümlülüğü (kat irtifakı) doğmaktadır. İnşaat tamamlandıktan ve her kat bağımsız bölüm haline gelip, kişisel mülkiyete geçildikten sonra da, o bağımsız bölümlere ait arsa payları, bağımsız bölümlere bağlı olarak devam etmekte, ana gayrimenkulün ortak sayılan yerlerinde, kat malikleri müştereken tasarrufta bulunabilmektedir. O halde, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyeti kişisel olmaktan çıkmakta, kendisine intikal eden katlara bağlı olarak müşterek mülkiyet hükümlerine göre, arsa payı oranında, diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girmektedir. Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını gerektiren ve hukuki statüsü tamamen değişik olan bu durumun trampa hükümleri ile ilgilendirilmesi de düşünülemez.

- Bu durumda, arsa payı karşılığı inşaat, Borçlar Kanunu'nda tanımlanan satım veya trampa akdi niteliğinde olmadığı, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması durumu, hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü bir hukuki muameledir.

Danıştayın arsa payı karşılığı kat tesliminin trampa niteliğinde olmadığı yönünde verdiği “*arsa payı karşılığı kat tesliminin, Borçlar Kanununun 182 ve 232'nci maddelerinde geçen satım veya trampa akdi niteliğinde olmadığı, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması durumu, hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirilebileceği, kanunlarla öngörülme, varsayım ve benzetmeye dayanılarak yapılan bir vergilendirme ise, verginin kanunilik ilkesi ile bağdaşmayacağından, arsa karşılığı arsa sahibine bağımsız bölüm verilmesi katma değer vergisinin konusuna girmediğinden..*” şeklinde yaptığı ve pek çok kararında geçen konu ile ilgili belirlemesine konunun trampa olmadığı yönünden katılmaktayız (Danıştay VDDK: 2011). Ancak söz konusu sözleşmenin kendine özgü (sui generis) olması durumunda bile netice itibarıyla müteahhit açısından ticari bir faaliyetin varlığı açıktır. Sözleşmenin kendine özgü olması, karmaşıklığı veya buna benzer bir neden, ticari olduğu açık olan bir faaliyetin vergilendirilmesine engel teşkil etmemelidir.

Maliye idaresinin görüşünün ise “ekonomik yaklaşıma” dayandığını düşünüyoruz. Vergi Usul Kanununun 3/B maddesinde “...B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır...” hükmüne yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununda yer alan bu düzenleme ispat kuralı başlığı altında görülmekle birlikte metinde “gerçek mahiyet” ifadesinin kullanılması sonucu “vergiyi doğuran işlem, olay ve hukuki durumların dış görünüşlerinin yanı sıra aynı zamanda anlam ve içeriklerinin göz önünde bulundurulması gerektiği” hüküm altına alarak Türk Vergi Hukukunda “ekonomik yaklaşım” kuralının uygulanmasını öngörmüştür (Keskin, 2006).

Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan “ekonomik yaklaşım”, vergiyi doğuran olay, işlem ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve mahiyetleri de göz önünde bulundurarak, **biçimlerin ötesine geçilip özün –iktisadi boyutun-esas alınmasını** öngörmektedir (Durmuş, 2014).

Ekonomik yaklaşım ilkesinde işlemlerin gerçek mahiyeti (vergiyi doğuran işlem, olay ve hukuki durumların dış görünüşlerinin yanı sıra aynı zamanda anlam ve içeriği) dikkate alınarak yapılacak vergilendirmede, ekonomik olgunun vergilendirilmesi öngörülmekte ve devletin söz konusu vergilendirmeden ne ölçüde pay almak istediğinin dikkate alınarak vergilendirme yapılması gerekmektedir (Taşkın, 2012).

Vergiyi doğuran olay hukuksal biçimlerle gizlenmesi durumunda, hukuksal biçim benimsenmez ve olayın gerçek yönüne bakılır (Çölgezen, 2010). Nitekim Danıştay 4. Dairesinin bir kararında ekonomik yaklaşım ilkesinin önceliğini şu şekilde vurgulamıştır (Danıştay 4. Dairesi: 1987): “*Vergi Hukukunda muamelenin ekonomik yönü önemli olup ... medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmak, Vergi Hukuku prensipleriyle bağdaşmaz.*”.

Bu yorum yöntemi ile gerçek iktisadi ilişkinin çeşitli hukuki kılıflar kullanılarak gizlenmesinin önüne geçilerek, gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması amaçlanır (Durmuş, 2014).

Örneğin Türk Medeni Kanunu’nun 705. Maddesine göre taşınmaz mülkiyeti tescille kazanılır. Ancak söz gelimi bir müteahhit tarafından inşa edilen bir bağımsız bölüm fiilen kullanıma hazır halde alıcısına teslim edilirse, ilerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere vergi hukukumuzda göre vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Çünkü ilerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere vergiyi doğuran olay müteahhittin inşa ettiği bağımsız bölümü fiilen kullanıma hazır halde teslimine bağlanmıştır. Sırf tapuya tescil işleminin yapılmamış olması vergilendirmeyi etkilemez. Bu anlamda tescil işleminin yapılmış veya yapılmamış olması sadece alıcı ve müteahhit arasındaki hukuki ilişkiyi etkiler. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3.maddesinin (b) bendinde

vergilendirmede muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması gerektiğine açıkça hükmedilmiştir.

Kanaatimizce Maliye İdaresi ile Danıştay arasındaki ihtilafın bir nedeni Maliye idaresinin daha çok yukarıda açıklanan “ekonomik yaklaşım” ilkesinin ön plana çıkartılırken, Danıştay tarafından ise olayın şekli boyutu, yani var olan yasal düzenleme çerçevesinde olayın değerlendirilmesi ön plana çıkmıştır. Her iki bakış açısının da yanlış olduğunu iddia etmek doğru olmamakla birlikte, Maliye idaresinin yaklaşımına yakın bir yaklaşım yapılması gerektiğini düşünüyoruz. Zira 213 Sayılı VUK’un 3. Maddesi amir bir hükümdür. Yani her kanun maddesinde uygulanmak zorundadır. Aksi halde kişilerin gerçek gelirleri vergilendirilmesi mümkün olamayabilir. Arsa sahibi arsasının vermiş, müteahhit ise karşılığında bağımsız bölüm teslim etmiştir. Bölüm 1.2.9.’da detaylıca yer verildiği gibi Kat mülkiyeti Kanununun “Bağımsız bölümlerle arsa payı arasındaki bağlantı” başlıklı 5. Maddesinde “*Kat mülkiyetinin başkasına devri veya miras yoluyla geçmesi halinde, ona bağlı arsa payı da birlikte geçer; arsa payı, kat mülkiyetinden veya kat irtifakından ayrı olarak devredilemeyeceği gibi, miras yoluyla da geçmez ve başka bir hakla kayıtlanamaz.*” hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla arsa payı arsa sahibinin müteahhitte verdiği şey arsadır, aldığı şey ise bağımsız bölümdür.

Müteahhittin yaptığı işin hizmet olduğu yönündeki görüşlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu noktada tekrar KDV kanununa dönersek 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler” başlıklı 1. Maddesinin 1. Bendinde “Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler”in vergiye tabi bulunduğu hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr kanunun “teslim” başlıklı 2. Maddesinin 1. Bendinde teslimin tanımı yapılmış, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Maddenin 5. Bendinde ise trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kanunun “Hizmet” başlıklı 4. Maddesinde ise “*Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.*” Hükümüne yer verilmiş ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir. Yine aynı kanunun 4. Maddesinin 2. Bendinde bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Danıştay tarafından konu servetin biçim değiştirmesi olarak ele alınmıştır ve vergi dışı bırakılmıştır. Halbuki servet biçim değiştirirken, yani arsa bağımsız bölümlere dönüşürken, oluşan değer artışları müteahhit tarafından verilen hizmetin sonucu olmuştur. Arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik” bir işlem yapmış olduğu takdirde bile 3065 sayılı KDV kanununun 4. Maddesinde;

“ .. 1. *Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.*

Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir... ”.

hükümü yer aldığından, hükümde geçen “değerlendirmek” ifadesine dayanarak, kat karşılığı sözleşmenin yapısı gereği müteahhittin arsa sahibine yaptığı işlemin hizmet olarak kabul edilmesi de mümkündür.

Bu anlamda müteahhittin bir hizmet vermekte ve yapılan bağımsız bölümlerin bir kısmını arsa sahibine verirken bir kısmını da kendi almaktadır. Müteahhit verdiği bu hizmet karşılığında aynı olarak ödeme almaktadır. Sözleşmenin bu şekilde yorumlanması da farklı hukuki sonuçlar doğuracaktır. KDV Kanunu'nun 4/2. maddesinde, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde, bunların her birinin ayrı ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Her şeyden önce hizmetlerde KDV oranı %18 değerini alabilir. Müteahhittin yaptığı işi hizmet olarak vergileme sorunu

daha karmaşık bir hale getirebilecektir. Hatta bölüm 1.3. de açıklanan “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri” kapsamında bir vergileme yapılması bile gündeme gelebilecektir.

Arsa sahibi arsasını nakit olarak satıp elde ettiği nakiti kullanarak daire/işyeri alabilirdi. Bunun yerine arsasını müteahhite verip karşılığında daire/işyeri almaktadır. İkinci yolu kullanmak hem arsa sahibinin hem de müteahhitten çıkarınadır. Zira önceki bölümlerde belirtildiği üzere Türkiye’de müteahhitlerin sermaye sıkıntısından dolayı arsa sahiplerine nakit ödemek yerine bağımsız bölüm teslimi yapılmaktadır. Bu teslim karşılığında arsa sahibinin baştan nakit olarak sattığından daha fazla bir mal varlığına sahip olacağı açıktır. Zira mesela arsayı 500.000,00 TL’ye satmak imkânı varken müteahhite verip iki sene sonra 500.000,00 TL değerinde (enflasyonu ihmal edersek) gayrimenkul alması beklenemez. Arsa sahibi de bekleme süresinin karşılığını yani müteahhitten sermaye bağlamaması karşılığında elde ettiği avantajın bir bölümünü talep edeceği açıktır.

Arsa sahibi arsasını tam olarak satmamış olmakla birlikte karşılığında bağımsız bölüm almaktadır. İşlemin yapılış şekli ne olursa olsun sonuçta verilen bir arsa karşılığında bağımsız bölümler alınmaktadır. “Ekonomik Yaklaşım” gereği ne verilip ne aldığına bakarak vergileme yaparsak arsa sahibinin ne tutarda arsa verip ne tutarda bağımsız bölüm aldığına bakarız. Arada bir fark varsa bunu vergilendiririz. Bu durumda Maliye idaresinin trampa niteliğine katılmasak da vergisel anlamda gerçek duruma en yakın uygulamanın trampa olduğu kanaatindeyiz. Maliyenin yaklaşımı olan trampa en pratik ve olması gereken vergilemeye ulaşmaya çalışan bir çözüm olur. Aksi bir uygulama yani söz konusu işleme ortaklık vs. yaklaşımları yapmak vergilendirmeyi daha zor bir hale getirebilir. Mesela arsanın adi şirkete sermaye olarak konduğu, müteahhitten ise emek, sermaye ve girişimciliğini koyduğunu kabul etmenin veya müteahhitten hizmet yaptığını kabul etmeninde farklı vergisel sonuçları olabilir.

Yukarıda açıklandığı üzere, müteahhitlerin üzerlerine arsa paylarını dahi almaksızın ya arsa sahibi üzerinden veya vekaletle kat irtifakı ile paylarına düşen bağımsız bölümleri satmaktadırlar. Bu durum, müteahhitten üzerinde hiçbir şey almadığı düşünüldüğünde trampanın varlığını şüpheye düşürse de gerçek durumda

müteahhit söz konusu bağımsız bölümlere, sözleşmede yazdığı şekilde, sahip olmuştur. Örneğin arsa sahibi 3 bağımsız bölüm, müteahhit 5 bölüm almak için anlaşlığında, müteahhittin kendisine kalacak bölümleri daha arsa sahibinin üzerinde kat irtifakı varken satmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır. Tapuya tescilin kimin üzerinde olduğu, yukarıda “topraktan satış” bölümünde açıklandığı üzere vergilendirme açısından önemli değildir. Hem arsa sahibinin kabul ettiği ve hem de gerçek durum söz konusu kat irtifaklarının sahibinin müteahhit olduğudur. Buna bağlı olarak Danıştay bir kararında “...İnşaat yapılması koşuluyla müteahhide bırakılan arsanın her türlü tasarruf hakkı ve mülkiyeti devredilmeyip, inşaat yapılmak üzere müteahhide terk edildiğinden, bağımsız bölümler karşılığı inşaat yapılmak üzere müteahhide bırakılan arsanın trampa niteliğinde bir ticari faaliyet olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, arsanın müteahhidin kullanımına terk edilmesi işleminin arsanın değerlendirilmesine yönelik bir tasarruf olduğunun kabulü gerekeceğinden, bu işlemin trampa niteliğinden bir işlem gibi değerlendirilerek KDV’ye tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır. ...” (Danıştay 9. Dairesi: 2007) şeklinde kararına da aynı gerekçelerle katılmıyoruz. Arsa sahibi ve müteahhit arasında bir anlaşmazlık çıkmadığı müddetçe aralarında yapılmış bir sözleşme vardır ve bu sözleşmenin inşaatın devamı süresinde tasarruf ve mülkiyet hakları üzerinde sonuçları vardır. Konuya şu şekilde yaklaşırsak; vergilendirme açısından beklenen durum arsa sahibinin arsasını müteahhide anlaşma gereği terk etmesidir. Buna aykırı hukuki durumlar sonucu müteahhidin inşaatı yapamaması durumunda zaten vergilendirme de olmayacaktır. Öyleyse olaya vergi hukuku açısından baktığımızda, varsayım olarak müteahhidin arsada anlaşma gereği bir tasarruf hakkı ve mülkiyet hakkı olduğunu söyleyebiliriz. Arsa sahibinin bunu kabul etmeyen bir yaklaşımı eğer sonuç doğurursa zaten inşaat gerçekleşmez ve vergilemede olmaz. Sırf tescilin kimin üzerine olduğuna bakılarak vergisel sonuçlar doğurulmamalıdır.

3.2.Arsa ve Teslim Edilen Bağımsız Bölüm Maliyetinin Belirlenmesi

Kanaatimizce müteahhit ve arsa sahibi arasında ekonomik bir iş birliği vardır ve kurulan bir çeşit adi şirkettir. Üretimin doğal kaynaklar, sermaye, emek ve girişimci olmak üzere dört faktörü vardır.

Arsa sahibi tarafından üretimin ilk faktörü (doğal kaynak) sunulurken, sermaye, emek ve girişimcilik müteahhit tarafından sunulmuştur. Dolayısıyla taraflar bir üretim faaliyeti içindedir ve her iki tarafta alternatif yöntemlere göre daha fazla kazanç elde edeceğini düşünmektedir. Mesela arsa sahibi nakit olarak arsasını satmak yerine müteahhitte vermektedir. Halbuki nakit olarak satıp, bankasına yatırırsa servetini hemen biçim değiştirebilir. Kanaatimizce yargı organları ve gerekse Maliye idaresi, arsa sahibinin kat karşılığı inşaat işinde fazladan bir kazanç elde etmiş olabileceği göz önüne alınarak karar vermemektedir.

Maliye idaresi, 08/08/2011 tarih ve 60 nolu KDV sirkülerinde “*Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.*” demek suretiyle arsanın bedelini karşılığında alınan bağımsız bölümlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) olduğunu kabul etmiştir. Gerek bu tebliğden sonra çıkarılan özgelelerde ve gerekse 26.04.2014 tarihli 1 Nolu KDV uygulama genel tebliğinde Maliye idaresi bu görüşünü korumuştur.

08/08/2011 tarih ve 60 nolu KDV sirkülerini temel alan bugünkü uygulamada müteahhit açısından arsa bedeli hem maliyet hemde hasılattır. Dolayısıyla bu bedelin yüksek veya düşük belirlenmesi Müteahhit açısından Gelir/Kurumlar Vergisi açısından bir anlam ifade etmemektedir. KDV açısından ise matrahın düşük belirlenmesi arsa sahibine düzenlenecek faturada hesaplanan KDV’nin daha düşük belirlenmesine ve vergi kaybına neden olmaktadır. Ayrıca arsa sahibinin, arsanın iktisap bedeli ile karşılığında bağımsız bölüm almak (trampa) yoluyla elden çıkarılması sonucu değer artış kazancı elde etmesi durumunda, gelir vergisi kaybının da olması muhtemeldir. Eğer arsa sahibi kurum ise arsa karşılığında elde edilen bağımsız bölümlerin olması gerekenden daha düşük bedelle aktife alınması vergi kaybına neden olabilir.

Yukarıda belirtildiği üzere arsanın emsal bedelinin belirlenmesi KDV yönünden önem arz etmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267. Maddesinde üçüncü sırada yer alan takdir esası bu duruma uygun bir düzenlemedir. Maliye idaresi

ilk zamanlarda emsal bedel olarak maddenin 3. Sırasında yer alan takdir esasının kullanılmasını muktezalarda belirtmişse de daha sonra maddede yer alan sıralamaya uygun davranılması gerektiğini belirtmiştir. Nitekim maddenin;

1. Sırası (Ortalama Fiyat Esası) daha önce bir miktar satış yapılmış olmasını gerektirmektedir. Bu şartı gerçekleştirmek her zaman mümkün olmaz. Taşınmazların konumu, cephesi, bulunduğu kat, büyüklüğü, manzarası, merkeze uzaklığı gibi unsurları aynı cins ve neviden olmalarını engellemektedir. Bunun için tabi ki ortalama fiyatı alınacak bağımsız bölümlerin bire bir aynısının olması, başka bir deyişle misli mal olması gerekmektedir. Bu varsayımı kabul etmek her zaman mümkün olmayacağı açıktır. Ancak bu yönteminde göz ardı edilmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Bunun nedeni aşağıda açıklanacaktır.

Yüzbinlerce konutun yapıldığı, arsa ve konut fiyatlarının çok çeşitli nedenlerden sürekli değiştiği bir ortamda ise takdir esasının uygulanmasının idareye ciddi bir yük getirmesi mümkündür. Mesela müteahhit tarafından yapılan konutları 150 metre kareden fazla olduğunu yani %18 KDV'ye tabi olduğunu kabul edelim. Takdir komisyonunun 480.000,00 TL emsal bedeli takdir ettiğini kabul edersek, söz konusu dairelerin $(480.000,00 \times 0,18 =)$ 86.400,00 TL Katma Değer Vergisi olacaktır. Müteahhit bu KDV'yi eğer arsa sahibinden tahsil edemezse söz konusu KDV kendi üzerinde kalacak ve bu nedenle takdir edilen miktara karşı itirazda bulunabilecektir. Ancak hiçbir ihtilaf yaratmaya müsait olmayan, müteahhitten kendi belgeleri üzerinden kendi tarafından hesaplanan ve beyan edilen 267. Maddenin 2. Fıkrasında yazılı "maliyet bedeli esas" soruna pratik bir çözüm getirmektedir.

2. sırası (maliyet bedeli esas) ise mamul (inşaat) maliyetinin, toptan satışlarda %5, perakende satışlarda %10 oranında kar ekleyerek satışı öngörülmektedir. Kanaatimizce bu yöntemin uygulanması doğru sonuçlar vermeyecek ve aşağıda belirtilen nedenleri ortaya çıkarabilecektir:

Birinci neden, arsa sahibine verilen 4 daire her biri 100.000,00 TL'den 400.000,00 TL ye verildiğini buna ikinci sıra uygulaması nedeniyle %10 karlılık eklenerek 440.000,00 TL üzerinden arsa faturasının düzenlendiğini kabul edelim. Bu durumda; arsa sahibinin aldığı bu dairelerin piyasa fiyatı, maliyet + %10 üzerinden

belirlenmemişse, gerçekte arsa sahibi 440.000,00 TL'nin üzerinde bir değere arsasını müteahhitte vermiştir. Diğer bir deyişle bağımsız bölümlerin her birinin piyasa fiyatı 120.000,00 TL ise, bu durumda arsanın gerçek karşılığı 480.000,00 TL olur ki bu bedele ulaşmanın yolu ancak üçüncü sırada yer alan takdir esasının uygulanmasını gerektirir.

İkinci neden, müteahhittin yukarıda sayılan üç üretim faktörünü günümüzün inşaat sektöründe sadece %5 veya %10 gibi kar marjları ile sunmayacağıdır.

Üçüncü neden ise; inşaatın uzun sürmesi durumunda "maliyet bedeli esası" ile belirlenen marjların bir bölümünün veya tamamının enflasyon ile eriyeceği açıktır. Bunun ise VUK'un 267. Maddesinin amacına uymayacağı açıktır. Zira maddede "...değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir." denilmek suretiyle piyasa fiyatına yakın bir bedelin amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Varsayalım ki her biri 100 metre kare olan iki daire müşterilere 130.000,00 TL'den satılsın. Aynı tarihte yine 100 metre kare olan üçüncü daire için müteahhit emsal bedeli belirlesin ve 110.000,00 TL bedel üzerinden KDV hesaplayıp bunu beyan etsin. Aynı tarihte gerçekleşen bu olayda her üç dairede arsa sahibine verilseydi 110.000,00 TL bedel biçilecekti. Zira mezkûr maddenin ikinci sırasındaki yöntem, daireler arasındaki özellik farklılığını dikkate almamaktadır. Halbuki arsa sahibi dışındaki kişilere verilen daireler daha yüksek bir fiyata satılmıştır. Bu nedenle örneğe şöyle bir ekleme yapalım. Diyelim ki Maliye idaresi 130.000,00 TL tutarında satıldığı söylenen dairelerden birinin 130.000,00 TL kredi ile satın alındığını tespit etsin. Bankalar kendi mevzuatları gereği gayrimenkulün değerinin ancak %75'ine kredi verebilmektedir (BDDK, 2010). Bu durumda gayrimenkulün banka ekspertiz değeri 173.000,00 TL'den az olmamalıdır. Bu daire için müteahhitte eksik beyandan dolayı tarhiyat yapılsa bile aynı metrekareye sahip ve arsa sahibine verilen diğer daireler için ne işlem yapılacağı hususunda tereddüt oluşabilir. Çünkü "birinci sıra" misli mallar için kullanılmaktadır. "İkinci sıra" ise örneğe göre gerçek değeri vermemiştir. Üçüncü sıra ise maddede yöntemlerin sıra ile kullanılması, ancak ilk iki yöntem kullanılamazsa kullanılabileceğinden dolayı kullanılamamaktadır.

VUK 267. Maddenin 2. Sırasında yer alan “maliyet bedeli esası”nın gerçek durumu vermemesinin bazı nedenleri yukarıda sayılanlara ek olarak şunlar olabilir (Erdursun, 2014):

- Belgesiz mal alışları nedeniyle inşaat maliyetleri olduğundan düşük gösterilmek zorunda kalınmış olabilir.
- Söz konusu inşaat, işçilik giderlerinin tam olarak belgelendirilmemesi¹ halinde de gerçek maliyet kayıtlara yansımaz olabilir.
- İnşaat sırasında bölgede yer alan rant artışları göz önüne alınmamaktadır.
- İnşaat sektöründe gerçek karlılık oranı göz önüne alınamamaktadır.

Bugünkü uygulamada genellikle VUK'un 267. Maddesinin 2. Sırasında yer alan “Maliyet Esası” yöntemi uygulanmaktadır. Maliyet esası yöntemi olaya pratik bir çözüm getirmektedir. Gerçek duruma uyduğu ise yukarıda saydığımız nedenlerden her zaman mümkün olmayabilir. Binanın bodrum katının da metrekare maliyeti, binanın ikinci katı ve beşinci katı ile aynı olduğunu kabul ederek, daha sonra bunların üstüne aynı kar marjı ekleyip, aynı fiyata satmanın kanun maddesinde geçen “*değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.*” ifadesinde yer alan amaca uymadığını düşünmekteyiz. Bu şekilde belirleme yapmak, yani maliyeti her bir metrekareye eşit dağıtmak ve bu eşitlikten yola çıkarak emsal bedeli belirlemek her bir bağımsız bölümün “misli mal” mal olduğunu kabul etmektir. Söz gelimi 3. katta yer alan her bir 100 metre kare olan 3 dairenin aynı fiyatta olduğunu söylemek her zaman mümkün olmayabilir. Dairelerden bir tanesi caddeye bir tanesi denize bakabilir veya fiyat farklılığı doğuracak herhangi bir neden olabilir. Bu fiyat farklılığını doğuracak neden olmadığını iddia edersek, bu durumda yapılan inşaatın metre karesinden yola çıkarak emsal bedel belirlemesi yapabileceğimiz olur. Böyle bir durumda ise metre karesinden yola çıkarak maliyet belirleme ve bunun da üzerinden %5-10 gibi bir marj ekleme yerine, birinci sırada yer alan ortalama fiyat esası yöntemiyle satış fiyatından yola çıkarak metre kare satış fiyatını belirlemek daha

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı ile SGK arasında iş birliği elektronik ortamda bilgi paylaşımı, teknoloji kullanımının daha etkili yapılması, kayıt dışı ile ilgili mücadele gibi nedenlerden dolayı son yıllarda artış göstermiştir. Örneğin 26.03.2013 tarih ve 2013/1 No.lu GİB Uygulama İç Genelgesine göre vergi dairelerince düzenlenen yoklama fişinin bir nüshası, işçi tespitine yönelik olarak SGK'ya gönderilmektedir.

gerçekçi bir yol olarak gözükmektedir. Zira her iki uygulamada da bağımsız bölümlerin kaçınıcı katta olduğuna veya başka bir özelliğine dikkat edilmemektedir.

Konu ile ilgili önerimiz müteahhittin VUK'un 267. Maddesinde yer alan 1. Sıranın (ortalama fiyat esası) uygulamasını yapmasıdır. Eğer bu fıkranın uygulama şartları yoksa bu durumda bu durumda takdir komisyonuna başvurarak mezkûr kanunun 3. Sırasında yer alan "takdir esası" ile emsal bedelinin belirlenmesini talep etmelidir.

3.3. Bağımsız Bölüm Tesliminin KDV'ye Tabi Olmamasının Sonuçları

Arsa sahibine yapılan teslimleri bir teslim olmadığını kabul ederek tümüyle KDV'nin konusunda çıkarmamız durumunda da yapılan teslim nedeniyle yüklenen vergilerin iadesinin alınamayacağı kanaatindeyiz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararının özet kısmında "*Katma değer vergisine tabi olmayan bir teslim nedeniyle yüklenen Katma Değer Vergisinin indirimi söz konusu olmadığından, iadesinin de mümkün olmadığı*" denilmiş karar içeriğinde ise "...arsa karşılığı arsa sahibine bağımsız bölüm verilmesi katma değer vergisinin konusuna girmediğinden olayda arsa sahibine teslim edilen 5 nolu dairenin teslimi, katma değer vergisine tabi olmadığından bu daire nedeniyle yüklenen katma değer vergisinin iadesinin de mümkün olmadığı..." (Danıştay VDDK, 2011) ifadelerine yer verilmiş ve bu yönde karar verilmiştir. Danıştay'ın görüşünün kabulü halinde müteahhitlerin arsa sahibine yapılan teslimler nedeniyle Katma Değer Vergisi iadesi alamayacağı, bununda sektör için ne kadar önemli tutarlara ulaşacağı açıktır.

Aynı durum yapılan işin bir hizmet olduğu durumunda da geçerli olabilir. Katma Değer Vergisi Kanununun 4/2. Maddesi gereği hizmet KDV'nin konusuna girmektedir. Yapılan hizmet karşılığında hizmet faturası düzenlenmelidir ki bu durumda hizmetin KDV'si %18 olup, birde arsa sahibinden tahsil edilememesi durumunda da müteahhittin Katma Değer Vergisi iade hakkı da olmayacaktır. Maliye idaresi 30 nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinden önce arsa sahibinin arsa tesliminin müteahhidin ise inşaat işi şeklinde hizmet ifasında bulunması tarzında bir trampa işlemi olarak yorumlamıştır. Böylece 150 metre karenin altındaki konutlar için

dahi konut değil inşaat işi nitelendirmesi nedeniyle genel oranda vergiye tabi tutmuştur (Maç, s.120).

Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahiplerine teslimi “istisna” yapılması durumunda ne olacağı ilginç bir durumdur. İstisna, vergilendirilmesi gereken bir işlemin vergilendirilmemesi demektir. Geçmişte bu tür bir uygulama yapılmıştır. KDVK'nun geçici 8. maddesi ile düzenlenen 150 m²'ye kadar konut teslimi istisnası ve yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri istisnası uygulaması 31.12.1992 tarihinde sona ermiştir. KDV kanununun 30/a maddesi gereğince Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gsterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi indirilemez. Aynı kanununun 58. Maddesinde mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden indirilecek KDV'sinin Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceğine hükmedilmiştir. Maddenin tersten düşünülmesi sonucu 1 Nolu KDV Genel Tebliğinde, KDV Kanununun 17. Maddesini “F. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” bölümünde “*Kısmi istisna, işlemlere ilişkin alış ve giderlere ait KDV'nin prensip olarak indirim ve/veya iadeye konu edilemediği istisna düzenlemeleridir.*” şeklinde tanımlandıktan sonra, kısmi istisna kapsamında indirim ve/veya iadeye konu edilemeyen ve yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanununun (30/a) ve 58 inci maddeleri uyarınca gelir ve kurumlar vergisi bakımından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Kısacası arsa karşılığı inşaat işinde teslim edilen bağımsız bölümün teslimi eğer istisna olursa, bu teslim “kısmi istisna” kapsamında olur. Bu kapsamda teslim edilen mal ve hizmetler için yüklenilen, indirim konusu yapılamayan ve iade alınamayan KDV, gider veya maliyet olarak mükellefçe kaydedilebilir. Bu ise mükellef açasından ciddi bir kayıp olabilir. Zira gider yapılması halinde, yapılan gider Kurumlar/Gelir Vergisi matrahından indirilmektedir. Böylece Gelir Vergisi Kanununda yer alan tarifeye bağlı olarak (Kurumlar Vergisi Kanununda güncel oran %22'dir) matrahtan indirimin etkisi ödenecek vergiyi azaltacaktır. Bu ise tutarın KDV olarak değerlendirilmesi ile karşılaştırıldığında müteahhit açasından avantajlı bir yol değildir. Dolayısıyla müteahhitlerin arsa sahibine yapılan teslimler için KDV hesaplayamaması, yapılan teslim nedeniyle yüklenilen KDV'nin ise Maliye İdaresinden “Katma Değer Vergisi İadesi” olarak istenememesine neden olacaktır. Sermaye yetersizliğinden inşaat işlerini çoğunlukla kat karşılığı yapan müteahhitler için KDV kanununun 29/2.

Maddesine çerçevesinde alacakları KDV iadesinin ne kadar önemli olduğunun izahına gerek bulunmadığı kanaatindeyiz.

Teslimin istisna olmaması durumu ise KDV oranının yüksekliği arsa karşılığında inşaat işlerinde müteahhittin durumunu etkileyebilmektedir. Uygulamada arsa sahibine düzenlenen faturada yer alan KDV'nin arsa sahibinden tahsil edilmediği sıkça rastlanan bir durumdur. Söz gelimi teslimin %18 KDV'ye tabi olduğunu düşünelim. Bu durumda teslimi yapılan bağımsız bölüm için hesaplanan KDV oranı, indirilecek KDV'ye eşit olduğundan KDV Kanununun 29/2. Maddesi gereği iade hakkı bulunmamaktadır. Müteahhit arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümler için ödediği KDV'yi indirim olarak KDV beyanlarına yansıtacaktır. İade alamayacaktır. Arsa sahibine düzenlediği KDV'yi de tahsil edemezse bu durum aleyhine bir durum yaratacaktır. Teslim oranı %1 olması halinde ise arsa sahibinden tahsil edemediği kısım oldukça düşecek ve teslimi yapılan bağımsız bölüm için hesaplanan KDV oranı, indirilecek KDV'den düşük olduğundan KDV Kanununun 29/2. Maddesi gereği iade hakkı doğacak ve teslim edilen bağımsız bölümler inşa edilirken yüklenilen KDV iade olarak alınabilecektir. Böylece KDV oranının düşüklüğü kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhitlere en avantajlı mali yapı sunduğu kanaatindeyiz. Duruma bu açıdan bakıldığında vergileme açısından sözleşmenin ne olduğu tartışmasından çok KDV oranlarının ne olduğu önem kazanmaktadır.

Danıştay ve Mali idare arasındaki bu görüş farklılığının da bazı sonuçları olma ihtimali vardır. Önceki bölümlerde açıklandığı üzere Danıştay, arsa sahibine yapılan teslimi, vergisel anlamda bir teslim olarak kabul etmemektedir. Dolayısıyla %18 KVD oranı ile teslim gerçekleştiren müteahhitlerin Maliye idaresinin görüşüne göre mi, yoksa Danıştay görüşüne göre mi davranması gerektiği tereddüt yaratabilecek bir durum olabilir. Böyle bir durumda Danıştay'ın görüşüne göre davranıldığında, Maliye tarafından yapılacak cezalı tarhiyat ile muhatap kalınma ihtimali olabilir.

3.4. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Taşınmaz İstisnası İle İlgili Değerlendirme

Kurumlar Vergisi 5/1-e ile ilgili değerlendirmeleri aşağıda özetlenmiştir:

İstisnanın amacı madde gerekçesinde: “*kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir.....İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır...*” olarak açıklanmıştır. Kanun maddesinde açıkça belirleme olmadığı halde tahsilatın sadece para ile yapılması hükmü tebliğ ile getirilmiştir. Söz konusu tebliğde Maliye idaresi gayrimenkulü satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerektiği ve mali yapının güçlenmesinden sadece “para karşılığı” yapılan satışları kabul ettiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampa gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Bu nedenle kat karşılığı inşaat işleri Maliye idaresi tarafından trampa olarak kabul edildiğinden, bu halde istisna uygulaması yapılması söz konusu tebliğde kabul edilmemiştir. Öte yandan “...*Diğer taraftan, şehrin kenar mahallesinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina alınması durumunda ise, firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun bulunmaktadır.*” şeklinde verilen örnek kanun koyucunun meseleyi daha geniş anlamda aldığını göstermektedir. Kanaatimizce Maliye idaresinin tebliğde yer alan “*İstisna uygulamasında, her şeyden önce satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir.*” net tutumunun nedeni sadece para tahsilatı yapılan işlemlerin gerekçede yer alan “*kurumların mali bünyesinde güçlendirme*”yi net olarak ortaya koyması, diğer durumların ise net olmamasıdır. Mesela tebliğde yer alan şehir kenar mahallesinde bulunan binanın satılarak şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina satın alması işlemi herkese göre net bir şekilde istisnanın amacı olan mali bünyede güçlenmeye hizmet ettiği dahi tartışmalı olabilir. İstisnanın amacı madde gerekçesinde “*Kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir.*” şeklinde

düzenlendiğine göre kat karşılığı inşaat işinde iki şart gerçekleştiğinde istisnadan faydalanılmalıdır. Gerekçeye göre;

- 1- Kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması,
- 2- Kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi halinde istisna amacına ulaşmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere hangi durumda bu iki şartın birlikte gerçekleştiği parasal olmayan işlemlerde belirlemek mümkün olmayabilir. Kat karşılığı inşaat işinde bu amacın gerçekleşip gerçekleşmediğini bir örnek ile inceleyebiliriz. Söz gelimi arsa aktifte 150.000,00 TL olarak kayıtlı iken arsa karşılığında bağımsız bölüm alınarak söz gelimi 4 adet ve 1.000.000,00 TL emsal bedelli işyeri alındığında bilançosu güçlenmektedir. Bu arada aradaki fark öz sermayede artış olduğundan, kar niteliğindedir ve vergilendirilir.

Ticari kazançta vergileme tahakkuk esasına bağlı olarak yapılmaktadır. G.V.K.'nun, bilanço usulünde ticari kazancın tespiti ile ilgili 38. Maddesinde:

“Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. *İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*
2. *İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur...”* hükmüne yer verilmiştir.

Örneğin arsa aktifte 50.000,00 TL olarak kayıtlı iken şirketin aşağıda yer alan bilançoya sahip olduğunu kabul edelim.

AKTİF(VARLIKLAR)		PASİF(KAYNAKLAR)	
		III. KISA VADELİ	
I. DÖNEN VARLIKLAR	180.500,00	YABANCI KAYNAK	10.500,00
102- Bankalar	180.500	300- B.Kredileri	7.500,00
II. DURAN VARLIKLAR	115.000,00	321- Borç snt.	3.000,00
		IV. UZUN VADELİ	
250- Arsa ve Araziler	50.000	YABANCI KAYNAK	0,00
254- Taşıtlar	50.000	V. ÖZ KAYNAKLAR	285.000,00
255- D.Başlar	15.000	500 Sermaye	285.000,00
AKTİF TOPLAM	295.500,00	PASİF TOPLAMI	295.500,00

Şirketin aktifinde yer alan 50.000,00 TL kayıtlı arsa karşılığında 4 adet ve 1.000.000,00 TL emsal bedelli işyeri aldığı ve dönem içinde varsayımsal olarak hiçbir gelirinin veya giderinin olmadığını, aktif veya pasif kalemlerinde başka değişiklik olmadığını kabul edersek, şirket bilançosu dönem sonunda aşağıdaki şekilde olmaktadır:

AKTİF(VARLIKLAR)		PASİF(KAYNAKLAR)	
		III. KISA VADELİ	
I. DÖNEN VARLIKLAR	180.500,00	YABANCI KAYNAK	10.500,00
102- Bankalar	180.500,00	300- B.Kredileri	7.500,00
II. DURAN VARLIKLAR	1.065.000,00	321- Borç snt.	3.000,00
		IV. UZUN VADELİ	
252- Binalar	1.000.000,00	YABANCI KAYNAK	0
254- Taşıtlar	50.000,00	V. ÖZ KAYNAKLAR	1.235.000,00
255- D.Başlar	15.000,00	500 Sermaye	285.000,00
		590 Dönem net karı	950.000,00
AKTİF TOPLAM	1.245.500,00	PASİF TOPLAMI	1.245.500,00

Trampa eşit değerde malların takası olduğuna göre, varsayımsal olarak şirket arsasına karşılık olarak eşit değerde bir değeri aktifine katmıştır. Ancak arsa olarak herhangi bir fonksiyonu olmadan bilançoda duran bir kalemin şimdi kira getirisi gibi ekonomik getirisi olacak şekilde değerlendirilmesi nedeniyle “kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması” şartıda kısmen de olsa gerçekleştiği kabul edilebilirse de;

- Bu durumda arsanın aynı değerde bağımsız bölüm karşılığında trampa edildiği varsayımı altında şirketin mali yapısının fiktif olarak güçlendiği açıktır. Dolayısıyla gerekçede yer alan mali yapının güçlendirilmesi şartı ancak fiktif olarak gerçekleşmiştir. Gerekçede yer alan “*İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.*” ifadesindeki ilave imkanın da gerçekleşmediği, şirketin finansman sıkıntısı varsa bunu gidermeye uygun bir işlem olmadığı görülmektedir.

- Maddenin lafzında “*taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar*” ifadesi yer aldığından dolayı kurumun elindeki arsayı kat karşılığı vermesi durumunda kiralama veya satış yapması tabiidir. Bu durumda elde ettiği bağımsız bölümlerin satışı durumunda bu işle devamlı olarak uğraştığı, kiralaması durumunda ise kiralama faaliyetinde bulunacağı anlamına gelebilir. Ancak geniş yorumlamayla satış tarihinden sonra bu durumun meydana gelebileceği ve şirketin bu durumu ön görerek arsayı ilk başta alıp almadığının belli olmaması nedeniyle, maddenin lafzı ve ruhu açısından, kat karşılığı inşaat işinin de gayrimenkul ticareti ile benzer bir durum yarattığı söylenebilir. Nitekim mezkur madde metninde “*Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.*” şeklinde düzenleme yapılarak, amaç kısmı vurgulanmış ve istisnanın uygulanmasında kanaatimizce bu duruma cevaz verilmemiştir.

Bu nedenle mezkûr kanun maddesi ve gerekçesi birlikte değerlendirildiğinde kat karşılığı inşaat işlerinin istisna dışında tutulması kanunun lafzına ve ruhuna uygundur.

Ancak elde edilene bağımsız bölümlerin satılacağına ilişkin şirketin idari organlarınca karar alınması, arsa tesliminden sonraki iki yılda elde edilen bağımsız bölümlerin satışının yapılması ve maddede düzenlendiği şekilde tahsilat ve diğer gerekli işlemlerinin yapılması durumunda, elde edilen kazanç için istisna uygulanmasının gerektiği kanaatindeyim. Zira ekonomik yaklaşım gereği olayın gerçek mahiyetine bakılması gerekmektedir. Sonuçta bu yolla aktiften arsa çıkıp nakit

giriŖi saęlanmıŖtır ve bu durum kanunun ruhuna uygundur. Yani arsasını doğrudan satmak yerine bağımsız bölüme çevirerek daha karlı satmak isteyen kurumların bu istisnadan faydalanması gerekmektedir.

4. SONUÇ

Kat karşılığı inşaat işi ile ilgili olarak vergi ile ilgili kanunlarda özel bir düzenleme yapılmadığından, vergileme genel hükümlere göre yapılmaktadır. Bu tür sözleşmelerin hukuki niteliği üzerinde Maliye idare ve yargı içtihatları arasında ihtilaf vardır. Maliye idaresi konuya ilişkin görüşünü 1 nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde belirtmiştir. Tebliğe göre arsa payı karşılığı inşaat işi nedeniyle arsanın müteahhide teslimi, mülkiyetin karşılıklı naklini içerdiğinden trampa hükmündedir. Danıştay arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını gerektiren ve hukuki statüsü tamamen değişik olan bu durumun trampa hükümleri ile ilgilendirilemeyeceğini ve sözleşmenin “kendine özgü” bir sözleşme olduğunu kabul etmektedir.

Maliye idaresinin ise konu ile ilgili olarak “Ekonomik Yaklaşım” yöntemini uyguladığını düşünmekteyiz. Vergi Usul Kanununun 3/B maddesinde “...B) *İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” hükmüne yer verilmiştir. Vergi Usul Kanununda yer alan bu düzenleme ispat kuralı başlığı altında görülmekle birlikte metinde “gerçek mahiyet” ifadesinin kullanılması sonucu “*vergiyi doğuran işlem, olay ve hukuki durumların dış görünüşlerinin yanı sıra aynı zamanda anlam ve içeriklerinin göz önünde bulundurulması gerektiği*” hüküm altına alarak Türk Vergi Hukukunda “ekonomik yaklaşım” kuralının uygulanmasını öngörmüştür (Keskin, 2006).

Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan “ekonomik yaklaşım”, vergiyi doğuran olay, işlem ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve mahiyetleri de göz önünde bulundurarak, **biçimlerin ötesine geçilip özün –iktisadi boyutun-esas alınmasını** öngörmektedir (Durmuş, 2014).

Ekonomik yaklaşım ilkesinde işlemlerin gerçek mahiyeti (vergiyi doğuran işlem, olay ve hukuki durumların dış görünüşlerinin yanı sıra aynı zamanda anlam ve içeriği) dikkate alınarak yapılacak vergilendirmede, ekonomik olgunun vergilendirilmesi öngörülmekte ve devletin söz konusu vergilendirmeden ne ölçüde pay almak istediğinin dikkate alınarak vergilendirme yapılması gerekmektedir (Taşkın, 2012).

Kanaatimizce Maliye İdaresi ile Danıştay arasındaki ihtilafın bir nedeni Maliye İdaresinin daha çok yukarıda açıklanan “ekonomik yaklaşım” ilkesinin ön plana çıkartılırken, Danıştay tarafından ise olayın şekli boyutu, yani var olan yasal düzenleme çerçevesinde olayın değerlendirilmesi ön plana çıkmıştır. Maliye idaresinin görüşünün “ekonomik yaklaşım” ilkesine uygun olarak uygulanması gerektiğini düşünüyoruz. Yapılan sözleşmenin türü konusunda yaygın olan diğer görüşün, yani müteahhitin hizmet verdiği kabul edilmesi ise farklı hukuki sonuçlar doğurabilecek ve vergilendirmeyi daha karmaşık bir hale getirebilecektir. Her şeyden önce hizmetlerde KDV oranı %18 değerini alabilir. Müteahhittin yaptığı işi hizmet olarak vergileme ise sorunu daha karmaşık bir hale getirebilecektir. Hatta bölüm 1.3 de açıklanan “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri” kapsamında bir vergileme yapılması bile gündeme gelebilecektir.

Mali idarenin trampa niteliğine katılmamakla birlikte vergisel anlamda gerçek duruma en yakın uygulamanın trampa olduğu kanaatindeyiz. Maliyenin yaklaşımı olan trampa en pratik ve olması gereken vergilemeye ulaşmaya çalışan bir çözüm olur. Aksi bir uygulama yani söz konusu işleme ortaklık, hizmet gibi yaklaşımlar yapmak vergilendirmeyi daha zor hale getirebilir.

Özetle arsa sahibinin ne verip karşılığında ne aldığına bakarak vergilendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. 213 sayılı VUK’un 3/B maddesinde yer alan düzenleme varken, işlemin şeklinin ne olduğu meseleleri vergilemenin yapılmasında bir karmaşıklık yaratmaktadır. Bu tarz bir faaliyet vergi yasalarında düzenlememesi nedeniyle konu genel esaslar çerçevesinde çözülmeye çalışılmıştır. Arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan sözleşmenin türünün ne olduğuna karar vermek ise derin bir hukuk bilgisini gerektirdiği gibi, bu bilgiye sahip olanlarında tıpkı mali idare ve yargı organları gibi farklı sonuçlara ulaştığı görülmektedir. Bu nedenle yukarıda

sözleşmenin türü konusunda yapılan analizlere geniş olarak yer verilmemiştir. Esasen vergi hukuku çerçevesinde, iktisadi ve teknik icaplara uygun çözülmesi gereken bir mesele diğer kanunlar ile gerekmediği müddetçe ilişkilendirilmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Danıştay kararlarında daha çok sözleşmenin trampa olmadığı, kendine özgü olduğu söylene de, kendine özgü bu sözleşmenin de bir vergilemesinin olabileceği hususunun göz ardı edildiğini düşünüyoruz. Ancak Danıştay kendine özgü bir sözleşme ile yapılan bu faaliyette “servetin şekil değiştirmesi” nedeniyle ticari faaliyet olmadığı görüşüne katılmıyoruz. Arsa sahibinin arsasını değerlendirme maksadı ile müteahhitte verdiği ve bu yolla servetin şekil değiştirdiği açıktır. Ancak en azından KDV kanununun 4/2. Maddesinde “değerlendirme”nin hizmet olarak KDV’ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Yine başa dönersek bu kadar yoğun olarak yapılan bir işlemi, en basit ve anlaşılır şekilde yapmak, sürece değil vergilendirilebilir gelire/faaliyete odaklanmak için konunun trampa olarak değerlendirilmesinin en uygun çözüm olacağı kanaatindeyiz.

Arsa sahibine yapılan teslimleri bir teslim olmadığını kabul ederek tümüyle KDV’nin konusunda çıkarmamız durumunda ise yüklenilen KDV’nin iadesi mümkün olmamaktadır. Aynı durum yapılan işin bir hizmet olduğu durumunda da geçerli olabilir. Hizmetin %18 KDV’ye tabi olması durumunda KDV kanununun 29/2. Maddesine göre iade hakkı olmamaktadır

Müteahhitlerin arsa sahibine yapılan teslimler için KDV hesaplayamaması veya %18 gibi yüksek oranlı fatura düzenleyerek yaptığı teslimler nedeniyle yüklenilen KDV’nin, müteahhitler tarafından Maliye İdaresinden “Katma Değer Vergisi İadesi” olarak istenememesine neden olacaktır. Sermaye yetersizliğinden inşaat işlerini çoğunlukla kat karşılığı yapan müteahhitler için KDV iadesinden alacakları iadenin ne kadar önemli olduğunun izahına gerek bulunmadığı kanaatindeyiz. Üstelik arsa sahibine düzenlenen faturada yer alan KDV’nin tahsil edilememesi durumunda müteahhitler açısından önemli bir mali zorluk meydana gelme ihtimali vardır.

Teslim oranı %1 olması halinde ise arsa sahibinden tahsil edemediği kısım oldukça düşecek ve teslimi yapılan bağımsız bölüm için hesaplanan KDV oranı, indirilecek KDV’den düşük olduğundan KDV Kanununun 29/2. Maddesi gereği iade

hakkı doğacak ve teslim edilen bağımsız bölümler inşa edilirken yüklenilen KDV iade olarak alınabilecektir. Böylece teslimdeki KDV oranının düşüklüğü kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhitlere en avantajlı mali yapı sunduğu kanaatindeyiz.

Duruma bu açıdan bakıldığında vergileme açısından sözleşmenin ne olduğu tartışmasından çok KDV oranlarının ne olduğu önem kazanmaktadır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin emsal bedelinin belirlenmesi ise ayrı bir konudur. Mali idare ilk zamanlarda emsal bedel olarak maddenin 3. Sırasında yer alan takdir esasının kullanılmasını muktezalarda belirtmişse de daha sonra maddede yer alan sıralamaya uygun davranılması gerektiğini belirtmiştir. Kanaatimize göre daha pratik olduğu için kullanılan VUK'un 267. Maddesinin 2 fıkrasında yer alan "maliyet bedeli esas"ının uygulanması her zaman doğru sonuçlar vermemektedir. Konu ile ilgili önerimiz, mükellefin, eğer ilgili fıkra da yer alan şartlar oluşuyorsa, VUK'un 267. Maddesinde yer alan 1. sırayı uygulamasıdır. Eğer mükellef, bu şekilde hesaplama yapılmasının gerçek durumu vermediğini düşünüyorsa, bu durumda takdir komisyonuna başvurarak mezkûr kanunun 3. Sırasında yer alan "takdir esas" ile emsal bedelinin belirlenmesini talep etme imkânı olmalıdır.

Kurumlar Vergisi 5/1-e ile ilgili olarak ise mezkûr kanun maddesi ve gerekçesi birlikte değerlendirildiğinde kat karşılığı inşaat işlerinin istisna dışında tutulması kanunun lafzına ve ruhuna uygundur.

Ancak elde edilen bağımsız bölümlerin satılacağına ilişkin karar alınması ve arsa tesliminden sonraki iki yılda elde edilen bağımsız bölümlerin satışının yapılması ve maddede düzenlendiği şekilde tahsilat vs. işlemlerinin yapılması durumunda elde edilen kazanç için istisna uygulanmasının gerektiği kanaatindeyim. Zira ekonomik yaklaşım gereği olayın gerçek mahiyetine bakılması gerekmektedir. Sonuçta aktiften arsa çıkıp nakit girişi sağlanmıştır ve bu durum kanunun ruhuna uygundur. Yani arsasını doğrudan satmak yerine bağımsız bölüme çevirerek daha karlı satmak isteyen kurumların bu istisnadan faydalanması gerekmektedir.

Sonuç olarak arsa karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesinin nasıl yapılacağı hususunda vergi kanunlarımızda herhangi bir düzenleme (kanun maddesi) bulunmamaktadır. Bu durum müteahhitler açısından herhangi bir karmaşıklık yaratmadığı kanaatindeyiz. Mevzunun en anlaşılması güç yönü arsa sahipleri açısından olabilir. Maliye idaresinin son yıllarda teknolojiyi daha yoğun olarak kullanması ve inceleme oranlarında artış, Maliye idaresine göre vergiye tabi olması gerektiği halde vergilendirilmeyen satışların vergilendirilmesine neden olabilecektir. Örneğin kendisine miras kalan arsa karşılığında çok sayıda daire alan ve bunları satan kişilerin artık daha kolay tespit edilmesi konunun önemini artıracaktır. Arsa karşılığında bağımsız birim alan ve Maliye idaresi tarafından kendilerine tarhiyat yapılan kişilerin Danıştay kararları doğrultusunda dava açmaları ve bu tarhiyatların iptal edilmesi, arsa sahipleri tarafından kolayca anlaşılabilir bir durum olmayabilecektir.

KAYNAKÇA

- Altınışik, Ş. (2014), Kat Karşılığı (Arsa Payı) Veya Hasılat Paylaşımı Şeklinde Düzenlenen Sözleşmelere Göre Yapılan Bağımsız Bölümlerin Vergilendirme İşlemleri, <http://www.denkymm.com.tr/tr/makalekat-kaKarşılığırsa-payi-veya-hasılat-paylasimi-seklinde-duzenlenen-sozlesmelere-gore-yapilan-bagimsiz-bolumlerin-vergilendirme-islemleri06-06-2014.html> Erişim: 07.01.2016
- Antalya VDB (2010) Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün 15/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 sayılı özelgesi Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/node/90945> Erişim: 27.04.2017
- Antalya VDB (2011) Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 15/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 sayılı özelgesi kaynak: <http://www.gib.gov.tr/node/90945> Erişim: 27.05.2017
- Aslanpınar, Y. B. (2008), Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşmenin Niteliği, KDV ve Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 185, Kaynak: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8681> Erişim: 26.04.2017
- Batı, M. (2015), Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Safhasında Gözden Kaçanlar, Yaklaşım Dergisi, Sayı 269, Kaynak: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27213> Erişim: 26.04.2017
- BDDK (2010) 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 43'üncü maddesine dayanarak verilen Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun 16.12.2010 tarihli kararı
- Bursa VDB (2012) Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.03.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.92-105 sayılı Özelgesi, kaynak: <http://www.muhasbevergi.com/yazdir.aspx?hid=1018> Erişim: 09.01.2016
- Çatıkkaş, Ö., ERSOY, M., ŞUEKİNCİ, C. (2016), Kat Karşılığı İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları, 1. Baskı. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- Dalkılıç, B. ve Aşkın, M. (2015) Gayrimenkul ve Konut Sektörü Raporu, Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., Kaynak: http://www.emlakkonut.com.tr/_Assets/Upload/Images/file/2016-Ocak-Konut-Raporu.pdf
- Danıştay VDDK (2004) Danıştay Vergi Dava Dairelerinin 2004/51 esas nolu 2004/80 karar numaralı kararı Kaynak:

https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/20_05_2019_043122.pdf Erişim
03.02.2020

Danıştay VDDK (2011) Vergi D.Gen.Kur. 2011/359 E., 2013/259 Kaynak: <http://www.emsalyargi.com/danistay.php?karar=e84a4887594d1707> Erişim:
25.02.2017

Danıştay 3. Daire (1) 2001/2269 Esas Nolu, 2003/4800 nolu kararı <https://www.kararara.com/danistay/3d/danistay6786.htm>) Erişim 10.03.2017

Danıştay 3. Dairesi (2) Danıştay 3. Dairenin 28.04.2011 tarih ve E. 2010/681, K. 2011/1422 sayılı Kararı

Danıştay 4. Dairesi (1987) Danıştay Dördüncü Dairesinin 10.1.1987 tarihli ve 1196/7 sayılı kararı

Danıştay 4. Dairesi (2009) Danıştay Dördüncü Dairesi 16.03.2009 tarih ve E. 2008/2968 K. 2009/1232

Danıştay 9. Dairesi (2007) Danıştay 9. Daire 19.02.2007 Tarih ve E. 2005/2439 K.2007 /468)

Dursun A. T., Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibine Verilen Bağımsız Bölümler Katma Değer Vergisine Tabı Mıdır ?, Mali Çözüm Dergisi, 85. Sayı Kaynak:http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/85malicozum/10_dursunalituranli.pdf Erişim: 26.04.2017

Durak, G. (2006), 5527 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Taşınmaz ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 303, <http://www.vergidunyasi.com.tr/makale/pdf-goruntule/4256> Erişim 26.04.2017

ekoyapidergisi.org <http://www.ekoyapidergisi.org/2921-insaat-sektorunun-milligelir-icindeki-payi-yuzde-82ye-cikti.html> Erişim: 27.04.2017

Elele, O. (2008), Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/YILLARA-SARI-INSAAAT-VE-ONARIM-ISLERINDE-DONEM-SONU-ISLEMLERI/e1727154-c3c7-4949-893b-c30818459148> erişim 05.04.2017

Erdursun, Ç. A. (2014), İnşaat Sektöründeki Vergi Denetiminin Etkinliği Ve Analizi: Ankara İline Yönelik Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı, Ankara

Eskişehir VDB (2010) Eskişehir Vergi Dairesi başkanlığının 28.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-GVK 40-2/4-32 sayılı özelgesi Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/node/91175> Erişim: 27.04.2017

Fahran, F. (2012), Arsa Karşılığı Daire ve İşyeri Teslimlerinden Doğan, Ancak, Arsa Sahibi Tarafından Ödenmeyen KDV'nin, Gider veya Maliyet Olarak

Dikkate Alınıp Alınmayacağıının Değerlendirilmesi, Yaklaşım Dergisi, sayı 236, Kaynak: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14336> Erişim: 26.04.2017

GİB (2008) Gelir İdaresi Başkanlığı “Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar” Rehberi, s. 2, Ekim 2008, Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Gayrimenkul_Vergisel_Sorumluluklar.pdf Erişim: 27.04.2017

GİB (2011) Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Yükümlülükler rehberi, 2011, s.5, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011gayrimenkul.pdf>

GİB (2014) Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Yükümlülükler Rehberi, 2014, s. 2 Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014gayrimenkul.pdf> Erişim:27.04.2017

Güllü, Ü. ve Çelik, B. (2015) Gerçek Kişiler Tarafından Gerçekleştirilen Gayrimenkul Satışlarının Mükellefiyet Açısından Ticari Kazanç ve Değer Artış Kazancı Yönünden Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı: 409, s. 69-83

Gündüz, F. (2010), Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibince Elde Edilen Daireler Yeni Bir İktisap mıdır? E Yaklaşım Dergisi, Sayı: 212, , Kaynak: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11634> Erişim 26.04.2017

Hacıbayramoğlu, T. (2012) Konut alırken kat mülkiyeti ve kat irtifakına dikkat! <https://www.enuygun.com/bilgi/konut-alirken-kat-mulkiyeti-ve-kat-irtifaki-dikkat> Erişim 02.03.2016

İntes İnşaat Sektörü Raporu (2017), Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası, İnşaat Sektörü Raporu, Kaynak: http://intes.org.tr/content/insaat_2016.pdf Erişim: 27.04.2017

İstanbul VDB (1) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/ GVK-Mük. 0-12304 sayılı muktezası, Vergi Dünyası dergisi, Eylül 2006, Sayı: 301

İstanbul VDB (2) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25/10/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.G.15-1873 sayılı özelgesi Kaynak: http://dguder.org/Webkontrol/IcerikYonetimi/Dosyalar/arsa-karsiligi-insaat-islerinin-gelir-vergisi-vergi-usul-ve-kdv-karsisindaki-durumu-hk-lap_ozelge_g662_hiIjqOKY.pdf Erişim: 10.05.2017

İzmir VDB (1) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 17/09/2012 tarih ve 67854564-1741-857 sayılı özelgesi Kaynak: <http://ozelgeler.blogspot.com.tr/2013/03/kat-karslg-insaat-isi-nedeniyle-arsa.html> Erişim: 10.05.2017

- İzmir VDB (2) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 15/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-766 sayılı özelgesi Kaynak: <http://www.gulbenkmusavirlik.com/yazdir.php?PageID=2974> Erişim: 10.05.2017
- İzmir VDB (3) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 14.08.2012 tarih ve 84098128--120-762 sayılı özelgesi
- Kızılot, Ş. (2014), İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 19. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Kızılot, Z. (2010) Gayrimenkul Satış Vaadi İçerikli Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Katma Değer Vergisinin Ödenmeyeceği, Kaynak: <http://kizilot.com.tr/16/178/bd/tr/kizilot/av-zuhal-kizilot/gayrimenkul-satis-vaadi-icerikli-kat-karsiligi-insaat-sozlesmesinde-katma-deger-vergisinin-odenmeyecegi> Erişim: 27.04.2016
- Kıldış, Y. (2006), Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı 160, Kaynak: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6462> Erişim: 26.04.2017
- Kpmg.com (2017), Potansiyel yüksek ama kur ve faize dikkat, kaynak: <https://home.kpmg.com/tr/tr/home/media/press-releases/2017/01/potansiyel-yukse-ama-kur-ve-faize-dikkat.html> Erişim: 27.04.2017,
- Maç, M., KDV-6 E-kitap, s. 120, Kaynak: <http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-1.pdf> Erişim: 28.04.2017
- Oruç, V. (2016), Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi Uygulama Süreci, Kaynak: <http://www.afyonbaro.org.tr/kat-karsiligi-insaat-yapim-sozlesmesi-uygulama-sureci/> Erişim 07.02.2017
- Özorhon, B. (2012), İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Türkiye’de İnşaat Sektörü ve Dünyadaki Yeri, kaynak: <http://w.ito.org.tr/itoyayin/0000400.pdf> Erişim 09.04.2017
- Özyolcu, Y. (2014) “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi Uygulamasında Yaşanan Sorunlar”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 257, kaynak: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=23753> Erişim 26.04.2017
- Saraçoğlu, Ü. ve Erol, G. (2011), Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 96, Kaynak: <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/kat-karsiligi-insaat-islerinde-vergileme-sorunlari.html> Erişim: 26.04.2017
- Selimoğlu, R. (2016), İnşaat Muhasebesi & İlgili Vergi Mevzuatı Uygulama Rehberi, 3. Baskı, Ankara: Muhasebetr

Sezgin, A. G. Ş. ve Aşarkaya, A. (2015) , İnşaat Sektörü, Türkiye İş Bankası İktisadi Araştırmalar Bölümü, , <https://ekonomi.isbank.com.tr/UserFiles/pdf/insaatsektoru.pdf> Erişim: 27.04.2017

Şen, S. (2011), Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Bağımsız Bölümlerin Maliyet, KDV ve Muhasebe Uygulaması II, Yaklaşım Dergisi, sayı: 221, , Kaynak: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12611> Erişim: 26.04.2017

Şenlik, M. (2015) , İnşaat Muhasebesi, 5. Baskı, s.59. Ankara: Seçkin Yayınları,

Taşkın, Y. (2012) , Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış, Mali Çözüm Dergisi, , Kaynak: http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/4_yasemin_taskin.pdf Erişim: 28.04.2017

TCMB (2014) , Türkiye'nin Nüfus Yapısındaki Değişimlerin Uzun Dönem Konut Talebi Üzerindeki Etkileri, Çalışma Tebliği No: 14/05 kaynak: <http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/c0cbc2de-cf0a-4163-ac62-7eb6dacb0e7a/WP1405.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=c0cbc2de-cf0a-4163-ac62-7eb6dacb0e7a> , Erişim 20.04.2017

tmb.org.tr Kaynak: http://www.tmb.org.tr/duyurular/tmb_enr_2016.pdf Erişim: 27.04.2017

TOBB (2015), Ekonomik Rapor, <https://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/2016/72GK/72-Genel-KurulEkonomikRapor2015.pdf> Erişim: 14.04.2017

Tok, A. (2015) , Kat Karşılığı İnşaat İşleri ve Bir-İki Sorunlu Husus, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi Kaynak: <http://www.karadenizymm.com/?Syf=18&Hbr=835314&/Kat-kar%C5%9F%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1-in%C5%9Faat-i%C5%9Fleri-ile-ilgili-Maliye-ve-Sigorta-Yorumlar%C4%B1-Dergisinin-Kas%C4%B1m-2015-say%C4%B1s%C4%B1nda-yay%C4%B1mlanan-makalemiz> Erişim: 27.04.2017

Tolu, A. (2014) , Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Müteahhidin Kendisine Düşen Taşınmazları Kat İrtifakı Kurarak Satması Halinde, Arsa Sahiplerinin Mükellefiyeti Doğar mı?, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 257, Kaynak: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=23743> Erişim: 26.04.2017

ticaret.gov.tr (“Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri Genel Notu” Kaynak: <https://ticaret.gov.tr/data/5b87d0f613b8761160fa159b/Genel%20M%C3%BCteahhitlik%20Notu%2010.06.2019.docx> Erişim:03.02.2020

Türüt, Ş. (2007) , Türk vergi sisteminde kat karşılığı (arsa karşılığı) inşaat işlerinin vergilendirilmesi, doktora tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı

Türüt, Ş. (2009) , Vergisel Ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ”, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

Uysal, T. (2010), Aktife Kayıtlı Arsanın Kat Karşılığı Müteahhide Tesliminin Taraflar Açısından Vergisel Boyutu ve Muhasebesi, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı 215, Kaynak: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11959> Erişim: 26.04.2017

vergidavasi.gen.tr (2016) Kaynak: <http://www.vergidavasi.gen.tr/MakaleDetay.aspx?makale=70> Erişim 26.02.2017

yapi.com.tr, Dünya İkincisi Müteahhitler Ödüllendirildi, Erişim: 27.04.2017, Kaynak http://www.yapi.com.tr/haberler/dunya-ikincisi-muteahhitler-ankarada-odullendirildi_128716.html Erişim: 27.04.2017

Yargıtay 15. Hukuk Dairesi (2004) Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 01.06.2004 tarih, 2003/6241 E., 2004/3055 K

Yükseler, Z. (2009), Gayrimenkul sektöründe gelişmeler ve olası sorunlar, TCMB Raporu, Kaynak: http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/126e5627-faa0-4432-948e-471accad79a0/gayrimenkul_yukseler.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=126e5627-faa0-4432-948e-471accad79a0 Erişim: 27.04.2017