

ÖZEL MÜLKİYETE AİT ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE KDV UYGULAMASI

Sakıp ŞEKER *

A GENEL AÇIKLAMA

Kentleşmenin hızla geliştiği ülkemizde, özellikle 1970'li yıllardan itibaren konut ve işyeri inşaatlarında teknolojiye ve mühendislik faaliyetlerindeki gelişmelerin etkisiyle büyük bir canlılık yaşanmaktadır, inşaat sektöründeki bu canlılık aynı zamanda ekonomiye dinamizm kazandırmakta ve istihdam yaratmaktadır. Hızlı nüfus artışı, iç ve dış göç olayları ve sanayi alanındaki gelişmeler, kentlerin büyümesi sonucunu doğurmuştur. Bu durum, özellikle büyük kentlerde, arsa ve arazi fiyatlarını yükseltmiş ve spekülasyon yollarla büyük kazanç ve servet sahibi insanlar yaratmıştır. Ekonomik ve sosyal politikalar nedeniyle bugüne kadar bu şekilde elde edilen kazanç ve servetler tam olarak vergi kapsamına alınmamıştır.

Arsa fiyatlarındaki aşırı yükselmeler, mühendislik ve müteahhitlik hizmetlerindeki gelişmeler; kendine özgü koşulların sonucunda, "arsa payı karşılığı kat inşaatı" olarak ifade edilen bir olguyu gündeme getirmiştir. Bu tür bir faaliyetin doğması ve gelişmesinde etkin olan taraf, kuşkusuz kıt olan toprağı elinde bulunduran arsa sahipleridir.

İnşaat işlerinde, özellikle konut inşaatlarında hangi faaliyetlerin ticari amaçlı olduğunu kestirmek bazen mümkün olmamaktadır. Miras yoluyla intikal eden bir arsanın üzerine veya uzun yıllar önce alınan veya mevcut evini yıkararak yerine yeni bir bina yapan ve bunlardan bir kaç tanesini satan veya hiç satış yapmayan kişi ile tamamen ticari amaç güden kişinin birbirlerinden ayrılması kolay olmamaktadır.

Danıştay da muhtelif kararlarında, bir yılda birden fazla daire satışını faaliyette devamlılık unsuru bulunduğu gerekçesiyle ticari kazanç olarak nitelendirmiş, büyük bir binanın bir kamu kurumuna toptan satılmasını ise tek satış işlemi olduğu gerekçesiyle ticari saymamış, bazı olaylarda da olayın özelliğini dikkate alarak birden fazla satış yapılmış olmasını ticari faaliyet için yeterli görmemiştir. Kısacası bu konuda bir çok karar bulunmakla birlikte herkesin üzerinde uzlaşabileceği bir içtihat oluşmamıştır. Her olay kendi özgün koşulları içinde değerlendirilmiştir(1)

Bu yazı da, arsa payı karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulamasına ve konuya ilişkin görüşlerimize yer vereceğiz.

B SÖZLEŞMENİN ŞEKLİ VE UYGULAMA:

Bilindiği üzere, özel mülkiyete ait arsanın kat karşılığı müteahhite verilmesinde taraflar yapmayı ve vermeyi taahhüt ettikleri arsa payı ve bağımsız bölümlerin sayısı ve niteliklerini gösteren bir sözleşme yapmakta ve bu sözleşmeye göre arsa sahibi, müteahhite vermeyi taahhüt ettiği bağımsız bölümlerin arsa payları üzerine "kat irtifakı hakkı" tesis ettirerek müteahhite devretmekte veya vekaletname vermekte, ancak kendisine verilecek bağımsız bölümlerin arsa paylarını ise kendi uhdesinde bırakmaktadır, inşaat tamamlandığı zaman gerek arsa sahibi gerekse müteahhit veya alıcı durumundaki üçüncü şahıslar yapı kullanma izin belgelerini belediyeden kendi adlarına müracaat etmek suretiyle almaktadırlar. Müteahhitler çoğunlukla kendilerine ait bağımsız bölümleri inşaatın başlangıcında kat irtifakı tapusu ile üçüncü şahıslara satmaktadırlar. Bazı arsa sahipleri ise arsa paylarının tamamını kendi uhdesinde tutmakta, müteahhite sözleşme ile verilen bölümlerin satışını, tapuda, müteahhid adına kendileri yapmaktadırlar.

C 30 NOLU KDV GENEL TEBLİĞİ:

30 No lu KDV Kanunu Genel Tebliğinde; arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim olduğu, bunlardan birincisinin, arsa sahibi tarafından müteahhite arsa

teslimi, ikincisinin ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslim olduğu, arsanın iktisadi işletmeye dahil olması halinde arsanın müteahhide tesliminin KDV'ne tabi tutulacağı, arsa özel mülkiyete ait ise KDV'ne tabi tutulmayacağı ancak, her iki halde de müteahhitçe mal sahibine yapılacak işyeri teslimleri ile 150 m²'nin üzerindeki konut teslimlerinin "emsal bedeli" üzerinden KDV'ne tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir.

Ayrıca, tebliğde, müteahhitçe 150 m²'nin altındaki konutlara ait olarak yüklenen KDV'nin indirim konusu edilmeyerek maliyet olarak değerlendirileceği, işyeri ve 150 m²'nin üzerindeki konutlara ait olarak yüklenen KDV'nin ise indirim konusu edilebileceği belirtilmiştir.

D DANIŞTAY'IN GÖRÜŞÜ:

Danıştay 7. Dairesi konuyla ilgili olarak tesbit edebildiğimiz iki adet kararında; arsa payı karşılığı kat inşaatı sözleşmesinin trampa olduğu gerekçesiyle, müteahhit tarafından arsa (mal) sahibine verilen bağımsız bölümlerin (işyeri ve 150 m²'nin üstündeki konutların) emsal bedeli üzerinden tarh edilen katma değer vergisini; "arsa payı karşılığı olarak inşa edilen bağımsız bölümlerin müteahhit tarafından arsa sahibine verilmesinin trampa işlemi olmadığı ve bu işlemin arsanın değerlendirilmesi olduğu" gerekçesiyle oybirliği ile kaldırmıştır(2).

E. TRAMPA

Trampa, satışa benzeyen, onun gibi iki tarafa da borç yükleyen bir sözleşmedir. Satıştan farkı, onun yerine edim olarak mal ya da hizmet verilmesidir. Trampa edenlerden herbiri vermeyi yüklediği nesne (şey) bakımından satıcı, kendisine verilmesi gereken şey bakımındansa alıcı durumundadır (B.K.Md. 232). Trampada malların karşılıklı olarak değişimi gerekli ve yeterli görülmektedir. Değişime konu malların niteliklerinde bir değişiklik gerekmemektedir.

Satım bir akitir ki, onunla satıcı, satılan malı alıcının borçlandığı bir satış parası (semen) karşılığında alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakletmek borcunu yüklenmiş olur(BK. Md. 182). Satım hükümleri trampada da tatbik olunur (BK. Md. 232). Gayrimenkul satımının geçerli olması için resmi senede bağlanması gerekir (BK. Md. 2B). Menkul satımı, araziden veya gayrimenkul olmak üzere tapu siciline kaydedilen haklardan başka her türlü şeyin satımıdır (BK. Md. 184). Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2/5. maddesinde, "trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu" hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanun'un birinci maddesinin birinci bendinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusuna girdiği belirtilmektedir.

Yargıtay, arsa payı karşılığı kat yapımını "çift tipli karma sözleşme" niteliğinde saymıştır(3).

Danıştay 7. Dairesi ise, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhite vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması olayını, hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanununun hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirmektedir (4).

Görülebileceği üzere her iki yüksek yargı organı da söz konusu İşlemi trampa saymamaktadır. Hukuken trampa sayılmayan bir sözleşme veya işlemin KDV yönünden trampa sayılarak vergiye tabi tutulması mümkün olabilir mi?

Kıyaslama veya benzetme yoluyla vergi tarh edilmesi verginin kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz. Kanun koyucu bütün trampa işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğunu kabul etmiş olsaydı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine, örneğin müzayede mahallerindeki satışlarda olduğu gibi, trampa işlemlerini de verginin konusuna giren işlemler bölümünde sayması gerekirdi.

F ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİ TESLİM OLARAK DEĞERLENDİRİLEMEZ:

Herhangi bir işlemin katma değer vergisine tabi olabilmesi yapılan işlemin, "teslim" veya "hizmet" tanımına girmesi ile mümkündür. Hizmeti, teslim ve teslim sayılan

haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlayan KDV Kanunu; teslimi "bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi" şeklinde tanımlamıştır.

Tasarruf etmek demek, sahip olunan malı satmak, devretmek veya üzerinde değişiklik yapmak... gibi işlemler yapmaya yetkili olmak demektir. Mal üzerindeki tasarruf yetkisi ise sadece malike veya malik adına hareket edenlere tanınmış bir yetkidir.

Yukarıdaki örnek olayda da belirtildiği üzere, müteahhidin hukuken sahibi bulunmadığı ve sözleşme ile arsa sahibine bırakılan ve tapuda arsa sahibi üzerinde gösterilen bağımsız bölümler üzerinde herhangi bir tasarruf yetkisi olabilir mi? Tasarruf yetkisi olmadığına göre, söz konusu bu işlemi teslim saymak mümkün olamaz. Borçlar Kanunu'nun gayrimenkul satımına ilişkin 213. maddesi ile Medeni Kanun'un 648, 652, 929 ve 930. maddeleri görmezlikten gelinemez.

"Müteahhidin arsa karşılığında, arsa sahibine yaptığı inşaat işi" hizmet ifası olarak katma değer vergisine tabi olmaktadır. Yapılan bağımsız bölümlerin arsa sahibine verilmesi teslim değil inşaat işi niteliğinde bir hizmet olduğundan, KDV Kanunu'nun Geçici 8. maddesindeki istisnanın uygulanması da söz konusu değildir(5).

KDV Kanunu'nun Geçici 8. maddesi (3858 sayılı Kanun ile 31.12.1995 tarihine kadar uzatıldı) sadece "konut teslimleri" vergiden istisna tutmaktadır.

Esasen arsa payı karşılığının müteahhit tarafından para olarak ödenmesi yerine bedelin inşaat veya hizmet olarak ödenmiş olması olayın gerçek mahiyetini değiştirmemelidir. Ortada müteahhit yönünden bir teslim bulunmadığına göre arsa payı karşılığı inşaat yapma işinin KDV'ne tabi tutulması mümkün değildir. Olayın hizmet olarak nitelendirilmesi de kanaatimce doğru değildir. Çünkü müteahhit ile arsa sahibi arasındaki sözleşme. Borçlar Kanunu hükümlerine göre "istisna akdi" olarak nitelendirilebilirse de, söz konusu sözleşmenin yalın bir istisna akdi olmadığı açıktır. Yargı kararları da bu yöndedir.

G TİCARİ, SİNAİ, ZİRAİ FAALİYET VE SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TRAMPA İŞLEMLERİ KDV'NE TÂBİDİR:

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde belirtildiği gibi; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ne tabidir. Anılan Kanun'un 4/2. maddesinde 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 vergiye tabi tutulması gerektiği, 2/5. maddesinde ise "trampanın iki ayrı teslim olduğu" hükmü yer almaktadır.

Trampa işleminin KDV'ne tabi tutulabilmesi için trampanın ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede yapılmayan arıza veya tamamen özel amaçlarla yapılan trampa işlemleri KDV'nin konusuna girmez. Her türlü trampa işleminin ticari olduğu ileri sürülemeyeceği gibi, taraflardan birisinin ticari faaliyet göstermesi de işlemin tümünün "ticari" olduğunu göstermez. Örneğin, özel binek otomobillerini trampa eden iki kişi arasındaki işlem KDV Kanunu çerçevesinde trampa sayılarak KDV'ne tabi tutulamaz. Ancak, işletmenin aktifine kayıtlı bir otomobille başka bir işletmenin aktifine kayıtlı otomobilin veya arsanın trampa edilmesinde, karşılıklı olarak fatura düzenlenecek ve satış gibi emsal bedelleri üzerinden KDV hesaplanacaktır.

Kendine ait arsa üzerine inşaat yapılması suretiyle imal edilen veya arsa payı karşılığı olarak müteahhitten alınan bağımsız bölümlerden birden fazlasının satılmasını Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin 4. bendi uyarınca ticari faaliyet olarak değerlendirmek gerekir. Ticari kazancın unsurlarından biri olan devamlılıkta, işlemdeki sayısal çokluk kadar inşaatın büyüklüğü ve parasal değer yüksekliği de önemlidir. Satışın sebebi (hastalık, mali sıkıntı, inşaatın tamamlanması... gibi) olayın mahiyetini değiştirmemelidir. Ticari organizasyon için işyeri açılması, ilan verilmesi... gibi diğer etkinliklerin varlığının araştırılmasına gerek yoktur. İnşaat işinin bizzat kendisi bir imalat ve organizasyon işidir.

Başlangıçta ticari amaçla hareket etmeyen arsa sahibinin kendinde kalan bağımsız bölümleri daha sonra satması halinde, KDV yönünden müteahhide sorumluluk yüklemek doğru olmaz. Arsa sahibi iradesini sözleşmede açıkça belirtmelidir.

Arsa sahibinin ticari kazanç esasına göre vergilendirileceği hallerde, nihai olarak herhangi bir vergi kaybı söz konusu olmayacaktır. Arsa sahibi müteahhide ödeyeceği KDV'ni defter tutmak kaydıyla kendi satışları nedeniyle hesaplandığı KDV'nden indirilebilecektir. Ancak, başlangıçta ticari amaç ve organizasyonun olmadığı ve faaliyetin daha sonra ticari niteliğe dönüştüğü hallerde, indirim mekanizması işlemeyecektir. Bu defa KDV'nin mükellefi arsa sahibi olacaktır. Ancak, bağımsız bölümlerin ileriki yıllarda, aralıklarla tek tek satılması halinde gelir vergisi yönünden vergilendirmenin nasıl yapılacağı konusu açık değildir.

Gayrimenkul teslimlerinde, katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay gayrimenkulün alıcıya teslimidir. Gayrimenkul satışları tapu kütüğüne tescille hüküm ifade eder (6). Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre kat irtifakı tesisi yoluyla yapılan satışlarda ise, başlangıçta alıcının istifadesine sunulan bir şey (mal) olmadığı hallerde, henüz inşaat tamamlanmadığı için vergiyi doğuran olaydan bahsetmek mümkün olmamaktadır. Çünkü teslim bir mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesidir (KDVK. Md. 2).

Uygulamada müteahhitler "topraktan" yaptıkları daire satışları nedeniyle tahsil ettikleri paraları avans olarak defterlerine kaydetmektedirler. Ancak inşaatın uzun bir süreyi kapsamaması durumunda enflasyon nedeniyle müteahhidin ticari kazancı tam olarak vergilendirilememektedir. Ancak bu konu ayrı bir yazı konusu olabileceği için burada üzerinde durulmayacaktır.

KDV yönünden vergiyi doğuran olay için tapuda cins tashihi yapılmasını beklemeye gerek yoktur. Ülkemizde, genel olarak, daire ve işyerleri kat irtifakı tapusu ile alınıp satılmaktadır. Uygulamada, yapı kullanma izin belgesinin ilgili belediyeden alınması halinde, malın malik tarafından tasarrufu ve fiilen kullanımı mümkün olabilmektedir. Fiili kullanım bundan önce ise vergiyi doğuran olayın tarihi; yapı kullanma izin belgesinin tarihi değil, fiili kullanım tarihi olacaktır.

İ. EMSAL BEDELİNİN HESABI:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinde; bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedeli mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde; matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu belirtilerek, emsal bedeli ve emsal ücretinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde, emsal bedelinin hesabının sırasıyla; ortalama fiyat, maliyet bedeli veya takdir esasına göre hesaplanması gerektiği hükme bağlanmıştır.

30 Nolu KDV Kanunu Genel Tebliği'nde emsal bedelinin ve dolayısıyla KDV matrahının hangi esasa göre tespit edileceği konusunda açıklık yoktur.

Konuyla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca verilen bir özalgede (muktezada) emsal bedelinin VUK nun 267. maddesinin üçüncü sırasına (takdir esası) göre takdir edilmesi gerektiği belirtilmiştir(7).

Emsal bedelinin hesabında 267. maddedeki sıranın izlenmesi gereği kanun hükmüdür. Arsa payı karşılığı kat inşaatı işinin katma değer vergisine tabi tutulmasının kabul edilmesi halinde, emsal bedelinin ve dolayısıyla katma değer vergisi matrahının tespitinde mükellefin birinci ve ikinci sıranın uygulama imkanı olmaması durumunda, (üçüncü sıra) takdir esasına göre işlem yapılması gerekir.

Müteahhit tarafından bazı bölümlerin satılmış olması halinde arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin emsal bedelinin ortalama fiyat esasına, satış yok ise emsal bedelinin maliyet bedeli esasına göre hesaplanması gerekir. Maliyet bedelinin müteahhidin defter kayıtlarından hesaplanması mümkündür.

Mevcut uygulamaya göre, katma değer vergisi matrahının hesabında önemli bir sorun da; arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere ait toplam değerden buna isabet eden ve arsa sahibinin uhdesinde bulunan arsa bedelinin, bu değerden düşülüp düşülmeyeceği konusudur.

Danıştay 7. Dairesinin 28.05.1990 tarih ve K: 1990/1518 sayılı kararında; Danıştay savcısı, "arsa sahibine bırakılan bölümlerin emsal bedeli ile değerlendirilmesi ve vergiye tabi tutulması gerektiğini ancak, arsanın değerlendirmede gözönüne alınması

mülkiyetin daha önce tapuda müteahhide devredilmiş olmasına bağlıdır" şeklinde görüş belirtmiştir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca verilen bir özalgede (muktezada), "yapılan hizmetin bedeli, arsa sahibine verilen işyeri ve dairelerin toplam değerinden bu işyeri ve dairelere isabet eden arsalarla ait değer düşüldükten sonra kalan değer olacaktır" denilmiştir (8).

Ancak, daha sonra verilen bir özalgede (muktezada) bu görüş ve uygulamadan dönülerek şu görüşlere yer verilmiştir:

"Arsa karşılığı olmak üzere, arsa sahibine verilen işyerlerine ait emsal bedellerinin V.U.K.'nun 267. maddesinin üçüncü sırasına (takdir esası) göre, takdir edilmesi ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenmesi zorunludur. Bu şekilde tesbit edilen bedellerden arsa paylarına isabet eden bedellerin düşülmesi suretiyle fatura düzenlenmesi mümkün değildir" (9).

Kanaatimce, arsa payı karşılığı inşaat işlerinde matrahın tesbiti "takdir esası"na bağlanamaz. Takdir komisyonlarınca takdir edilecek matrahlar üzerine dava açılması, "verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmayacağı" için birtakım yeni sorunları da gündeme getirecektir. Bu durum, vergi sistemimizdeki "beyan esası" ilkesini "takdir esası"na dönüştürecektir. Mükelleflerin vergi matrahının tespiti için her defasında idareye başvurusu normal bir vergilendirme yöntemi olarak kabul edilemez.

Katma değer vergisi matrahının hesabında, arsa bedelinin dikkate alınmaması (toplam değerden indirilmemesi) halinde, arsa sahibi kendi arsası için KDV ödemek zorunda bırakılmış olacaktır. İnşaat yapılmış olmakla arsanın niteliğinin değiştiği ileri sürülebilirse de, bu görüş arsanın iktisadi bir işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde geçerlidir.

Arsa sahibine kalan arsaların bedeli, müteahhide kalan arsa paylarının müteahhide maloluş bedeline göre hesaplanabilir. Hesaplamalarda net alan kıyaslaması yapılabilir (26 Nolu KDV Genel Tebliği). Ancak, mevcut uygulamanın, arsa sahibinin faaliyetinin ticari kazanç kapsamında olması haliyle sınırlı tutulması gerektiği kanaatindeyim.

K MEVCUT UYGULAMA İLE VERGİ KAYBINA NEDEN OLUNMAKTADIR.

Kat karşılığı olarak inşa edilen işyeri ve 150 m²'nin üzerindeki konutlara ait olarak yüklenilen KDV mükelleflerce indirim konusu edilmektedir. Öte yandan yargı organı kararları da dikkate alınarak KDV hesaplamayan mükellefler KDV Kanunu'nun 30/a maddesine göre vergi ziyama neden olmaktadır. Anılan maddede, "vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili "alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi" indirilemez hükmü yer almaktadır.

Kanun maddesinde geçen "katma değer vergisine tabi olmayan" deyimini, kanuna bu tür işlemleri ifade etmek amacıyla konulmuş olmalıdır.

Bir yandan teslimi katma değer vergisine tabi olmadığı gerekçesiyle vergi hesaplanmazken diğer yandan da söz konusu bağımsız bölümlere ilişkin KDV'nin indirim konusu edilmesi suretiyle uğratılan vergi kaybının önlenmesi gerekir.

L GÖRÜŞ VE ÖNERİLERİMİZ:

Verginin toplanmasında üç taraf vardır. Bunlardan birisi vergi idaresi, diğeri mükellef (ve muhasebeci mali müşavir), üçüncüsü ise yargı organlarıdır. İdarenin eylem ve işlemleri yargı denetimine tabi olduğuna göre, yargı tarafından oluşturulan içtihatların vergi idaresince dikkate alınması gerekir. Danıştay'ın içtihat haline gelmiş kararları ortadayken hiç bir mükellef tebliğ hükümlerini uygulamak istemeyecektir. Düzenlenecek vergi inceleme raporları da bu durumda bir işe yaramayacaktır.

Diğer yandan, arsa karşılığı inşaat işlerinden çok büyük kazançlar elde edildiği ve bu alanda elde edilen gelirin vergilendirilmesinde bir boşluk veya belirsizlik olduğu bir gerçektir. Kanaatimce kat karşılığı inşaat işlerinden elde edilen

gelirin ticari kazanç veya arizi ticari kazanç kapsamında olduğu hususu Gelir Vergisi Kanunu'nda açıkça yer almalıdır. Yaklaşık 40 yıllık uygulamada; konunun idarenin veya yargının yorumlarıyla çözümlenemeyeceği anlaşılmıştır. Danıştay öteden beri verdiği pek çok kararda özel inşaat veya kat karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibinin faaliyetini "arsanın veya servetin değerlendirilmesi" olarak ele almakta; ticari kazancın oluşumunda devamlılık, ticari amaç ve organizasyon unsurlarını aramaktadır. Gelir Vergisi Kanunu ticari kazancın sınırlarını tam olarak çizmediği ve unsurlarını tanımlamadığı için sorun bir türlü çözümlenememektedir.

Bugüne değin kat karşılığı inşaat işlerinde KDV'nin matrahının ne şekilde hesaplanması gerektiği konusu bile yeterince açıklığa kavuşturulamamıştır. Konunun idari yorumlara dayanan çözümü yeterli ve gerçekçi değildir. Doğru olan çözüm; yargı kararlarının da gözönünde tutulacağı idari veya yasal düzenlemelerdir. Umarız, bir çok olayda olduğu gibi, bu sorun da, vergi idaresince Danıştay'ın konuya ilişkin kararları değerlendirilerek kısa sürede çözüme kavuşturulur. Konunun gelir vergisi (ticari kazanç) boyutu ise mutlaka yasa ile düzenlenecek önemdedir. Çünkü kentleşmenin yarattığı rant sadece arsa sahiplerine bırakılamaz.

* **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Baş Kontrolörü**

(1) Danıştay Kararlarından Örnekler;

— Apartman inşa edilip bunun daire daire satılmasından doğan kazanç devamlılık arzettiğinden ticari kazançtır (Dn. 13 D. 23.09.1973 Tarih ve E. No: 1973/1854; K. No: 1973/174).

— Gayrimenkul inşa ve satışı ticari kazanç olup, defter tutmayan ve vesika ibraz etmeyen ödevlinin kazancının re'sen takdiri yerindedir (Dn. 4.D. 15.10.1966 Tarih ve E. No 1966/1711;K.No: 1966/3795).

— Veraset yoluyla intikal eden taşınmazdan, müteahhitte yapılan anlaşma uyarınca elde edilen bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazanç, alımda devamlılık bulunmadığı için ticari kazanç sayılmaz (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 08.06.1990 Tarih ve E. No: 1990/13; K. No: 1990/42).

— Maliki olduğu arsa üzerine inşa edilen ve tek bir kamu kurumuna satılan 52 bağımsız bölümün satışından sağlanan kazanç GVK'nun 37/4. maddesi uyarınca ticari kazanç olarak vergilendirilmez (Dn. 4. D., 07.01.1987 Tarih ve E. No 1986/4765 K. No: 1987/46).

(2) — Dn. 7.D. 28.05.1990 Tarih ve E. No: 1989/1359, K.No: 1990/1518. — Dn.7.D., 08.10.1991 Tarih ve E. No: 1990/6530, K.No: 1991/2477

(3) Yargıtay 15.H.D. 5.12.1974 Tarih ve E. No: 1249, K. No: 2188.

(4) Dn. 7.D., 8.10.1991 Tarih ve E. No: 1990/6530, K. No: 1991/2477

(5) Salih ÇEÇEN, **Vergi Dünyası**, Sayı: 86, s: 5

(6) Taşınmaz mülkiyetinin nakli Medeni Kanun hükümlerine göre tapuya tescil ile tekemmül etmekte ise de, vergi hukukunda vergiyi doğuran olay satış bedelinin tahakkukudur (Dn. 13. D. 16.2.1979 Tarih ve E. No: 1977/279, K. No: 1979/302).

(7) MGB'nın 18.2.1992 tarih ve 260108533/14729 sayılı özeldesi (muktezası). Bu özeldenin tam metnine bu derginin özeldelerle (muktezalar) ilgili bölümünde yer verilmiştir.

(8) ÇEÇEN, A.g.m., s. 53

(9) Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 18.2.1992 tarih ve 260108533/14729 sayılı özeldesi (muktezası).