

ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ UYGULAMALARI

Sakıp ŞEKER ¹

I-ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Hızlı nüfus artışı, iç ve dış göç olayları ve sanayi alanındaki gelişmeler, kentlerin büyümesine ve bu durum daha fazla konut ve işyerine ihtiyaç doğurmaktadır. Ayrıca, son yıllarda turizmin gelişmesi ve yabancılara mülk satışına ilişkin bazı kısıtlamaların kaldırılması, özellikle Ege ve Akdeniz sahillerinde yabancılara yazlık konut satışlarını artırmıştır. Bu durum, özellikle büyük kentlerde ve turizm bölgelerinde arsa ve arazi fiyatlarını yükseltmiştir.

Arazi ve arsa fiyatlarındaki aşırı yükselmeler, mühendislik ve müteahhitlik hizmetlerindeki gelişmeler; "arsa payı karşılığı inşaat" veya "kat karşılığı inşaat" olarak ifade edilen bir olguyu gündeme getirmiştir. Bu özel ortaklık modelinde arsa sahibi aynı sermaye, müteahhit de girişimcilik ve nakdi sermaye koymaktadır. Böylelikle atıl duran arsa ekonomiyeye kazandırılmış olmaktadır.

Arsa payı (kat) karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibi arsasının bir kısmını müteahhide veya göstereceği kişiye devretmekte, müteahhit de sözleşmede ve teknik şartnamede belirtilen koşullara uygun bir inşaatı tamamlayarak arsa sahibine belli sayıdaki bağımsız bölümü veya binayı teslim etmeyi taahhüt etmektedir. Arsanın kat veya bağımsız bölüm karşılığı müteahhide verilmesinde taraflar yapmayı ve vermeyi taahhüt ettikleri arsa payı ve bağımsız bölümlerin sayısı ve niteliklerini gösteren bir sözleşme imzalamakta ve bu sözleşmeye göre arsa sahibi, müteahhide vermeyi taahhüt ettiği bağımsız bölümlerin arsa payları üzerine "kat irtifakı hakkı" tesisine izin vererek müteahhide devretmekte, ancak kendisine bırakılacak bağımsız bölümlerin arsa paylarını ise kendi uhdesinde bırakmaktadır. Bazı arsa sahipleri ise başlangıçta arsa paylarının tamamını kendi uhdesinde tutmakta, sözleşmede belirtilen inşaat seviyesine göre müteahhide verilen bağımsız bölümlerin satışını, müteahhide vekalet vermek suretiyle müteahhidin hissesine düşen bağımsız bölümlerin tapuda üçüncü kişilere satışına izin vermektedir. İnşaat tamamlandığı zaman gerek arsa sahibi gerekse müteahhit veya alıcı durumundaki üçüncü şahıslar yapı kullanma izin belgelerini belediyeden kendi adlarına müracaat etmek suretiyle alabildikleri gibi mal sahibi adına da alabilmektedir.

Müteahhitlerin arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi ile kendilerine bırakılan bağımsız bölümleri üçüncü şahıslara satmalarında vergi uygulaması yönünden önemli bir sorun bulunmamakla birlikte, gerek müteahhidin inşa ettiği bağımsız bölümlerin bir kısmının mal sahibine bırakması gerekse mal sahibinin söz konusu bağımsız bölümlerin bir veya bir kaçını satması katma değer vergisi ve gelir/kurumlar vergisi kanunları yönünden bazı vergisel sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

¹ Yeminli Mali Müşavir

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin Borçlar Kanunu'nun 355 ve devamı maddelerinde düzenlenen "eser sözleşmesi" nin (istisna akdi) bir türü niteliğinde olduğu yönünde görüşlerin yanında, bu sözleşmelerin bağımsız nitelikte sözleşmeler olduğu şeklinde de görüşler bulunmaktadır. Yargıtay, arsa payı karşılığı kat yapımını "çift tipli karma sözleşme" niteliğinde saymıştır.²

Danıştay ise, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması olayını, hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanununun hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirmiştir.³ Maliye Bakanlığı ise bu sözleşmeleri "trampa sözleşmesi" niteliğinde kabul etmektedir.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde müteahhit yönünden yapılan işin ticari faaliyet olduğu açık olmakla birlikte arsa sahibi yönünden söz konusu faaliyetin niteliğini tespit etmekte ciddi güçlükler vardır. Örneğin, miras yoluyla intikal eden veya uzun yıllar önce satın alınan bir arsa üzerine ya da mevcut bir binanın yıkılarak yerine yeni bir bina yapıp bunlardan bir kaç tane bağımsız bölümü satan arsa sahibi ile bu işleri tamamen ticari amaçla yapan kişileri vergi uygulamaları yönünden birbirlerinden ayırmakta güçlükler yaşanmaktadır.

II-ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN KDV YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

A-30 NOLU KDV GENEL TEBLİĞİ⁴

Arsa payı inşaat sözleşmelerinin vergi kanunları yönünden değerlendirildiği tek açıklama, 30 No lu KDV Kanunu Genel Tebliğinde yapılmıştır. Tebliğde, *arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim olduğu, bunlardan birincisinin, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, ikincisinin ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslim olduğu belirtildikten sonra, arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli faaliyet olarak sürdürmesi halinde arsanın müteahhide tesliminin KDV'ne tabi tutulacağı, arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminin ise KDV'ne tabi tutulmayacağı ancak, her iki halde de müteahhitçe mal sahibine yapılacak işyeri teslimleri ile konut teslimlerinin "emsal bedeli" üzerinden KDV'ne tabi tutulması gerektiği* belirtilmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, Maliye Bakanlığı arsa karşılığı inşaat sözleşmesinde iki ayrı teslimin söz konusu olduğunu belirtmek suretiyle, üstü kapalı olarak bu sözleşmeleri "trampa sözleşmesi" olarak kabul etmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2/5. maddesinde, "trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu" belirtilmiştir. Trampa, satışa

² Yargıtay 15.H.D, 5.12.1974 Tarih ve E. No: 1249, K. No: 2188.

³ Dn. 7.D., 8.10.1991 Tarih ve E. No: 1990/6530, K. No: 1991/2477

⁴ 16.12.1988 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

benzeyen, onun gibi iki tarafa da borç yükleyen bir sözleşmedir. Satıştan farkı, para yerine edim olarak mal ya da hizmet verilmesidir. Trampa edenlerden her biri vermeyi yüklediği nesne (şey) bakımından satıcı, kendisine verilmesi gereken şey bakımındansa alıcı durumundadır (BK.Md. 232).

B-ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİ TESLİM Mİ, HİZMET Mİ?

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.

Türk Medeni Kanunu'nun 684.maddesine göre bir şeye malik olan onun bütünleyici parçalarına da malik olur. Bir şeye malik olan kimse hukuk düzeninin sınırları içerisinde o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarruf etme yetkisine sahiptir. (TMK; Md:683) Hukuken sahibi bulunmadığı ve sadece üzerine inşaat yapma izni verilen ve tapuda maliki arsa sahibi gözüken arsa üzerindeki bağımsız bölümler (konut veya işyeri) üzerinde müteahhidin herhangi bir tasarruf hakkı yoktur. Müteahhidin arsa sahibine ait taşınmazlar üzerinde tasarruf yetkisi olmadığına göre, müteahhidin inşaat yapmak üzere arsayı teslim alması işlemini KDV yönünden teslim saymak mümkün değildir. Bu nedenle 30 nolu KDV Genel Tebliğindeki müteahhidin arsa sahibine verdiği bağımsız bölümlerin teslim hükümlerine göre KDV 'ne tabi tutulması gerektiği şeklindeki yönlendirmenin hukuki dayanağı bulunmamaktadır.

Teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler "hizmet" sayılmaktadır.(KDV Kanunu, Md:4) Arsa payı karşılığı inşaat işi yıllara yaygın inşaat ve onarma işi niteliğinde bir iş olmamakla birlikte özel nitelikte bir "hizmet" işidir. Bu durum karşısında, "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 hizmettir.⁵

C-VERGİYİ DOĞURAN OLAY, MATRAH VE VERGİ ORANI

1-Vergiye Doğuran Olay

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

Taşınmaz teslimlerinde, katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay taşınmazın alıcıya teslimi ile meydana gelir. Taşınmaz satışları tapu kütüğüne tescille hüküm ifade eder. 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. Hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay ise, hizmetin yapıldığı veya tamamlandığı andır. Müteahhidin sözleşme hükümlerine göre inşaat işini (hizmetini) tamamlayıp bağımsız bölümleri arsa sahibinin hizmetine amade kılması halinde KDV yönünden vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinin kabulü gerekir. 30 nolu Tebliğ ise müteahhidin tamamlanan bağımsız bölümü arsa sahibinin istifadesine sunmasını **mal teslimi** saymaktadır ki, müteahhidin kendine ait olmayan arsanın tasarruf hakkını devretmesi gibi bir durumdan söz edilemez. Olsa olsa müteahhidin arsa sahibine verdiği inşaat yapma hizmeti KDV'ne tabi tutulabilir.

Öte yandan, iktisadi işletmeye ait bir arsanın arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında müteahhide kat irtifakı kurularak teslimini veya üzerine inşaat yapılmak üzere fiilen teslim edilmesini vergiyi doğuran olay olarak değerlendirmek de mümkün değildir. Birinci neden yapılan teslim şarta bağlı bir teslim olup, karşılığında inşaat hizmeti henüz verilmeden sadece arsanın müteahhide inşaat yapması için teslimi vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilemez. Bu işlemde hukuki tasarruf hakkı devredilmemektedir. İnşaat sözleşme hükümlerine göre yapılmadığı takdirde arsa sahibi verdiği hakkı her zaman geri alabilir. İkinci neden kat irtifakı kurulması vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yeterli bir işlem değildir. Ayrıca burada ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olduğu gerekçesi de ileri sürülemez. Keza, henüz inşaat hizmeti verilmediği için alacağın bedeli ve dolayısıyla matrahın tutarı belli değildir. İktisadi işletmeye ait arsanın müteahhide devrinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin inşaatı tamamlayıp arsa sahibine teslim ettiği tarihte doğar. Bu takdirde arsa sahibinin müteahhide verdiği arsa payı ile müteahhidin arsa sahibine verdiği inşaat hizmetinin değeri birbirine eşit olduğundan uygulanacak vergi oranlarının aynı olması halinde ortada taraflarca ödenecek bir katma değer vergisi de doğmayacaktır.

Taşınmaz satışlarında KDV yönünden vergiyi doğuran olay için tapuda cins tashihiinin yapılmasını beklemeye gerek yoktur. Ülkemizde, genel olarak, konut ve işyerleri kat irtifakı tapusu ile alınıp satılmaktadır.⁶ Uygulamada, yapı kullanma izin belgesinin ilgili belediyeden alınması halinde, malın malik tarafından tasarrufu ve fiilen kullanımı mümkün olabilmektedir. Bu durumda arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin yapı kullanma izin belgesine bağlanmış olması vergiyi doğuran olay için yeterlidir. Fiili kullanım bundan önce ise vergiyi doğuran olayın tarihi; yapı kullanma izin belgesinin tarihi değil, fiili kullanım tarihi olacaktır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir özelgede, “gayrimenkul satışlarında katma değer vergisini doğuran olayın tapuya tescil ile gerçekleştiği, gayrimenkulün tapuya

⁶ Bu konuda 28.02.2009 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 5838 sayılı Kanunla Harçlar Kanununda önemli değişiklikler yapılmış olup, daha fazla bilgi için 59 nolu Harçlar Kanunu Genel Tebliğinin incelenmesinde yarar vardır.

tescilinden önce kişinin kullanımına tahsis edilmesinde ise kullanıma tahsisi ile vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği, inşaatlar devam etmekte iken müteahhit tarafından arsa sahiplerine tapuda kat irtifaklı arsa paylarının devri sırasında vergiyi doğuran olayın meydana gelmediği, ancak inşaatın tamamlanıp bağımsız bölümlerin tesliminde ise, iskan ruhsatının alınması veya bağımsız bölümler iskan ruhsatının alınmasından önce fiilen kullanılmaya başlanmışsa, kullanıma başlama tarihinde veya daha önce fatura ve benzeri belge düzenlenmesi halinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak üzere belgenin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği, arsa sahiplerine hisseleri oranında tapuda kat irtifakı tesisi esnasında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği, kat irtifakı tesis etme işleminin katma değer vergisine tabi bulunmadığı” belirtilmiştir.⁷

2-Matrahın Tespiti

30 Nolu KDV Kanunu Genel Tebliği'nde müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen işyeri ve konutların emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanacağı belirtilmekle birlikte, emsal bedelinin ve dolayısıyla KDV matrahının hangi esasa göre tespit edileceği konusunda açıklamaya yer verilmemiştir.

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.

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özalgede emsal bedelinin VUK nun 267. maddesinin üçüncü sırasına (takdir esası) göre takdir edilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁸

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca verilen başka bir özalgede, "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.⁹

Ancak, daha sonra verilen bir özalgede 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 tespit edilen bedellerden arsa paylarına isabet eden bedellerin düşülmesi suretiyle fatura düzenlenmesi mümkün değildir"¹⁰

⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının Temmuz 2006 tarihli özalgesi (www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.)

⁸ _MB'nın 18.2.1992 tarih ve 260108533/14729 sayılı özalgesi.

⁹ ÇEÇEN, A.g.m., s. 53

¹⁰ Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 18.2.1992 tarih ve 260108533/14729 sayılı özalgesi

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca başkasına ait arsa üzerine kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile inşaat yaparak müteahhitlik faaliyetinde bulunan bir konut yapı kooperatifine verilen bir özalgede, ise“ başkasının arsası üzerine inşaat yapan kooperatif tarafından arsa sahibine verilen dairelerin inşası için yapılan harcamalarla, kooperatife ait daireler için yapılan harcamaların toplamının inşaat maliyetini verdiği, kooperatife ait dairelerin maliyetinin toplam inşaat maliyetinin bu dairelere dağıtım suretiyle bulunacağı, inşaatın toplam maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı kooperatifin kendisine ait dairelerin arsa maliyeti olduğu, yapı kooperatifinin amacının üyelerine karşılıklı yardım ve dayanışma ilkeleri çerçevesinde konut edindirme olması ve kar gütme amacının olmaması nedeniyle kooperatif tarafından inşaatın tamamen bitirildiği yıl her bağımsız bölüm veya dairelerin **maliyet bedeli** bulunarak bu bedel üzerinden arsa sahiplerine ve üyelerine fatura düzenlenmesi gerektiği” belirtilmiştir.¹¹

Kanaatimce, arsa payı karşılığı inşaat işlerinde matrahın tespiti "takdir esası"na bağlanamaz. Bu durum, vergi sistemimizdeki "beyan esası" ilkesini idarenin "takdir esası"na dönüştürür. Ayrıca, beyan esasının geçerli olduğu bir vergi sisteminde mükelleflerin vergi matrahının tespiti için her defasında idareye başvurması kabul edilemez.

Görüleceği üzere Maliye Bakanlığı emsal bedelin tespiti konusunda istikrarlı bir görüş ortaya koyamamıştır. Matrahın tespitinde kooperatif için farklı tacir için farklı değerlendirme ölçüsü tayin edilemez. Müteahhidin arsa sahibine verdiği hizmet bedeli sadece bağımsız bölümün inşaat kısmıdır. Arsa zaten arsa sahibinin adına kayıtlı olduğuna göre bağımsız bölüme ilişkin arsanın müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edildiğinden söz edilemez. Bu nedenle arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere ait toplam değerden arsa sahibinin uhdesinde bulunan arsa bedelinin düşülmesi suretiyle bedelin hesaplanması gerekmektedir. Bu bedel müteahhidin inşaat maliyetinden hareketle hesaplanmalıdır.

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 göz önüne alınması mülkiyetin daha önce tapuda müteahhide devredilmiş olmasına bağlıdır" şeklinde görüş belirtmiştir. Danıştay 7. Dairesi konuyla ilgili kararlarında; 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 kaldırmıştır¹²

Katma değer vergisi matrahının hesabında, arsa bedelinin dikkate alınmaması (toplam değerden indirilmemesi) halinde, arsa sahibi kendi arsası için KDV ödemek zorunda bırakılmış olacaktır. Müteahhidin arsa sahibine verdiği inşaat hizmetinin bedeli müteahhidin

¹¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının Haziran 2008 tarihli özalgesi(www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay)

¹² 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

toplam inşaat bedeli dikkate alınarak hesaplanabilir. Müteahhit tarafından yapılan toplam inşaat bedelinden arsa sahibine bırakılacak bağımsız bölümlere isabet eden kısmı vergiye tabi matrahı gösterecektir. Örneğin, ½'si müteahhide ½'si arsa sahibine ait olacak 10 daireli brüt alanı 1000m2 olan arsa karşılığı inşaat sözleşmesine göre yapılan inşaatın müteahhide olan maliyeti bir milyon TL ise arsa sahibine verilen hizmetin bedeli 500 bin TL olup KDV bu tutar üzerinden hesaplanmalıdır.¹³

Öte yandan konut teslimlerinden dolayı indirimli oranlı işlemlerle ilgili KDV iadesi alınmak istenmesi halinde 30 nolu KDV Genel Tebliğine ve (1) sayılı KDV Listesine göre müteahhitlerin arsa sahiplerine 150m2'nin altındaki konutlar için %1 oranında diğer bağımsız bölümler için %18 oranında KDV hesaplanmalıdır. Bu takdirde faturadaki KDV hariç inşaat hizmeti tutarının bir taraftan inşaat maliyetine borç diğer taraftan gelir hesabına alacak yazılması gerekir. İnşaat maliyetinden arsa sahibine verilen kısmın satılan mal maliyetine aktarılıp, aynı tutardaki arsa bedelinin müteahhide kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedeline ilave edilmesinin sonucu değiştirmeyeceğini ve arsa sahibinden olan inşaat hizmet bedeli ile arsa payından doğan borcun birbirini kapatacağını belirtelim.

Burada belirtilmesi gereken önemli bir husus da, indirimli orana tabi KDV iadesinde arsa sahibine teslim edilen konutlara isabet eden KDV'nin de, (arsa sahibine ait bölümlerin satış olarak değerlendirilmesi görüşüne katılmamakla birlikte,) yüklenilen KDV hesabında dikkate alınabileceğidir. Yukarıdaki örnek olayda müteahhidin yüklediği KDV tutarının 100 bin TL olduğunu kabul edelim. Müteahhidin kendisine kalan dairelerden iki adedini satması halinde iadesi gereken KDV tutarı arsa sahibine verilen dairelerle birlikte $(7/10 * 100.000) = 70.000$ TL'dir. Arsa sahibi için fatura kesilmemiş olsaydı müteahhide kalan daireler için yüklenilen KDV'nin 2/5'i olan 40.000 TL'nin iadesi alınabilecekti. Söz konusu farklılık arsa sahibine verilen dairelerin 30 nolu KDV Genel Tebliğinde satış olarak değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Her iki yöntemde de toplam iade alacağı değişmemekte ancak, kısım kısım satışlarda söz konusu uygulama müteahhidin daha erken vergi iadesi alması sonucunu doğurmaktadır.

3-Uygulanması Gereken Vergi Oranı

Bilindiği gibi inşaat hizmeti genel oranda KDV'ne tabidir. Ancak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri, kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m2 ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri %1 oranında KDV'ne tabidir. 30 nolu KDV Genel Tebliğinde müteahhit tarafından arsa

¹³ Müteahhit tarafından arsa sahibine verilen inşaat hizmetine ilişkin KDV'nin beyanı için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği konusunda tereddütler vardır. VUK'nın 229 ncu maddesine göre fatura, satılan malın veya yapılan işin karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere düzenlenen bir belgedir. Bize göre arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibinin müteahhide ödeyeceği bir bedel olmadığı için fatura düzenlenmesini gerektirecek bir durum yoktur. Sadece KDV'ni göstermek amacıyla bir fatura düzenlenmesi KDV'ni indirim hakkı olan arsa sahipleri için gerekli olabilir. Diğer durumlarda işlem KDV'ne tabi ise defter kayıtlarında gösterilmek suretiyle KDV beyan edilebilir. Bu durumda hesaplanan KDV tutarı inşaat maliyetlerine borç, ilave edilecek KDV hesabına alacak yazmak suretiyle muhasebeleştirilmelidir.

sahibine arsanın karşılığı olarak 150 m²'ye kadar konut teslimlerine KDV uygulanmayacağı, arsa sahibine yapılan işyeri ve 150 m²'den büyük konut teslimlerinin **emsal bedel** üzerinden KDV uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğin çıkarıldığı tarihte 150 m²'nin altındaki konut teslimleri KDV'den istisna edildiği için 150 m²'nin altındaki konutlara KDV uygulanmayacağı belirtilmiş olmakla birlikte, 2007/13033 sayılı BKK'na göre net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimleri %1 oranında KDV'ye tabidir.

Müteahhit tarafından arsa sahibine kat karşılığı inşaat sözleşmesi karşılığı verilen inşaat işlerinin **hizmet** kabul edilmesi halinde müteahhidin hiçbir ayırım yapılmaksızın arsa sahibine verdiği inşaat hizmetinin genel oranda (%18) KDV'ne tabi tutulması gerekmektedir. Bu nedenle, kat karşılığı işinin hizmet ifası olduğu kabul edildiği takdirde, (1) Sayılı Listede, “arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinde net alanı 150m²'ye kadar konutlara ilişkin inşaat işlerinde %1 oranında KDV” uygulanacağına ilişkin düzenleme yapılmalıdır.