

# ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ UYGULAMALARI-II (GELİR)

Sakıp ŞEKER\*

## I -ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

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. Arazi ve arsa fiyatlarındaki artışlar, mühendislik ve müteahhitlik hizmetlerindeki gelişmeler; "arsa payı karşılığı inşaat" veya " kat karşılığı inşaat" olarak ifade edilen bir inşaat alt sektörünün ortaya çıkmasını sağlamıştır. Bu özel ortaklık modelinde arsa sahibi aynı sermaye, müteahhit de girişimcilik ve nakdi sermaye koymaktadır.

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.<sup>1</sup>

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.<sup>2</sup> Maliye Bakanlığı ise bu sözleşmeleri "trampa sözleşmesi" niteliğinde kabul etmektedir.

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.<sup>3</sup>

---

\*Yeminli Mali Müşavir

<sup>1</sup> Yargıtay 15.H.D, 5.12.1974 Tarih ve E. No: 1249, K. No: 2188.

<sup>2</sup> Dn. 7.D, 8.10.1991 Tarih ve E. No: 1990/6530, K. No: 1991/2477

<sup>3</sup> Arsa payı karşılığı inşaat işlerinin KDV yönünden vergilendirilmesine ilişkin görüş ve açıklamalarımız, elinizdeki derginin Eylül/Ekim 2009 sayısındaki "Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları " adlı makalemizde yer verilmiştir.

## II-ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN GELİR/KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN VERGİLENDİRİLMESİ

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında inşa edilen bağımsız bölümlerin satımından elde edilen kazancın müteahhit yönünden vergilendirilmesinde önemli bir sorun yoktur. Müteahhidin kendine kalan bağımsız bölümlerin satışından elde ettiği hasılat ile katlandığı toplam inşaat maliyeti arasındaki fark, kar /zarar olarak vergiye tabi kazancı oluşturur. Müteahhidin kurum olması halinde elde edilen kazanç kurumlar vergisine, gerçek kişi olması halinde gelir vergisine tabidir.

Vergilendirmeye ilişkin sorun arsa sahibinde yaşanmaktadır. Arsa iktisadi işletmeye ait ise veya arsa sahibi mutat ve sürekli olarak inşaat işleri ile uğraşıyorsa arsa sahibinin kendine kalan bağımsız bölümlerin satışından elde ettiği kazanç ticari kazanç hükümlerine göre tespit ve beyan edilecektir. Arsa sahibinin söz konusu arsayı arazi faaliyet kapsamında müteahhide teslim etmesinde ise söz konusu bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın duruma göre değer artışı kazancı, duruma göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

### A-Arsanın Müteahhide Devrinde Vergiyi Doğuran Olay

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde sahibinin arsanın bir kısmını başlangıçta veya daha sonra kısım kısım müteahhide devretmesi durumunda, söz konusu devir işlemlerinin vergiyi doğuran olayı meydana getirip getirmediği konusunda tereddüt yaşanmaktadır. Arsanın iktisadi işletmeye dahil olduğu durumlarda arsanın işin başında veya inşaat devam ederken müteahhide kısım kısım devredilmesi işlemi, ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olduğu ileri sürülerek vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinden söz edilemez. Aksine bir düşünce arsanın devrini satış olarak kabul etmek olur ki, arsa payı kat karşılığı sözleşmesi basit satış işleminden farklıdır. Edimler karşılıklı olarak yerine getirilmeden vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinden söz edilemez. Müteahhide devir işlemi ister tapu kütüğünde kat irtifakı şeklinde gerçekleşsin, ister müteahhidin inşaat yapmasına rıza gösterilmesi şeklinde fiilen gerçekleşsin **arsanın devir veya teslim tarihi itibarıyla elde edilen bir gelirden ve vergilendirilecek kazançtan söz edilemez.** Müteahhide devredilen arsa için bir miktar para alınması halinde ise para miktarına isabet eden arsa kısmını satış hükmünde saymak gerektiği ileri sürülebilirse de, inşaat tamamlanıp mal sahibine bağımsız bölümler teslim edilmedikçe vergiye tabi safi kazancın tespiti mümkün değildir.

Arsa sahibinin arsayı müteahhide teslimi arazi nitelikte ise yani ticari faaliyet kapsamında değilse, kural olarak müteahhit inşaat işini sözleşmeye uygun olarak tamamlayıp arsa sahibine teslim etmedikçe arsa payını almaya ve üzerindeki bağımsız bölümü veya binayı satmaya hak kazanamaz. Değer artışı kazancında da arsanın müteahhide devir işlemi vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilemez.

Sonuç itibarıyla, arsa gerek iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olsun gerekse gerçek kişiye ait olsun, kat karşılığı sözleşmesi ile müteahhide devredilmesi vergiyi doğuran olay için yeterli değildir. Vergiyi doğuran olay, arsanın binaların yapımı için müteahhide devredilmesi

anında değil, bağımsız bölümlerin veya binaların tamamlanıp arsa sahibine tesliminden sonra bunların üçüncü kişilere satılması anında doğar.

### **B-Bağımsız Bölümlerin Devir veya Satışında Vergiyi Doğuran Olay**

Arsa payı karşılığı inşaat işleri özel inşaat işi kapsamında değerlendirilmektedir. Borçlar Kanunu'nun 182.maddesine göre satım akdi, satıcının malı teslim borcu, alıcının da satın aldığı mal bedelini ödeme borcu üzerine kurulmuştur.<sup>4</sup> Taşınmaz mal satışlarında satış işleminin geçerli olabilmesi resmi senede bağlanmış olmakla birlikte, bu durum tamamıyla bir şekil sorunu olup, vergi uygulaması yönünden işlemlerin özüne tesir etmemekte, sadece taraflar arasındaki uyuşmazlıkların çözümlenmesinde ve üçüncü şahısların haklarının korunması bakımından bir delil sistemi getirilmiş olmaktadır.<sup>5</sup>

Vergi Usul Kanununun 19.maddesinde, vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku ve hukuki durumun tekemmülüne bağlanmış olmakla birlikte, 3. Maddesinde vergi uygulamalarında olayların gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir. Fiiliyatta tapuya tescil işlemi yapılmadan da taşınmazların iktisap edilmesi mümkün olabildiği dikkate alındığında, taşınmaz alım satımında vergiyi doğuran olayı sadece tescil işlemine bağlamak mümkün değildir. Bu nedenle taşınmaz satımında "iktisadi tasarruf hakkının devri" vergiyi doğuran olayın doğumu için yeterli kabul edilmekte, bazı durumlarda hukuki tasarrufun gerçekleşmesi aranmayabilmektedir. Kat irtifakı tapusu ile yapılan satışlarda inşaat tamamlanmış ve alıcısına teslim edilmiş ise yapı kullanma izin belgesi alınmamış olsa dahi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilir. Ayrıca cins tashiinin (kat mülkiyetinin kurulmasına) yapılmasına ihtiyaç yoktur.<sup>6</sup>

İnşaat devam ederken arsa payı üzerinden yapılan satışlarda gelir/kurumlar vergisi yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmez. Keza, taşınmaza ilişkin satış bedeli belli olmakla birlikte satıcı yönünden henüz malın maliyet bedeli tam oluşmadığından kazancın safi tutarını tespit etmek mümkün değildir. Ayrıca inşaat tamamlanmadığı için henüz alıcıya teslimi söz konusu değildir. Bu nedenle, inşaat devam ederken satılan konut ve işyerleri için tahsil edilen paralar **alınan avans** olarak muhasebeleştirilir.

### **C- Arsa Payı Karşılığı Edinilen Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi**

---

<sup>4</sup> " Satım bir akittir ki onunla satıcı, satılan alıcının iltizam ettiği semen karşılığında alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakletmek borcunu tahammül eder" ( BK;Md:182)

<sup>5</sup> Şükrü KIZILOĞLU, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi" Onbirinci Baskı Yaklaşım Yayıncılık-2008 sayfa:324

<sup>6</sup> 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).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/4'ncü maddesinde, “gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden” elde edilen kazançların ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Anılan kanunun mükerrer 80/6'ncı maddesine göre gayrimenkullerin **beş yıl** içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar “değer artışı kazancı” olarak vergilendirilmektedir.<sup>7</sup> Vergi mevzuatımızda gerçek kişiler adına kayıtlı arsaların, arsa payı karşılığı müteahhide verilmesinden edinilen bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın değer artışı kazancı olarak mı, yoksa ticari kazanç olarak mı vergilendirileceği konusunda açık bir hüküm yoktur. Beş yıldan fazla süre elde tutulan gayrimenkuller ile ivazsız olarak edinilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar hiçbir şekilde gelir vergisine tabi değildir. O halde beş yıldan fazla süre elde tutulan taşınmazın kat karşılığı sözleşmesi kapsamında müteahhide verilmesinden elde edilen kazanç GVK'nın mükerrer 80.nci maddesi kapsamında vergi dışında tutulabilir mi? Bu konuda iki farklı yaklaşım bulunmaktadır.

Birinci yaklaşım, arsa payı karşılığı edinilen taşınmazların “**servetin değerlendirilmesi ve şekil değiştirmesi**” olduğu, ikinci yaklaşımın ise “**yeni bir iktisap**” olduğu şeklindedir. Danıştay'ın bazı kararlarında birinci görüş ağırlık kazanırken bazı kararları, kat karşılığı edinilen bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olduğu yönündedir. Edinilen bağımsız bölüm veya binaların yeni bir iktisap kabul edilmesi halinde yeniden bir beş yıl daha geçmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı ise öteden beri bu olayı trampa olarak değerlendirmekte ve müteahhitten edinilen taşınmazı arsanın dışında yeni bir iktisap saymaktadır. Yargı bu konuda istikrarlı bir görüş ortaya koyamadığı, idarenin yaklaşımının da verginin kanunilik ilkesini zedelediği dikkate alınırsa konunun yasal düzenleme ile çözümlenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Elde edinilen bağımsız bölümün yeni bir iktisap olduğu dikkate alındığında vergiye tabi kazanç nasıl hesaplanacaktır? Arsa iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı ise elde edinilen kazanç ticari kazanç ilkelerine göre tespit edilecektir. Arsanın iktisadi işletmeye ait olmaması halinde elde edinilen kazanç ya değer artışı kazancı ya da ticari kazançtır.

Ticari kazançtan söz edebilmek için faaliyetin süreklilik, organizasyon ve kar elde etme amacı taşınması gerekmektedir. Bu üç unsurun bir veya birkaçının bir arada bulunması yeterlidir. Ticari organizasyon var ise diğer unsurların varlığı aranmaz. Gerek yargının gerekse Maliyenin süreklilikten anladığı şey, bir yılda birden fazla veya birbirini izleyen yıllarda birden fazla işlem yapılmasıdır. Yargı hem alımda hem satımda çokluk ararken, Maliye sadece satımda çokluğu ticari kazanç için yeterli saymaktadır.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> 1.1.2007 tarihinden önce iktisap edilen taşınmazların elden çıkarılmasında süre 4 yıl olarak uygulanacaktır.

<sup>8</sup> Apartman inşa edilip bunun daire daire satılmasından doğan kazanç devamlılık arz ettiğinden ticari kazançtır (Dn. 13 D. 23.09.1973 Tarih ve E. No: 1973/1854; K. No; 1973/174).

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).

Arsa sahibi tarafından elden çıkarılan bağımsız bölümün maliyet bedelinin ne şekilde hesaplanacağı konusu da tartışmalıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yakın tarihte verilen bir özeldede; arsaların müteahhide kat karşılığı verilmesi sonucu iktisap edilen dairelerin, aynı yılda birden fazla sayıda satılması veya birden fazla yılda daire satışına devam edilmesi halinde, bu faaliyetten elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği, her bir dairenin maliyet bedelinin ayrı ayrı hesaplanması gerektiği, kat karşılığı edinilen dairelerin maliyet bedelinin duruma uygun olan ve aşağıda belirtilen dört farklı şekilde biri ile hesaplanabileceği belirtilmiştir.<sup>9</sup>

*“a) 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 ncu maddesine göre hesaplanan emlak vergi değerinin satıştan önceki aya kadar endekslenmesi suretiyle bulunan bedeli,*

*b) Kat karşılığı verilen arsa payı karşılığı alınacak daireler için müteahhit tarafından düzenlenen faturadaki tutar ile arsa sahibinde kalan arsaya ait bedelin toplamının endekslenmesi suretiyle bulunan bedeli,*

*c) Kat karşılığı verilen arsa payı karşılığı alınacak dairelerin tapuda kayıtlı değerinin endekslenmesi suretiyle bulunan bedeli,*

*d) Kat karşılığı verilen arsanın veya alınacak dairelerin maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedelin endekslenmesi suretiyle bulunan bedeli,*

*sözleşme gereği alınacak dairelerin maliyet bedelini oluşturacaktır.”*

Görüleceği üzere GİB arsa sahibine kalan taşınmazın maliyet bedelinin tespitinde çoktan seçmeli bir yöntem önermektedir. Vergi uygulamasında yasada yer almayan bu tür seçeneklere yer yoktur.

Danıştay’ın yaklaşımına göre bağımsız bölümlerin maliyet bedeli bağımsız bölümlerin müteahhitten devralındığı tarihteki emsal (rayiç) bedeldir. Bu takdirde mal sahibinin müteahhidin satış bedelinin üzerinde yapacağı satışlarda kar doğacak, aksi takdirde kar doğmayacaktır. İzleyen yıllarda yapılacak satışlarda da iktisap tarihindeki rayiç bedel üzerinden GVK’nın mükerrer 81 nci maddesine göre endeksleme yapılabilecektir. Danıştay’ın yaklaşımı müteahhidin satış yapmasına ve satış bedelinin gerçeği yansıtmış olmasına bağlıdır. Müteahhidin görünen satış bedeli gerçeği yansıtmıyorsa veya hiç satış yapılmamışsa ya da emsal alınabilecek daire veya bina yoksa bu yöntemin uygulanmasında sorun yaşanabilecektir.

Diğer bir maliyet bedeli yöntemi ise müteahhidin yaptığı inşaatın maliyet tutarından hareket edilerek yapılacak hesaplama şeklindedir. Müteahhidin yaptığı toplam harcama kendisine

---

<sup>9</sup> GİB’nın 27.05.2009 tarih ve 53353 sayılı özeldesi

kalan bağımsız bölümlerin veya binaların maliyet bedelini oluşturur. Bu maliyet tutarı aynı zamanda mal sahibinin arsa bedeline tekabül eder. Örneğin, ½ ‘si mal sahibine ½’si müteahhide ait olacak şekilde yapılan kat karşılığı sözleşmesine göre inşa edilen toplam 10 adet konutun toplam maliyeti 1 milyon TL ise, müteahhide kalan her bir konutun maliyet bedeli 200 bin TL’dir. Bu durumda arsa sahibine kalan dairelerin veya binaların maliyet bedelinin de arsanın mal oluş bedelinden az olmamak üzere 1 milyon lira olmalıdır. Bu hesaplama yöntemi, yukarıda GİB’nca önerilen (b) şikkındaki yonteme uygun düşmektedir. Eğer müteahhit tarafından düzenlenen faturada müteahhidin arsa sahibine verdiği hizmet payı yer aldı ise, arsa sahibi kendinde kalan arsa bedeli ile müteahhidin düzenlediği faturadaki inşaat hizmet bedelini toplamak suretiyle kendine düşen bağımsız bölümlerin maliyet bedeline ulaşmış olacaktır. GİB’nın önerisine göre arsa kısmı endekslenecek, aynı yıl içinde gerçekleşecek inşaat kısmı endekslenmeyecektir. Eğer müteahhit arsa sahibine fatura düzenleyecek ise, faturada arsa bedeli hariç sadece arsa sahibine düşen bağımsız bölümlere isabet eden **inşaat hizmeti tutarı** gösterilmelidir. Yukarıdaki örnekte müteahhidin mal sahibine düzenleyeceği faturada göstereceği bedel müteahhidin uhdesinde kalan inşaat maliyetinin yarısı kadar, yani 500 bin TL olmalıdır. Müteahhit yönünden her bir bölümün maliyet bedeli arsa payı dahil 200 bin TL iken, arsa sahibi yönünden arsa hariç maliyet bedeli 500 bin TL’dir.

Arsa sahibinin mülkiyetindeki arsa bedeli üzerinden KDV hesaplanması, ortada müteahhidin arsa sahibine arsa teslimi bulunmadığı (sadece inşaat hizmeti ifa ettiği) için doğru değildir. Ancak uygulamada arsa payı dahil bağımsız bölüm veya binanın **emsal bedeli** üzerinden arsa sahibi adına fatura düzenlenmesi istenmektedir. 30 nolu KDV Genel Tebliğindeki emsal bedeli ifadesinden de bu anlaşılmaktadır.

Görüleceği üzere arsa sahibi tarafından kat karşılığı edinilen bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin tespitinde yasal bir boşluk bulunmaktadır. Bu boşluğun doldurulması gerekmektedir.

### **D-Veraset Yolu ile Edinilen Arsaların Arsa Payı Karşılığı Verilmesinde Vergilendirme**

Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 80/1’nci maddesinde, “**ivazsız olarak iktisap edilen mal ve hakların** elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar” değer artışı kazancı kapsamı dışında tutulmuştur. Böylelikle miras veya bağış yoluyla iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar hiçbir süre veya tutara bağlı kalmaksızın gelir vergisi dışında bırakılmıştır. İvazsız olarak iktisap edilen bir arsa, “arsa” olarak kaç liraya satılırsa satılsın elde edilen kazanç vergi dışında kaldığı halde aynı arsanın kat karşılığı müteahhide verilir karşılığında birden fazla bağımsız bölüm veya bina alınıp satılması halinde elde edilen kazancın ticari kazanç veya değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulması yukarıdaki kanun hükmü karşısında tartışmalıdır. Kat karşılığı sözleşmesi karşılığında alınan bağımsız bölümlerin “arsanın değerlendirilmesi” olarak kabulü halinde herhangi bir vergilendirmeden söz edilemez.

Veraset yolu ile edinilen arsaların arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi ile müteahhide verilmesi karşılığında edinilen bağımsız bölümlerin “**yeni bir iktisap**” olarak kabul edilmesi halinde; satın alma yoluyla iktisap edilen arsa karşılığında edinilen bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın vergilendirilmesi ile veraset yoluyla edinilen arsa karşılığı sahip olunan bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın vergilendirilmesinin arasında bir fark yoktur.<sup>10</sup> Danıştay’ın ivazsız olarak iktisap edilen arsanın kat karşılığı verilerek alınan bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın yeni bir iktisap olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde kararları vardır.

Veraset yolu ile edinilen arsaların kat karşılığı olarak verilmesi karşılığı sahip olunan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında, arsa kısmının ayrı bina kısmının ayrı işleme tabi tutulması ve arsa kısmına tekabül eden kazancın arsa ivazsız intikal ettiği için vergi dışı bırakılması, sadece inşaat kısmına tekabül eden kazancın vergilendirilmesi gerektiği şeklinde görüşe<sup>11</sup> hem pratik hem de teorik yönden katılmak mümkün değildir. Kat karşılığı sözleşmesi karşılığı edinilen taşınmazların yeni bir iktisap olduğunun kabulü halinde, satışa konu taşınmazların maliyet bedelinin doğru ve adil şekilde tespit edilebilmesi gerekir. Bu sorun 4 veya 5 yıldan daha fazla süre elde tutulan arsaların kat karşılığı sözleşmesi ile müteahhide verilmesi durumunda da vardır. Her iki durumda da sorunun çözümünü, Danıştay’ın “arsa sahibine ait taşınmazın maliyet bedeli müteahhidin aynı nitelikteki taşınmaza ait satış bedelidir” şeklindeki görüşünde aramak gerekmektedir.

### **III-DİĞER HUSUSLAR**

#### **A-EMSAL BEDELİN TESPİTİ VE FATURA KONUSU**

Kat karşılığı inşaat işlerinde diğer bir sorun da müteahhidin sözleşme gereği arsa sahibi adına inşa ettiği bağımsız bölüm ve binalar için fatura düzenleyip düzenlemeyeceğine ilişkindir. VUK’nın 229 ncu maddesine göre fatura, satılan malın veya yapılan işin karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere düzenlenen bir belgedir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibinin müteahhide ödeyeceği bir bedel bulunmadığı ve arsa sahibi müşteri olmadığı için bize göre fatura düzenlenmesini gerektirecek bir durum yoktur. 30 nolu KDV Genel Tebliğine uyulması halinde hesaplanan KDV inşaat maliyetlerine borç, ilave edilecek KDV hesabına alacak yazmak suretiyle muhasebe kayıtlarında gösterilebilir. Bu durumda söz konusu KDV beyannamede “ilave edilecek KDV” satırına yazılmalıdır. Yaygın olan uygulama fatura düzenlenmesi yönündedir.

Diğer bir kayıt yöntemi de düzenlenecek faturanın arsa maliyeti kabul edilerek inşaat maliyetinin KDV dahil fatura bedeli kadar borçlandırılması karşılığında gelir hesabının da KDV hariç tutar kadar alacaklandırılmasıdır. Bu yöntemde müteahhidin satış geliri (cirosu) ve

---

<sup>10</sup> 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).

<sup>11</sup> Şenol TURUT, “Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri” Yaklaşım Yayıncılık-2008 Sy:273

satılan ticari mal maliyeti fatura tutarı kadar şişmiş olacak, mal sahibinden tahsil edilmeyen KDV de maliyet olarak değerlendirilecektir. Bu uygulamada gerçek olmayan hasılat ve maliyet bedeli gelir tablosuna aktarılmış olacaktır. Hesaplanan KDV arsa sahibinden tahsil edilmediği için bu tutar müteahhite kalan bağımsız bölüm veya binaların maliyetine ilave edilmelidir. Bu yöntem ile müteahhidin arsa sahibi için katlandığı inşaat maliyetinin aynı zamanda kendisine kalan dairelerin arsa bedeli olduğu gerçeği kayda geçirilmiş olmaktadır. Yukarıdaki II/C bölümündeki örnek olayda müteahhidin arsa sahibine düzenleyeceği fatura bedeli aşağıdaki gibi kayda alınabilir.(KDV oranı %1 olarak dikkate alınmıştır).

-----/-----	
152- Mamuller Hesabı	505.000
600- Yurtiçi Satışlar	500.000
391- Hesaplanan KDV	5.000
Arsa sahibine düzenlenen faturanın kaydı (arsa kısmının emsal bedeli)	
-----/-----	
620-Satılan Mamuller Maliyeti	500.000
152- Mamuller Hesabı	500.000
(Arsa sahibine verilen daire inşaat maliyetlerinin maliyet hesabından çıkarılması)	
-----/-----	

Görüleceği üzere söz konusu fatura dairelerin emsal bedeli üzerinden değil, müteahhide olan inşaat maliyeti bedeli üzerinden düzenlenmiştir. Keza, emsal bedelin ne şekilde hesaplanacağı açık değildir. Kaldı ki müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği şey daire değil, daireye ait inşaat kısmıdır. Teknik anlamda ortada bir teslim yok, hizmet vardır. KDV Kanunu'nun 27. Maddesinde ifade edilen emsal bedel uygulaması da **emsal bedelin bilinmediği** durumlar için geçerlidir. Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine bırakılan dairelerin inşaat kısmının emsal bedeli, müteahhidin arsa sahibi için yaptığı inşaat maliyetidir. Eğer arsa sahibine verilecek dairelerin inşaat kısmı için fatura düzenlenmesi tercih edilmiş ise fatura düzenlemek için müteahhidin satış yapması ve emsal bedelin buna göre oluşması beklenemez. Emsal bedelin VUK'nın 267. Maddesinin 2. Sırasındaki **maliyet bedeli esasına** göre, dairelerin müteahhide olan fiili inşaat maliyetine perakende işlemlerde %10, toptan işlemlerde %5 ilave yapılabileceği gibi, 3. Sırasındaki **takdir esasının** dikkate alınması teorik olarak mümkün görünse de, pratikte bu yöntemin uygulanması hemen hemen imkansızdır. Bize göre bu olayda müteahhidin arsa sahibine herhangi bir "**mal satışı**" yoktur ve maliyet bedeli esas bu nedenle uygulanamaz. Ayrıca, mükellefin malını satması için aylar sonra çıkacak takdir komisyonu kararını beklemesi de düşünülemez. Takdir esası olağanüstü durumlar için öngörülen ve idare tarafından re'sen uygulanacak istisnai bir emsal bedel tespit yöntemidir.

İktisadi işletmeler adına kayıtlı olup kat irtifakı tapusu ile yapılan bağımsız bölüm veya bina satışları için inşaat henüz tamamlanmadığı takdirde katma değer vergisi hesaplanmamalı, fatura düzenlenmemeli, müşterilerden tahsil edilen paralar gelir olarak dikkate alınmayıp **alınan avanslar** hesabında izlenmelidir. Taşınmaz yapı kullanma izin belgesinden önce satılmış ise fatura yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmelidir. Taşınmaz yapı kullanma izin belgesinden önce fiilen kullanılmaya başlandığı takdirde, malın kullanım tarihi itibarıyla alıcıya teslim edildiği kabulü ile faturanın fiili kullanım tarihinden itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi gerekir. Tapuda kat mülkiyetine dönüşmüş olan bağımsız bölüm veya binaların satışında da fatura tapu işlem tarihinden itibaren 7 gün içinde düzenlenmelidir.

## **B-TAPU HARCİ YÖNÜNDEN YAPILACAK İŞLEMLER**



5838 sayılı kanun ile Harçlar Kanunu'nun 63'ncü maddesine 28.2.2009 tarihinden geçerli olmak üzere, "kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanır" şeklinde yeni bir bent ilave edilmiştir. Yapılan değişiklik ile gayrimenkul devir ve iktisaplarında gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı alınması esasına geçilmiş olup, harç emlak vergi değerinden az olmamak üzere gerçek alım-satım bedeli üzerinden binde 15 oranında alıcı binde 15 oranında satıcı tarafından ödenecektir. Örneğin, arsa payına ilişkin emlak vergi değeri 25 bin TL olan ve üzerine kat irtifakı kurulmuş bir mesken dairenin 100 bin TL'ye satılması halinde tapu harcı 100 bin TL üzerinden hesaplanacaktır. Kanun değişikliğinden önce kat irtifakı işlemlerinde tapu harcı emlak vergi değeri üzerinden hesaplanmakta ve kat mülkiyetine geçiş sırasında ayrıca cins değişikliği için emlak (bina) vergi değeri üzerinden binde 15 oranında nispi harç ödenmekteydi. Yapılan değişiklikle harcın tahsili daha öne alınmıştır.

5838 sayılı kanun ile 28.2.2009 tarihinden itibaren cins değişikliği harcı nispi harçtan maktu harca dönüştürülmüştür. Her cins değişikliği işlem bedeli 100 TL ( sosyal mesken ve işçi evleri için 50 TL) olarak belirlenmiş olup, süresinde cins tashihi yaptırmayanlardan harcın %50 cezalı alınmasına ilişkin eski düzenleme kaldırılmıştır. Cins değişikliği işlemleri için beyanname verilmeyecek, ilgili vergi dairesince harcın tahsil edildiğine ilişkin tapu sicil müdürlüğüne hitaben yazılan yazının ibrazı yeterli olacaktır. Ayrıca, ilgili vergi dairesi tapu sicil/kadastro müdürlüğüne hitaben bir yazı yazarak cins değişikliğine ilişkin harcın tahsil edildiğini belirtecektir. Harçlar Kanunu'na eklenen ek 6. Madde uyarınca 28.2.2009 tarihinden önce tamamlanan ancak cins değişikliği yapılmayan taşınmazlar için de söz konusu %50 oranındaki harç cezası uygulanmayacaktır.

İnşaat sırasında veya proje üzerinden kat irtifakı tapusu ile yapılan bağımsız bölüm veya bina satışında tapu harcına esas değer ile daha sonraki KDV hariç fatura bedeli arasında fark olması halinde, tapu harcına ilişkin noksanlığın pişmanlık beyannamesi ile tamamlanması mümkündür. Tapu harcı işlem sırasında tapu sicil müdürlüğü tarafından Ziraat Bankasına yatırılmak suretiyle tahsil edilirken, pişmanlıkla verilecek harç beyannamesinin ilgili vergi dairesine verilmesi ve tahakkuk eden harcın da aynı vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

#### Önemli NOT

Danıştay 4. Dairesi 2009 yılında verdiği bir kararda, 1994 yılında bir kısmını 1997 yılında bir kısmını satın aldığı arsayı 2002 yılında müteahhide kat karşılığı veren ve tamamlanmış 29 adet daireyi 2004 yılında teslim alan ve muhtelif kişilere satan arsa sahibinin elde ettiği kazancın ticari kazanç kapsamında vergilendirilemeyeceği ve katma değer vergisine tabi tutulamayacağı, olayın servetin değerlendirilmesi işlemi olduğu, elde edilen bağımsız bölümlerin arsanın alınmasını takip eden 4 yıllık süre geçtikten sonra satıldığından değer artışı kazancı çerçevesinde de vergilendirilemeyeceği, ayrıca aynı kişinin 2002 yılında bir 2005 yılında 5 adet arsa satın almasının da söz konusu arsalari olay tarihi itibariyle kat karşılığı müteahhide verildiği konusunda bir tespit olmadan kişinin faaliyetinin devamlılık arzettiği şeklinde yorumlanamayacağı belirtilerek tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararını oy çokluğu ile onamıştır.

Muhafif oy sahipleri ise 2002 ve 2005 yıllarında da arsa satın alınmış olmasını faaliyetin devamlı olarak yapıldığını gösterdiği gerekçesiyle çoğunluk görüşüne katılmamışlardır.

**(16.03.2009 tarih ve E:2008/2968;K:2009/1232 Vergi Raporu, Sayı:131 Ağustos 2010 Sy:125)**

