

SON DÜZENLEMELERLE BİRLİKTE ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE GENEL BAKIŞ*

OVERVIEW TO TAXATION OF CONSTRUCTION AGREEMENTS IN RETURN FOR LAND SHARE ALONG WITH THE LATEST REGULATIONS

Ufuk UÇAR**

ÖZ

Arsa payı karşılığı veya sık kullanılan adıyla kat karşılığı inşaat işleri, konut yapım faaliyetleri içerisinde önemli bir yere sahiptir. Türk Vergi Sistemi'nde arsa payı karşılığı inşaat işleri ile ilgili özel bir düzenleme yer almadığından dolayı, konuya ilişkin açıklamalar Gelir İdaresi tarafından tebliğ, sirküler ve özeltmeler ışığında yapılmaya çalışılmaktadır. Arsa payı karşılığı inşaat işlerinin süreç ve uygulama açısından karmaşık olması ve kendine has özellikler barındırması nedeniyle, sözleşmenin tarafları olan arsa sahibi ile müteahhit karşılıklı yaptıkları teslimlerin ve üçüncü kişilere yaptıkları satışlardan elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi noktasında Gelir İdaresi ile sorunlar yaşamakta ve konu yargıya intikal etmektedir. Bu çalışmada arsa payı inşaat işlerinin hukuki niteliği genel olarak incelendikten sonra 7104 sayılı kanundan önceki ve sonraki düzenlemelere göre katma değer vergisi matrahının tespiti araştırılacaktır.

Anahtar Sözcükler: İnşaat, Arsa Payı Karşılığı İnşaat, Kat Karşılığı İnşaat, *Gelir İdaresi*

ABSTRACT

Of construction agreements in return for land share or flat share land it has an important share in housing construction activities. Since there is no special regulation for construction works in return for land share in the Turkish tax system, The explanations and works related to the subject are carried out by the Revenue Administration. As construction works in return for land share contain complex and special qualifications in terms of process and implementation, The taxation of earnings obtained from sales of third parties among parties of contract has a problem and all the parties have to have a trial.

* Bu çalışma; Ufuk UÇAR tarafından İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı, Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programında Doç. Dr. Meral FIRAT danışmanlığında hazırlanmış olan "Türk Vergi Sisteminde Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi" adlı tez doğrultusunda yapılmıştır.

** <https://orcid.org/0000-0003-0753-2475>

In this study, after examining the legal quality of the land share construction works in general, the determination of the value added tax base according to the regulations before and after the Law No. 7104 will be investigated.

Keywords: *Construction, Construction agreement in return for land share, Construction agreement Flat Share Land, Revenue Administration*

1. GİRİŞ

Arsa payı karşılığı veya kat karşılığı inşaat işlerinde, vergilendirme noktasında anlaşmazlıkların yaşandığı en önemli hususlardan olan sözleşmenin hukuki niteliği konusunda, vergi yargısının çoğunlukla kabul etmediği trampa (iki ayrı teslim) nitelendirmesine, Gelir İdaresi uzun süre riayet etmemiş ve bu işlerde trampa olduğunu savunmuştur. “7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa niteliği taşıdığı kesinleşmiştir. Birçok yargı kararında, arsa karşılığında alınan bağımsız bölümler çoğunlukla servetin değerlendirilmesi veya şekil değiştirmesi şeklinde nitelendirilmiş, bu sebeple gerek, arsa sahibinin müteahhide yapacağı arsa payı tesliminin gerekse müteahhidin arsa payı karşılığında arsa sahibine yapacağı bağımsız bölüm teslimlerinin KDV’ye tabi olmaması gerektiği savunulmuştur. Uzunca bir süre yaşanan görüş ayrılıkları, 06.04.2018 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren, “7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile Katma Değer Vergisi yönünden giderilmiş ve arsa payı karşılığı inşaat işlerinin “trampa” niteliği taşıdığı kesinleşmiştir.

Bu düzenleme ile birlikte, tarafların karşılıklı yaptıkları teslimlerin KDV’ye tabi olup olmayacağı hususunun yanında Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitini de etkileyecek önemli değişiklik olmuştur.

Her ne kadar 7104 sayılı Kanun ile KDV matrahının tespitine ilişkin ihtilaflar netliğe kavuşturulsa da, “yasaların geriye yürümezliği ilkesi” gereğince bu durum, söz konusu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonrası için geçerli olacaktır. Bu sebeple yürürlükten önceki eski durumların da bilinmesi gerekmektedir.

2. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİNE BAKIŞ

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi uygulamada sık görülen bir sözleşme olmasına rağmen Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiş ve unsurları belirlenmiş bir sözleşme çeşidi değildir (Aslanpınar, 2008).

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin tanımını yaparken, arsa sahibi ve müteahhidin birbirlerine karşı edimleri kıstas alınmalıdır (Erman, 2010:1). Bu sözleşme Borçlar Kanunu'nda yer alan “*eser sözleşmesi*” ile “*taşınmaz satış vaadi sözleşmesinin*” unsurlarını ihtiva eden ancak bunlardan bağımsız olarak ortaya çıkan sözleşmedir (Coşkun, 2010:26).

Kanunda düzenlenmeyen arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, sözleşme serbestisi ilkesine dayanan isimsiz (atipik) bir sözleşmedir (Yavuz, 2016).

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, uygulama ve doktrinde farklı isimler ile kullanılmaktadır.

Bunlar;

- “*Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapım sözleşmesi*”
- “*Kat karşılığı inşaat sözleşmesi*”
- “*Gayrimenkul satış vaadi daire karşılığı inşaat sözleşmesi*”
- “*Düzenleme şeklinde taşınmaz satış vaadi ve arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi*”
- “*Kat karşılığı inşaat yapım ve satış vaadi sözleşmesi*”
- “*Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi*”

şeklindedir (Sütçü, 2014:27).

Müteahhidin üst yapıya ait finansmanı kendisinin sağladığı, farklı kişilere ait arsa üzerinde bina yapım işlerini üstlendiği, arsa sahibinin de alacağı bağımsız bölümlere karşılık gelen arsa paylarını müteahhitte devretmeyi taahhüt ettiği sözleşmeler, arsa payı karşılığı veya kat karşılığı inşaat sözleşmesi olarak tanımlanmaktadır (Karadaş, 2013:39).

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin unsurları, yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere, arsa sahibinin arsa paylarını devir etme borcu, müteahhidin inşaat yapma ve belirlenen bağımsız bölümleri arsa sahibine devretme borcu ve arsa sahibi ile müteahhit arasında bir anlaşmanın kurulmuş olmasıdır.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin uygulamada en çok rastlanan sözleşme türü arsa paylarının satış vaadi yoluyla devredilmesidir (Yener, 2011:3). Bu tür arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde taraflar noter huzurunda

hem taşınmaz satış vaadi hem de eser sözleşmesinin unsurlarını içeren sözleşmeyi tek bir sözleşme olarak yapmaktadırlar. Arsa sahibi müteahhide ait olacak bağımsız bölümlere isabet eden arsa paylarını müteahhide satışını vaat etmekte, buna karşılık müteahhit de arsa üzerine yapılacak inşaatta bulunan bağımsız bölümlerden belirlenmiş olanları arsa sahibine teslim etmeyi taahhüt etmektedir (Erman, 2010:15). Arsa paylarının devri ilerleyen bir tarihte gerçekleştiği için arsa sahibi açısından daha güvenceli bir durum oluşturduğu söylenebilir. Bundan dolayı uygulamada en çok tercih edilen sözleşme türü arsa paylarının satış vaadi yoluyla devridir. Bunun dışında arsa paylarının, işin başında tamamen veya kısmen ya da inşaatta ki ilerlemeye göre kısım kısım devredildiği sözleşmelere de rastlamak mümkündür.

Eser sözleşmesi ve taşınmaz satış vaadi sözleşmelerinin unsurlarını içeren fakat ihtiva ettiği karakteristik unsurlardan dolayı bunlardan bağımsızlaşan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki niteliğinin belirlenmesi önem arz etmektedir (Helvacı, 2010:231). Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki niteliğinin belirlenirken tarafların karşılıklı edimleri göz önüne alınmalıdır.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesiyle, arsa sahibi ve müteahhit karşılıklı olarak bir borç-alacak ilişkisi içerisine girmektedirler. Arsa sahibi, mülkiyetinde bulunan arsa paylarını müteahhide devretmeyi vaat ederken bunun karşılığında müteahhit ise devralacağı arsa paylarına isabet eden bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmeyi taahhüt etmektedir. İşte bu ilişki sebebiyle arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri tam iki taraflı sözleşmelerdendir (Kırmızı, 2014:627).

Bu sözleşmenin iki taraflı sözleşme olduğu Yargıtay tarafından da kabul edilmiştir. “...*Arsa Payı Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmeleri de, her iki tarafa borç yükleyen sözleşme türlerinden olduğundan, ifa sırası yani ilk önce taraflardan hangisinin edimini ifayla yükümlü olacağı sorusu önem taşımaktadır...*” (www.yargitay.gov.tr; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 24.02.2016 tarih ve 2014/724 E., 2016/168 K. sayılı kararı).

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin “*çift tipli karma sözleşme*” niteliği taşıdığı çoğunlukla doktrinde ve Yargıtay’da kabul görünken, Gelir İdaresi ise bu nitelendirmeyi kabul etmemiştir. Gelir İdaresi verdiği görüşlerde, bu işlerin “*trampa*” (iki ayrı teslim) niteliği taşıdığını kabul etmiştir. Kabul ettiği bu görüşte, 06.04.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “*7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile kanun hükmü haline gelmiştir. Bu düzenleme ile birlikte arsa karşılığı inşaat

işlerinde “trampa” olup olmadığı yönündeki tartışmalar son bulmuştur.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde başka bir tartışma konusu yaratan husus ise bu sözleşmenin ani (geçici) edimli borç ilişkisi mi yoksa sürekli borç ilişkisi mi doğurduğudur (Kurt, 2012:46).

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin ani edimli bir borç ilişkisi doğurduğunu kabul eden görüşte, eserin teslimi ile borcun sona ermesinin (arsa paylarının devri) aynı anda gerçekleştiği esas alınmaktadır (Altaş, 2002:49; Karahasan, 2002:60). Yüklenicinin bağımsız bölümleri teslim edeceği süreye kadar yaptığı faaliyetler hazırlık olarak nitelendirilmektedir (Altaş, 2002:50).

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin sürekli edimli bir borç ilişkisi doğurduğunu benimseyen görüşün temelinde ise, yüklenicinin sözleşme gereğince üstlendiği edim ifasının bir zaman içerisinde gerçekleşiyor olması vardır. Ani edimli olduğunu kabul eden görüşün aksine bu görüşte, yüklenicinin bağımsız bölümleri teslim edeceği başka bir deyişle edimini yerine getireceği süreye kadar yaptığı tüm faaliyetler edime dahil edilmektedir (Şişman, 2013:65; Erman, 2010:9).

Öte yandan ihtilaflı olan bu mevzu Yargıtay cephesinde de ele alınmış ve Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu’nun 25.01.1984 tarih ve 1984/3 E., 1983/1 K. sayılı kararı ile bu çeşit akitlerin geçici-sürekli karmaşık bir özellik taşıdığı ortaya atılmıştır (www.yargitay.gov.tr; Öngören, 2016:36-37; Yaşar, 2012:292).

Medeni Kanun’un 1009 uncu maddesinde ele alındığı üzere arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi şerh edilebilen haklar arasında sayılmıştır (Sarı, 2006:274). Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi şayet tapu kütüğüne şerh edilmiş ise arsa sahibinin, bahsi geçen taşınmazı üçüncü şahıslara devretmesi durumunda, müteahhit sözleşmeden doğan kişisel haklarını üçüncü şahıslara karşı ileri sürebilecektir. Bir başka deyişle müteahhit sözleşmenin bir tarafı olduğundan, arsa paylarının devrini sözleşmeye taraf olan yeni malikten de talep edebilecektir (Gümüş, 2003:118; Erman, 2010:10).

Borçlar Kanunu’nda, aksi öngörülmediği sürece sözleşmelerin geçerliliği kural olarak herhangi bir şekil şartına bağlı kılınmamıştır (BK, Md.12). Taraflar diledikleri bir akdi, sözleşme serbestisi ile kurabileceklerdir (Korkusuz, 2014:266). Yani sözleşme yazılı olabileceği gibi sözlü olarak da yapılabilecektir (Belen, 2014:61).

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin şekil şartına dair bir nitelendirme yapabilmek için tarafların karşılıklı edimleri kıstas alınmalıdır. Yüklenicinin

ediminin konusu olan eser sözleşmeleri Borçlar Kanunu'nun 470 ile 486 ncı maddelerinde arasında düzenlenmiş olup, eser sözleşmelerinin geçerliliği açısından kanunda herhangi bir şekil şartı öngörülmemiştir (Tandoğan, C.II, 2010:28; Erman, 2010:17).

Arsa sahibinin ediminin konusu olan taşınmaz satışı ve taşınmaz satış vaadi sözleşmelerinde ise geçerlilik açısından resmi şekil şartı aranmaktadır (Akkanat, 2007:1660). Sonuç olarak, eseri inşa edecek olan müteahhidin ediminde resmi şekil şartı aranmazken, arsa sahibinin edimini teşkil eden taşınmaz satışında ise resmi şekil şartı aranmaktadır. Buradan hareketle, tarafların bir tanesinin ediminin resmi şekil şartına bağlı olduğundan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin Yargıtay kararlarında da belirtildiği üzere noterde resen düzenleme şeklinde yapılması gerekmektedir (www.yargitay.gov.tr; Yargıtay 15 inci H.D.'nin 25.09.2018 tarih ve 2018/3698 E., 2018/3394 K. sayılı kararı; Filinte ve Pişkinkaya, 2010:1480, Erman, 2010:17). Tarafların kendi aralarında yaptıkları ve notere onaylattırdıkları sözleşmeler ise şekil yönünden geçersizdir (Tandoğan, C.II, 2010:29). Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde taraflar aralarında anlaşarak sözleşmenin şartlarının değiştirilmesi ve ağırlaştırılması yönünde karar almışlar ise bunların da asıl sözleşmenin tabi olduğu mecburi şekil şartına uygun olarak resmi şekilde yapılması gerekmektedir (Erman, 2010:19).

3. 7104 SAYILI KANUNDAN ÖNCEKİ VE SONRAKİ DÜZENLEMELERE GÖRE KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİ

3.1. 7104 sayılı Kanun öncesi Katma Değer Vergisi Matrahının Tespiti

7104 sayılı Kanun yayımlanmadan önce Gelir İdaresi arsa karşılığı inşaat işlerini, ilk olarak 30 seri No' lu KDVG'T' nde daha sonra ise 60 sıra No' lu KDV Sirkülerinde ele almıştır. İdare esas olarak bu işlere karşı görüşünü 30 seri No' lu genel tebliğde düzenlemiş olup, 60 sıra No' lu KDV Sirkülerinde ise bahsi geçen tebliğ ilave açıklamalarda bulunmuştur. Son olarak ise KDVGUT' nde de hemen hemen aynı doğrultuda açıklamalar yapmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde açıklandığı üzere; *“Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir.*

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arzı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır.” (KDVGUT, Md. I/B-8).

Yapılan açıklamalara göre, 7104 sayılı Kanun'dan önce gerçekleşen işlemlerde KDV matrahı, müteahhit tarafından arsa sahibine devredilen bağımsız bölümlerin emsal bedeli olmaktadır. Söz konusu bağımsız bölümlerin emsal bedeli değerlendirme gününde emsallerine göre piyasa değeridir. Ayrıca arsa sahibi arsa paylarının devri karşılığında müteahhitten aldığı bağımsız bölümleri arsa payı dahil olarak teslim almaktadır.

7104 sayılı Kanun'dan önceki dönemlerde verilen Danıştay kararları incelendiğinde ise, gerek arsa sahibinin müteahhide arsa payı teslimlerinde gerekse müteahhidin arsa sahibine yaptığı bağımsız bölüm teslimlerinde KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda çelişen kararlara rastlamak mümkün olmakla beraber, genellikle KDV hesaplanmaması gerektiği yönünde kararların daha ağırlıkta olduğu görülmektedir (Kızılot, 2014:835).

Danıştay'ın farklı dairelerinden verilmiş çoğu kararda, arsa karşılığı inşaat işinin trampa niteliğinde olmadığı hususunda içtihat olduğu ve bundan ötürü tarafların karşılıklı yapacakları teslimlerin KDV'ye tabi tutulamayacağı belirtilmiştir (Kızılot, 2014:835).

Danıştay'ın, bağımsız bölüm teslimlerinde KDV hesaplanmaması gerektiği yönünde verdiği bazı kararlar şu şekildedir;

“Arsa karşılığı olarak bağımsız bölüm tesliminin hukuki açıdan birçok işlemi içeren, arsanın değerlendirilmesine yönelik kendine özgü bir hukuki muamele olduğu görüşüyle bu teslimin fatura gerektirmediği” belirtilmiştir (www.danistay.gov.tr; Danıştay 3 üncü Daire'nin 24.12.2015 tarih ve 2013/44.61 E., 1999/4846 K. sayılı kararı).

“Arsa payı karşılığı konut teslimi, KDV'ye tabi değildir” (www.danistay.gov.tr; Danıştay 3 üncü Daire'nin 08.10.2003 tarih ve 2011/1211 E., 2013/3895 K. sayılı kararı, Danıştay 3 üncü Daire'nin 07.11.2012 tarih ve 2010/4804 E., 2012/3508 K. sayılı kararı).

“Arsa karşılığı bina inşaatlarında arsa sahiplerine yapılan iş yeri teslimleri KDV’ye tabi değildir” (www.danistay.gov.tr; Danıştay 7 nci Daire’nin 12.05.2004 tarih ve 2000/9795 E., 2004/1251 K. sayılı kararı).

“...bir kişinin bağımsız bölüm edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması olayı, 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 nitelendirilebilir. Varsayuma ve benzetmeye dayanılarak yapılan bir vergilendirme ise, verginin kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz. Bu durumda, yükümlü şirket tarafından arsa karşılığında inşa edilen bölümlerden arsa sahibine yapılan işyeri teslimleri katma değer vergisine tabi tutulamayacağına” hükmedilmiştir (www.danistay.gov.tr; Danıştay 11 inci Daire’nin 09.12.1999 tarih ve 1999/3027 E., 1999/4846 K. sayılı kararı, Danıştay 11 inci Daire’nin 23.02.1999 tarih ve 1997/3352 E., 1999/768 K. sayılı kararı).

Danıştay’ın, bağımsız bölüm teslimlerinde KDV hesaplanması gerektiği yönünde verdiği bazı kararlar ise şu şekildedir;

“Arsa karşılığı arsa sahibi gerçek kişilere yapılan işyeri teslimlerinde KDV matrahı, VUK’nun 267. maddesine göre takdir komisyonunca belirlenen emsal bedelidir” (www.danistay.gov.tr; Danıştay 11 inci Daire’nin 13.01.1997 tarih ve 1995/5052 E., 1997/146 K. sayılı kararı, Danıştay 11 inci Daire’nin 19.10.1995 tarih ve 1995/1902 E., 1995/2710 K. sayılı kararı).

Çoğu Danıştay Dairesi’nin konuya ilişkin vermiş olduğu kararlarda, müteahhidin arsa payı karşılığında vereceği bağımsız bölüm teslimlerinin KDV’ye tabi olmadığı yönünde görüşler bildirilse de, zıt görüşlere de rastlamak mümkündür. Bu durumda vergi yargısınca Gelir İdaresi’nin aksine, arsa karşılığı inşaat işlerinde trampa nitelendirmesinin kabul edilmediği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, 7104 sayılı Kanun öncesi Danıştay’ın verdiği kararlar içtihat olarak önemliliğini koruyacaktır.

Öte yandan 7104 sayılı Kanun yayımlanmadan önce başlamış ancak halihazırda hala tamamlanmamış bulunan arsa karşılığı inşaat işlerinde, bu düzenlemenin geçerli olup olmayacağı konusunda ise kanunda net bir izahta bulunulmamıştır. Bu izahın mükellef lehine yapılması daha hakkaniyetli gözükmektedir.

3.2. 7104 sayılı Kanun sonrası Katma Değer Vergisi Matrahının Tespiti

Arsa karşılığı inşaat işlerine 7104 sayılı Kanun ile getirilen yeni hükümler Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne, "18 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile yansıtılmıştır. Tebliğde yer alan hükümler şu şekildedir;

"8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

8.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Payı Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa payı teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsa payını konut veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

8.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

3065 sayılı Kanununun 27 nci maddesinin 6 ncı fıkrasında, arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, 213 sayılı Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarının esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, maliyet bedeli esasında emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli etmektedir.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine arsa payının karşılığı olarak yapılan konut veya işyeri teslimlerinde, konut veya işyerinin 213 sayılı Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV uygulanır. 3065 sayılı Kanununun 27 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre, katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel

giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburi olduğundan, genel idare giderleri ve genel giderlerden konut veya işyerine düşen hissenin arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedele dahil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır” (www.gib.gov.tr).

Buna göre, Gelir İdaresi'nin arsa karşılığı inşaat işlerinde öteden beri karşılıklı teslimin trampa olduğu yönündeki görüşleri kanun hükmü haline gelmiştir. Bunun tam tersinde Danıştay'ın ise bazı kararlarında arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa olarak yorumlanamayacağı, kendine has bir durum içeren bu muamelede fatura düzenlenmemesi gerektiği yönündeki görüşleri ise önceki görüşler saklı kalmak kaydıyla hükmünü yitirmiştir. 7104 sayılı Kanun'da hükmedilen duruma göre tarafların bundan sonraki süreçte Danıştay kararlarına riayet ederek fatura düzenlememeleri riskli bir durum oluşturabileceği gibi yargı organlarınca kabulde görmeyecektir (Maç, 2018).

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, önceden müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan konut veya işyerlerinin tesliminde arsa payı dahil tutar üzerinden fatura düzenlenirken, 7104 sayılı Kanun ile arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde, arsa payının dikkate alınmaması gerektiği, maliyet bedelinin üst yapı maliyetinin arsa sahibine bırakılacak olan bağımsız bölümlere isabet eden kısmı üzerinden VUK' nun 267 nci maddesinin ikinci sırasında yer alan maliyet bedeli esas çerçevesince toptan satışlar için %5 perakende satışlar için ise % 10 fazlaca hesaplanarak tespit edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu uygulama ile birlikte, müteahhitçe arsa sahibine yapılan konut ve işyeri teslimlerinden dolayı düzenlenecek faturalarda arsa payı dahil olarak hesaplanan emsal bedelden kaynaklanan fazla KDV yükü azaltılmıştır (Maç, 2018).

18 No' lu tebliğde anılan toptan satıştan kasıt arsanın bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olması, perakende satıştan kasıt ise arsanın ticari olarak faaliyet göstermeyen gerçek kişiye ait olmasıdır. Bununla birlikte emsal bedel tespit edilirken KDV Kanunu'nun 27 nci maddesinde hükmedildiği üzere bağımsız bölüm maliyetlerine, genel yönetim giderleri ile genel giderlerden pay verilmesi zorunludur (Selimoğlu, 2018:455).

Ayrıca anılan kanunda arsa sahibinin müteahhide, sözleşmede belirtilen arsa paylarının tamamını değil, kendi payına düşen bağımsız bölümler

haricindeki arsa paylarını devrettiği hükmü getirilmiştir. Zaten arsa karşılığı inşaat işlerinde fiili olarak bir arsa teslimi söz konusu olmamaktaydı. Bu bakımdan yapılan düzenlemeler bize göre isabetli olmuştur.

18 seri no'lu tebliğde yer alan örnekler ile Gelir İdaresi tarafından konu daha açıklayıcı bir hale getirilmiştir.

“Örnek 1: KDV mükellefiyeti bulunan Bay (A), işletmesine dahil arsa için müteahhit (B) A.Ş. ile 15/5/2018 tarihinde arsa payı (kat) karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamıştır. Söz konusu sözleşmeye göre arsa sahibi Bay (A), inşa edilecek 20 konuttan 8'ini ve 5 işyerinden 2'sini alacaktır.

(B) A.Ş., 213 sayılı Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre arsa sahibine vereceği 8 konut ve 2 işyeri için toptan satış olması nedeniyle maliyet bedeline %5 ilave etmek suretiyle sırasıyla 840.000 TL ve 315.000 TL olmak üzere toplam 1.155.000 TL bedel hesaplamıştır. Bu durumda, inşa edilen konutların %1 KDV oranına tabi olduğu varsayıldığında, (B) A.Ş. tarafından arsa sahibine teslim edilen konutlara ilişkin $(840.000 \times \%1) = 8.400$ TL KDV, işyerlerine ilişkin $(315.000 \times \%18) = 56.700$ TL KDV olmak üzere toplam 65.100 TL KDV hesaplanacaktır.

KDV mükellefi arsa sahibi Bay (A) 'nın aldığı konut ve işyerlerinin karşılığı olarak (B) A.Ş. 'ye yapmış olduğu arsa payı teslimi de konut ve işyerlerinin 213 sayılı Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarları dikkate alınarak 1.155.000 TL üzerinden genel oranda $(1.155.000 \times \%18) = 207.900$ TL KDV hesaplanacaktır.

Örnek 2: *Örnek 1 'de yer alan Bay (A), iktisadi işletmesine dahil olmayan arsası için müteahhit (B) A.Ş. ile 20/5/2018 tarihinde arsa payı (kat) karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamıştır. Söz konusu sözleşmeye göre arsa sahibi Bay (A), inşa edilecek 20 konuttan 8'ini ve 5 işyerinden 2'sini alacaktır.*

(B) A.Ş., 213 sayılı Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre arsa sahibine vereceği 8 konut ve 2 işyeri için perakende satış olması nedeniyle maliyet bedeline %10 ilave etmek suretiyle sırasıyla 880.000 TL ve 330.000 TL olmak üzere toplam 1.210.000 TL bedel hesaplamıştır. Bu durumda, inşa edilen konutların %1 KDV oranına tabi olduğu varsayıldığında, (B) A.Ş. tarafından arsa sahibine teslim edilen konutlara ilişkin $(880.000 \times \%1) = 8.800$ TL KDV, işyerlerine ilişkin $(330.000 \times \%18) = 59.400$ TL KDV olmak üzere toplam 68.200 TL KDV hesaplanacaktır.

Bay (A) 'nın müteahhit (B) A.Ş.ye arsa tesliminde vergi uygulanmayacaktır.”

7104 sayılı Kanun'a göre KDV matrahının tespitine yönelik şu şekilde bir örnek uygulamaya yer verebiliriz.

İktisadi bir işletme olan (A) Ltd. Şti. aktifinde kayıtlı bulunan 250.000 TL değerinde ki arsası üzerine inşaat yapması için yapım işleriyle iştigal eden (B) Ltd. Şti ile 06.06.2018 tarihinde arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi yapmıştır. Sözleşmeye göre mevcut arsa üzerine 16 adet konut ve 4 adet işyeri olmak üzere 20 adet bağımsız bölüm inşa edilecek olup, konutlardan 8 tanesi işyerlerinden ise 2 tanesi müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılacaktır (Konutların tamamının %1 lik KDV oranına tabi olduğu varsayılacaktır).

Müteahhidin defterinde konutlar için oluşan toplam üst yapı maliyeti: 1.800.000,00 TL

Müteahhidin defterinde işyerleri için oluşan toplam üst yapı maliyeti: 600.000,00 TL

olduğunu varsayarak;

Arsa sahibine bırakılacak 8 tane konutun maliyeti $(1.800.000/16) \times 8 = 900.000,00$ TL, 2 tane işyerinin maliyeti ise $(600.000/4) \times 2 = 300.000$ TL olacaktır.

Arsa iktisadi bir işletmenin aktifine kayıtlı olduğundan VUK' nun 267 nci maddesinin 2 nci sırasındaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen maliyet bedellerine %5 kâr ilave edilmek suretiyle fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Buna göre müteahhit arsa sahibine, konutlar için $900.000,00$ TL + %5 kâr = $945.000,00$ TL + $9.450,00$ TL (%1) KDV, işyerleri için ise $300.000,00$ TL + %5 kâr = $315.000,00$ TL + $56.700,00$ TL (%18) KDV fatura düzenleyecektir. Bunun karşılığında arsa sahibi ise müteahhide $(945.000,00$ TL + $315.000,00$ TL) = $1.260.000,00$ TL + $226.800,00$ TL (%18) KDV fatura düzenleyecektir.

Karşılıklı düzenlenecek faturalara göre arsa sahibi aleyhinde $160.650,00$ TL tutarında KDV farkı doğacak olup sözleşmede aksi bir hüküm belirtilmediği sürece müteahhit tarafından bu meblağın arsa sahibine ödenmesi gerekmektedir. Müteahhit firma tarafından arsa sahibine ödenecek söz konusu tutar, KDV iadesi talep edilirken yüklenime konu edilebilecektir.

4. SONUÇ

Arsa payı karşılığı veya kat karşılığı inşaat işlerinde, vergilendirme noktasında anlaşmazlıkların yaşandığı en önemli hususlardan olan sözleşmenin hukuki niteliği konusunda, vergi yargısının çoğunlukla kabul etmediği trampa

(iki ayrı teslim) nitelendirmesine, Gelir İdaresi uzun süre riayet etmemiş ve bu işlerin trampa niteliği taşıdığını savunmuştur. Uzunca bir süre yaşanan görüş ayrılıkları, 06.04.2018 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren, “7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile Katma Değer Vergisi yönünden giderilmiş ve arsa payı karşılığı inşaat işlerinin “trampa” niteliği taşıdığı kesinleşmiştir.

Öteden beridir aynı doğrultuda bir tutum sergileyen Gelir İdaresi’ne göre bu işlerde, “arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi” yapılmaktadır. Bununla beraber, 7104 sayılı Kanun ile müteahhit tarafından arsa sahibine düzenlenecek trampa faturasının emsal bedel mi yoksa maliyet bedeli üzerinden mi düzenleneceği hususu da açıklığa kavuşturulmuştur. Trampa faturasının, müteahhitin hesabında toplanan arsa payı hariç üst yapı inşaat maliyetinden, arsa sahibine vereceği konut veya işyerlerine denk gelen kısmına perakende satış olması durumunda %5, toptan satış olması durumunda ise %10 ilave edilmesi suretiyle bulunan bedel üzerinden düzenlenmesi kesinleşmiştir. Dolayısıyla bu düzenleme ile birlikte, tarafların karşılıklı yaptıkları teslimlerin KDV’ye tabi olup olmayacağı hususunun yanında, Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde de önemli değişiklik olmuştur.

Yapılan yeni düzenlemeyle birlikte Danıştay’ın çoğunlukla kabul etmediği trampa yaklaşımı, 7104 sayılı Kanun’un yayım tarihinden sonraki işlemler açısından geçerliliğini yitirmiştir. Eski görüşler ise içtihat niteliğini korumaktadır. 7104 sayılı Kanun öncesinde başlayan ancak tamamlanmamış işlerde ki durumun ne olacağı ise muammadır. Her ne kadar kazanılmış hakların korunması için anayasada, “yasaların geriye yürümezliği ilkesi” geçerli olsa da, bu düzenlemenin önceki dönemlere de uygulanması ve mükelleflerin lehine bir yorum yapılması daha hakkaniyetli gözükmektedir.

KAYNAKÇA

Akkanat, H. (2007). Şekle Aykırılığın Olumsuz Sonuçlarının MK m. 2 Hükmü Aracılığı ile Aşılması: Örnek Bir Yargıtay Kararı ve Değerlendirmesi, Prof. Dr. Hüseyin Ülgen’e Armağan, C. II, İstanbul : Vedat Kitapçılık,.

Altaş, H. (2002). *Eserin Teslimden Önce Telef Olması*, Ankara, Yetkin Yayınları,.

Aslanpınar, Y.B. (2008). Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşmenin Niteliği, KDV ve Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi, *Yaklaşım Dergisi*, 2008.

Belen, H. (2014). *Borçlar Kanunu Genel Hükümler (Kısa Şerh)*, İstanbul : Beta Yayıncılık.

Coşkun, G. (2010). *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Hak Kazanan Üçüncü Kişinin Hukuki Durumu*, Ankara: Yetkin Yayınları.

Danıştay 11.Daire (19.10.1995). 1995/1902 E., 1995/2710 K. sayılı karar

Danıştay 11.Daire (23.02.1999). 1997/3352 E., 1999/768 K. sayılı karar

Danıştay 11.Daire(09.12.1999). 1999/3027 E., 1999/4846 K. sayılı karar

Danıştay 11.Daire(13.01.1997). 1995/5052 E., 1997/146 K. sayılı karar.

Danıştay 3.Daire (07.11.2012). 2010/4804 E., 2012/3508 K. sayılı karar

Danıştay 3.Daire (08.10.2003). 2011/1211 E., 2013/3895 K. sayılı karar

Danıştay 3.Daire (24.12.2015) 2013/44.61 E., 1999/4846 K. sayılı karar

Danıştay 7.Daire (12.05.2004). 2000/9795 E., 2004/1251 K. sayılı karar

Erman, H. (2010). *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, İstanbul : Der Yayınları.

Filinte, N. ve Pişinkaya, D. (2010). *Yargıtay Kararları Işığında Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, İstanbul Barosu Dergisi, 84, (3) :1480

Gümüş, M.A. (2003). *Türk Medeni Kanunu'nun Getirdiği Yeni Şerhler*, Ankara : Seçkin Yayıncılık.

Helvacı, İ. (2010). *Hukuki Mütalaalar (2000-2010)*, İstanbul : On İki Levha Yayıncılık.

Karadaş, İ. (2013). *Eser (İnşaat Yapım Sözleşmeleri, 3. Bs.* Ankara : Adalet Yayınevi,.

Karahasan, M.R. (2002). *Türk Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri*, İstanbul : Beta Yayıncılık.

Kırmızı, M. (2014). *Eser Sözleşmesi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, Ankara: Bilge Yayınevi.

Kızılot, Ş. (2014). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Ankara : Yaklaşım Yayıncılık,.

Korkusuz, M.R. (2014). *Hukuk Başlangıcı*, İstanbul : Yeni Yüzyıl Üniversitesi Yayınları

Kurt, L.M. (2012). *Yüklenicinin Eseri Teslim Borcunda Temerrüdü*, Ankara : Yetkin Yayınları,.

Maç, M. (2018). Arsa Karşılığı İnşaat 7104 Sayılı Kanun ile Geline Yeni Durum, *Yaklaşım Dergisi*, 310 Ekim 2018.

Maliye Bakanlığı (26.04.2014). *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*, Ankara : Resmi Gazete (28983sayılı)

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) (05.06.2018). *18 Seri No' lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ*, Ankara : Resmi Gazete (30442 sayılı),

Öngören, G. (2016). İnşaat Hukuku, Öngören Hukuk Yayınları.

Sarı, S. (2006). Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinden Doğan Hakkın Şerhi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, 64, (2) : 273-300.

Selimoğlu, R. (2018). İnşaat Muhasebesi Uygulama Rehberi, Ankara : Özbaran Ofset Matbaacılık.

Sütçü, N. (2014). *Uygulama ve Teoride Tüm Yönleriyle Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi*, Cilt 1, Ankara : Seçkin Yayınları,.

Şişman, H. (2013). Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri, *Legal Hukuk Dergisi*, 11,(127) .

T.C. Yasalar (06.04.2018). *7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, Ankara : Resmi Gazete (30383 sayılı)

Tandoğan, H. (2010). *Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri*, 5.bs. C. II, İstanbul.

Yargıtay 15.H.D.(25.09.2018).2018/3698 E., 2018/3394 K. sayılı karar.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu (24.02.2016).2014/724 E., 2016/168 K. sayılı karar

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu (25.01.1984). 1984/3 E., 1983/1 K. sayılı karar

Yaşar, H. (2012). Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde 3.Kişinin (Alıcı) Hak ve Sorumlulukları, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 102, 292

Yavuz, C. (2016). *Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)*. İstanbul : Beta Yayınları.

Yener, M.D. (2011). *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Müteahhidin Temerrüdü ve Sonuçları*, İstanbul : Beta Yayınları.