

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE YENİ DÖNEM

NEW PERIOD IN THE CONSTRUCTION WORKS
IN RETURN FOR THE FLOOR



Muzaffer AYTAÇ*

ÖZ

Kat karşılığı inşaat işlerinde uygulamada vergi mevzuatı açısından, 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yürürlüğe girmeden önce bazı tereddütler ve sorunlar yaşanmaktaydı. Arsa sahibi tarafından müteahhide inşa edilen bağımsız bölümlerin karşılığı olarak arsa payının verilmesi halinde KDV yönünden teslimin gerçekleşip gerçekleşmediği, müteahhit tarafından verilen bağımsız bölümlerin emsal bedelinin tayininde VUK 267. maddesinin hangi sırasının uygulanacağı, yine müteahhit tarafından teslim edilen bağımsız bölümlerin emsal bedelinin tayininde arsa sahibi tarafından verilen arsa payı bedelinin dahil edilip edilmeyeceği hususlarında vergi idaresi, yargı organları ve iş sahipleri açısından aşağıda başlıklar halinde

ABSTRACT

There were some doubts and problems before the law on the amendment of the Value Added Tax Law No. 7104 and some laws and the Decree Law No. 178, in terms of tax legislation in practice, in the construction works in return for the floor. In the determination of the value of the independent parts provided by the contractor, whether the delivery is realized in terms of VAT in the event that the share of the land is given in return for the independent parts constructed by the contractor or not, the Tax Procedure Law No. 267. in the determination of the value of the independent sections delivered by the contractor, whether or not the plot share price given by the land owner was included, there were the application differences described in the titles below for tax administration, judicial bodies and business owners. The provisions of

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 06.08.2018 / M.K.T.: 18.09.2018

açıklanan uygulama farklılıkları yaşanmaktaydı. 7104 sayılı Kanun hükümleri ile bu aksaklıklar ve görüş farklılıkları giderilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kat Karşılığı İnşaat İşi, Emsal Bedel, Arsa Maliyeti, Teslim.

Law No. 7104 and these defects and differences of opinion have been resolved.

Keywords: Construction Work In Return For Floor, Precedent Price, Land Cost, Delivery

GİRİŞ

Sanayileşme, nüfus artışı, eğitim, sosyal olgular vb. faktörler nedeniyle ülkemizde kırsal alanlardan kentlere doğru yoğun bir göç dalgası meydana gelmiştir. Kırsal alanlardan kentlere yaşanan göç dolayısıyla kentleşmenin yaygınlaşması, beraberinde konut ve işyeri ihtiyacını da artırmıştır. İnşaat sektöründe faaliyette bulunan firmalar bu hızlı gelişme sonucunda zaman zaman konut ve iş yerlerine olan talebi karşılamakta özellikle arsa fiyatlarının yüksek olması gibi nedenlerle güçlük yaşamışlardır. Arsa fiyatlarındaki aşırı yükselmeler, müteahhitlik hizmetlerindeki gelişmeler ve sektöre özgü koşullar “kat karşılığı inşaat” olarak ifade edilen bir olguyu gündeme getirmiştir.

Kat karşılığı inşaat, arsa karşılığı inşaat, arsa payı karşılığı inşaat, arsa payı karşılığı yapı olarak da adlandırılan bu olguda, uygulamada vergisel olarak bazı sorunlar yaşanmaktaydı. Müteahhit tarafından arsa sahibine arsa payı karşılığı olarak bırakılan bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin tespitinde arsa payının dikkate alınıp alınmayacağı, arsa payı karşılığı bağımsız bölümlerinin tesliminin trampa olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerinin emsal bedelinin tayininde VUK madde 267’deki hangi sıranın uygulanacağı hususlarında tereddütler yaşanmaktaydı.

7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun birinci ve yedinci maddeleriyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda bazı değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler ile birlikte Katma Değer Vergisi Kanununun 2. maddesinin 5 numaralı fıkrasına ve aynı Kanununun 27. maddesine eklenen hükümler ile uygulamada teslimin gerçekleşip gerçekleşmediği ile bedelin tespitinin ne şekilde olacağı konuları açıklık kazanmıştır.

1- KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE UYGULAMA SORUNLARI ve YENİ DÖNEM

Ülkemiz gelişen, buna bağlı olarak ihtiyaçları artan bir ülke konumundadır. Diğer ülkelerde olduğu gibi, gelişimin ana eksenini ise kaçınılmaz olarak “inşaat” oluşturmaktadır.¹ Türkiye ekonomisinde önemli bir yeri olan inşaat sektörünün TÜİK verilerine göre Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) içerisindeki payı son yıllarda artış göstermiştir. Öyle ki GSMH içerisindeki payı %4 seviyelerinden %7-8 seviyelerine gelmiştir. Sektöre girdi sağlayan ve faaliyetlerini bu sektördeki gelişmelere bağlı olarak devam ettiren diğer sektörlerin katkısı da dikkate alındığında inşaat sektörünün GSMH içindeki payının yaklaşık yüzde 30 seviyesinde olduğu görülmektedir.²

Kentleşmenin yaygınlaşmasıyla da beraber inşaat sektöründe konut ve işyerlerinin inşasında gözle görünür bir artış meydana gelmiştir. Son dönemde, TOKİ evlerinin yapımı, 2B ve Kentsel Plan-

¹ INTES, Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası, İnşaat Sektörü Raporu, Temmuz 2016, sf.1.

² INTES, a.g.r., sf.1.

lama Yasaları ve yabancılara gayrimenkul satışının önünün açılması ile ilgili yapılan hukuki çalışmalar sektörde canlanma meydana gelmiştir.³ Genelde inşaat sektörünün özelde ise konut veya işyerleri sektörünün ekonomideki payının bu denli artması ve gelişen bir sektör olması beraberinde yeni şirketlerin de bu sektörde faaliyette bulunmasını sağlamıştır. Sektörde faaliyet gösteren firmaların, talebi karşılamak adına sermayelerinin yetersiz kalması, arsa sahiplerinin gerek kendi konut ihtiyaçlarını karşılamak gerekse de bu talebi ekonomik yarara dönüştürmek istemesi ancak bu ihtiyaca cevap verememeleri nedeniyle “kat karşılığı inşaat işleri” olgusu gündeme gelmiştir.

1.1- Kat Karşılığı İnşaat İşleri

Kat karşılığı inşaat işleri uygulamada arsa karşılığı inşaat, arsa payı karşılığı inşaat, arsa payı karşılığı yapı olarak da tanımlanmaktadır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibine arsası karşılığında, müteahhit tarafından inşa edilen konut, işyeri gibi bağımsız bölümlerin ya da bunların satışından elde edilecek gelirin bir kısmı verilmektedir.⁴ Arsa sahibi ve müteahhit olarak adlandırılan taraflar bu edimlerini yerine getirmek adına aralarında sözleşme yapmaktadırlar. Arsa payı karşılığı kat yapım sözleşmesiyle bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (arsa sahibinin) arsası üzerinde ve arsadaki belli payların mülkiyetine karşılık bağımsız bölümler inşa etmek suretiyle bütünlük arz eden bina yapma borcu altına girmekte ve bunlar arasında bu hususları konu edinen bir anlaşma yapılmaktadır. Bu anlaşma yüklenicinin, iş sahibinin arsası üzerinde ve arsa üzerinde belli veya belirlenebilir payların mülkiyetine karşılık bağımsız bölümlerin bir bütünlük taşıy biçimde inşa edilmesini üstlendiği bir sözleşmedir. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinin taraflarından arsa sahibi, sözleşmeye uygun koşullarda arsasını yükleniciye teslim etmek, yüklenici kendisine karşı edimini yerine getirdiğinde de, edimi karşılığı yükleniciye bırakılan bağımsız bölümlerin tapusunu ona devretmekle yükümlüdür. Sözleşmenin diğer tarafı olan yüklenicinin edim borcu ise, sözleşmede kararlaştırılan koşullarda binayı yapıp arsa sahibine teslim etmektir.⁵

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından konut veya iş yerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir.⁶ Arsa sahibinin konut ve iş yerlerine karşılık müteahhide arsa payını teslimi veya müteahhidin arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya iş yeri teslimi vergisel olarak bazı sorumluluklar getirmektedir. 7104 sayılı Kanun Hükümleri ile değişiklik yapılmadan önce gerek Katma Değer Vergisi Kanunu ve Genel Tebliği'nde gerekse Gelir Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeler uygulamada bazı aksaklıklara ve görüş farklılıklarına sebebiyet vermektedir. 7104 sayılı Kanun Hükümleri ile bu aksaklıklar ve görüş farklılıkları giderilmiştir.

1.2- Değişiklik Yapılmadan Önceki Uygulama ve Görüş Farklılıkları

7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 sayılı Kanun Hükmünde Karamnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yürürlüğe girmeden önce kat karşılığı inşaat işlerinde

³ Aslı Özpolat, Türkiye'de Kentleşme Politikaları Ve Konut Talebini Etkileyen Faktörler, Doktora Tezi, Sf.90.

⁴ İsmail Pamuk, Arsa Karşılığı İnşaat İşlerine İlişkin 7104 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler, Lebib Yalkın Dergisi, Haziran 2018, Sayı 174

⁵ Şenol TURUT, Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı (Arsa Karşılığı) İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi, Doktora Tezi, Sf.5.

⁶ Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

uygulamada bazı tereddütler ve sorunlar yaşanmaktaydı. Yukarıda ifade edildiği üzere arsa sahibi tarafından müteahhide inşa edilen bağımsız bölümlerin karşılığı olarak arsa payının verilmesi halinde KDV yönünden teslimin gerçekleşip gerçekleşmediği, müteahhit tarafından verilen bağımsız bölümlerin emsal bedelinin tayininde VUK 267. maddesinin hangi sırasının uygulanacağı, yine müteahhit tarafından teslim edilen bağımsız bölümlerin emsal bedelinin tayininde arsa sahibi tarafından verilen arsa payı bedelinin dahil edilip edilmeyeceği hususlarında vergi idaresi, yargı organları ve iş sahipleri açısından aşağıda başlıklar halinde açıklanan uygulama farklılıkları yaşanmaktaydı.

1.3- Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Teslim Sorunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'ne tabidir. Aynı Kanununun 2. maddesinin 5. fıkrasında trampanın iki ayrı teslim olduğu hükme bağlanmıştır. Kanunda arsa karşılığı inşaat işlerinde teslimin gerçekleşip gerçekleşmediği ile ilgili net bir belirleme yapılmamaktaydı. Ancak Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslimin söz konusu olduğu, bunlardan birincisinin, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa payı teslimi; ikincisinin ise müteahhit tarafından arsa payına karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimi olduğu ifade edilmiştir. Vergi idaresince de verilen birçok özeldede kat karşılığı inşaat işlerinde teslimin gerçekleştiği ifade edilmiştir. Ne var ki Danıştay bazı kararlarında, kat karşılığı arsa devrinin ve karşılığında bağımsız bölüm alınmasının, trampa hükmünde sayılmayacağı, birçok işlemi bir arada içerdiği ve arsanın değerlendirilmesine yönelik kendine özgü bir işlemi ifade ettiği ve dolayısıyla karşılıklı teslimden söz edilemeyeceği gerekçesiyle KDV'ye tabi olmadığına hükmetmiştir. Buna karşılık yine bazı Danıştay kararlarında ise, arsa karşılığı bağımsız bölüm verilmesinde KDV mükellefiyetinin doğacağı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle konu hakkında Danıştay'ın istikrar kazanmış belirli bir kararı yoktur.⁷ Gerek vergi idaresi gerekse Danıştay kararlarında görüleceği üzere kat karşılığı inşaat işlerinde teslimin gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda görüş farklılıkları bulunmaktaydı.

1.4- Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Emsal Bedelin Tayini Sorunu

60 No.lu Katma Değer Vergisi sirkülerine göre;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.
- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arzi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.
- Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden %1 veya %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

⁷ Ümit Saraçoğlu, Gürol Ürel, Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları, Lebib Yalkın Dergisi

Buna göre, gerek arsa sahibi tarafından KDV'nin konusuna girecek şekilde müteahhide yapılacak arsa payı tesliminde ve gerekse de müteahhit tarafından arsa sahibine yapılacak bağımsız bölüm tesliminde, teslim edilen bu kıymetlerin bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Bu noktada da karşımıza bedelin nasıl tespit edileceği sorunu çıkmaktadır.⁸

Emsal bedelinin tayini 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 27. maddesinde belirtildiği üzere Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin edilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde hangi sıranın tatbik edileceği kanun maddesinde açıklansa da uygulamada bu sıralardan hangilerinin tatbik edileceği de tartışma konusudur. Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre emsal bedelin tayininde mezkur kanunun 3.sıra esasına göre takdir komisyonu kararının aranması gerektiridir. Ancak bu görüşün aksine bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin tespit edilebildiği kanaatiyle VUK madde 267'ye göre 2.sıra esaslı olan maliyet bedeli esasına göre emsal bedelin tayin edilmesi gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur.

1.5- Emsal Bedelin Tayininde Arsa Payının Dikkate Alınıp Alınmayacağı Sorunu

Yukarıda ifade edildiği üzere 60 No.lu KDV sirkülerine göre arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, müteahhide yapılan bu arsa tesliminde arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin arsa payı dahil emsal bedelin matraha esas alınması gerekmektedir. Yine vergi idaresine göre müteahhidin arsa sahibine teslim edeceği bağımsız birimin arsa payı dahil emsal bedelinin matraha esas alınması gerekmektedir. Ancak vergi idaresinin bu görüşüne karşın bir takım itirazlar da mevcuttur. Buna göre müteahhit tarafından arsa sahibine devredilen bağımsız birime ait arsa payı hiçbir zaman müteahhide devredilmemektedir. Dolayısıyla arsa sahibinin teslim aldığı şey, arsa payı hariç bedel, müteahhit tarafından teslim edilen şey de binanın arsa payı hariç kısmıdır. Bir diğer itiraz da emsal bedel tespitine konu işlemde, arsa payı ve bağımsız birim teslimi olarak iki ayrı işlemin varlığı kabul edilmektedir. Bağımsız birimin emsal bedelinin tespitinde arsa payını da dikkate aldığımızda, söz konusu bedel arsa payı için de geçerli olacaktır, arsa payının emsal bedelinin içinde hem kendisinin emsal bedeli ve hem de yapılan inşaatın emsal bedeli yer alacaktır. Ayrıca müteahhit arsa sahibinden arsa payını devralmakta, karşılığında ise arsa sahibinde kalan arsa payı üzerine arsa sahibi adına inşaat yapmaktadır. Yani arsa sahibinin elde ettiği unsur, kendisine ait olan arsa payı üzerine yapılan inşaat olmakta; müteahhidin elde ettiği unsur ise arsa sahibinin kendisine devrettiği arsa payı olmaktadır. Dolayısıyla da emsal bedellerin tespitinde bu unsurların yani ya arsa payının ya da yapılan inşaat bedelinin (ki her ikisinin eşit olması, işin doğal sonucudur) esas alınması gerekmektedir. Aksi halde emsal bedelin, arsa payına ait bedel kadar mükerrer ve fazla hesaplanması söz konusu olacaktır.⁹

1.6- 7104 Sayılı Kanundaki Düzenlemelerle Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Yeni Uygulama

Çalışmamızın 2.2. bölümünde 7104 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanununda değişiklik yapılmadan önce arsa karşılığı inşaat işlerinde uygulamada hangi sorunların yaşandığı ayrıntılı olarak açıklanmıştır. 7104 sayılı Kanunun birinci ve yedinci maddeleriyle 3065 sayılı Katma Değer Vergi-

⁸ www.istanbulymmo.org.tr, Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Emsal Bedelin Tespiti Ve Kdv Sorunu, Sf.6

⁹ www.istanbulymmo.org.tr, Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Emsal Bedelin Tespiti Ve Kdv Sorunu, Sf.11

si Kanununda bazı değişiklikler yapılmıştır. Yapılan düzenlemeler ile birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 5 numaralı fıkrasına ve aynı Kanunun 27. maddesine eklenen hükümler ile uygulamada yaşanan sorunlar açıklık kazanmıştır.

1.7- Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Teslim

7104 sayılı Kanunun 1. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin (5) numaralı fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir. *"Bu Kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır."* 18 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde ise; arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslimin söz konusu olduğu, bunlardan birincisinin, arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi olduğu, ikincisinin ise müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimi olduğu ifade edilmiştir. Mezkur kanunun gerekçesinde ise arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibi tarafından müteahhide yapılan teslimin, arsanın tamamı yerine, müteahhide kalacak konut veya iş yerlerine isabet eden arsa payı itibarıyla gerçekleştiğini, müteahhit tarafından yapılan işlemin de arsa payına karşılık, konut veya işyeri teslimi olduğunu öngören yeni bir uygulamaya geçileceği ifade edilmiştir. Buna göre arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibi tarafından müteahhite yapılan arsa tesliminde eski uygulamadaki gibi arsanın tamamı değil müteahhide kalacak konut veya iş yerlerine isabet eden arsa payı dikkate alınacaktır. Dolayısıyla müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılacak bağımsız bölümlere isabet eden arsa payı teslim sayılmayacak sadece müteahhite kalacak bağımsız bölümlere isabet eden arsa payı teslim sayılacaktır. Böylece hem teslimin gerçekleşip gerçekleşmediği yönündeki tereddütler hem de mükerrer teslim olarak ifade edilen arsa payının teslimi kanuni düzenleme ile birlikte açıklığa kavuşturulmuştur.

1.8- Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Emsal Bedelin Tayini

7104 sayılı Kanunun 7. maddesi ile de 3065 sayılı Kanunun 27. maddesine altıncı fıkra eklenmiştir. Buna göre; *"Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır."* 18 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde ise, 3065 sayılı Kanunun 27'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında, arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, 213 sayılı Kanunun 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarının esas alınacağı hüküm altına alınmıştır. Gerek kanun maddesinde gerekse tebliğde yapılan düzenlemeler ile arsa payı karşılığı inşaat işleri bedelinin tespitinin VUK madde 267'nin ikinci sıra esasına göre tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre müteahhit tarafından inşa edilen konut veya işyerlerinin toplam maliyeti çıkarılacak, bu maliyet üzerinden birim metrekare maliyeti çıkarılmak suretiyle arsa sahibine bırakılacak bağımsız bölümlerin maliyeti çıkarılacaktır. Tespit edilen maliyet üzerinden VUK madde 267'deki ikinci sıra esasına göre toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedel belirlenerek buna göre fatura düzenlenecektir. Bu düzenleme ile de tartışma konusu olan emsal bedelin ne şekilde belirleneceği hususu açıklığa kavuşmuştur.

1.9- Emsal Bedele Arsa Payının Maliyet Bedeline Dahil Edilip Edilmeyeceği

18 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığı, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payının dikkate alınmayacağı hüküm altına alındığından arsa sahibinde kalan arsa payının bedele dahil edilip edilmeyeceği hususu da açıklığa kavuşmuştur. Her ne kadar müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerine isabet eden arsa payının müteahhite devri söz konusu olmaması dolayısıyla maliyet bedeline dahil edilmese de müteahhite kalacak konut veya işyerlerine isabet eden arsa payının müteahhite devri söz konusu olduğundan söz konusu bu arsa payının müteahhite kalacak bağımsız bölümlerin maliyet bedeline dahil edileceği de unutulmamalıdır.

1.10- Yeni Uygulamaya Göre Katma Değer Vergisi Matrahının Tespiti

7104 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile beraber arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespiti, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenecektir. Buna göre müteahhit tarafından inşa edilen konut veya işyerlerinin maliyet bedeline VUK madde 267'deki ikinci sıra esasına göre toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedel belirlenecektir. Ancak KDV Kanunu'nun 7'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 de gerekmektedir.

1.11- Konuya İlişkin Örnekler

Örnek-1:¹⁰ 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 Kanunun 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 (840.000x%1) 8.400 TL KDV, işyerlerine ilişkin (315.000x%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 Kanunun 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarları dikkate alınarak 1.155.000 TL üzerinden genel oranda (1.155.000x%18) 207.900 TL KDV hesaplanacaktır.

Örnek-2: Bay (A) mutaat olarak arsa alım satım faaliyetiyle iştigal etmektedir. Bay (A) 2017 yılında satın aldığı arsayı kat karşılığı inşaat yapılması amacıyla (B) A.Ş.'ye sözleşme karşılığı vermiştir.

¹⁰ 18 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği

(B) A.Ş. arsa üzerinde 40 adet daire ile 10 adet dükkan yapmıştır. (B) A.Ş. sözleşme gereği arsa sahibine 15 adet daire ile 3 adet dükkan verecektir. Dairelerin her biri 150 m², dükkanların her biri de 200 m²'dir. İnşaat aynı yıl içerisinde tamamlanmıştır. İnşaatın toplam maliyeti arsa payı hariç 4.000.000,00 TL'dir.

(B) A.Ş. 40 adet daire ve 10 adet dükkanın toplam m²'si üzerinden birim maliyet çıkarmak suretiyle arsa sahibine bırakılacak konut ve dükkanların toplam maliyetini çıkaracaktır. Ayrıca 213 sayılı Kanunun 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre arsa sahibine bırakacağı 15 adet daire ve 3 adet dükkan için toptan satış olması nedeniyle maliyet bedeline %5 ilave etmek suretiyle emsal bedeli belirleyecektir. Buna göre arsa sahibine bırakılacak daire ve dükkanların maliyet bedeli ile emsal bedeli aşağıdaki gibi olacaktır.

İnşaatın toplam maliyeti	4.000.000,00 TL
Toplam inşaat alanı	40*150m ² + 10*200m ² = 8.000 m ²
Birim m ² maliyeti	4.000.000,00/8.000=500,00 TL
Teslim edilecek 15 dairenin maliyeti	150m ² *500,00*15 = 1.125.000,00 TL
Dairelerin emsal bedeli (%5 fazlası)	1.125.000,00*1,05 = 1.181.250,00
Teslim edilecek 3 dükkanın maliyeti	200m ² *500,00*3 = 300.000,00 TL
Dükkanların emsal bedeli (%5 fazlası)	300.000,00*1,05 = 315.000,00 TL

Bu durumda, inşa edilen konutların her biri, alanı 150m² olması nedeniyle %1 KDV oranına tabi olduğundan, (B) A.Ş. tarafından arsa sahibine teslim edilen konutlara ilişkin (1.181.250,00x%1) 11.812,50 TL KDV, işyerlerine ilişkin (315.000x%18) 56.700 TL KDV olmak üzere toplam 68.512,50 TL KDV hesaplanacaktır.

KDV mükellefi arsa sahibi Bay (A) da, aldığı daire ve dükkanların karşılığı olarak (B) A.Ş.'ye yapmış olduğu arsa payı tesliminde daire ve dükkanların 213 sayılı Kanunun 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarları dikkate alınarak (1.181.250,00 + 315.000,00=) 1.496.250,00 TL üzerinden genel oranda (1.496.250,00x%18) 269.325,00 TL KDV hesaplayacaktır.

1.12- Uygulamada Çıkabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhit tarafından arsa sahibine arsa payı karşılığı bırakılan bağımsız bölümler için düzenlenecek faturada sadece emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarı yer alacaktır. Arsa sahibinin KDV mükellefi olması halinde veya arsa alım satım işlerini mutad olarak yapması halinde, arsa sahibi de müteahhite fatura düzenleyecek ve emsal bedel üzerinden KDV hesaplayacaktır. Böylece bu işlemlerle ilgili olarak müteahhitin bir taraftan hesaplanan KDV'si bir taraftan da indirilecek KDV'si olacağından, müteahhit tarafından hesaplanan KDV tutarı tahsil edilmezse de, ki; uygulamada genellikle bu tutar tahsil edilemiyor, bu durum pek bir sorun teşkil etmeyecektir. Ancak arsa sahibinin KDV mükellefi olmaması veya alım satım işlerini devamlı olarak yapmaması halinde, arsa sahibi fatura düzenlemeyecek, müteahhit ise arsa sahibine düzenleyeceği faturada KDV hesaplayacaktır. Uygulamada müteahhit tarafından belgede gösterilen bu KDV tutarı arsa sahipleri tarafından genellikle ödenmemektedir. Bu durumda hesaplanan KDV müteahhitler üzerinde yük

olarak kalmaktadır. Mütahhitler tarafından hesaplanan KDV tahsil edilmediğinden muhasebe kayıtlarında "120-Alicılar" hesabına borçlu olarak kaydedilmektedir. Her ne kadar 120-Alicılar hesabına kaydedilen tutar tahsil edilmezse da daha sonra tahsil edilmiş gibi kayıt yapılarak 120- Alicılar hesabı kapatılmaktadır.

Uygulamada karşılaşılan bu sorunu gidermek adına çeşitli yasal düzenlemeler yapılabilir.

- Arsa sahibinin gerçek usulde vergilendirilmeyen KDV mükellefi olması halinde, müteahhit tarafından arsa payı karşılığı olarak teslim edilen bağımsız bölümlerin teslimi KDV'den istisna tutulabilir.
- Müteahhit tarafından hesaplanan ancak tahsil edilemeyen KDV, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir.
- 120- Alicılar hesabına kaydedilen KDV tutarının arsa sahibinden tahsil edilememesi halinde Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince karşılık ayrılmasına veya zarar yazılmasına olanak tanınmalıdır.

Yasal düzenleme dışında müteahhit ile arsa sahibi tarafından bu işlemlerle ilgili olarak yapılan sözleşmelere KDV'nin ödenip ödenmeyeceği noktasında hüküm konulabilir.

SONUÇ

7104 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda bazı değişiklikler ile birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 5 numaralı fıkrasına ve aynı Kanunun 27. maddesine eklenen hükümler ile uygulamada yaşanan sorunlar açıklık kazanmıştır.

Yapılan değişiklikler ile beraber arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi tarafından müteahhitte yapılan arsa tesliminde, eski uygulamadaki gibi arsanın tamamı değil müteahhide kalacak konut veya iş yerlerine isabet eden arsa payı dikkate alınacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılacak bağımsız bölümlere isabet eden arsa payı teslim sayılmayacak sadece müteahhide kalacak bağımsız bölümlere isabet eden arsa payı teslim sayılacaktır. Böylece hem teslimin gerçekleşip gerçekleşmediği yönündeki tereddütler hem de mükerrer teslim olarak ifade edilen arsa payının teslimi kanuni düzenleme ile birlikte açıklığa kavuşturulmuştur.

Yine yapılan düzenlemeyle birlikte arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınacaktır. Buna göre müteahhit tarafından tespit edilen maliyet üzerinden VUK madde 267'deki ikinci sıra esasına göre toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedel belirlenecektir. Bu düzenleme ile de tartışma konusu olan emsal bedelin ne şekilde belirleneceği hususu da açıklığa kavuşmuştur. Ayrıca, tebliğde arsa sahibine kalacak konut veya iş yerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığı, arsa sahibine bırakılacak konut veya iş yerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa sahibinde kalacak arsa payının dikkate alınmayacağı hüküm altına alındığından bu arsa payı bedele dahil edilmeyerek bir diğer tereddüt de giderilmiştir.

Tüm bu düzenlemelerin yanında müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılacak konut veya iş yerlerinin emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV, genellikle arsa sahiplerinden tahsil edil(e)mediğinden müteahhitler üzerinde yük olarak kalmaktadır. İnşaat sektörünün ekonomideki yeri göz önünde bulundurularak bu konuda da yasal düzenlemenin yapılması gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 60 No.lu KDV Sirküleri
- İNTES, Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası, İnşaat Sektörü Raporu, Temmuz 2016
- ÖZPOLAT, Aslı, Türkiye'de Kentleşme Politikaları Ve Konut Talebini Etkileyen Faktörler, Doktora Tezi
- PAMUK, İsmail, Arsa Karşılığı İnşaat İşlerine İlişkin 7104 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler, Lebib Yalkın Dergisi
- SARAÇOĞLU, Ümit, ÜREL, Gürol, Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları, Lebib Yalkın Dergisi
- TURUT, Şenol, Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı (Arsa Karşılığı) İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi, Doktora Tezi
- www.istanbulymmo.org.tr, Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Emsal Bedelin Tespiti ve Kdv Sorunu