

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KONUT İNŞAATI SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ

İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Hamza ERTEKİN

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ

İSTANBUL- 2016

TEZ TANITIM FORMU

YAZARIN ADI SOYADI : Hamza ERTEKİN

TEZİN DİLİ : Türkçe

TEZİN ADI : Konut İnşaatı Sektörünün Vergilendirilmesi

ENSTİTÜ : İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

ANABİLİM DALI : İşletme

TEZİN TÜRÜ : Yüksek Lisans

TEZİN TARİHİ : 05.05.2016

SAYFA SAYISI : 170

TEZ DANIŞMANI : Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ

DİZİN TERİMLERİ : Katma Değer Vergisi, Türk Konutları, Kaba İnşaat, Gelir Vergisi, Gayrimenkul Satışı.

TÜRKÇE ÖZET : Bu araştırmada, konut inşaatı sektörünün vergilendirilmesi konusu incelenmektedir.

DAĞITIM LİSTESİ : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
2. YÖK Ulusal Tez Merkezi.

Hamza ERTEKİN

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KONUT İNŞAATI SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ

İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Hamza ERTEKİN

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ

İSTANBUL- 2016

BEYAN

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Hamza ERTEKİN

05.05.2016



T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Hamza ERTEKİN' in "Konut İnşaatı Sektörünün Vergilendirilmesi" adlı tez çalışması, jürimiz tarafından İŞLETME anabilim dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan _____
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ
(Danışman)

Üye _____
Yrd. Doç. Dr. Necati KALKAN

Üye _____
Yrd. Doç. Dr. Levent POLAT

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../2016

Doç. Dr. Ragıp Kutay KARACA
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET

Yapmış olduğumuz araştırmada; “Konut İnşaatı Sektörünün Vergilendirilmesi” konusu bir bütün olarak ele alınmıştır. Üç bölümden oluşan çalışmamız; konut inşaatı türleri, konut teslim şekilleri, konut inşaatı ve teslim şekillerinin vergilendirilmesi, sektörün vergilendirilmesinde yapılan peçeleme sözleşmeleri ile muvazaalı işlemler, vergilendirmede karşılaşılan sorunlar ve getirilen çözüm önerilerinden oluşmaktadır.

Ülkemizde birçok alt sektörü bünyesinde barındıran, ekonominin lokomotifi konumundaki inşaat sektörünün bir bölümünü oluşturan konut inşaatı sektörü, ekonomiye katkısının yanında kamu gelirlerinde en büyük paya sahip vergi gelirleri bakımından da önem arz etmektedir.

İnşaat süreçlerinin başından sonuna kadar birçok kamu kurum ve kuruluşunu ilgilendirmesi, bu süreçte her bir kurum açısından yükümlülüklerinin farklı belirlenmiş olması, kurumlar arası iletişim ve bilgi paylaşımının olmaması nedeniyle, kurumların aynı konuda farklı düzenlemeler yapmasına ve sürecin bir bütün olarak değerlendirilmesine imkan vermemesi nedeniyle, sektörün vergilendirilmesi konusunda sıkıntılarla karşılaşılmaktadır.

Vergilendirme konusunda yetkin olan Maliye İdaresi'nin, belirtilen inşaat sürecinin en son aşamasında yer almasından dolayı, vergi denetimi ve mevzuat düzenlemelerinin aksadığı, bundan dolayı sektörde daha çok beyana dayalı bir vergilemenin geçerli olduğu, bu durumun da vergi kayıp ve kaçığının artmasına zemin hazırladığı anlaşılmaktadır.

Vergilendirme bakımından yasal düzenlemelerin yetersiz olması, dayanağını Anayasa'dan alan vergilendirme sistemini olumsuz etkilemektedir. Sektörde yapılan peçeleme sözleşmeleri ve muvazaalı işlemlerle vergi matrahları aşındırılmakta ya da indirimli orandan dolayı haksız KDV iadeleri alınmak suretiyle hem hazine zarara uğratılmakta hem de sektörde haksız rekabete yol açmaktadır.

Konut teslimlerinde KDV yönünden esas alınan net alan düzenlemesine ilişkin Danıştay'ın nihai kararını vermesi beklenilmeden Maliye İdaresi tarafından yeni bir düzenlemenin yapılması ve Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nın mevcut düzenlemeleri ile bir an önce yasalaşması gerekmektedir. Ayrıca inşaat sürecinin başından sonuna kadar ilgili bütün kurumlar tarafından izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik veri ambarının oluşturulması, vergilendirme ve sektöre ilişkin karar alıcılar bakımından yararlı olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Konut İnşaatı, Konut İnşaatının Vergilendirilmesi, Konut Teslimlerinin Vergilendirilmesi, Kat Karşılığı İnşaat, Vergilendirme.

SUMMARY

The research we have done; " Taxation of Residential Construction Industry " issue has been addressed as a whole. Our work consists of three parts; Construction of housing types, housing delivery forms, taxation of housing construction and delivery forms, sham transactions by sector in the taxation made hiding contracts consist of the problems in taxation and brought solutions.

Hosting in many sub-sectors within our country, economy, forming a part of the construction sector the locomotive of housing construction sector, in addition to contributing to the economy in terms of the biggest share of the tax revenue in government revenues is also important.

The concern of many public institutions and by the end of the beginning of the construction process is the process identified different types of liability in respect of each institution, because of inter-agency communication and lack of information sharing, because institutions to make different arrangements on the same subject and to allow the evaluation as a whole process, the taxation of the sector about it is faced with hardship.

Finance Administration, which is competent in taxation, due to take place in the final stage of specified construction process, tax audit as components of and legislation, so the sector is a valid taxation on greater declaration of the state of the tax avoidance and evasion is understood that predispose to rise.

The lack of legal regulations with regard to taxation, the taxation system negatively affect the area from the rest constitution. The tax base is made hiding contracts and sham transactions in the sector being eroded or suffered damage to both treasure by taking unfair KDV refunds because of the discount rate leads to unfair competition in both sectors.

Residential terms KDV in the delivery of the Council of State on the merits of net area regulations be made in a new arrangement by the Finance Administration without waiting for the final decision , and Income Tax Draft Law should be enacted as soon as the current arrangements. Also it is followed by all institutions until the end of the beginning of the construction process and the creation of the data warehouse for assessment and taxation and would be useful for decision makers on the industry being considered.

Keywords: Residential Construction, Residential Construction of Taxation, Taxation Home Delivery, Const Construction, Taxation .

İÇİNDEKİLER

	SAYFA
ÖZET.....	I
SUMMARY.....	II
İÇİNDEKİLER.....	III
KISALTMALAR LİSTESİ.....	X
TABLolar LİSTESİ.....	XII
ÖN SÖZ.....	XIII
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM: KONUT İNŞAATI VE TESLİM ŞEKİLLERİ	
1.1. KONUT SEKTÖRÜNDE TEMEL KAVRAMLAR	3
1.1.1. İnşaat Tanımı.....	3
1.1.2. Konut Tanımı ve Konut Çeşitleri.....	4
1.1.3. İskan Belgesi (Yapı Kullanım İzin Belgesi)	4
1.1.4. Kat Mülkiyeti ve Kat İrtifakı.....	5
1.2. KONUT İNŞAATI İŞİNİN TÜRLERİ	5
1.2.1. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlar	5
1.2.1.1. İnşaat Taahhüt İşinin Kapsamı.....	6
1.2.1.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde Sözleşme	6
1.2.1.3. İnşaat Taahhüt İşlerinde Süre	6
1.2.1.3.1. Başlanıldığı Yıl Bitirilecek İnşaatlar	7
1.2.1.3.2. Gelecek Yıllara Sarkan (Yıllara Sari) İnşaatlar	7
1.2.2. Özel İnşaatlar.....	8
1.2.2.1. Satma Amacı Olmaksızın Yapılan İnşaatlar	8
1.2.2.2. Konut Veya İşyeri Olarak Satmak İçin Yapılan İnşaatlar.....	9
1.3. KENDİ ARSASI ÜZERİNE SATMA AMACI OLMAKSIZIN İNŞA EDİLEN KONUTLARIN TESLİMLERİ	9
1.3.1. Vergi Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilerin İnşa Gerçek Kişilerin İnşa Ettikleri Konutları Teslimleri.....	9
1.4. KENDİ ARSASI ÜZERİNE SATMA AMACIYLA KONUT İNŞAATI VE TESLİMLERİ	9
1.4.1. Gerçek Kişilerin Arsaları Üzerine Satma Amacıyla Konut İnş. Ve Teslimleri....	9
1.4.2. Gerçek Kişilerin İşletmeye Kayıtlı Arsaları Üzerine Konut İnş. Ve Teslimleri ..	10
1.4.3. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Aktife Kayıtlı Arsaları Üzerine Konut İnşaatı Ve Teslimleri.....	10

1.5.KAT (ARSA PAYI) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ VE TESLİMLERİ	10
1.5.1.Kat (Arsa Payı) Karşılığı İnşaatın Tanımı	10
1.5.2.Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin İmzalanması	11
1.5.3.Kat Karşılığı İnşa Edilen Konutların Teslimleri.....	12
1.5.3.1.Arsa Sahibinin Hissesine Düşen Konutları Teslim Etmesi	12
1.5.3.2.Müteahhidin Hissesine Düşen Konutları Teslim Etmesi.....	12
1.6. HASILAT PAYLAŞIMI YÖNTEMİNE GÖRE İNŞAAT VE TESLİMLERİ	12
1.6.1.Hasılat Paylaşımı Yönteminin Tanımı ve Uygulaması	12
1.6.2. Hasılat Paylaşımı Yönteminin Unsurları	13
1.6.3.Hasılat Paylaşımı Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği.....	14
1.6.4.Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre İnşa Edilen Bölümleri Satılması	14
1.6.4.1.Arsa Sahibi Yönünden Değerlendirme	14
1.6.4.2.Müteahhit Yönünden Değerlendirme.....	15
1.7.KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ VE GAYRİMENKUL YATIRIM	
ORTAKLIKLARI (GYO) TARAFINDAN KONUT İNŞAATI VE TESLİMİ	15
1.7.1.Konut Yapı Kooperatiflerinin Konut Teslimleri	15
1.7.2.Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının (GYO) Konut Teslimleri	16
İKİNCİ BÖLÜM: KONUT İNŞAATI VE TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	
2.1.TAAHHÜT ŞEKLİNDE YAPILAN KONUT İNŞAATI İŞİNİN	
VERGİLENDİRİLMESİ	18
2.1.1.Arsa Sahibinin (İşverenin) Vergilendirilmesi	18
2.1.1.1.Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olmaması Durumunda	18
2.1.1.2.Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olması Durumunda	20
2.1.1.2.1.Avans ve Hak Ediş Ödemelerinde Gelir/Kurumlar Vergisi Kesintisi	20
2.1.1.2.2.Avans ve Hak Ediş Ödemelerinden KDV Kesintisi.....	21
2.1.2.Müteahhidin Vergilendirilmesi	22
2.1.2.1.Gelir/Kurumlar Vergisi Yönünden	22
2.1.2.1.1.Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay	23
2.1.2.1.2.Kazancın Beyan Edileceği Vergilendirme Döneminin Tespiti.....	24
2.1.2.1.3.Kesilen Gelir/Kurumlar Vergisinin Mahsubu	24
2.1.2.1.4.Geçici Vergide Özellik Gösteren Durum	24
2.1.2.2.Kesilen Katma Değer Vergisinin Durumu	25
2.2.KENDİ ARSASI ÜZERİNE İNŞA EDİLEN ÖZEL KONUTLARIN	
TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	26
2.2.1.Gelir Vergisi Yönünden	26
2.2.1.1.Değer Artış Kazancı Yönünden	27
2.2.1.1.1.İvazsız İntikal Eden Arsalar Üzerine İnşa Edilen Konutların Satışı	27

2.2.1.1.2.Değer Artışında Safi Kazancın Tespiti.....	28
2.2.1.1.3.Beş Yıllık Sürenin Hesabında İktisap Tarihi.....	29
2.2.1.1.4.Edinme (İktisap) Bedelinin Tespiti	30
2.2.1.1.5.Elden Çıkarma	30
2.2.1.1.6.İstisna Tutarı Uygulaması	31
2.2.1.1.7.Değer Artış Kazancının Beyanı	31
2.2.1.1.8.Değer Artış Kazancında Yargı'nın Görüşü	31
2.2.1.2.Ticari Kazanç Yönünden	33
2.2.1.3.İnşaatta Çalıştırılan İşçilerin Vergilendirilmesi Yönünden	35
2.2.2.Katma Değer Vergisi Yönünden.....	35
2.3.YAP-SAT (ÖZEL) İNŞAAT FAALİYETLERİ VE KONUT TESLİMLERİNİN	
VERGİLENDİRİLMESİ	37
2.3.1.Yap-Sat (Özel) İnşaatların Tanımı.....	37
2.3.2.Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden	37
2.3.2.1.Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Vergiyi Doğuran Olay.....	37
2.3.2.2.İnşaat Tamamlanmadan Konutların Satılması.....	39
2.3.2.3.Konutların Tamamının Aynı Yıl İçinde Satılması	40
2.3.2.4.Konutların Satışından Vazgeçilerek Kendi Adına Fatura Edilmesi.....	40
2.3.2.5.Konutların Tamamının Aynı Yıl İçinde Satılmaması	41
2.3.2.6.Konutların Vadeli Satılması.....	41
2.3.2.7.Emsallere Uygunluk İlkesi	41
2.3.2.8.Konutların Değerlemesi.....	42
2.3.2.9.Stokların Değerlemesi.....	43
2.3.2.10.Konut Teslimlerinde Emsal Bedel Uygulaması	43
2.3.2.11.Kurumların Aktifinde En Az İki Yıl Kalmış Konutların Satışında Kurumlar	
Vergisi İstisnası Uygulanması	45
2.3.3.Katma Değer Vergisi Yönünden.....	47
2.3.3.1.Vergiyi Doğuran Olay	47
2.3.3.2.Konut Teslimlerinde KDV Oranı	49
2.3.3.2.1.Net Alan Tanımı ve Net Alana Göre KDV Oranı Tespit Ed. Konutlar	50
2.3.3.2.1.1.Çevre ve Şehircilik Bakanlığı "Planlı Alanlar Tip Yönetmeliği" ndeki Net	
Alan Tanımı	50
2.3.3.2.1.2.KDV Genel Uygulama Tebliği'ne Göre Net Alan Tanımı.....	51
2.3.3.2.1.3.Her İki Net Alan Tanımı Arasındaki Önemli Farklar	52
2.3.3.2.1.4.KDV Mevzuatındaki Net Alan Belirlemesinin Yürütülmesi Danıştay	
Tarafından Durdurulmuştur	53
2.3.3.2.1.5.Net Alana Göre KDV Oranı Uygulaması.....	54

2.3.3.2.2.Büyükşehirlerde İnş. Kalitesi ve Em. Vergi Değeri' ne Göre KDV Oranı ...	54
2.3.3.2.2.1.Uygulama Kapsamında Yer Alan Büyükşehirler	54
2.3.3.2.2.2.Büyükşehirlerde Emlak Vergisi Arsa Metrekare Birim Değerine Göre KDV Oranı	55
2.3.3.2.2.3.Emlak Vergisi Metrekare Birim Değerinin Tespiti.....	56
2.3.3.3.En Az İki Tam Yıl Aktifte Kalan Konutların Satışlarında KDV İstisnası.....	57
2.4.KAT (ARSA PAYI) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VE KONUT TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	59
2.4.1.Genel Olarak Kat (Arsa Payı) Karşılığı İnşaat İşleri.....	59
2.4.2.Vergi Usul Kanunu Bakımından Kat Karşılığı İnşaat İşleri.....	60
2.4.3.Arsa Sahibinin Vergilendirilmesi.....	61
2.4.3.1.Gelir/Kurumlar Vergisi Bakımından	62
2.4.3.1.1.Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olmaması Durumu	64
2.4.3.1.2.Arsa Sahibinin Gelir/Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması Durumu.....	66
2.4.3.1.3.Arsa Sahibinin Konut Yapı Kooperatifi Olması	68
2.4.3.2.Katma Değer Vergisi Bakımından	70
2.4.3.2.1.Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olmaması Durumu	72
2.4.3.2.2.Arsa Sahibinin Gelir/Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması Durumu.....	73
2.4.3.2.3.Arsa Sahibinin Konut Yapı Kooperatifi Olması Durumu.....	75
2.4.4.Müteahhidin Vergilendirilmesi	76
2.4.4.1.Gelir/Kurumlar Vergisi Bakımından	76
2.4.4.2.Katma Değer Vergisi Bakımından	78
2.4.5.Kat Karşılığı İnş. İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Gösteren Durumlar	83
2.4.5.1.Devam Eden İnşaatlarda Kat İrtifakı İle Satışlarda Müteahhit Açısından Vergiyi Doğuran Olay.....	83
2.4.5.2.Müteahhidin Kendi Hissesi Düşen Daireleri Satması Durumunda Arsa Sahibinin Durumu	87
2.4.5.3.Müteahhidin Arsa Sahibi Adına Yaptığı Giderlerin İndirilmesi.....	88
2.4.5.4.Arsa Sahibinin Konutları Teslim Almadan Önce Arsa Payını Müteahhide Devretmesi.....	88
2.5.HASILAT (GELİR) PAYLAŞIMI YÖNTEMİNE GÖRE İNŞAAT VE KONUT TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	89
2.5.1.Hasılat (Gelir) Paylaşımı Yönteminin Vergilendirilmesi.....	89
2.5.2.Arsa Sahibinin Vergilendirilmesi.....	92
2.5.2.1.Gelir/Kurumlar Vergisi Yönünden	92
2.5.2.1.1.Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olmaması Durumu	93
2.5.2.1.2.Arsa Sahibinin Gelir/Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması	96

2.5.2.1.2.1.En Az İki Yıl Aktifte Kalan Arsanın Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Devrinde Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulaması.....	98
2.5.2.2.Katma Değer Vergisi Yönünden	100
2.5.2.2.1.Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olmaması Durumu	100
2.5.2.2.2.Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olması Durumu	101
2.5.2.2.2.1.İşletmenin Aktifinde En Az İki Yıl Kalan Arsaların Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Müteahhide Teslimlerinde İstisna Uygulaması.....	102
2.5.2.2.2.2.Arsa Sahibinin Satılan Konut Hissesinden Pay Alması.....	104
2.5.3.Müteahhidin Vergilendirilmesi	104
2.5.3.1.Gelir/Kurumlar Vergisi Yönünden	104
2.5.3.1.1.Müteahhidin Arsa Karşılığı Satılan Konut Gelirinden Pay Vermesi.....	106
2.5.3.2.Katma Değer Vergisi Yönünden.....	106
2.5.3.2.1.Müteahhidin Arsa Karşılığı Satılan Konut Gelirinden Pay Vermesi.....	107
2.6.KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ TARAFINDAN YAPILAN KONUT İNŞAATI VE TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	107
2.6.1.Genel Olarak Konut Yapı Kooperatiflerinin Vergilendirilmesi	107
2.6.2.Katma Değer Vergisi Yönünden Kooperatiflerin Vergilendirilmesi	108
2.6.2.1.Konut Yapı Kooperatiflerine Mal/Arsa Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması.....	108
2.6.2.2.Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV	109
2.6.2.3.Konut Yapı Koop. Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması ..	111
2.6.2.4.Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine İş Yeri Teslimleri.....	112
2.6.2.5.Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri	112
2.6.2.6.Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyeleri Dışındakilere Konut Teslimleri.....	114
2.6.3.Kurumlar Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi	114
2.6.3.1.Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlem	115
2.7.GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARI (GYO) TARAFINDAN KONUT İNŞAA EDİLMESİ VE TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	116
2.7.1.Konut Teslimlerinin Vergilendirilmesi.....	116
2.7.1.1.Kurumlar Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi	116
2.7.1.2.Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi	117
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: KONUT İNŞAATI VE TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	
3.1.KONUT İNŞAATI VE TESLİMLERİNDE MUVAZAALI İŞLEMLER	118
3.1.1.Muvazaanın Tanımı Ve Muvazaalı İşlemler.....	118
3.1.1.1.İşletme Aktifine Kayıtlı Arsaların Gerçekte Satılmadığı Halde Satılmış Gibi Gösterilmesi.....	120

3.1.1.2.Gayrimenkullerin Gerçekte Bağışlanmadığı Halde Bağışlanmış Gibi Gösterilmesi.....	121
3.1.1.3.Konutun Gerçekte Satılmadığı Halde Satılmış Gibi Gösterilmesi	122
3.1.2. Muvazaanın Sonuçları.....	122
3.1.2.1.Kanunlara Aykırı Servet Transferi Yapılması.....	122
3.1.2.2.Kara Paranın Aklanması Çabaları	123
3.1.2.3.Üçüncü Şahıslardan Mal Kaçırılması	123
3.1.2.4.Maliyeti Düşük Konut Kredisi Kullanılması	123
3.2.KONUT İNŞAATI VE TESLİMLERİNDE PEÇELEME SÖZLEŞMELERİ.....	123
3.2.1.Peçeleme Sözleşmelerinin Tanımı Ve Peçeleme Yöntemleri	123
3.2.1.1.Konut Satış Bedelinin Olandan Daha Az Gösterilmesi	124
3.2.1.2.İnşaat Maliyetlerinin Olandan Fazla Gösterilmesi.....	126
3.2.1.3.Vergiyi Doğuran Olayın Ötelenmesi Suretiyle Beyan Döneminin Sonraki Yıllara Aktarılması.....	126
3.2.1.4.Konut Alanlarının Olandan Daha Az Gösterilmesi	127
3.2.1.5.KDV İade İşlemlerinde Maliyetlerin Olandan Fazla Gösterilerek Haksız KDV İadesine Sebep Olunması.....	129
3.2.1.6.KDV İade İşlemlerinde Henüz Bitmemiş Konutların Bitmiş Gösterilerek İadeyeKonu Edilmesi	129
3.2.2.Peçeleme Sözleşmelerinin Sonuçları	129
3.3.KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	130
3.3.1.Genel Açıklamalar.....	130
3.3.2.Vergiyi Doğuran Olayın Farklı Biçimlerde Gerçekleşmesi	130
3.3.3.İnşaatı Tamamlanmadan Yapılan Satışlarda Vergiyi Doğuran Olay Sorunu.131	
3.3.4.Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Karşılaşılan Sorunlar.....	132
3.3.5.Gelir Paylaşımı Yöntemiyle İnşaat İşlerinde Karşılaşılan Sorunlar	134
3.3.6.Konut Teslimlerinde Farklı KDV Oranı Uygulanması.....	135
3.3.6.1.Net Alan Belirlemesine Yönelik Sorunlar.....	136
3.3.6.2.Konutun Lüks Veya Birinci Sınıf Olması Bakımından Farklı KDV Oranı Uygulanması.....	138
3.3.6.3.Emlak Vergisi Arsa Birim Metrekare Değeri Belirleme Güçlüğü.....	138
3.3.7.Konut Teslimlerinde İndirimli KDV Oranı Uygulanması Nedeniyle KDV İadesi İşlemlerinde Yaşanılan Sorunlar	139
3.3.8.İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Gayrimenkullerin Satış İstisnası Sorunu	140
3.3.9.TOKİ'ye Arsa Tesliminde Sağlanan Vergi Avantajı Sektörde Haksız Rekabet Yaratmaktadır	141

3.4. GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	142
3.4.1.Genel Açıklamala.....	142
3.4.1.1.Ticari Kazancın Kapsamının Belirlenmesinde Yaşanılan Sorunlar	143
3.4.1.2.Özel İnşaat İşlerinde Doğan Kazancın Vergilendirilmesine Yönelik Yaşanılan Sorunlar	144
3.4.1.3.Kat Karşılığı ve Gelir Paylaşımı Yöntemlerinde Ticari Kazanç Kriterlerinin Belirlenmesi Konusunda Yaşanılan Sorunlar	145
3.4.1.4.Kat Karşılığı İnşaat İşinin Vergilendirilmesinde Yaşanılan Sorunlar.....	146
3.4.1.5.Gelir Paylaşımı Yöntemine Göre İnşaatların Vergilendirilmesinde Yaşanılan Sorunlar.....	146
3.5.VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNE YÖNELİK DİĞER ÇÖZÜM ÖNERİLERİ VE SONUÇ	147
3.5.1.Ortak Veri Ambarı Oluşturulması ve Kullanılması Sağlanmalıdır	147
3.5.2. Kurumlar Arası Mevzuatın Birbirleriyle Uyumlaştırılması Gerekmektedir.....	149
3.5.3.Yasal Mevzuatın Günün Koşullarına Uygun Hale Getirilmesi	149
3.5.4.Servet Artışlarının Kaynağının Araştırılması Ve Vergilendirilmesi Gerekmektedir	150
3.5.5.Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Edilmelidir	150
3.5.6.Vergi Denetimi Ve Etkinliği Arttırılmalıdır.....	152
3.5.7.Vergi Yönünden Asgari İşçilik Uygulaması Getirilmelidir	153
3.5.8.Her Yıl Belirlenen İnşaat Metrekare Birim Maliyetlerinin Dikkate Alınması ...	155
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	157
KAYNAKÇA	164

KISALTMALAR LİSTESİ

BKK	:	BAKANLAR KURULU KARARI
Cm	:	SANTİMETRE
DASK	:	DOĞAL AFET SİGORTALARI KURUMU
D.	:	DAİRE
E.	:	ESAS
GİB	:	GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
GSMH	:	GAYRİ SAFİ MİLLİ HASILA
GV	:	GELİR VERGİSİ
GVK	:	GELİR VERGİSİ KANUNU
GYO	:	GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI
GYODER	:	GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI DERNEĞİ
İSKİ	:	İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ
K.	:	KARAR
KDV	:	KATMA DEĞER VERGİSİ
KDVK	:	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
KHK	:	KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME
KOBİ	:	KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER
KV	:	KURUMLAR VERGİSİ
KVK	:	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
m.	:	METRE
m²	:	METREKARE
Md.	:	MADDE
MK	:	MEDENİ KANUN
No	:	NUMARA

No.lu	:	NUMARALI
OECD	:	ORGANİSATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT
RG	:	RESMİ GAZETE
SGK	:	SOSYAL GÜVENLİK KURUMU
SPK	:	SERMAYE PİYASASI KURUMU
TBK	:	TÜRK BORÇLAR KANUNU
TBMM	:	TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ
TC	:	TÜRKİYE CUMHURİYETİ
TKGM	:	TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
TL	:	TÜRK LİRASI
TMK	:	TÜRK MEDENİ KANUNU
TOKİ	:	TOPLU KONUT İDARESİ
TSE	:	TÜRK STANDARTLARI ENSTİTÜSÜ KURUMU
TÜİK	:	TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU
TMSF	:	TASARRUF MEVDUATI SİGORTA FONU
ÜFE	:	ÜRETİCİ FİYAT ENDEKSİ
Vb.	:	VE BENZERLERİ
Vd.	:	VE DEVAMINDA
VDK	:	VERGİ DENETİM KURUMU
VUK	:	VERGİ USUL KANUNU
Vs.	:	VESAİRE
YD	:	YÜRÜTMİYİ DURDURMA

TABLULAR LİSTESİ

	SAYFA
Tablo-1 Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı.....	148
Tablo-2 Türkiye' de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutlarını Ölçmeye Yönelik Çalışmalar.....	151
Tablo-3 Bina Normal İnşaat Metrekare Birim Maliyet Bedelleri.....	156



ÖN SÖZ

Bu çalışmada çok değerli vaktini ve yardımlarını benden esirgemeyen, yol gösteren tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ hocama; eğitimime katkı sağlayan İstanbul Gelişim Üniversitesi hocalarıma, yöneticilerine, bütün personeline; bu süre içerisinde kendilerine fazla vakit ayıramama rağmen, çalışmalarım sırasında gösterdikleri hoşgörü ve sabırlarından dolayı eşim Gülperi Hanım'a ve oğullarım Yunus Emre ve Hasan Eren'e teşekkürlerimi sunarım.

Hamza ERTEKİN



GİRİŞ

Konut inşaatı sektörü; yarattığı istihdam ve alt sektörlerle sağladığı pazar ortamı sayesinde, sürekli katma değer yaratan ekonominin öncü ve vazgeçilmez sektörlerinden birisidir. Özellikle günümüz ekonomisinde genel olarak inşaat sektörünü, istihdama sağladığı olumlu katkılar ile bu sektöre girdi sağlayan diğer sektörlerle birlikte düşündüğümüzde ülke ekonomisinde büyük öneme sahip olduğu görülmektedir.

Büyüyerek gelişen bu sektörün, piyasaya sağladığı bu katma değerın devlet tarafında vergi gelirlerine aynı ölçüde yansıyor yansımadağı hususu merak konusu olmuştur.

Mevcut vergi sistemimiz büyük ölçüde vergi matrahını mükellefin serbestçe beyan etmesi sistemini içermektedir. Bu durum, vergi beyanlarının doğruluğunun araştırılmasına yönelik vergi denetimlerinin yapılmasına engel bulunmamaktadır. İdare bu yönde gerekli araştırma ve denetimler sonucunda tespit edeceği kayıt dışı durumların, vergi kaybına yol açmaması için gerekli tedbirleri almalıdır.

Konuya ilişkin yaptığımız literatür taramalarında; ya inşaat sektörünün bir bütün olarak ele alındığı, ya da belirli bir inşaat yöntemine göre vergilendirmenin veya muhasebesinin ele alınarak incelendiği görülmüştür. Konut inşaatı ve teslim yöntemlerinin farklılıklar göstermesine rağmen; tek bir inşaat türü ya da teslim şekline göre mikro bazda incelendiği değişik çalışmalarda, sektörün bütünü hakkında bir bilgiye ulaşamadığından inşaat yöntemleri ve teslim şekillerine göre vergilendirilmesi bakımından değerlendirme yapmaya elverişsiz olduğu anlaşılmıştır.

Bütün bu nedenlerden dolayı; konut inşaatı sektörünün bir bütün olarak ele alınıp, inşaat yöntemleri ve teslim şekillerine göre vergilendirilmesinin nasıl olduğu, konut sektörünün vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar ve muvazaalı işlemlerin olup olmadığı konularında araştırma yapılmasının yararlı olacağı düşünülmüştür.

Konut inşaatı sektörünü bir bütün olarak ele alan çalışmamız; yapılan inşaat türleri ve teslim şekilleri bakımından tarafların Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden vergiyi doğuran olayları ile vergi yükümlülüklerini kapsamaktadır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmamız kısaca; konut inşaatı türleri ile konut teslim şekilleri, konut inşaatı ve teslim şekillerinin vergilendirilmesi, sektörün vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar, yapılan muvazaalı işlemler ile peçeleme sözleşmeleri hakkında bilgi verilerek, bunların önlenmesine yönelik getirilen çözüm önerilerinden oluşmaktadır.

Birinci bölümünde; konut inşaatı türleri ve teslim şekilleri geniş olarak ele alınmış, taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar, özel inşaatlar, kat karşılığı inşaat işleri, hasılat paylaşımı yöntemine göre inşaat işleri, konut yapı kooperatifleri tarafından konut teslimleri, gayrimenkul yatırım ortaklıklarının konut teslimleri ve Toplu Konut İdaresi (TOKİ) tarafından konut teslimleri ele alınmaktadır.

İkinci bölümde; konut inşaatı türleri ve teslim şekillerine göre tarafların vergilendirilmesi ayrı ayrı ele alınarak, Gelir/Kurum ve Katma Değer Vergisi yönünden vergiyi doğuran olaylar irdelenmektedir. Özellikle KDV yönünden vergilendirmede net alan sorunu, Danıştay'ın yürütmeyi durdurma kararı ile vergilendirme işlemlerinin genellikle kanun yerine, ikincil mevzuatlara ve hatta özelge sistemine dayandığı hususları anlatılmaktadır.

Son bölümde ise konut inşaatı sektörünün vergilendirilmesinde; vergi matrahlarının aşındırılmasına yönelik yapılan muvazaalı işlemler ile peçeleme sözleşmelerine değinilerek, Gelir Vergisi Kanunu Yasa Tasarısı'nın sektöre getireceği yeni düzenlemeleri irdelenerek, vergilendirmeye yönelik tespit edilen diğer sorunlar ile getirilen çözüm önerilerine yer verilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KONUT İNŞAATI VE TESLİM ŞEKİLLERİ

1.1. KONUT SEKTÖRÜNDE TEMEL KAVRAMLAR

1.1.1. İnşaat Tanımı

İnşaat tanımı; 743 sayılı önceki Medeni Kanun'da yer almasına rağmen, 01.01.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4721 sayılı yeni Türk Medeni Kanunu'nda bulunmamaktadır.

743 sayılı Medeni Kanun'da inşaat ve imalat; "arazi ile birleştirilmiş ve malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeyler"¹ olarak tanımlanmaktadır.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5. maddesinde de, "yapı" kavramına yer verilerek; "karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi veya hususi yer altı ve yer üstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir"² denilmektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4. maddesinde ise, inşaat işlerinin tanımının "yapım" kavramı altında şu şekilde yapıldığı görülmektedir³:

"Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletişim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj elektrik santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkama, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri."

Çalışma Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nca kabul edilen "İşkolları Tüzüğü"nde inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkâm, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, araştırma, proje, bakım, onarım, ve benzeri işler olarak açıklanmaktadır⁴.

¹ 743 sayılı Medeni Kanun, **Resmi Gazete**, Sayı 339, 04 Nisan 1926.

² İmar Kanunu, Madde 5, **Resmi Gazete**, Sayı 18749, 09 Mayıs 1985. Mustafa Reşit Karahasan, **İnşaat İmar İhale Hukuku**, Beta Basım Yayın, Ankara, 1979, s. 67.

³ Kamu İhale Kanunu, Madde 4, **Resmi Gazete**, Sayı Sayı 24648, 22 Ocak 2002.

⁴ BKK. (10.11.1983 tarih 83/7376 sayılı), **Resmi Gazete**, Mükerrer Sayı 18243, 06 Aralık 1983.

Genel anlamı ile inşaat; malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içerir⁵. İnşaat kavramının doktrinde birçok tanımının olduğu, içerisinde yapı ve yapım gibi alt faaliyetleri de kapsadığı görülmektedir.

1.1.2. Konut Tanımı ve Konut Çeşitleri

Bir yapı şekli olarak karşımıza çıkan konut; kelime anlamı olarak insanların birlikte veya ayrı ayrı yaşamasına, barınmasına imkân tanıyan, müstakil bir kapısı olan farklı yapı malzemelerinden imal edilmiş olan bina veya binanın bir bölümüne verilen isim⁶ olarak tanımlayanlar bulunmaktadır.

Günümüzde ekonomik, teknolojik, sosyal vb. gelişmeler paralelinde başlıca konut çeşitleri olarak; gecekondü, baraka, müstakil ev, apartman dairesi, rezidans dairesi, villa, yazlık-kışık daire, devre mülk dairesi, apart dairesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır⁷.

İnsanların var oluşundan günümüze kadar en önemli ihtiyaçları arasında yer alan barınma ihtiyacını, konut sayesinde giderdikleri bilinen bir gerçektir. Konut yapısı ve tipi, günün koşullarına ve ihtiyaca göre zaman içinde baraka halinden rezidans ve müstakil villa haline dönüşerek önemli gelişme göstermiştir.

1.1.3. İskân Belgesi (Yapı Kullanım İzin Belgesi)

Yapı tamamlandığında tamamının veya kısmen kullanılması mümkün kısımları tamamlandığında bu kısımlarının kullanılabilmesi için, yapı ruhsatını veren ilgili idareden izin alınması zorunludur.

Mal sahibinin müracaatı üzerine belediye veya valilik, yapının ruhsat ve eklerine, fen ve sağlık kurallarına uygun olarak tamamlanıp tamamlanmadığını, Türk Standartları Enstitüsü (TSE) standartlarına uygun malzeme kullanılıp kullanılmadığını belirler.

Yapının mevzuata uygun bulunması halinde, 30 gün içinde yapı kullanma izin (iskân) belgesi düzenlenir⁸.

⁵ Şükrü Kızılot, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 3.

⁶ Taştan Seçer, *Konut Sektöründe Katma Değer Vergisi Uygulamalarında Özellikli Durumlar ve Bir Uygulama*, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Atatürk Üniversitesi, Erzurum, 2011, s. 2 (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi)

⁷ Mehmet Şenlik, *Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013, s.16.

⁸ Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği, *Resmî Gazete*, Mükerrer Sayı 18916, Mad. 64, 02 Kasım 1985.

1.1.4. Kat Mülkiyeti ve Kat İrtifakı

Tamamlanmış bir yapının; kat, daire, iş bürosu, dükkân, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde, o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından, Kat Mülkiyeti Kanunu'nu hükümlerine göre, oluşturulan bağımsız mülkiyet haklarına "Kat Mülkiyeti" denir.

Yapılmakta veya ileride yapılacak olan bir yapının, yapı tamamlandıktan sonra geçilecek kat mülkiyetine esas olmak üzere, arsa maliki veya arsanın ortak malikleri tarafından, oluşturulan irtifak haklarına da, "Kat İrtifakı" denir⁹.

Kat mülkiyeti ve kat irtifakı, gayrimenkullerin kişiler adına tapu kütüğüne şerh edilmesi işlemi olup, sahiplerine kullanım ve tasarruf hakkı sağlamaktadır.

1.2. KONUT İNŞAATI İŞİNİN TÜRLERİ

1.2.1. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlar

Taahhüt şeklinde inşaat; İnşaat işinin, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli ya da sözleşmesiz olarak yapılmasını üstlenmek demektir¹⁰.

Bir inşaat yapım işinin, iş sahibi tarafından belli bir bedel karşılığında müteahhide yaptırılması, inşaat işinin taahhüt şeklinde yaptırılmasını ifade etmektedir.

Taahhüt sözleşmeleri, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun "Eser Sözleşmeleri" adı altında 470 ve müteahhip maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 470. maddesinde eser sözleşmesi, "yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir" şeklinde tanımlanmaktadır.

Aynı kanunun 471. maddesinde ise yüklenicinin borçlarının;

- Üstlendiği edimleri iş sahibinin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle ifa etmek olduğu,

- Yüklenicinin özen borcundan doğan sorumluluğunun belirlenmesinde, benzer alandaki işleri üstlenen basiretli bir yüklenicinin göstermesi gereken meslekî ve teknik kurallara uygun davranışının esas alınacağı, şeklinde belirlendiği görülmektedir.

İş sahibinin borçları ise, 479. maddede;

⁹ Kat Mülkiyeti Kanunu, Mad. 1, 2., **Resmi Gazete**, Sayı 12038, 23 Haziran 1965.

¹⁰ Kızılot, a.g.e, s. 59.

- Bedel ödeme borcunun eserin teslimi anında muaccel olduğu,
- Eserin parça parça teslim edilmesi kararlaştırılmış ve bedel parçalara göre belirlenmişse, her parçanın bedeli onun teslimi anında muaccel olduğu, şekilde belirlenmiştir¹¹.

Son yıllarda artan konut talebinin karşılanması ve yatırımcıların kar amacı gütmeleri sonucunda, sektör deneyimi olan olmayan müteşebbislerin bu sektöre girmelerine neden olmuştur. Özellikle deneyimsiz ama konut imal edip satmak düşüncesinde olan yatırımcıların, bu işi yapabilecek bilgi, deneyim ve ekipmanlara sahip olmaması nedeniyle, bu işte deneyim ve ekipman sahibi durumunda olan müteahhitlere söz konusu inşaatlarını taahhüt şeklinde yaptırma sonucunu doğurmaktadır.

Başkalarının nam ve hesabına inşaat yapanlar, hizmet işletmesi olarak nitelendirilir. Hizmet işletmeleri, inşaat işini belli bir bedel karşılığında yaptıklarından, meydana getirilen konut üzerinde pay hakları bulunmamaktadır.

1.2.1.1. İnşaat Taahhüt İşinin Kapsamı

İnşaat taahhüt işi; yaptırılacak olan konut inşaatının, anahtar teslimi olarak tabir edilen tamamını kapsayabileceği gibi, kaba inşaatın tamamlanması şeklinde de yapılabileceği hususu, yapılacak sözleşmede belirlenir.

1.2.1.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde Sözleşme

Borçlar Kanunu'na göre yazılı ya da sözlü yapılabilecek sözleşmede; kullanılacak malzemelerin cinsi, inşaat projesine uygunluğu, başlama ve bitirme süreleri, diğer yükümlülükler vb. şartlar belirlenir.

Borçlar Kanunu'nda her ne kadar genel belirlemeler yapılmış ise de, bu belirlemelere aykırı olmamak kaydıyla taraflar arasında taahhüt işinin diğer şartlarının oluşturulabileceği bilinmelidir.

Türk Borçlar Kanunu'nun 479. maddesinde; taraflar arasında belirlenen yaklaşık bedelin aşılması, eserin yok olması, tazminat karşılığı fesih, iş sahibi yüzünden ifanın imkânsızlaşması ve yüklenicinin ölümü veya yeteneğini kaybetmesi gibi durumlarda sözleşmenin sona ereceği belirtilmektedir¹².

1.2.1.3. İnşaat Taahhüt İşlerinde Süre

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat faaliyetlerinde inşaatın bitirilme süresi, vergilendirilme açısından önem arz etmektedir.

¹¹ Türk Borçlar Kanunu, *Resmî Gazete*, Sayı 6098, 11 Ocak 2011.

¹² Türk Borçlar Kanunu, a.g.e

Yapım süresi bakımından, başlanıldığı yıl içinde bitirilemeyecek durumda olan inşaatlar özel bir vergilendirme sistemine tabi olup, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda konuya ilişkin düzenlemeler¹³ yapılmıştır. Başlanıldığı yıl içinde bitirilen inşaatlar ise, genel hükümlere göre vergilendirilmektedir.

İnşaat taahhüt işinin gelecek yıllara sarkması durumunda, müteahhit ve arsa sahibi bakımından farklı vergi yükümlülükleri gerektirmekte olup, bu hususa çalışmamızın ikinci bölümünde detaylı olarak değinilecektir.

Bu nedenle, inşaat sözleşmelerinin inşaatın başlangıç ve bitiş sürelerinin tespit edilerek, inşaatın başlanıldığı yılda bitirilip bitirilemeyeceği durumuna göre, uygulanacak özel ya da genel vergilendirme rejimine uygun hareket etmeleri, taraflar açısından ileride karşılaşılabilecekleri vergi ve ceza riskleri bakımından önemlidir.

1.2.1.3.1. Başlanıldığı Yıl Bitirilecek İnşaatlar

İnşaat taahhüt işinin başlanıldığı takvim yılı içinde bitirilmesi durumunda, başlanıldığı yıl bitirilen inşaat taahhüt işi anlaşılmalıdır.

Başlanıldığı yıl bitirilecek inşaat taahhüt işlerinde, özellik gösteren bir durum bulunmamakta olup, genel vergilendirme usulleri geçerlidir.

1.2.1.3.2. Gelecek Yıllara Sarkan (Yıllara Sari) İnşaatlar

İnşaat taahhüt işinin başlanıldığı takvim yılı içinde bitirilememesi, bir başka deyişle sonraki takip eden yıl ya da yıllarda bitirilmesi durumunda, yıllara sari inşaat işi anlaşılmalıdır.

Yıllara yaygın inşaat işinin özelliği, özel vergilendirme usullerine tabi tutulmasıdır. İnşaat taahhüt işinin, bir yıldan fazla sürmesi halinde, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44. maddelerinde işverene sorumluluklar getiren düzenlemeler nedeniyle, işin bitirme süresi belirleyici olmaktadır¹⁴.

İş sahibinin sözleşmeye dayalı olarak, işi zamanında müteahhide teslim etmesi, müteahhidinde öngörülen zamanda işe başlayarak, bitirmesi esastır. Yüklenicinin işe zamanında başlamaması ya da sözleşme hükümlerine uymaması nedeniyle işi geciktirmesi veya iş sahibine yüklenemeyecek bir sebeple ortaya çıkan gecikme yüzünden yüklenicinin işi belirlenen zamanda bitiremeyeceği açıkça anlaşılırsa, iş sahibi teslim için belirlenen günü beklemek zorunda kalmadan sözleşmeyi fesih edebilir.

¹³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Mad. 42-44, **Resmi Gazete**, Sayı 10700, 06 Ocak 1961.

¹⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

Yapım sırasında, inşaatın yüklenicisinin kusuru yüzünden ayıplı veya sözleşmeye aykırı olarak meydana getirileceği bariz bir şekilde görülüyorsa iş sahibini koruyucu düzenleme mevcuttur. Bu durumda iş sahibi bunu önlemek üzere vereceği veya verdireceği uygun bir süre içinde yükleniciye, aybın veya aykırılığın giderilmesi; aksi halde hasar ve masrafları kendisine ait olmak üzere, taahhüt işini bir üçüncü kişiye verileceği konusunda ihtarda bulunma hakkına sahiptir¹⁵.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesine göre; inşaat taahhüt işi, geçici veya kesin kabul işlemlerine tabi değilse, işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir. İnşaat taahhüt işinin geçici veya kesin kabul usulüne tabi olması durumunda ise, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir¹⁶.

İşin bitim tarihi, yıllara yaygın inşaat işinin vergilendirileceği dönemin belirlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

1.2.2. Özel İnşaatlar

İşin mülkiyetinin işi yapana ait olduğu inşaat faaliyetleridir. İş yapan müteahhit firmanın inşaat faaliyeti sonucu ortaya çıkan yeni binadan pay aldığı faaliyet türüdür.

Özel inşaatları yapılış biçimine göre; satma amacıyla yapılan inşaatlar ve satma amacı olmaksızın yapılan inşaatlar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür¹⁷.

Konut inşaatı ve teslimlerinin vergilendirilmesine yönelik yapmış olduğumuz bu çalışmada inşaatın, sahiplerinin ihtiyacına yönelik ya da ticari amaçlı olup olmaması vergilendirme açısından belirleyici özellik olduğundan, bu konuyu detaylı irdelemek gerekmektedir.

1.2.2.1. Satma Amacı Olmaksızın Yapılan İnşaatlar

Satma amacı olmaksızın yapılan konut inşaatları, genellikle gerçek kişilerin sahibi oldukları arsalar üzerine, ikamet amaçlı ya da kiraya vererek, kira geliri elde etme amacına yönelik olarak yapılmaktadır.

Kişiler böylelikle sahibi oldukları arsa ve arazileri değerlendirip, gelirlerini arttırarak, geleceğe yönelik yatırım yapmayı hedeflemektedirler.

Amaç her ne kadar böyle olmakla beraber, yapılan bu konutların ileriki tarihlerde ihtiyaca binaen satılması da mümkün olabilmektedir.

¹⁵ Türk Borçlar Kanunu, a.g.e.

¹⁶ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e

¹⁷ Kızılot, a.g.e, ,s. 59..

Bu durumda konutların süreklilik arz edecek şekilde satılması, vergilendirme rejimi bakımından önem arz etmektedir.

1.2.2.2. Konut Veya İşyeri Olarak Satmak İçin Yapılan İnşaatlar

Vergi mükellefi olmayan gerçek kişilerin sahibi oldukları ya da vergi mükellefi olan gerçek kişiler ve kurumların aktiflerinde bulunan arsaları değerlendirmeye yönelik olarak konut veya işyeri inşa ederek satmayı isteyebilirler.

Satma amacına yönelik olarak yapılan inşaatlar, süreklilik ve ticari amaca yönelik olmaları bakımından vergilendirmede belli usul ve esaslar içermektedir.

1.3. KENDİ ARSASI ÜZERİNE SATMA AMACI OLMASIZIN İNŞA EDİLEN KONUTLARIN TESLİMLERİ

1.3.1.Vergi Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilerin İnşa Ettikleri Konutları Teslimleri

Vergi mükellefi olmayan gerçek kişiler, sahibi oldukları arsalar üzerine; ikamet veya kiraya vermek maksadıyla konut inşa edebilirler. Bu inşaatlar müstakil tek bir konut olabileceği gibi, birden fazla konut inşaat içinde yer alabilir. Kişi böylelikle elinde bulundurduğu arsayı değerlendirip, konuta çevirerek kira geliri elde etmeyi amaçlar.

Yapım amacı ikamet veya kira geliri elde etmek olmasına rağmen, günün koşullarına göre bu konut ya da konutlar ilerleyen zamanlarda satılabilmektedir. Burada önemli olan, bu konutların başta her ne kadar ikamet ya da kira geliri elde etme amacına yönelik yapılsa da ilerleyen zamanlarda satışa konu edilmesi olup, bu durumda belli şartlar dâhilinde satanları bekleyen vergi düzenlemelerinin olduğu hususudur.

1.4. KENDİ ARSASI ÜZERİNE SATMA AMACIYLA KONUT İNŞAATI VE TESLİMLERİ

1.4.1.Gerçek Kişilerin Arsaları Üzerine Satma Amacıyla Konut İnşaatı Ve Teslimleri

Kişiler, sahibi buldukları arsaların üzerine inşaat yaparak meydana getirdikleri konut ya da işyerlerini satmayı düşünebilirler.

Arsa sahiplerinin bu inşaatı kendilerinin yapabileceği gibi; taahhüt şeklinde, kat karşılığı veya hasılat paylaşımı yöntemlerinden birine göre müteahhide yaptırmaları da mümkündür. Bu tür inşaatlarda bağımsız bölüm sayısı ihtiyacın

üzerinde olacağından ve bu nedenle ticari amaçlı olduğu açık olduğundan vergilendirilmesi de bu kriterlere göre değerlendirilmektedir.

1.4.2. Gerçek Kişilerin İşletmeye Kayıtlı Arsaları Üzerine Konut İnşaatı Ve Teslimleri

Vergi mükellefi olan gerçek kişiler de işletmelerine kayıtlı arsaları üzerine konut inşa ederek, satmayı ve gelir elde etmeyi amaçlayabilirler. Burada mükellefin faaliyet konusunun inşaat işinden farklı bir iş olmasının önemi bulunmamakta olup, inşaat işi ayrı bir faaliyet türü olarak işletme faaliyetleri arasındaki yerini alacaktır.

Bu şekilde inşa edilen konutlar, inşaat aşamasında ya da bitirildikten sonra satılmaktadır. Satış bedelinden elde edilen kazançlar işletme geliri olarak değerlendirilmektedir.

1.4.3. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Aktife Kayıtlı Arsaları Üzerine Konut İnşaatı Ve Teslimleri

Kurumlar vergisi mükellefi olan işletmeler, ortakların sermaye olarak konulan ya da ticari faaliyet çerçevesinde sonradan satın alınan arsalar üzerine konut inşa ederek satmayı amaçlayabilirler. Bu faaliyet kurumun ticari faaliyeti kapsamında değerlendirilmektedir.

1.5. KAT (ARSA PAYI) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ VE TESLİMLERİ

1.5.1. Kat (Arsa Payı) Karşılığı İnşaatın Tanımı

Kat karşılığı inşaatı; arsa karşılığında daire veya işyeri alınması şeklinde gerçekleşen ve kat karşılığı inşaat sözleşmesine bağlı olarak, arsa üzerine müteahhit tarafından inşa edilecek daire veya işyerinden bir kısmının müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine devredilmesi¹⁸ şeklinde tanımlamak mümkündür.

Kat karşılığı inşaat faaliyeti, müteahhitlerin bir taraftan artan konut talebine karşı arsa bedelinin yüksek oluşu nedeniyle arsanın satın alınmasında yeterli finansmandan çoğu zaman uzak olmaları ya da finansman kaynaklarını arsa yerine daha fazla konut üretme noktasında harcama isteklerinden cazip durumdadır. Diğer taraftan, arsa sahipleri içinse arsalarının mevcut durumdan daha iyi bir değere kavuşmasını sağlamak istemelerine rağmen, kendi ekonomik güçleri ile arsalarının üzerine yeni bina yapma imkânlarının olmayışından dolayı ya da profesyonel bir

¹⁸ Recep Selimoğlu, *İnşaat İşlemlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*, Marmara Bilgisayar, İstanbul, 2010, s. 52.

firmanın inşaat yapmasını arzu etmelerinden cazip olmaktadır. Böylelikle her iki taraf menfaat birliği içinde kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde bir araya gelmektedir¹⁹.

Kat karşılığı inşaat faaliyeti, bu özelliği ile müteahhidin daha fazla konutu daha az finansman ile yaparak kar elde etme amacını, arsa sahibinin ise konusunda uzman olan müteahhide nakit bir bedel ödemededen elindeki arsanın değerini arttırma amacını gerçekleştiren bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.5.2. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin İmzalanması

Kat karşılığı inşaat faaliyetinin daha iyi anlaşılabilmesi için süreçlerinin bilinmesinde fayda vardır. Bu faaliyet, arsa sahibi ile müteahhide amaçları doğrultusunda belli sorumluluklar yüklemektedir.

Arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan sözleşme ile başlayan süreçler aşağıda detaylı bir şekilde izah edilmektedir.

Kat karşılığı inşaat faaliyeti taraflar arasında yapılan sözleşmenin imzalanması ile başlar. Arsa sahipleri ile müteahhitlerin yaptıkları anlaşma çerçevesinde hazırladıkları sözleşmenin karşılıklı imzalanması ile arsa üzerinde inşaat yapma faaliyetinin ilk adımı atılmış olur²⁰.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesini “Yüklenicinin, iş sahibinin arsası üzerinde ve arsanın belli veya belirlenebilir payların mülkiyetine karşılık bağımsız bölümlerin bir bütünlük taşıy biçimde inşa edilmesini üstlendiği bir sözleşmedir”²¹ şeklinde tanımlamak mümkündür.

Yine bu sözleşmeyi “Arsa payı karşılığı kat yapım sözleşmesi ile bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (arsa sahibi) 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 edilen bir anlaşma yapılmaktadır”²² şeklinde tanımlayanlar da vardır.

Bu tanımlara göre; arsa sahibi nakit bir bedel ödemededen sahibi olduğu arsaya konut yaptırmakta ve yapılan konutların bir bölümü kendine kalmakla beraber, müteahhit de arsa bedeli ödemededen inşaat maliyetlerine katlanarak bunun karşılığında yaptığı inşaatın belli bir bölümü arsa sahibinden devir almaktadır.

Böylelikle arsa sahibi elindeki arsayı konuta dönüştürmek suretiyle değerini arttırmakta, müteahhit de arsa bedeli ödemededen inşaat maliyetleri karşılığı belli bir

¹⁹ Özgür Çatıkkaş-Cafer Şuekinci, *İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2013, s.5.

²⁰ Çatıkkaş, a.g.e, s.8.

²¹ Bilal Kartal, *Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmesi ve Özellikle Biçimi*, Yargıtay Dergisi, S. 1-2, 1983, s.31-32.

²² Cevdet Yavuz, *Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler*, 1.bs., Beta Yayınları, İstanbul 2000, s.312.

bağımsız bölüm hak ederek, bunların satılması karşılığı gelir elde etmeyi ve karını arttırmayı hedeflemektedir.

1.5.3. Kat Karşılığı İnşa Edilen Konutların Teslimleri

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerine göre yapılan konutların; inşaata başlanılmadan, inşaat aşamasında veya tamamlandıktan sonra satılması mümkün bulunmaktadır. Kişiler artık günümüzde daha proje aşamasında, maket üzerinden beğendikleri daireleri satın alabilmektedirler.

Kat karşılığı yapılan inşaatlardan elde edilen bağımsız bölümlerin arsa sahibine düşen payları arsa sahibi tarafından, müteahhide düşen payları ise müteahhit tarafından satılabilmektedir.

1.5.3.1. Arsa Sahibinin Hissesine Düşen Konutları Teslim Etmesi

Sözleşmeye dayanılarak yaptırılan konutlardan, arsa sahibinin hissesine düşen konutlar arsa sahibine teslim sonrasında arsa sahibi tarafından satılabileceği gibi, inşaat aşamasında arsa sahibi veya icazet vermesi ile müteahhit tarafından da satılması mümkün bulunmaktadır.

Arsa sahibinin hissesine düşen konutlardan, ister kendisi tarafından isterse müteahhit tarafından satılması durumunda alınacak satış bedeli arsa sahibinin geliri olmaktadır.

1.5.3.2. Müteahhidin Hissesine Düşen Konutları Teslim Etmesi

Müteahhit, yaptığı kat karşılığı inşaat sonucunda inşaat maliyeti ve giderlerine karşılık olarak arsa sahibinden alacağı bağımsız bölümleri, dilediği gibi satma hakkına sahiptir. Kendi payına düşen konutların satılması karşılığında alınacak bedel, müteahhidin gelirini teşkil etmektedir.

1.6. HASILAT (GELİR) PAYLAŞIMI YÖNTEMİNE GÖRE İNŞAAT VE TESLİMLERİ

1.6.1. Hasılat Paylaşımı Yönteminin Tanımı ve Uygulaması

Hasılat paylaşımı yöntemini, "Yüklenicinin bağımsız bölümler meydana getirme ve bunların satışını yapma borcuna karşılık, arsa sahibinin bu bağımsız bölümlerin satımına ilişkin yükleniciye temsil yetkisi verme ve bu satıştan elde

edilecek geliri yükleniciyle paylaşma borcu altına girdiği sözleşmedir”²³ şeklinde tanımlamak mümkündür.

Toplu Konut İdaresi (TOKİ) Başkanlığı Satış, Devir, İntikal, Kiraya Verme, Trampa, Sınırlı Ayni Hak Tesisi ve Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliğinin 4/1-ç hükmüne göre, “Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı” kavramına ilişkin “Gelirin, şartnamede tanımlanması kaydıyla, İdarenin maliki bulunduğu arazi ve/veya arsada, İdarenin uygun göreceği proje uyarınca, müteahhidin proje maliyetinin tamamının karşılayacağı inşaat veya inşaatların bölümlerinin satışından sağlanacak gelirin, sözleşmede belirlenen esaslara göre İdare ve müteahhit arasında paylaşılması”²⁴ olarak tanımlanmaktadır.

Söz konusu sistem sayesinde arsa sahibi inşaat maliyetinden, müteahhit ise arsa maliyetinden kurtulmak suretiyle, arsa sahibi arsasını konuta dönüştürüp satarak daha yüksek gelir elde etme, müteahhit ise satmak ve gelir elde etmek amacıyla ihtiyacı olan konutu üretme fırsatı yakalamış olmaktadır.

Bu sisteme göre inşa edilen bağımsız bölümler, tamamıyla satılarak hasılatın pay alma amacına yönelik olmaları nedeniyle, kat karşılığı inşaat işinden farklıdır. Üretilen konutlar müteahhit tarafından satılarak, elde edilen kazancın sözleşmede belirlenen oranlara göre paylaşılması esasına dayanmaktadır.

Hasılat paylaşımına dayalı inşaat sözleşmesi, Türkiye inşaat sektöründe son zamanlarda kullanılarak yaygın hale gelen bir sözleşme türüdür. Bu yöntemin en belirgin özelliği, arsa sahibinin arsasını ve müteahhidin de inşaat tecrübesini birleştirerek meydana getirdikleri konutları satarak en yüksek geliri elde etmeye yönelik menfaat birliği içinde hareket etmeleridir.

Türkiye’de özellikle son zamanlarda yaygınlaşan toplu konut projeleri başta olmak üzere, birçok müteahhit ve arsa sahipleri tarafından benimsenen model, arsa sahibi ve müteahhidin konut üretme noktasında karşılaşılan finansman ihtiyacını gidermeye yönelik doğmuş ve hızla gelişmeye devam etmektedir.

1.6.2. Hasılat Paylaşımı Yönteminin Unsurları

Bir sözleşmenin esaslı unsurlarının belirlenmesinde dikkate alınacak ölçüt, sözleşme taraflarının yükledikleri asli edim borçlarıdır.

Gelir paylaşımına dayalı inşaat sözleşmesinin esaslı unsurlarını; arsa sahibinin arsasını müteahhidin kullanımına sunması, müteahhidin de sözleşmede belirlenen yapıyı inşa ederek bağımsız bölümleri üçüncü kişilere satıp, elde edilecek

²³ Emrehan İnal, *Sonuca Katımlı Sözleşme Kavramı ve Gelir Paylaşımli İnşaat Sözleşmesi*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011, s.149.

²⁴ TOKİ Yönetmeliği, Mad. 4, *Resmî Gazete*, Sayı 26157, 03 Mayıs 2006.

geliri, sözleşmede belirlenen oranlara uygun olarak arsa sahibiyle paylaşması olarak sıralayabiliriz.

1.6.3. Hasılat Paylaşımı Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği

Hasılat paylaşımı yöntemine göre yapılan sözleşmelerin hukuki niteliğinin belirlenmesi bu sözleşmeden kaynaklanan ihtilaflarda uygulanacak hukukun tespiti açısından önem taşımaktadır.

Hasılat payı karşılığı arsa teslimi, hukuki niteliği itibariyle satış akdi mahiyetindedir. Bildiğimiz anlamda nakit karşılığı arsa satışından durumundadır. Bu satış yöntemi, satış akdinin ayrıntılarından ibaret olup, bu yönüyle bedelin tespiti bakımından özellik gösterir. Hasılat payı karşılığı arsa satışında hasılatın paylaşılacak olması durumundan, arsa sahibi ile müteahhidin ortaklık ilişkisi içinde oldukları sonucunu vermemektedir²⁵.

Arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan hasılat paylaşımı sözleşmesi gereği; arsa sahibinin sözleşme konusu arsanın zilyetliğini müteahhide devretmesi ile başlayan ifa ödevi, müteahhidin inşaatı tamamlayıp, inşa edilen bağımsız bölümlerin satılması ve arsa sahibine elde edilen gelirden pay vermesi ile devam etmektedir.

Arsanın zamanında müteahhidin kullanımına sunulması, müteahhidin inşaatı belirlenen zamanda ve şartlarda tamamlaması, meydana gelen bağımsız bölümlerin tamamının belirlenen fiyatlara göre satılması, elde edilen kazancın yine öngörülen oranlara göre paylaşılması halinde sözleşme hükümleri tamamlanmış olmaktadır.

1.6.4. Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre İnşa Edilen Bölümlerin Satılması

Hasılat paylaşımı yöntemine göre yapılan inşaat sözleşmeleri gereği, inşa edilen bağımsız bölümlerin pazarlanması sorumluluğu müteahhide aittir. Arsa sahibi satış işlemlerinden sorumlu değildir. Ancak, satış bedellerinin sözleşmede belirlenen tutardan yapılıp yapılmadığını denetleyebilir.

1.6.4.1. Arsa Sahibi Yönünden Değerlendirme

Arsa sahibi, müteahhitte yapmış olduğu sözleşme gereği, arsayı müteahhidin zilyetliğine devretmesi ile sözleşmeden doğan tek sorumluluğunu yerine getirmiş olmaktadır. İnşa edilecek bağımsız bölümlerin satılması külfetinden sorumlu değildir.

²⁵ Vergi Tc. <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/Hasilat-Paylasimi-Sozlesmesi-Kapsaminda-Arsa-Satilmasi/a94d710f-1b95-4e8f-835a-5f46eb84da6f>, (Erişim 05.12.2015).

Arsa sahibinin bu sözleşmeye göre birinci amacı, arsasını değerlendirerek, arsa olarak satması karşılığında elde edeceği gelirden daha fazla bir geliri hedeflemiş olmasıdır.

Arsa sahibinin inşaat ve pazarlama sürecini de göz önüne alarak, ülkedeki ekonomik gelişmeler doğrultusunda ileride zarar etmemek için önlem alma gereği olabilir. Bu önlemi de, hedeflediği azami gelir olarak hesaplayıp, sözleşmede hasılat payı belirlenirken, ayrıca belirleyeceği “asgari bir tutardan az olmamak üzere” şeklinde şart ileri sürmesi beklenebilir.

1.6.4.2. Müteahhit Yönünden Değerlendirme

Sözleşmenin diğer tarafı olan müteahhit, inşaatı tamamlamakla sorumluluktan kurtulamaz. Yapılan sözleşme gereği belirlenen fiyatlar üzerinden bağımsız bölümleri satmak, elde edeceği gelirden de arsa sahibine nakit olarak pay vermekle sorumludur.

Bu işlemler açısından müteahhidi bazı riskler beklemektedir. Bunlardan en önemlisi, satış hasılatı üzerinden verilecek pay belirlenirken asgari bir bedel belirlemesinin yapılması durumudur. İşte bu durum, müteahhidi inşaat ve pazarlama sürecinde inşaat maliyetlerinin çok artması, gayrimenkul fiyatlarının düşmesi ve arsanın değerini yitirmesi gibi durumların ileride oluşması halinde müteahhidi zor duruma sokabilecektir.

Müteahhit açısından olumsuz sayılabilecek bu durumların gerçekleşmesi halinde, her ne kadar bağımsız bölümlerin satış bedeli üzerinden kararlaştırılan oranda arsa sahibine pay verilse de, verilecek pay bedelinin önceden belirlenen asgari tutardan az olması halinde, fark tutarlar müteahhit tarafından karşılanacağından işin zararla sonuçlanma ihtimali olabilmektedir.

1.7. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ VE GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARI (GYO) TARAFINDAN KONUT İNŞAATI VE TESLİMİ

1.7.1. Konut Yapı Kooperatiflerinin Konut Teslimleri

Genel anlamda kooperatifin tanımı, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nda; “*Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel*

*kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir*²⁶ şeklinde yapılmıştır.

Yapı Kooperatifleri ise, aynı Kanun'un 3. ve 4. maddelerinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde Bayındırlık ve İskân Bakanlığı'na (Taşra Teşkilatlarında Bayındırlık ve İskân Müdürlükleri'ne) verilen ana sözleşmelerinin onaylanması ve kuruluşlarına ilişkin izin verilmesi sonucunda, kooperatif merkezinin bulunduğu yerin ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi ile tüzel kişilik kazanmaktadır²⁷.

Kooperatifler Kanunu'na göre tüzel kişilik kazanan konut yapı kooperatifleri, kayıtlı üyelerinin daha ucuz Konut elde etmelerine yönelik ortak amaç doğrultusunda, arsa alımı, inşaatın yapılması ve elde edilen konutların üyelerine teslimi ile kuruluş amaçlarını gerçekleştirmektedir.

Yapı kooperatifleri sahibi oldukları arsalar üzerine inşaat işini; emanet usulüyle bizzat kendileri vasıtasıyla, taahhüt karşılığı konut ya da kat karşılığı inşaat şeklinde müteahhitlere yaptırımları mümkündür. Hasılat paylaşımı yöntemine göre inşaat yaptırımları, müteahhidin konutların satışını üstlenmeleri nedeniyle, üyelerin konut edinme amacı dışına çıktığından mümkün bulunmamaktadır.

Üyelerin, daha ucuz konut edinme amacı doğrultusunda kurulan konut yapı kooperatifleri, meydana getirdikleri konutları üyelerine teslim ederek kuruluştaki amaçlarını yerine getirmiş olurlar.

Konut yapı kooperatiflerinin üyeleri dışındaki kişilere konut teslimleri, ortak dışı işlem sayıldığından genel vergileme sistemine tabidir.

1.7.2. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının (GYO) Konut Teslimleri

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından düzenlenen gayrimenkul yatırım ortaklıklarının da sektör içinde önemli yeri bulunmaktadır. GYO'lar gayrimenkullere, gayrimenkul projelerine, gayrimenkule dayalı haklara ve sermaye piyasası araçlarına yatırım yapabilen, belirli projeleri inşa etmek veya bir gayrimenkule yatırım yapmak maksadıyla kurulan, gelirleri kurumlar vergisinden istisna edilmiş kurumlardır²⁸.

Konumuz açısından gayrimenkul yatırım ortaklıklarının en önemli özelliği; konut inşaatı sektöründe faaliyet gösterebilmelerinin yanında SPK mevzuatına göre,

²⁶ Kooperatifler Kanunu, Mad. 1, *Resmi Gazete*, Sayı 13195, 10 Mayıs 1969.

²⁷ Kooperatifler K., <https://kooperatiflerkanunu.wordpress.com/2012/09/08/kooperatif-nasil-kurulur-yapi-kooperatifi-nasil-kurulur-yapi-kooperatiflerinin-kurulusu-izin-verme-tescil-ve-ilan/> (Erişim 06.12.2015).

²⁸ SPK., <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=3&pid=0&submenuheader=-1>, (Erişim 06.12.2015).

inşaat yapım işlerini bizzat üstlenemeyecekleri, bu hususta işçi istihdam edemeyecekleri ve bu amaca yönelik makine parkı kuramayacak olmalarıdır.

Bu yasal düzenleme gereği gayrimenkul yatırım ortaklıkları, gayrimenkul projelerine ait inşaat işlerini kendileri bizzat yapamayacaklarından, taahhüt şeklinde veya kat karşılığı inşaat ya da hasılat paylaşım yöntemlerine göre yerine getirmeleri mümkün olmaktadır.



İKİNCİ BÖLÜM

KONUT İNŞAATI VE TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. TAAHHÜT ŞEKLİNDE YAPILAN KONUT İNŞAATI İŞİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1.1.Arsa Sahibinin (İşveren) Vergilendirilmesi

Taahhüt şeklinde konut yaptırma yöntemi, inşaat faaliyetleriyle bilfiil uğraşmak istemeyen arsa sahiplerinin başvurduğu yöntemlerden birisidir. Arsa sahibinin faaliyetin gerektirdiği bilgi, makine parkı, işçi gibi donanımlara sahip olmaması gibi nedenlerden dolayı bu yöntem kullanılmaktadır. Yaptırılacak inşaat işinin malzeme dâhil ya da hariç belirlenecek işçilik ücreti, inşaatın yaptırma bedeli olarak müteahhide arsa sahibi tarafından ödenmesi esasına dayanmaktadır.

Bu yöntemle yapılan inşaatların ve teslimlerinin vergilendirilmesinde, arsa sahibinin vergi mükellefi olup olmaması, arsanın işletme aktifinde olup olmaması, inşaatın başlanıldığı yılda bitirilip bitirilmemesi gibi hususlar vergilendirme açısından önem arz etmektedir.

2.1.1.1. Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olmaması Durumunda

Şahsi ihtiyaçları kapsamında bir defaya mahsus bina inşaatı yapanların vergi kanunları karşısındaki durumları oldukça önemlidir. Çünkü inşaatla başlanması için gerekli olan inşaat ruhsatına belediyeden müracaat sırasında faaliyet belgesi, vergi levhası ve yapı müteahhitliği taahhütnamesi sunma zorunluluğu bulunmaktadır²⁹. Bu durumda vergi mükellefiyeti olmayan arsa sahiplerinin inşaat ruhsatı alması, dolayısıyla inşaatla başlaması mümkün olmayacaktır. Yine belediyeye ilk başvuru sırasında müteahhit yetki belgesinin alınması zorunluluğu da bulunmaktadır.

Günümüz şartlarına göre arsa sahiplerinin, ellerinde bulundurdukları arsaları değerlendirmek ya da barınma ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla inşaat yaptırdıkları bir gerçektir. Bu noktada önemli olan, arsa sahibinin inşaat yaptırmadaki maksadının ne olduğunun ve yaptırılacak inşaatın kapasitesinin önemi büyüktür.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Ticari Kazancı düzenleyen 37.maddesinde "... gayrimenkul alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak

²⁹ Çatıkkaş, a.g.e, s.18-19.

uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç sayılmıştır...” şeklinde düzenleme bulunmaktadır³⁰. Buna göre bir faaliyetin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi için; kazanç sağlama ve faaliyetin devamlılığı unsurları gereklidir. Eğer inşaat zaruri ikamet amaçlı yaptırılan birkaç konuttan ibaret ise, ya da birden fazla konut olmakla birlikte, konutların satmak amacı dışında, kira gelirlerinden faydalanılması düşünüüyorsa ticari kazançtan bahsedilemeyeceği için arsa sahibinin vergi mükellefi olmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu konuda Gelir İdaresi'nin görüşü; kendi arsası üzerine kişinin kendi ihtiyaçlarına yönelik olarak yaptırdıkları inşaatlar nedeniyle vergi mükellefi olmalarına gerek bulunmadığı yönündedir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.10.2010 tarihli özelgesinde, “...şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmayan ve kazanç sağlama potansiyeline sahip olmayan özel mesken inşaatı faaliyetlerinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, bu faaliyette bulunanlar adına ticari kazanç mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır”³¹ denilmek suretiyle bu konudaki görüşünü ortaya koymuştur.

Bununla beraber 4708 sayılı Yapı Denetim Kanunu ve 12.11.2001 tarihli 555 sayılı genelgenin 9. maddesine göre yapı müteahhitliği üstlenilmesi durumunda; ticaret odası kaydı, vergi mükellefiyeti, yapı müteahhitliğinin üstlenildiğine dair noter tasdikli taahhütname verme şartları aranmaktadır³². Çevre ve Şehircilik Bakanlığı bu üç şartın da gerçekleşmesi durumunda yapı ruhsatı verilebileceğini öngörmektedir.

Ancak arsa sahibinin yaptırdığı konutları satma amacı var ise veya birden fazla inşaat işi yaparak süreklilik arz eden bir faaliyet söz konusu ise, arsa sahibinin vergi mükellefi olması gereklidir.

Arsa sahibinin yaptırdığı inşaatın ticari faaliyet kapsamında olmaması durumunda, taahhüt şeklinde yaptırdığı inşaat nedeniyle her hangi bir vergi yükümlülüğü bulunmamaktadır. Yaptırdığı inşaat faaliyeti dolayısıyla, inşaatın yıllara yaygın olup olmadığına bakılmaksızın müteahhide işçilik bedelini ödeyecek, karşılığında fatura alacaktır. Bunun haricinde her hangi bir tevkifat veya başka bir vergi sorumluluğu bulunmamaktadır.

Ancak taahhüt şeklinde yaptırılan bu bağımsız bölümlerin ileride satılması durumunda ise konu inşaat taahhüt kapsamında değil, satış kapsamında

³⁰ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e, Mad. 37.

³¹ Çatıkkaş, a.g.e., s.18-20.

³² Yapı Denetim Kanunu, **Resmî Gazete**, Sayı 24461, 13 Temmuz 2001.

değerlendirilmesi gerekeceğinden satış işleminin GVK' da yer alan "Değer Artış Kazancı"³³ bakımından değerlendirilmesi gerektiği hususu gözden kaçırılmamalıdır.

2.1.1.2.Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olması Durumunda

Arsa sahibinin vergi mükellefi olması durumunda, inşaat faaliyeti ticari faaliyet kapsamında değerlendirileceğinden genel vergilendirme sistemine tabi olacaktır.

Arsa sahibinin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması, inşaat işinin başlanıldığı yılda bitirilip bitirilmemesi gibi hususlar, vergilendirmeyi etkileyen unsurlar olacaktır.

2.1.1.2.1. Avans ve Hak Ediş Ödemelerinde Gelir/Kurumlar Vergisi Kesintisi

İnşaat taahhüt işini yaptıran arsa sahibi vergi mükellefleri, inşaat işinin başlanıldığı yılda bitirilemeyecek olması durumunda, bir başka ifadeyle inşaat için izleyen yıllara yayılması durumunda yapılacak avans ve hak ediş ödemelerinde gelir/kurumlar vergisi yönünden %3 oranında müteahhit adına gelir vergisi kesintisi³⁴ yaparak ödemek zorundadırlar. İnşaat işinin başlanıldığı yılda bitirilmesi öngörülüyorsa, bu kesintinin yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Arsa sahiplerinin taahhüt kapsamında yaptırdıkları inşaat işi nedeniyle, müteahhide yapacakları hakkediş ödemeleri üzerinden gelir/kurumlar vergisi kesinti yapıp yapmayacakları, inşaatın başlanıldığı yılda tamamlanıp tamamlanmayacağına bağlıdır.

Başlanıldığı yılda bitirilmesi öngörülen inşaat taahhüt işlerinde, arsa sahipleri tarafından müteahhitlere yapılacak her türlü ödemeler üzerinden gelir/kurumlar vergisi yönünden kesinti yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak inşaatın bitirilme süresi gelecek yıllara sarkması halinde, söz konusu inşaat işi özel vergileme rejimine tabi olacağından, yapılacak her türlü ödeme üzerinden gelir/kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Burada kesinti açısından dikkat edilmesi gereken husus, inşaatın bir yıl sürmesi değil, başlanıldığı yılda bitirilip bitirilmemesidir. İnşaat işine 01.07.2015 tarihinde başlanılıp, 01.03.2016 tarihinde bitirilmesi öngörülüyor ise, bu işin yapım süresi her ne kadar sekiz ay sürse de, inşaatın bitirilmesi izleyen yıla sarktığından dolayı, yıllara yaygın inşaat kapsamında değerlendirilerek, müteahhide yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması gerektiği gözden kaçırılmamalıdır.

³³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e., Mad. 80.

³⁴ BKK, Sayı 2009/14592, **Resmî Gazete**, Sayı 27130, 03 Şubat 2009.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3.³⁵ ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a³⁶ maddeleri uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi³⁷ kapsamına giren "Birden Fazla Yıllara Sirayet Eden İnşaat ve Taahhüt İşleri" dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden, istihkak sahiplerinin gelir/kurumlar vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dâhil) vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Fakat başlanıldığı yılda bitirilen inşaatlar sırasında yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmaz³⁸.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden sorumlularca vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmış olup bu oran 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %3 olarak tespit edilmiştir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde de anılan Kanunun 42 inci maddesi³⁹ kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmış olup, bu oran 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla⁴⁰ %3 olarak tespit edilmiştir.

2.1.1.2.2. Avans ve Hak Ediş Ödemelerinden Katma Değer Vergisi Kesintisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9/1. maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağını emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahip bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı, kanunda yapılan bu yetkilendirme ile çıkardığı tebliğler ile bu yöndeki uygulama, usul ve esasları belirlemektedir.

Nitekim en son çıkarılan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C-2.1.3.1/b) bölümünde ve takip eden bölümlerinde yapım işleri ile ilgili vergi kesintilerinin usul ve esasları, (I/C-2.1.3.1.) "Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" bölümünde tevkifat kapsamında olan kurum ve kuruluşlar

³⁵ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e., Mad.94.

³⁶ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Mad. 15., *Resmi Gazete*, Sayı 26205, 21 Haziran 2006.

³⁷ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e., Mad. 42.

³⁸ GİB. 22.02.2012 tarih ve 193/03-1 sayılı Özelgesi.

³⁹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e., Mad. 42, 94.

⁴⁰ BKK, Sayı 2009/14592, a.g.e.

belirlenmektedir. Yine tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) “Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri” başlığı altında yer alan “Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı” alt başlığı bölümünde; “*Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır*”⁴¹ şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Aynı bölümün “Kapsam” başlığı altında ise, “*tevkifat kapsamında olan teslim ve hizmetler sayılmıştır.*”

Sonuç olarak, inşaat taahhüt işlerinde KDV kesintisi yapılması esası belli şartlara bağlanmış olup, hizmet alanların KDV mükellefi olmaları halinde tevkifat yapacakları hüküm altına alınmıştır.

KDV kesintisi bakımından işin yıllara yaygın olup olmadığının bir önemi bulunmamakta olup, işverenin yukarıda belirtilen bölümde sayılan kurum ve kuruluş olması halinde birbirlerine yaptıkları taahhüt işleri hariç olmak üzere, inşaatın yıllara yaygın olup olmadığına bakılmaksızın her türlü inşaat ve taahhüt işlerinden KDV kesintisi yaparak bağlı buldukları vergi dairesine ödeme mecburiyeti bulunmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğine göre inşaat taahhüt işinin tevkifat kapsamında olması halinde; yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden kesinti yapmak zorundadır.

2.1.2. Müteahhidin Vergilendirilmesi

Müteahhit taahhüt karşılığı yaptığı inşaat işinden dolayı, aldığı hak edişlere karşı fatura düzenlemekte ve gelirini buna göre beyan etmektedir. Müteahhit açısından gelir ve giderin beyan edileceği dönem, inşaat taahhüt işinin yıllara yaygın olup olmaması durumuna göre özellik göstermektedir.

2.1.2.1. Gelir/Kurumlar Vergisi Yönünden

Başlanıldığı yılda bitirilen inşaat taahhüt işleri genel vergilendirme usullerine tabi olup, inşaat taahhüt işiyle ilgili gelir ve giderler ait oldukları döneme aynen yansıtılmaktadır.

⁴¹ KDV Genel Uygulama Tebliği, **Resmi Gazete**, Sayı 28983, 26 Haziran 2014.

İnşaat taahhüt işinin başlanıldığı yılda bitirilememesi, izleyen yıllara sarkması durumunda, gelir/kurumlar vergisi yönünden özel vergilendirme sistemine tabi olmaktadır.

İnşaat faaliyetinin yıllara yaygın olması durumunda, vergi yasalarımız, özel bir vergilendirme sistemi kabul etmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde yapılan bu düzenleme "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.*

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar"⁴² şeklindedir.

Yukarıdaki kanun maddesine göre inşaat taahhüt işinin özel vergilendirme sistemine dâhil olması için; yapım işinin inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olması ve taahhüt işinin yıllara yaygın olması gerekmektedir.

2.1.2.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergiyi doğuran olay, işin bitimi anıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinde, "*İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır*"⁴³ şeklinde düzenleme bulunmaktadır.

Hak edişlerin tahsil edilip edilmediğinin, gelirin beyan edilmesi bakımından bir önemi bulunmamaktadır⁴⁴.

Buna göre: yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin bitimi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi ise geçici kabul tutanağının işveren tarafından onaylandığı tarih, diğer hallerde ise işin fiilen bitirildiği tarih olacağından, vergiyi doğuran olay da bu tarihte gerçekleşecek olup, işin bitirildiği tarihi içine alan takvim yılının geliri olarak beyan edilmelidir.

⁴² 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e., Mad. 42.

⁴³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Mad. 44., a.g.e.

⁴⁴ Şenlik, a.g.e., s.49.

2.1.2.1.2. Kazancın Beyan Edileceği Vergilendirme Döneminin Tespiti

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde elde edilen kazançlar için tamamlandığı yılın kazancı sayılır ve vergilendirilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetini yapan işletmelerin şahıs işletmesi ve sermaye şirketi olmasına göre beyan şekli ve beyan verme süresi farklı olmaktadır.

Şahıs işletmeler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi hükümlerine göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin sonucu kar/zararı için bitim tarihinde tespit olunmakta ve işin bitim tarihini izleyen yılın Mart ayının yirmi beşinci günü sonuna kadar tamamı o yılın geliri olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmektedir⁴⁵.

Kurumlar vergisi mükellefleri ise, işin bitim tarihini içine alan hesap döneminin kapandığı dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına kadar kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan ederek, aynı ayın sonuna kadar vergilerini öderler.

2.1.2.1.3. Kesilen Gelir/Kurumlar Vergisinin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesi gereğince, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle, yapılan avans ve hak ediş ödemeleri üzerinden kesilen vergiler, işin bitimi neticesinde kazancın beyan edildiği gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ödenecek vergilen mahsup edilmektedir⁴⁶.

Beyanname üzerinden mahsup imkânı bulunmayan kesinti tutarları ise 252 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre mükellefin başka vergi borçlarına mahsup ya da belli usul ve esaslar dâhilinde mükellefe nakden iadesi mümkündür⁴⁷.

Böylelikle, müteahhitlere yapılan hak ediş ödemeleri sırasında müteahhitler adına yapılan kesintilerin, müteahhitlerin gelir/kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yapılan mukayese sonucunda ödenecek vergi çıkmaması durumunda, vergi alacağı doğmaktadır. Bu alacaklar, mükellefin talebi doğrultusunda belirlenen usul ve esaslara göre nakden ya da mahsuben vergi borçlarına mahsup yapılabilmektedir.

2.1.2.1.4. Geçici Vergide Özellik Gösteren Durum

Gelir Vergisi Kanunu'nda Geçici Vergi'yi düzenleyen Mükerrer 120. maddede, geçici vergi ödemesi gereken mükellefler sayılırken, parantez içi "42. Madde

⁴⁵ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Mad. 42., a.g.e.

⁴⁶ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Mük.Mad. 120, a.g.e, Kurumlar Vergisi Kanunu, Mad.34, a.g.e.

⁴⁷ GVK Genel Tebliği, Sayı 252, **Resmi Gazete**, Sayı 25425, 06 Nisan 2004.

kapsamına giren kazançlar hariç” şeklinde düzenleme yapıldığından dolayı, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinden dolayı geçici vergi ödenmeyeceği konusunda belirleme yapılmıştır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin 2. Fıkrasında kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin geçici vergi ödemesiyle ilgili olarak “*Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre*” ifadesine yer verildiğinden kurumlar vergisi mükellefleri de geçici vergi ödemeyeceklerdir⁴⁸.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden dolayı geçici vergi ödemeyecekleri olup, bu işlerin haricinde kazançları olması durumunda geçici vergi mükellefiyetleri olacağı ve diğer kazançlarından dolayı geçici vergi ödeyecekleri ancak, yıllara yaygın inşaat işinin kazancını beyan etmeyecekleridir. Sadece yıllara yaygın inşaat işi ya da işlerinin olması durumunda ise, geçici vergi mükellefiyetleri hiç açılmayacaktır.

2.1.2.2. Kesilen Katma Değer Vergisinin Durumu

İnşaat taahhüt işinin tevkifat kapsamında olan kurum ve kuruluşlara yapılması durumunda, hak ediş bedelleri üzerinden kesilecek faturalarda gösterilen katma değer vergisinin 2/10 kısmı ödemeyi yapanlar tarafından bağlı oldukları vergi dairesine ödemeleri gerekmekte olup, müteahhitler tarafından geriye kalan 8/10 KDV hesaplanan KDV olarak beyannamelerinde gösterilecektir. Dolayısıyla faturada yer alan KDV'nin tamamı beyan edilmiş olacaktır.

Müteahhitlerin, KDV beyannamelerinde gösterdikleri hakediş ödemelerine ilişkin vergilerin bir kısmının işveren tarafından kendilerine ödenmek yerine kesinti yapmak suretiyle bağlı buldukları vergi dairelerine ödedikleri kısımlarla sınırlı olmak üzere, KDV Genel Uygulama Tebliğinin “Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi” başlıklı (I-C/2.1.5.) bölümünde yapılan belirlemelere göre, nakden veya mahsuben iade hakları bulunmaktadır⁴⁹.

İnşaat taahhüt işini yaptırmanın aynı zamanda KDV mükellefiyetinin bulunması durumunda, faturada gösterilen KDV' nin bir kısmını tevkif yoluyla vergi dairesine, kalan kısmını da müteahhide ödediği için tamamını faturanın ait olduğu döneme ait KDV beyannamesinde indirim⁵⁰ konusu yapabilecektir.

⁴⁸ Kurumlar Vergisi Kanunu, Mad.32, a.g.e.

⁴⁹ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.e.

⁵⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu, Mad. 29., a.g.e.

2.2. KENDİ ARSASI ÜZERİNE İNŞA EDİLEN ÖZEL KONUTLARIN TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.2.1. Gelir Vergisi Yönünden

Kendi arsası üzerine bir defaya mahsus olmak üzere inşa edilen konutların satılması durumunda vergilendirme açısından durumun, ticari kazanç veya değer artış kazancı yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kendi arsaları üzerine bir defaya mahsus olmak üzere inşa edilen konutların satılması durumunda gelir vergisi yönünden vergilendirme;

- Şahsi ihtiyaç kapsamı içinde kalması ve sadece konut inşaatı olması durumunda, vergi mükellefiyetine yer olmadığı,
- Yapılan inşaatın ticari amaç taşıması, konutların kullanım amacı dışında süreklilik arz edecek şekilde satılması durumunda, ticari kazanç kapsamında vergilendirileceği,
- Yapılan inşaatın ticari amaç dışında, belirli bir süre içerisinde satılması halinde elde edilen kazancın değer artış kazancı yönünden vergilendirilmesi gerektiği, usullerinden biri şeklinde olacaktır.

Kendi arsası üzerine; apartman inşa ederek kat veya dükkân halinde satma amacı gütmeyenler, başka bir deyimle kendi gereksinimi için inşaat yapanlar farklı bir vergi uygulamasına tabi tutulmamaktadır⁵¹.

Kişilerin kendi arsaları üzerine satma amacı olmaksızın, kendi ihtiyaçlarını karşılamak yada birden fazla konut inşa etmelerine karşın, konutların kira gelirlerinden faydalanmak niyetinde iseler yapılan inşaat vergilendirilmeyecek, ancak kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı yönünden vergilendirilmesi gerekecektir.

Kendi arsaları üzerine satma amacı olmaksızın inşaat yapanların genel anlamda vergilendirilmeyeceği ancak, bazı özellikli durumlar nedeniyle vergi yükümlülüklerinin doğacağı, özellikle bu şekilde yapılan inşaatların satılması durumunda belli şartlar dâhilinde vergi mükellefiyetinin doğacağı bilinmelidir.

Buna göre arsa sahiplerinin arsaları üzerine yaptıkları inşaatlar nedeniyle sahibi olacakları konutları satmak amacıyla yapıyorlarsa, söz konusu satışlardan dolayı elde edilecek kazancın, değer artış kazancı ya da ticari kazanç yönünden vergilendirilmesi gerektiğinin bilincinde olmalarında fayda vardır.

Kazancın vergilendirilmesi aşamasında, her iki vergilendirme türünde vergi matrahının tespit yöntemi farklı bulunduğundan dolayı bu husus kendi menfaatleri

⁵¹ Kızılot a.g.e.,s.555.

açısından önem arz etmektedir. Özellikle kazancın süreklilik arz etmesi nedeniyle, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek olması durumunda, gelir vergisi yönünden maliyet ve giderlerin matrahtan indirilmesi, KDV yönünden de yine ödenen vergilerin indirim hakkının kullanılması bakımından dikkate alınması gereken önemli unsurlardır.

2.2.1.1. Değer Artış Kazancı Yönünden

Gayrimenkul teslimleri ile ilgili “*Değer Artış Kazancı*” tanımı Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 80/6. Maddesinde; “*İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır)*⁵²” şeklinde yapılmıştır.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında değer artış kazancı yönünden iktisap şekli önem taşımamaktadır. Bunun tek istisnası ivazsız (bedelsiz) iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılması halinde elde edilen kazancın değer artış kazancı sayılmaması durumudur. Bunun haricinde iktisap şekli ne olursa olsun mal ve hakların ticari faaliyete dayalı olmaksızın elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancıdır. Ticari faaliyete dayalı olarak yapılan bu türden işlemlerin ise ticari kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirileceği tabiidir.

Yine, Maliye İdaresi, ivazsız intikal eden arsaların iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde olduğu gibi satılması durumunda değer artış kazancının doğmayacağını, üzerine konut inşa edilerek, inşa edilen konutların beş yıl içinde satılması durumunda değer artış kazancı sayılacağı yönündeki önceki görüşünü 25.03.2011 tarihinde yayınladığı Gelir Vergisi Sirküleri’nde değiştirerek, bu durumda inşa edilen konutların satılması durumunda değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyeceği hususunda düzenleme yapmıştır⁵³.

2.2.1.1.1. İvazsız İntikal Eden Arsalar Üzerine İnşa Edilen Konutların Satışı

Gelir Vergisi Sirküsü’ nün yayımı tarihi olan 25.03.2011 öncesinde Maliye İdaresi; ivazsız intikal eden arsalar üzerine inşaat yapılmasının arsa mülkiyetinden konut mülkiyetine geçildiğinden dolayı gayrimenkulün vasfının değişmesinden bahisle, kat irtifakı veya kat mülkiyeti tarihinden itibaren beş yıl içinde satılması

⁵² Gelir Vergisi Kanunu, Mad. 70, 80., a.g.e.

⁵³ GİB, Gelir Vergisi Sirküleri, No:76, a.g.e.

durumunda konuyu değer artış kazancı yönünden vergilendirmekte ve konu vergi mahkemelerinde ihtilafa sebep olmaktadır.

Değer artış kazancı bakımından, Maliye İdaresi'nin 25.03.2011 tarihli 76 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinden önceki görüşü, ivazsız iktisap edilen arsa karşılığında alınan konut ve işyerinin yeni bir iktisap olması nedeniyle gelir vergisine tâbi tutulması gerektiği yönündeydi.

Bahsi geçen Sirkü' de; "Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir." denilmektedir.

Sözü edilen Sirkülerde yapılan açıklamalar ise arsa karşılığı edinilen bağımsız bölümlerin "yeni bir iktisap olduğu" görüşünü korumakla birlikte, arsanın ivazsız olarak iktisap edildiğinden bahisle değer artış kazancının bulunmadığı doğrultusundadır.

2.2.1.1.2. Değer Artışında Safi Kazancın Tespiti

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Safi Değer Artış Kazancı" başlıklı mükerrer 81. maddesinde "*Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur*⁵⁴" şeklinde safi değer artış kazancının nelerden oluştuğunu hüküm altına almıştır.

Değer artış kazancında vergilendirilecek kazançta "safi değer artışı" denilmektedir. Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından aşağıdaki indirimlerin düşülmesi suretiyle bulunmaktadır.

Mal ve hakların elden çıkarılması sonucunda elde edilen değer artış kazancından indirilebilecek giderler;

- Elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedeli,

⁵⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

- Elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının üzerinde kalan giderler ve ödenen vergi ve harçlar. Maliyet bedelinin tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine;

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek bedel esas alınması gerekmektedir. Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu'nca belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilmektedir.

2.2.1.1.3. Beş Yıllık Sürenin Hesabında İktisap Tarihi

Maliye İdaresi beş yıllık sürenin hesabına ilişkin belirlemeleri Gelir Vergisi Sirküleri'nde belirtmiştir. Buna göre;

“Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır.

Arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir.

Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.⁵⁵”

şeklinde konuya açıklık getirerek, belirsizlikleri gidermiş bulunmaktadır.

Buna göre 5 yıllık sürenin hesabında iktisap tarihi olarak şu şekilde değerlendirme yapılması gerekmektedir.

- Satın almada iktisap tarihi, tapuya tescil tarihidir,
- Kooperatif hisselerinde, tahsis tarihi iktisap tarihidir,
- Kat irtifakı alınan tapularda, sonradan kat mülkiyeti tapusu alınsa da kat irtifakı tapusunun alındığı tarihi iktisap tarihidir,
- İnşa edilen gayrimenkullerde, yapı kullanma belgesinin alındığı tarih iktisap tarihidir,

⁵⁵ GİB, Gelir Vergisi Sirküleri, a.g.e.

- Satış vaadi ile alınan gayrimenkullerde, satış vaadi sözleşmesinin yapıldığı tarih değil, tapuya tescil ettirildiği tarih iktisap tarihidir,
- Arsa karşılığı daire alımlarında, inşaatın tamamlanıp yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarih iktisap tarihidir, ancak dairenin yapı kullanma izin tarihinden önce fiili kullanıma başlanması durumunda, fiili kullanıma başlanıldığı tarih iktisap tarihidir,
- Cebri (zorla) icra ve şüyuun izalesiyle (ortaklığın kaldırılmasında) satın almada tapuya tescilden önce resmi işlemlerin tamamlanmasıyla iktisap gerçekleşecektir,
- Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ile teslim alınarak kullanılmaya başlanılan gayrimenkulün iktisap tarihi, tapuya tescil edildiği tarih değil, taşınmazın tasarruf hakkının tapuya tescil edilmeden önce, mükellefe bırakıldığı tarihtir⁵⁶,
- Cins tahsisi yapılan gayrimenkuller ile kat karşılığı müteahhit veya konut yapı kooperatiflerinden alınan gayrimenkullerin satılması durumunda, iktisap tarihi; Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün Genelgesinde⁵⁷, cins değişikliği (cins tahsisi), bir taşınmaz malın cinsinin yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale, bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır. Bu gibi durumlarda iktisap tarihi olarak, cins tahsisinin yapıldığı tarih esas alınacaktır.

Bu durumda, arsalar üzerine yapılan konutların teslimlerinde, 5 yıllık sürenin hesabında iktisap tarihi olarak arsanın satın alındığı tarih değil, işin özelliğine göre arsa vasfını değiştirerek, konut yapılmasıyla bu hususun tapuya tescil tarihinin esas alındığı görüldüğünden bu durum önem arz etmektedir.

2.2.1.1.4. Edinme (İktisap) Bedelinin Tespiti

Gelir Vergisi Kanunu' nunda "İktisap Bedeli" nin; elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edileceği, ancak endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının yüzde %10 veya üzerinde olmasının gerektiği⁵⁸ belirtilmektedir.

2.2.1.1.5. Elden Çıkarma

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/6. maddesine göre elden çıkarma; mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası,

⁵⁶ Kızılot, a.g.e.,s.450-452.

⁵⁷ Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü'nün 16.03.2010 tarih 2010/4-1697 No.lu Genelgesi.

⁵⁸ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Mükerrer Mad. 80., a.g.e.

kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği şeklinde belirlenmiştir.

2.2.1.1.6. İstisna Tutarı Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80. maddesinde; bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 01.01.2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 11.000,00 TL kısmı istisna olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. İstisna tutarı yıllar itibariyle ayrıca belirlendiğinden, satışın yapıldığı yıldaki tutarın istisna olarak alınması gerekmektedir⁵⁹.

2.2.1.1.7. Değer Artış Kazancının Beyanı

Değer artış kazançlarının beyan konusu edilip edilmeyeceği, elde edilen iradın istisna haddinin altında kalıp kalmadığına bağlıdır. İstisna haddini aşan tutarda gelir elde edilmesi halinde yıllık beyanname verilmesi gerekir.

Elde edilen değer artış kazancının safi miktarı, açıklanan istisna sınırını aşması durumunda, elde edilen gelir satışın yapıldığı yılı takip eden yılın Mart ayının 1. gününden 25. günü akşamına kadar Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilecektir. Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere 2 eşit taksitte ödenecektir.

2.2.1.1.8. Değer Artış Kazancında Yargı'nın Görüşü

Kişilerin satma amacı olmaksızın kendi arsaları üzerine yaptığı konut ve işyerlerini ilerleyen zamanlarda süreklilik arz etmediği halde satmaları durumunda, Maliye İdaresi'nin bu satış işlemini değer artış kazancı yönünden vergilendirmesinin, yargı yönünde de farklı kararlar verilmesi sonucunu doğurduğu görülmüştür. Bu konuya ilişkin lehte ve aleyhte verilen yargı kararları bulunmaktadır.

İvazsız iktisap edilen arsa karşılığında edinilen bağımsız bölüm satışının gelir vergisine tâbi olduğu yönündeki Danıştay Kararlarından bazıları şu şekildedir:

“Davacının ivazsız iktisap ettiği arsanın belli bir payının mülkiyetini müteahhide devretmesi karşılığında aldığı daire ve dükkânlar, 1986 yılında verasetten intikal eden arsadan başka ve yeni bir edinimdir. Böyle bir ivaz karşılığında edinilen bağımsız bölümlerin kat irtifakı kurularak, dört yıl içinde ticari

⁵⁹ GVK Genel Tebliği, Sıra No 290, *Resmî Gazete*, Sayı 29573, 25 Aralık 2015.

amaç olmaksızın elden çıkarılmış olması nedeniyle sağlanan gelirin değer artış kazancı olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşullar gerçekleşmiştir⁶⁰.

“Veraset yoluyla intikal eden arsaların daire karşılığında müteahhide verilmesi ve alınan dairelerin dört yıl içinde satılmasından elde edilen kazanç, sair kazançtır⁶¹.”

Ancak Maliye İdaresi, Gelir Vergisi Sirküleri ile, “Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir”⁶² şeklindeki görüşü ile bu uygulamasından vaz geçmiştir.

Yine konuya ilişkin bir Danıştay Kararı'nda; “Davacının, 22.4.2002 tarihinde bir arsa satın aldığı, daha sonra arsa üzerinde mesken inşaatına başladığı ve inşaatı 29.7.2002 tarihinde tamamlayarak 6.1.2003 tarihinde sattığı anlaşılmaktadır. Mahkemece, 193 sayılı GVK' nın mükerrer 80/6. maddesi uyarınca değer artış kazancından söz edilebilmesi için aynı vasıftaki taşınmazın Kanunda belirtilen sürede satılması gerektiği, davacı tarafından arsa olarak iktisap edilen taşınmazın üzerine bina inşa edilerek satışının yapıldığı, dolayısıyla taşınmazın vasfının değiştiği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiş ise de değer artış kazancına konu edilen taşınmazın vasfı değişmiş olmakla beraber, anılan maddede gayrimenkulün 4 yıllık süre içerisinde satılması koşulundan başka bir şarta yer verilmemiş olup, üzerinde yapılan meskenle birlikte değeri daha da artan arsanın iktisap edildiği tarihten itibaren 4 yıl içinde üzerindeki meskenle birlikte satıldığının ve safi kazanç elde edildiğinin tespit edilmesi halinde değer artış kazancı elde edildiğinin kabulü gerekmektedir”⁶³ denilmektedir.

Arsa üzerine inşa edilen konutların 5 yıl içinde satılması durumunda kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesinin yasaya uygun olduğu yönünde kararlar da bulunmaktadır.

Bu durumda söz konusu kazancın değer artış kazancı olmadığı ve dolayısıyla gelir vergisi de doğmadığı yönündeki Danıştay Kararları' ndan şu iki örneği verebiliriz:

⁶⁰ Danıştay 3. D.'nin, 01.10.2003 tarih ve E. 2001/1398, K. 2004/4493 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr). (Erişim 06.12.2015).

⁶¹ Danıştay 4. D.'nin, 09.12.1987 tarih ve E. 1986/5461, K. 1987/3468 sayılı Kararı (Şükrü KIZILLOT, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 11. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 402).

⁶² Gelir Vergisi Sirküleri, Sayı 76, a.g.e.

⁶³ Danıştay 4. Dairesi'nin E.2005/2259, K.2006/1893 sayı ve 12.10.2006 tarihli kararı (www.danistay.gov.tr). (Erişim 05.12.2015).

Kararın birinde, “Verasetten intikal eden ve nev’i değiştiren arsanın, müteahhide kat karşılığı verilmesi sonucu elde edilen dairelerin satışı nedeniyle elde edilen kazanç, değer artışı olarak vergiye tâbi tutulamaz”⁶⁴ denilirken, diğerinde “İhtilaf konusu arsa, verasetten intikal yoluyla ivazsız olarak elde edildiği ve bu yolla elde edilen mal ve haklar değer artışı kazancı kapsamı dışında tutulduğu için; verasetten intikal eden ve nev’i değiştiren arsanın satışı nedeniyle elde edilen kazancın, değer artışı olarak vergiye tâbi tutulması mümkün değildir”⁶⁵ denilmektedir.

Hatta Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun bir Kararı; “arsanın satın alınarak (ivazsız iktisap olmasa da) kat edinme karşılığında müteahhide verilmesi durumunda dahi; inşa edilen binada kat sahibi olunması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, dairelerin satışından elde edilen kazanç değer artış kazancı değildir”⁶⁶ şeklinde dir.

Göröldüğü üzere; Maliye İdaresi’nin gerek ivazlı gerekse ivazsız intikal eden arsalar üzerine yapılan inşaatlardan elde edilen konutların satışının değer artış kazancı yönünden vergilendirmesi uygulaması, yargı nezdinde de farklı görüşlere neden olduğundan sorun olma özelliğini devam ettirmektedir.

Danıştay’ın aksi yönde kararları bulunsa da; miras kalan veya bağışlanan arsa karşılığında edinilen bağımsız bölümlerin satışının değer artış kazancına tâbi olmadığı doğrultusundaki kararları çoğunlukta ve daha yeni tarihlidir.

2.2.1.2. Ticari Kazanç Yönünden

Arsa karşılığı edinilen konut veya işyeri satışında GVK’nın 37. maddesine göre ticari kazanç nitelendirmesi yapılıyorsa; aynı Kanun’un mükerrer 80. maddesine göre değer artış kazancının var olup olmadığının, satışın iktisap tarihinden ne kadar sonra yapıldığının bir anlam ifade etmediğini öncelikle belirtmek gerekmektedir⁶⁷.

Gelir Vergisi Kanununda satın alınan veya inşa edilen gayrimenkullerin satışından elde edilen kazancın vergilendirilmesi, iki açıdan değerlendirilmektedir. Devamlılık unsuru bulunmayan alım satımlarda, elde edilen kazanç, diğer kazanç ve irat grubuna dâhil bir gelir unsuru sayılırken, vergileme satışın iktisap tarihinden itibaren belli bir süre içinde yapılması şartına bağlanmaktadır.

⁶⁴Danıřtay 4. D.’nin, 30.06.2004 tarih ve E. 2004/310, K. 2004/1618 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr). (Erişim 05.11.2015)

⁶⁵Danıřtay 4. D.’nin, 21.04.2004 tarih ve E. 2003/1483, K. 2004/867 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr). (Erişim 05.11.2015).

⁶⁶ Danıştay VDDK’nın, 25.06.2004 tarih ve E. 2004/51, K. 2004/80 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr).(Erişim 05.11.2015)

⁶⁷ Burak Arslanpınar, **Miras Kalan veya Bağışlanan Arsa Karşılığında Edinilen Konut ve İşyeri Satışında Gelir Vergisi**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 224, Ağustos 2011, s.258-263.

Gayrimenkul alım, satım ve inşa işleri ile devamlı uğraşılmasından doğan kazanç ticari kazançtır. Gayrimenkul alım satımı, şekli ve maddi şartları kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, alım satım işinin ticari faaliyet sayılacağı açıktır.

Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen ölçü işlem sayısı (muameledeki çokluk)'dur.

Muameledeki çokluktan ne anlaşılması gerektiği konusunda Maliye İdaresi genel olarak işlem sayısına dikkate almaktadır. Aynı yılda birden fazla veya üst üste birden fazla yıl satış yapılması çokluk olarak kabul edilmektedir.

Muamelenin birden fazla oluşu şeklinde belirlenen objektif ölçü, ilgilinin amaç ve niyeti ile her zaman bağdaşmayabilir. Aslında, ister arızı, ister devamlı şekilde yapılsın gayrimenkul alım satımındaki esas amaç kazanç sağlamaktır. Ancak birden fazla gayrimenkul, kazanç gayesi olmadan da alınıp satılabilir. Gayrimenkulün şahsi ihtiyaç veya servetin korunması amacı ile alınmasında, amaç satıştan gelir sağlamak değildir.

Şahsi kullanma ve servetin korunması durumunun bulunmadığı hallerde, gayrimenkul tekrar satılarak kazanç sağlamak gayesi ile iktisap edilmiş demektir. Bu takdirde, alış veya satıştaki çokluk, faaliyetin ticari sayılması için yeterlidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir özeldesinde "*Ticari bir organizasyon olmaksızın yapılan satışların (bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması) hangi amaçla yapıldığı önem arz etmektedir. Satış işlemlerinin şahsi ihtiyaç kapsamı ve sınırlarını aşacak şekilde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması durumunda, bu faaliyetin ticari olarak değerlendirilmesi ve vergilemenin de ticari kazanç hükümlerine göre yapılması gerekmektedir*"⁶⁸ denilmektedir.

Danıştay kararları ise her somut olaya göre farklılık gösterebilmekle beraber, alış ve satıştaki devamlılık ile birlikte sübjektif ölçü olan kazanç sağlama amacının varlığı halinde ticari kazancın bulunduğu doğrultusundadır.

Özellikle kazancın süreklilik arz etmesi nedeniyle, arsa sahibinin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek olması durumunda, gelir vergisi yönünden maliyet ve giderlerin vergi matrahından indirilmesi, KDV yönünden de yine ödenen vergilerin indirim ve belli şartlarda iadesi hakkının kullanılması bakımından vergi mükellefiyetinin inşaat aşamasında yapılmasında arsa sahibinin avantajları bulunmaktadır.

⁶⁸ GİB. 08.02.2005 tarih ve 5905 sayılı özeldesini.

Ayrıca, Maliye İdaresi ve vergi denetimi sonrasında konut satışlarının süreklilik arz ettiğinin tespiti sonucunda, resen yapılan mükellefiyet üzerine vergi tarhi, ceza kesilmesi ve gecikme faizi uygulanması kaçınılmaz hale gelecektir.

2.2.1.3. İnşaatta Çalıştırılan İşçilerin Vergilendirilmesi Yönünden

Özel inşaat sahiplerinin kendi ihtiyaçlarına yönelik yaptıkları inşaatlar nedeniyle vergi mükellefi olmadıklarından dolayı, yanında çalıştırdıkları işçilere ödeyecekleri ücretler üzerinden vergi kesintisi yapmaları gerekmemektedir.

Ancak bu durumda çalışan ücretlilerin vergilendirilmesine yönelik özel bir düzenleme olup, Gelir Vergisi Kanunu'nda özel inşaat sahiplerinin çalıştırdıkları inşaat işçilerine ödedikleri ücretlerin, 01.01.1999 tarihine kadar götürü olarak 01.01.1999 tarihinden itibaren "diğer ücret" olarak vergilendirileceği öngörülmüştür. Gelir Vergisi Kanunu'nun 64/3 maddesinde 4444 sayılı Kanun'la 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişikliğe göre, özel inşaat sahiplerinin ücret karşılığında çalıştırdıkları, inşaat işçilerinin, yıllık ücretleri vergiye tabi tutulurken; asgari ücretlinin bir yıllık brüt ücret tutarının, yüzde 25'i, vergi matrahı olarak esas alınmaktadır⁶⁹.

Özel inşaat sahiplerinin yanında çalıştırdıkları işçilere ödediği ücret yönünden, diğer ücretli olarak vergi ödeyip ödemediklerini kontrol etme, ödedikleri durumlarda sorumlu oldukları hususunu bilmeleri gerekmektedir.

İnşaat işinin ticari kazanç kapsamında yapılması durumunda ise; vergi mükellefi olan arsa sahibi Gelir Vergisi Kanunu'na göre sorumluluk esas gereği ödediği ücretlerden gelir vergisi keserek bağlı bulunduğu vergi dairesine ödeme mükellefiyeti bulunmaktadır.

2.2.2. Katma Değer Vergisi Yönünden

Arsa sahiplerinin kendi arsaları üzerine satma amacı olmaksızın kendi ihtiyaçlarına yönelik yapmış oldukları inşaatlarda vergi mükellefiyetini gerektirir bir durum olmadığından, KDV yönünden de mükellefiyet tesis edilmeyecektir.

İnşa edilen konutların 5 yıl içinde satılması durumunda ise, kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilecek ancak, işlem süreklilik arz etmediğinden dolayı KDV yönünden mükellefiyeti gerektirmeyecektir.

Ancak, adına kayıtlı arsa üzerine ... adet mesken ve adet iş yerinden oluşan özel inşaat yaptırmak isteyen, müteahhitlik olarak da ticari bir faaliyeti bulunmayan kişinin söz konusu inşaatla ilişkin adına KDV mükellefiyeti tesis edilip

⁶⁹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Mad. 64, a.g.e.

edilmeyeceği yönündeki özelge talebine, Adana Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede;

“ ...Şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşan mesken veya şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmamakla birlikte işyeri ya da mesken ve dükkân ünitelerinden oluşan inşaatın yapılması durumunda, ticari bir organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça ortaya çıkması nedeniyle bu faaliyetin de ticari sayılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1. Maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde teslim ve hizmetlerin vergiye tabi tutulacağı, 1. Maddenin ikinci fıkrasında ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu'nun hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre; adınıza kayıtlı arsa üzerine tarafınızca inşa edilecek gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsamı sınırını aştığı ve aynı zamanda işyeri inşaatı faaliyetinde de bulunduğu anlaşıldığından, bu faaliyetinizin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi ve genel esaslar çerçevesinde KDV mükellefiyetinizin tesis edilmesi gerekmektedir⁷⁰ denilmek suretiyle uygulamaya yeni bir boyut getirmiştir.

Arsa sahiplerinin satma amacı olmaksızın kendi arsaları üzerine inşa ettiği konutları, süreklilik arz edecek şekilde satmaları durumunda, kazancın ticari kazanç olarak vergilendirileceği esastır.

Ticari kazancın varlığı durumunda ise, mükellefin gelir vergisi mükellefiyetinin yanında ayrıca Katma Değer Vergisi yönünden de mükellefiyeti doğmaktadır. Bu durumda, satışı yapılan konutların genel uygulamalar çerçevesinde KDV uygulanarak teslim edilmesi, tahsil edilecek KDV'lerin de bağlı olunan vergi idaresine ödenmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre genel olarak; konut teslimlerinde net alan durumuna göre farklı KDV oranı uygulanmaktadır. Net alanın 150 metrekareye kadar olan konutlarda %1, 150 metrekareden büyük konutlarda da ve işyeri teslimlerinde ise net alana bakılmaksızın genel oran %18 uygulanmaktadır.

Büyükşehir belediyeleri yetki alanında kalan konutlar için farklı KDV oranı uygulama kriterleri belirlenmiş olup, ilerleyen bölümlerde ayrıca değinilecektir.

⁷⁰GİB. Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 09.04.2014 tarih 84412373-130(1/1.-2013/3705)-23 sayılı Özelgesi.

2.3. YAP-SAT (ÖZEL) İNŞAAT FAALİYETLERİ VE KONUT TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.3.1. Yap-Sat (Özel) İnşaatların Tanımı

Yapılış amacı ne olursa olsun (satmak, kiraya vermek, kullanmak vs.) genel olarak kendi nam ve hesabına yapılan inşaatlar özel inşaat olarak nitelendirilir. Kendi nam ve hesabına yapılan bu tür inşaatlar, genellikle satmak maksadıyla yapılmakta ve satışa konu edilmektedir.

İşletmeler, aktiflerinde yer alan arazi ve arsaları üzerinde satmak amacıyla bağımsız bölüm inşa etmek üzere bina inşaatı faaliyetinde bulunabilirler. Satmak amacıyla yapılan inşaatlar, uygulamada “Yap-Sat” şeklinde ifade edilmektedir⁷¹.

2.3.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden

Özel inşaatlarda genel vergilendirme rejimi, inşaatın tamamlanıp tamamlanmadığına bakılmaksızın her yıla ait faaliyet sonuçlarının, takvim yılı sonunda yıllık beyanname ile beyan edilmesi esasına dayanmaktadır. Başka bir deyişle özel inşaat işletmeleri her yıl verecekleri beyannamelerde o dönem yapılan satışlardan elde edilen gelirleri ile aynı dönemde gider ve satış maliyetlerini karşılaştırarak tespit edecekleri kar veya zarar şeklinde beyan etmeleri gerekmektedir.

Özel inşaat işlerinde gelirin ne zaman elde edildiği önemlidir. Gayrimenkul satışlarında satış işleminin tapu siciline tescil ettirilmesi, mülkiyetin ve hukuki tasarruf hakkının devrini gösterir. Ancak tapuda kayıtlı olmayan gayrimenkullerin ve iktisadi tasarruf hakkının devri tapuya tescil işleminden önce de gerçekleştiği düşünüldüğünde gelirin doğmasında gayrimenkulün tapuya tescil ettirilmesi mutlak bir kural olmadığı anlaşılmaktadır.

2.3.2.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Vergiyi Doğuran Olay

Yap-sat (özel) inşaatlarda vergiyi doğuran olay tasarruf hakkının devri ile gerçekleşmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde; “ *Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın, vukuu ve hukuki durumunun tekemmülü ile doğar*” denilmektedir.

Vergiyi doğuran olay bakımından esas olan iktisadi tasarrufun devri olup, bu hakkın alıcıya devredildiği anda satım akdinin özü olan teslim borcu yerine getirilmiş

⁷¹ Selimoğlu, a.g.e., s.48.

bulduğundan, alıcının semeni isteme hakkı doğmakta ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay da bu intikalle meydana gelmiş bulunmaktadır⁷².

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6/2. maddesinde, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır denilmek suretiyle, kurum kazancının nasıl tespit edileceğini belirlemiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Ticari Kazancı düzenleyen 37.maddesinde; "... gayrimenkul alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç sayılmıştır..." şeklinde düzenleme bulunmaktadır. Buna göre bir faaliyetin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi için; kazanç sağlama ve faaliyetin devamlılığı unsurları gereklidir.

Buna göre; inşaatı tamamlanan konutların maliyetleri oluşacağından, ticari teamüllere göre kar da dikkate alınarak, piyasa koşullarına göre konutlar müşterilere satılmaktadır. Konutun bitirilerek fiilen teslim edilmesi ve alıcının kullanmaya başlaması, tapudan alıcı adına tescil edilmesi durumlarında gelir ve kurumlar vergisi yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olacaktır. Vergi Usul Kanunu'na göre⁷³ vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihten itibaren 7 gün içinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin Danıştay'ın bir kararında; "*Yapı kullanma izin tarihinden önce satışı yapılan bağımsız bölüm teslimleri inşaatın tamamlanmasının ardından gerçekleşir. İnşaatın fiziken tamamlanmadığı en erken tarih yapı kullanma izninin verildiği tarih olduğundan, izinden önce yapılan satışların teslim tarihinin yapı kullanma izninin verildiği tarih olarak; izin sonrası yapılan satışların teslim tarihinin ise tapudaki satış tarihi esas alınarak belirlenmesi gerekir*"⁷⁴ denilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde bilanço esasına göre defter tutanların, 39. maddesinde de işletme hesabına göre defter tutan mükelleflerin ticari faaliyetleri sonucunda vergi matrahlarının nasıl tespit edileceği yönünde belirlemeler bulunmaktadır. Buna göre; vergi matrahının tespitinde, tahsil esasının değil tahakkuk esasının dikkate alınacağı, bu yönüme göre satış hasılatından yapılan giderlerin indirilmesi suretiyle vergi matrahının tespit edileceği anlaşılmaktadır.

⁷² Kızılot, a.g.e., s.419.

⁷³ Vergi Usul Kanunu, Mad. 231., Resmi Gazete, Sayı 10705, 10 Ocak 1961.

⁷⁴ Danıştay 3. D.'nin, 28.04.2011 tarih ve E.2010/681, K.2011/1422 sayılı Kararı. (www.danistay.gov.tr). (Erişim 05.11.2015)

2.3.2.2. İnşaat Tamamlanmadan Konutların Satılması

Konut teslimlerinde vergiyi doğuran olay; konutun tapuda alıcı adına tescil edilmesinde, ya da konutun fiilen alıcıya teslim edilerek kullanımına tahsis edilmesi halinde gerçekleşmektedir.

İnşaatı tamamlanmadan satılan konutlar ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği bir özalgede,⁷⁵ *Gelirin elde edilmesinde tahakkuk ilkesi, gelirin maliyet ve tutar itibariyle kesinleşmesi yani geliri doğuran işlemin eksiksiz tekâmül etmesi olup, ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esası benimsenerek gelirin maliyet ve tutar itibariyle kesinlik kazanması şartı aranmaktadır. Buna göre, şirketiniz tarafından yapılan dairelerin inşası tamamen bitirilmediği müddetçe inşaat maliyeti oluşturulamayacağından, inşaatın devamı sırasında yapılan satışlar karşılığında alınan tutarların avans olarak değerlendirilmesi ve söz konusu dairelerin teslim edildiği dönem kazancına dâhil edilmesi gerekmektedir. Ancak, dairelerin tamamlanması ile ilgili muvazaalı bir durumun tespit edilmesi durumunda, gerekli cezai işlemlerin uygulanacağı tabiidir*⁷⁵ denilmektedir.

Aynı özalgede KDV yönünden de; *“... Buna göre, gayrimenkul teslimlerinde mükellefiyetin devri, gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil edilmesi suretiyle gerçekleşmekle birlikte, tapuya alıcı adına tescilin yapılmasından önce gayrimenkulün alıcının fiili kullanımına sunulması (fiili olarak teslim edilmesi) ve alıcı tarafından malik gibi kullanılmaya başlanması halinde, KDV uygulaması bakımından vergiyi doğuran olay gayrimenkulün alıcının fiili kullanımına bırakılması anında meydana gelmektedir. Öte yandan, gayrimenkulün tesliminden önce fatura düzenlenmesi mümkün olup, fatura düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği tabiidir.”* şeklinde görüş verilmiş bulunmaktadır.

Aynı özalgelyi Kurumlar Vergisi ve KDV açısından değerlendirdiğimizde; inşaat bitmeden yapılan satışlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği, satış karşılığı alınan bedellerin avans niteliğinde olması münasebetiyle fatura düzenlenmesine gerek olmadığı, inşaatın tamamlanarak konutun tapuda alıcı adına tescil ettirilmesinde ya da tapudan önce müşteriye fiilen teslim edilerek kullanılmasına bırakılması durumunda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ve işlem tarihinden itibaren 7 gün içinde faturanın düzenlenmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Özelgenin KDV ile ilgili bölümünde gayrimenkulün tesliminden önce faturanın düzenlenmesi durumunda KDV yönünden vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği

⁷⁵ GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2014 tarih 11395140-105(229-2012/VUK-1).931 sayılı Özalgesi.

vurgulanmış ise de, inşaatın henüz tamamlanmadığı durumlarda da fatura düzenlenmiş ise vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anlaşılmaktadır.

2.3.2.3. Konutların Tamamının Aynı Yıl İçinde Satılması

İnşa edilen apartmanın daire, kat ve dükkânlarının tamamının aynı yıl içinde satılması durumunda kar veya zarar, toplam satış bedeli ile toplam maliyet karşılaştırılmak suretiyle hesaplanır.

2.3.2.4. Konutların Satışından Vazgeçilerek Kendi Adına Fatura Edilmesi

Satmak amacıyla inşa edilen konutların satılmasından vazgeçilerek, arsa sahibinin kendi adına fatura edilmesi ve mükellefiyetin sonlandırılması mümkündür.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir özelgesinde; *"Bu itibarla, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde satmak amacıyla yapmış olduğunuz gayrimenkulleri satmaktan vazgeçmeniz halinde, işletmenizin aktifinde yer alan gayrimenkullerin emsal bedelleri üzerinden kendi adınıza fatura düzenlemeniz suretiyle işletmeden çıkışını yapmanız ve KDV hesaplayıp beyan etmeniz gerekmekte olup, başkaca bir ticari faaliyetinizin olmaması halinde mükellefiyetinizin kapatılmasını bağlı bulunduğunuz vergi dairesi müdürlüğünden talep etmeniz suretiyle mükellefiyetinizi sona erdirmeniz mümkün bulunmaktadır"*⁷⁶ denilerek, konuya açıklık kazandırılmıştır.

Aynı özelgede ayrıca;

- Kendi adına fatura edilen konutların, iktisap (tapuya tescili veya fiilen teslim) tarihinden itibaren 5 yıl içinde bir defada aynı kişiye satılması (toplu elden çıkarılması) durumunda, gayrimenkullerin satışından elde edilen toplam bedele, ilgili yılda geçerli olan istisna tutarı bir kez uygulandıktan sonra bakiye kazancın, değer artış kazancı olarak vergilendirileceği,
- Ancak, dairelerin aynı kişiye farklı tarihlerde; farklı kişilere aynı tarihlerde; birbirini izleyen yıllarda; bir kısmının teslim alınarak takvim yılı içinde toplu olarak, diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içinde yine toplu olarak satılması ise, devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilen kazancın, ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği, belirtilmektedir.

Bu durumda satma amacına yönelik yapılan konutların hepsinin satılmadan ticari faaliyetin sonlandırılması durumunda ve daha sonradan ileriki tarihlerde

⁷⁶ GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.02.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-431 numaralı Özelge.

satılması durumunda nasıl hareket edileceği hususunda idarenin görüşü yansıtılmış bulunmaktadır.

2.3.2.5. Konutların Tamamının Aynı Yıl İçinde Satılmaması

İnşa edilen apartmanın kat, daire ve işyerlerinden birkaç yılda satılması halinde, satılan kısım ile ilgili kar veya zararın, satışın yapıldığı yılda hesaplanarak beyanı gerekmektedir.

Kazancın tespit ve beyanı için inşa edilen bağımsız bölümlerin tamamının satılması zorunlu değildir. Yıl içinde satılmayan bölümler, işletmede stok olarak maliyet bedelleri ile değerlendirilmek suretiyle hasıllata eklenir⁷⁷.

2.3.2.6. Konutların Vadeli Satılması

Vadeli satışlarda vergiyi doğuran olay, tapuda tescil işlemi ile değil, iktisadi tasarruf hakkının fiilen alıcıya devredilmesidir. Gayrimenkul inşa halindeyken ve bir miktar da peşin para alınmışsa; bu satış ve ferağ bedeline karşılık avans olarak alınan para dolayısıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmeyecektir. Bina veya daire alıcıya teslim edildikten sonra, tapuya tescil yapılmamış olsa bile vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olacaktır⁷⁸.

Yine teslim tarihinde satış bedelinin henüz tamamının tahsil edilmemiş ya da taksitli olması, vergilemede tahakkuk esası geçerli olduğundan vergiyi doğuran olayı etkilemeyecektir.

2.3.2.7. Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri;

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,
- Maliyet artı yöntemi,
- Yeniden satış fiyatı yöntemi,
- Diğer yöntemler olarak⁷⁹, belirlenip uygulamaya yön verilmiştir.

⁷⁷ Osman Kerem Engin, *Türk Vergi Sistemi Açısından İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi*, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2007, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), s.54.

⁷⁸ Kızılot, a.g.e., s.423.

⁷⁹ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Sayı 1, *Resmi Gazete*, Sayı 26205, 21 Haziran 2006.

Emsallere uygunluk ilkesinin tanımı, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak; " ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder" şeklindedir. Burada, emsallere uygun fiyat ya da bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında söz konusu bu fiyat ya da bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır⁸⁰.

Emsal bedelin hesaplanmasında işletme dışı emsal aramak zorunlu değildir. İşletme içi emsal de alınabilir. Örneğin, işleme konu (A) şirketinin ilişkili kişi tanımına girmeyen herhangi bir (B) şirketine yaptığı satışlar göz önüne alınarak emsal bedel bulunuyorsa işletme içi emsal bedel tayini söz konusudur.

İşletme dışı emsal bedel tayininde ise tamamen farklı bir (C) şirketi ile yine bu şirket ile ilişkisi bulunmayan (D) şirketi arasındaki satışlar dikkate alınmaktadır. Gerek işletme içi emsal bedel tayininde gerek işletme dışı emsal bedel tayininde, şirketlerden herhangi biri yurtdışında bulunabilir. Ülke dışı işlemlerin emsal bedel olarak dikkate alınmasına dair bir engel bulunmamaktadır.

2.3.2.8. Konutların Değerlemesi

Arsa üzerine yapılan inşaatlarda, arsa ya da belirli sayıda daire ve dükkânların arsa sahibine verilmesi karşılığında edinilmekte ya da inşaatı yapan tarafından "satın alma" yoluyla iktisap edilmektedir.

Kendi arsası veya başkasının arsası üzerine kat, daire ve dükkân karşılığı inşaat yapıp satanlarda, bina ve arsaların değerlendirilmesi farklı özellikler taşımaktadır.

Satın aldığı arsa üzerine inşaat yapanlar arsayı maliyet bedeli ile değerlemek suretiyle inşaat hesabına masraf kaydederler. İnşaat bittikten sonra arsa bedelini de içeren toplam inşaat maliyeti bulunur. Bulunan maliyet, müşterek kullanılan yerler de dikkate alınarak, dairelerin metrekare itibarıyla toplamına bölünür. Bulunan metrekare ile de dairelerin her biri ayrı ayrı değerlendirilir⁸¹.

⁸⁰ Onur Elele, Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler, [http://www. Vergi .tc /makaleDetay/SizdenGelenler/TRANSFER-FIYATLANDIRMASINDA-UYGULANACAK-YONTEMLER/c08b9ede-9a29-40c2-aa91-353bfd54c823](http://www.Vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/TRANSFER-FIYATLANDIRMASINDA-UYGULANACAK-YONTEMLER/c08b9ede-9a29-40c2-aa91-353bfd54c823), (Erişim 10.12.2015).

⁸¹ Kızılot, a.g.e., s.444-445.

2.3.2.9. Stokların Değerlemesi

Yap-sat inşaatlarda, kazancın saptanmasında özellik taşıyan önemli hususlardan birisi de satılamayan ve yılsonlarında stoklarda kalan, daire ve dükkânların ne şekilde değerlemeye tabi tutulacağı hususudur. Bu konuda değişik yöntemler mevcuttur.

Birinci yöntem; toplam inşaat maliyetinin, toplam inşaat alanına bölünmek suretiyle birim alana düşen maliyet bulunur, stokta kalan her bir daire ve dükkâna isabet eden alan ile birim maliyetin çarpılması sonucunda elde edilen tutar, stokta kalan dükkân veya dairelerin maliyet bedelidir.

İkinci yöntem; yapılan inşaatın bölümleri, katları, büyüklüğü, bulunduğu cephe gibi kriterler dikkate alınarak, her bir bölümün değerlendirilmesi ile bulunacak bedeldir. Bu durumda her bağımsız bölümün maliyet bedeli aynı olmasına rağmen, işletme için ederi farklı olabilmektedir. Teker teker her bölümün gayrisafi iradı, apartmanın genel gayrisafi iradına oranlanmak suretiyle, satış yapılmış dairelerin satış bedelleri de göz önüne alınarak, stoktaki bağımsız bölümlerin değeri tespit edilebilmektedir.

Üçüncü yöntem; benzeri dükkân ve dairelerden satılmış olanların satış bedelini veya bu bedele göre bulunmuş bir ölçüyü stokta kalan daire veya dükkânlara uygulanmaktır.

VUK' nun 269. Maddesinde iktisadi işletmelere dâhil gayrimenkullerin "maliyet bedelleri" ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

2.3.2.10. Konut Teslimlerinde Emsal Bedel Uygulaması

Gayrimenkul satışlarında, emsal bedelinin hangi usullere göre belirleneceği Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiş olup, bunlar sırası ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esas ve taktir esasıdır. Emsal bedelin saptanmasında bu sıralamaya uyulması, başka bir anlatımla, önce ortalama fiyat esasının uygulanması, bu usulün uygulanmaması halinde 2. sıradaki maliyet bedeli esasının göz önüne alınması eğer bu usul ile de emsal bedel saptanamıyorsa ancak o zaman takdir esasına başvurulması⁸² gerekecektir.

Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde de emsal bedel; "Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer," olarak tanımlanmıştır. Yine aynı maddede emsal bedelin sırasıyla,

- Ortalama fiyat esas,

⁸² Vergi Usul Kanunu, Mad. 267., a.g.e.

- Maliyet bedeli esası,
- Takdir esası,

olmak üzere üç yöntemden biriyle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde belirtilen üç yöntem sıra ile uygulanmalıdır. Yani emsal bedelin;

- Önce ilk sırada yer alan “Ortalama Fiyat Esası Yöntemine” göre,
- Bu yöntemle tespit edilemez ise, ikinci sırada yer alan “Maliyet Bedeli Esası”na göre,

- Bununla da tespit edilememesi halinde ise Vergi Usul kanununa göre teşekkül etmiş olan “Takdir Komisyonları” vasıtasıyla, tespit edilmesi gerekir.

Satılmak amacıyla inşa edilen binalarda oluşacak bağımsız bölümler çoğu zaman daha arşadan, temelden veya bina inşa halindeyken satılmaktadır. Bu durumda piyasa otomatik olarak kendi emsal bedelini ortaya çıkartmaktadır.

Bu şekilde satılan bağımsız bölümlerin emsal bedeli, kendi satış bedelleri olmaktadır. Satılmayanlar için ise, satılan bölümlerin değeri emsal bedel olacaktır. Bu sayede Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde belirtilen ilk yöntem yani “Ortalama Fiyat Esası” otomatik olarak devreye girecektir.

Ancak, söz konusu bölümün satış bedeli gerçek değerinin altında gösterilmesi ve bu durumun da tespiti halinde maliye idaresi ortaya çıkacak vergi kaybını belirlemek amacıyla, madde hükmünde yer alan diğer yöntemleri kullanarak gerçek emsal bedelinin tespiti yoluna gidecek ve bu yöntemlerle belirleyeceği emsal bedeli esas olarak vergi ziyalı cezalı vergi tarhiyatı yapacaktır.

Ancak, emsal bedelin nasıl tespit edileceği konusunda Maliye Bakanlığının görüşü henüz açıklık ve netlik kazanmamıştır. Özellikle KDV Sirküleri’nde yer alan “arsa payı dâhil emsal bedel” ifadesi⁸³, bu konudaki var olan tereddütleri artırmıştır. Üçüncü yöntem olan “Takdir esası” yönteminde, karşılıklı devredilecek arsa ve bağımsız bölümlerin emsal bedelinin tespiti için Vergi Usul Kanununa göre teşekkül etmiş olan yetkili takdir komisyonuna⁸⁴, vergi dairesi kanalı ile müracaat edilmektedir.

Yetkili takdir komisyonu ise, kanunun verdiği yetkiyi kullanıp, kendince yapacağı araştırma ve inceleme sonucunda emsal bedel tespit edip, bunu da bir karara bağlayacaktır. Verilen bu karardaki emsal bedel esas alınarak da fatura tanzim edilip, defter kayıtları düzenlenecektir.

⁸³ GİB. KDV Sirküleri, Sıra No 60, a.g.e.

⁸⁴ Vergi Usul Kanunu, Mükerrer Mad. 49, a.g.e.

2.3.2.11. Kurumların Aktifinde En Az İki Yıl Kalmış Konutların Satışında Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulanması

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurumların;

- En az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu,

- Bu istisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı,

- Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin gerektiği, bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı,

- İstisna edilen kazançtan 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba aktarılan veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı,

- Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hükmün uygulanacağı, bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihinin esas alınacağı,

- Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen sürelerin de dikkate alınacağı, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu⁸⁵ hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.6.2.2. İstisnanın uygulanmasına konu olacak iktisadi kıymetler" başlıklı bölümünün, "5.6.2.2.1" ayrımında; "*İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.*

Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde;

- *Arazi,*

⁸⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu, Mad. 5, a.g.e.

- *Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,*
- *Kat Mülkiyeti Kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler*

olarak⁸⁶ sayılmıştır.

Yine satışı yapılacak taşınmazlardan elde edilecek kazancın, bu istisna uygulamasına konu edilebilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanunu'nun 705'inci maddesi gereği kurum tüzel kişiliği adına tapuya tescil edilmiş olması şartı bulunmaktadır. Bu nedenle, kurum tüzel kişiliği adına tapuya tescili edilmemiş bir gayrimenkulün satışından doğan kazançta bu istisna uygulanması mümkün değildir.

Uygulamada cins tashihinin kurum tüzel kişiliği adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli gecikmeler olmaktadır. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde 2 yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesinin mümkün olabileceği söz konusu tebliğ hükümlerinde yer almaktadır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde hüküm altına alındığı şekilde; Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır⁸⁷ denilmek suretiyle yorum müessesesinin kapsamı izah edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendinin gerekçesinde; söz konusu istisnanın amacının; kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi olduğu⁸⁸ ifade edilmiştir.

Dolayısıyla, istisnanın uygulanabilmesi için gerekli diğer şartların varlığından önce, bir taşınmazın satışından elde edilecek kazancın, satışı gerçekleştiren kurumun ekonomik faaliyetine bir etkinlik kazandırıp kazandırmayacağını ve kurumun mali bünyesini güçlendirip güçlendirmeyeceğinin tayini önem arz etmektedir.

Buna göre; kurumun aktifinde yer alan arsa üzeri ticari amaca yönelik olarak satmak amacıyla bağımsız bölümler inşa edilmesi halinde, inşa edilen bölümlerin satılması durumunda elde edilen kazançta istisna uygulanması mümkün görülmemektedir.

Ayrıca, yine madde bendinin gerekçesinde belirtildiği üzere, "taşınmaz ticareti", aynı zamanda söz konusu taşınmazların kiralanmasını da kapsamaktadır.

⁸⁶ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Sıra No 1, a.g.e.

⁸⁷ Vergi Usul Kanunu, a.g.e.

⁸⁸ Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

Faaliyet konusu, taşınmazların inşası ve kiraya verilmesi olan kurumların bu amaçla inşa ettikleri ve aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların satılması neticesinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi kabul edilmemektedir.

2.3.3. Katma Değer Vergisi Yönünden

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde KDV'nin konusuna giren işlemler belirtilerek, Türkiye'de yapılan ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin KDV'ne tabi olduğu⁸⁹ açıklanmıştır.

KDV Sirkülerinde; '... KDV Kanununun 1. maddesine göre taşınmazların;

- Ticari, sınaî, zirai, mesleki faaliyet kapsamındaki teslimleri,

- Bu faaliyetler kapsamına girmese dahi müzayede mahallerindeki satışları KDV'nin konusuna girmektedir.

Bu hükümler çerçevesinde, ticari nitelik taşımayan veya en az iki isteklinin katılımı suretiyle müzayede yoluyla yapılmayan taşınmaz satışları KDV'nin konusuna girmediğinden vergiye tabi tutulmamaktadır⁹⁰ denilmektedir.

Buna göre inşaatın ticari kapsamda yapılması durumunda, gelir/kurumlar vergisi mükellefiyetinin gerekli olduğu durumlarda KDV mükellefiyeti de gerekli olmaktadır. Yapı kooperatifleri ise, kuruluş amaçlarına yönelik faaliyetleri nedeniyle kurumlar vergisinden muaf olduklarından, KDV mükellefiyetleri yönünden muafiyetleri söz konusu olmayacaktır. Üyelerine teslim ettikleri konut veya işyeri teslimlerinde KDV hesaplamaları gerekmektedir. Ancak işlemin ortak dışı işlem haline gelmesi durumunda ise, kurumlar vergisi yönünden de mükellefiyetleri gerekeceği unutulmamalıdır.

2.3.3.1. Vergiyi Doğuran Olay

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Türkiye'de icra edilen;

- Ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- Teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcı veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi halinde, bu belgelerde yer alan miktarla sınırlı olmak üzere fatura

⁸⁹ Katma Değer Vergisi Kanunu, a.g.e.

⁹⁰ KDV Sirküleri, Sıra No 60, (8.2) Bölümü, a.g.e.

veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği⁹¹ hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Gayrimenkul satışlarında ise vergiyi doğuran olay özellik göstermektedir. Bu durumda vergiyi doğuran olay değişik şekillerde ortaya çıkmaktadır. Buna göre;

- Gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil edilmesiyle,

- Tapuda alıcı adına tescil yapılmadan önce gayrimenkulün alıcının fiili kullanımına bırakılması ve alıcı tarafından malik gibi kullanılmaya başlanması halinde,

- Fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi anında, vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmaktadır.

Konut ve işyerlerinin tapuda alıcı adına tescili veya fiili kullanımına bırakılmasından önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde bu belgede gösterilen bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir⁹².

İnşaatı tamamlanmadan satılan konutlar ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği bir özalgede, "... Buna göre, gayrimenkul teslimlerinde mükellefiyetin devri, gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil edilmesi suretiyle gerçekleşmekle birlikte, tapuya alıcı adına tescilin yapılmasından önce gayrimenkulün alıcının fiili kullanımına sunulması (fiili olarak teslim edilmesi) ve alıcı tarafından malik gibi kullanılmaya başlanması halinde, KDV uygulaması bakımından vergiyi doğuran olay gayrimenkulün alıcının fiili kullanımına bırakılması anında meydana gelmektedir. Öte yandan, gayrimenkulün tesliminden önce fatura düzenlenmesi mümkün olup, fatura düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği tabiidir⁹³ şeklinde görüş verilmiştir.

Bitmemiş inşaatı ait konut satışlarında uygulanacak KDV oranı hakkında da tereddütlü durumlar bulunmaktadır. Bu konuda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir özalgesinde; "...KDV Kanunu'nun 28. Maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 30.12.2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Kararname eki Karar ile KDV oranları (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmet teslimleri için %1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için %8, listelerde yer almayan diğer vergiye tabi işlemler için %18 olarak belirlenmiştir. Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 11. Sırası uyarınca net alanı 150 metrekareye kadar konut teslimlerinde %1 KDV uygulanmaktadır. KDV-60/2011-1 sayılı KDV Sirkülerinin 8.2.1. bölümünde, konut olarak projelendirilen, inşaat ruhsatı da konut olarak alınan inşaatların henüz tamamlanmadan arsa payı veya kat irtifakı üzerinden satışları, konut sayılacak ve

⁹¹ KDV Kanunu, Mad. 1-2, 10/a,b, a.g.e.

⁹² Kızılot, a.g.e.,s.421-422.

⁹³ GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2014 tarih 11395140-105(229-2012/VUK-1).931 sayılı Özalgesi.

net alanı dikkate alınarak yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacağı açıklanmıştır. Buna göre, inşaat henüz tamamlanmadan arsa payı veya kat irtifakı üzerinden yapılan satışlar dolayısıyla teslimden önce fatura düzenlenmesi durumunda, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan oran esas alınmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir”⁹⁴ denilmektedir.

Maliye idaresi bu görüşünde, konut maksadıyla yapılan ve sahiplerine natamam şekilde teslim edilen bölümlerin konut gibi vergilendirileceğini hükme bağlamaktadır.

Ancak Maliye İdaresi, inşaatın henüz tamamlanmadan nihai kullanıcılar haricinde, “inşaatın devri” mahiyetinde satılması durumunda ise bu satışın konut olarak değil, arsa olarak değerlendirilerek KDV oranının %18 uygulanması gerektiği yönünde önemli bir ayrıma gitmiştir. Bu yönde Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.10.2014 tarihli özelgesinde “... Buna göre, firmanızca natamam vaziyetteki inşaatın devri işlemi KDV Kanunu'nun 1/1. Maddesi uyarınca KDV'yi tabi olup, 2007/13033 sayılı Kararname eki listelerde yer almayan bu teslim bedeli üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir”⁹⁵ şeklinde belirleme yapmış bulunmaktadır.

Böylelikle, bizce de yerinde bir düzenlemeyle, konut satışları ile inşaatın devri mahiyetindeki satış işlemlerini birbirinden ayrılarak, farklı KDV oranı uygulanması sağlanmış, konunun suistimal edilmesi engellenmiştir.

2.3.3.2. Konut Teslimlerinde KDV Oranı

01.01.2013 tarihine kadar net alanı 150 metrekareye kadar olan konut teslimlerinde Katma Değer Vergisi oranı %1 olarak uygulanmaktaydı.

2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 01.01.2013 tarihinden itibaren inşaat ruhsatı alınan 150 metrekareden küçük olmasına rağmen, Büyükşehirlerde, inşaat kalitesi ve emlak vergi değeri yüksek olan konut teslimlerinin %8 veya %18 katma değer vergisi oranı⁹⁶ uygulanmaktadır.

Belirli şartlar dâhilinde net alanı 150 metrekareye kadar olan konutların teslimlerinde %1 KDV oranı uygulaması devam etmekte iken, Büyükşehirlerde inşa edilen inşaat kalitesi ve emlak vergi değeri gibi kriterlere göre, inşaat ruhsatı 01.01.2013 tarihinden sonra alınan konut inşaatlarına ait konutların tesliminde %8 veya %18 KDV oranının uygulanması yolu açılmıştır.

⁹⁴ GİB. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.02.2013 tarih 39044742-KDV.21-221 sayılı Özelgesi.

⁹⁵ GİB. Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.10.2014 tarih 16700543-130-39 sayılı Özelgesi.

⁹⁶ BKK, **Resmî Gazete**, Sayı 28515, 01 Ocak 2013.

Net alana göre KDV uygulaması genel bir uygulama olup, yapılan yeni düzenleme; Büyükşehirlerde inşa edilen net alanı 150 metrekareden düşük lüks ve birinci sınıf statüsünde olan ve inşaat ruhsatı 01.01.2013 tarihinden sonra alınan konutları kapsamakta olup, bu konutların emlak arsa birim metrekare değerlerine göre kademeli olarak %1, %8 ve %18 oranında KDV hesaplanması sağlamaktadır.

Net alanı 150 metrekareye kadar olan konutların teslimlerinde uygulanacak KDV oranının tespitine yönelik her iki uygulamayı da detaylı olarak incelemesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

2.3.3.2.1. Net Alan Tanımı ve Net Alana Göre KDV Oranı Tespit Edilecek Konutlar

Yasal mevzuatımızda Çevre ve Şehircilik Bakanlığı "Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği" nde ve KDV Genel Tebliği'nde olmak üzere iki farklı net alan tanımı bulunmaktadır.

2.3.3.2.1.1. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı "Planlı Alanlar Tip Yönetmeliği'ndeki Net Alan Tanımı

"Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliği" nin 14. maddesiyle, Yönetmeliğin 16. maddesine eklenen 41. bentte "Bağımsız Bölüm Net Alanı";

"Bağımsız bölüm içerisindeki kapalı olup duvarlar arasında kalan net alandır. Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2,5 cm'yi geçmemek koşuluyla sıva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1.80 m. yüksekliğinden az olan yerler, tek bağımsız bölümlü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dâhil edilmez. Açık çıkmlar, balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekânlar ile aynı katta veya farklı katta olup bağımsız bölümün eklentisi olan mekânlar ile ortak alanlar bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmez. Bağımsız bölümün içten bağlantılı olarak çatı araları dâhil birden fazla katta yer alan mekânlardan oluşması halinde bu katlardaki bağımsız bölüme ait alanlar birlikte değerlendirilerek bağımsız bölüm net alanı bulunur⁹⁷" şeklinde düzenleme yapılarak, kendi mevzuatına göre net alan belirlemesi yapmış bulunmaktadır.

⁹⁷ Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, **Resmî Gazete**, Sayı 28664, 01 Haziran 2013.

2.3.3.2.1.2. KDV Genel Uygulama Tebliği'ne Göre Net Alan Tanımı

Önceki 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan net alan tanımı, önceki tebliğlerin uygulamasını yürürlükten kaldıran KDV Genel Uygulama Tebliği ile aynı düzenlemeleri bünyesinde barındırarak, uygulanmasının devamı sağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "Net Alan" başlıklı (III/B-2.1.3.) bölümünde;

"Net alan deyimi "konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade etmekte olup, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda indirimli oran sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanır.

Net alanın hesaplanması konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- a) *Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak net alan hesabına dâhildir.*
- b) *Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır.*

Ancak;

- *Konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları,*
 - *Karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları,*
 - *Bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m' den yüksek terasların toplamının 2 m²'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar,*
 - *Çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler,*
 - *İki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler,*
 - *Bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m²'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo,*
 - *Kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırlık,*
 - *Bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m²'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar,*
- Faydalı alan dışındadır.*

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m²'yi, garajların 18 m²'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dâhil edilirler⁹⁸ şeklinde belirlenmiştir.

Böylelikle, konunun uygulayıcıları bakımından aynı konu hakkında devletin iki farklı kurumunun farklı “net alan” tanımı yapmalarından kaynaklanan ve vergilemede ölçü alınan net alanın doğurduğu ciddi sıkıntılar meydana gelmiş bulunmaktadır.

2.3.3.2.1.3. Her İki Net Alan Tanımı Arasındaki Önemli Farklar

Aynı konuda iki farklı Bakanlığın belirlediği farklı net alan tanımı nedeniyle uygulamada önemli ihtilaflar çıkmıştır. Konut Geliştiricileri ve Yatırımcıları Derneği, KDV Genel Uygulama Tebliğinin bazı bölümlerin iptali ve yürütmesinin durdurulması amacıyla konuyu Danıştay'a götürmüş olup, bir sonraki başlıkta konu hakkında detaylı bilgi verilecektir.

Net alan konusunda yapılan iki farklı düzenleme arasındaki önemli farkları şöyle sıralayabiliriz;

- Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nde balkon ve terasların en az bir alanının açık olması durumunda net alana dâhil edilmeyeceği, her tarafının kapalı olması durumunda net alana ilave edileceği belirlenirken, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde etrafının açık olup olmamasının bir önemi bulunmayıp, balkon ve terasların toplamının 2 metrekareyi geçen kısmı net alana ilave edilmektedir,
- Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nde, tek bağımsız bölümlü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dâhil edilmezken, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde çok katlı binaların altındaki garajlar, Kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık gibi yerler net alana ilave edilmeyeceği, müstakil konutlarda ise bu alanların net alana ilave edileceği, ayrıca bina dışında kalan; 18 metrekareden büyük garajların, kömürlük ve depoların 4 metrekareyi aşan kısmının net alana ilave edileceği, yönündedir.

Görülebileceği üzere; Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nde net alan tanımı içine girmeyen bazı bölümler, KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre net alan içinde sayılmıştır. Bu nedenle, özellikle inşaat sektörü açısından net alanın 150 metrekareyi geçmesi bakımından yüksek oranlı vergi nedeniyle pazarlama gücü azaldığından, tüketiciler açısından da % 17 gibi ciddi bir vergi yükü getirmesi bakımından konu oldukça önemli hale gelmiş bulunmaktadır.

⁹⁸ KDV Genel Uygulama Tebliği, Bölüm (III/B-2.1.3.), a.g.e.

2.3.3.2.1.4. KDV Mevzuatındaki Net Alan Belirlemesinin Yürütülmesi Danıştay Tarafından Durdurulmuştur

Konut Geliştiricileri ve Yatırımcıları Derneği; “26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin “III. Matrah, Nispet ve Oran” başlıklı bölümünün “B. Oran” alt bölümünde yer verilen “2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar” başlıklı düzenlemenin “2.1.2. Net Alan” başlıklı kısmı ile “3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması” başlıklı düzenlemenin “3.1.3. İade Hesabına Dâhil Edilebilecek Yüklenen KDV” bölümünde “3.1.3.1. Genel Olarak” alt başlığı ile yapılan düzenlemede yer alan “Örnek 2” nin iptali istemiyle açılan dava sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulması” talebiyle Danıştay’ a başvurmuştur.

Danıştay 4. Daire 10.12.2014 tarih 2014/4835 Esas No.lu kararıyla her iki düzenlemenin yürütmesini durdurmuştur⁹⁹.

Kararda “ *Davalı İdare tarafından tesis edilen Genel Uygulama Tebliği’nde net alama ilişkin yapılan düzenlemeyle birlikte, bir konutun katma değer vergisi uygulaması açısından ve Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği’ne göre olmak üzere iki farklı ve birbirleriyle çelişen “net alanı 150 metrekareye kadar konut” tanımlaması yapılmaktadır. Bakanlar Kurulu Kararıyla %1 oranında katma değer vergisine tabi olacağı belirtilen “net alanı 150 metrekareye kadar konut” un tanımlanmasında bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi ve yeterliliği bulunan Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği’nin dikkate alınması gerekir. Zira bu hususta teknik bilgi ve uzmanlığı olmadığı görülen Maliye Bakanlığı’na her ne kadar tanımlama yetkisi verilmişse de bu yetkisi sınırsız olmayıp uzman kuruluşlardan görüş alınması veya bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi bulunan kurumların düzenlemelerinden yararlanılması “idarelerin takdir yetkilerine giren işlemleri tesis ederken mutlak ve sınırsız hareket edemeyeceklerine ilişkin idare hukuku ilkesinin” bir gereği olup bu ilkeye aykırı düşen dava konusu düzenlemede hukuka uyarlık görülmemiştir.” denilmektedir.*

Maliye Bakanlığı Danıştay 4. Dairesi’nin verdiği yürütmeyi durdurma kararına karşı itiraz etmiş, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun Kararı ile itirazın “Örnek 2” bölümü için yürütmenin durdurulmasının kaldırılması yönünde kısmen kabul, “Net Alan” la ilgili kısmın ise yürütmesinin durdurulmasının devamına yönelik kısmen ret yönünde¹⁰⁰ görüş bildirmiştir.

⁹⁹ Danıştay 4. Daire, 10.12.2014 tarih ve Esas No:2014/4835 sayılı YD Kararı.

¹⁰⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 25.03.2015 tarih YD İtiraz No:2015/5 sayılı Kararı.

Buna göre; tebliğin “Örnek 2” bölümünün yürütmesinin durdurulması kararı kaldırıldığından uygulanmakta, ancak “Net Alan” la ilgili yürütmesinin durdurulmasına yapılan itiraz ret edildiğinden uygulaması yapılamamaktadır.

Bu süreçte Maliye İdaresi yeni bir düzenlemede bulunmamış olup, Danıştay’ın konu hakkındaki nihai kararının beklendiği anlaşılmaktadır.

2.3.3.2.1.5. Net Alana Göre KDV Oranı Uygulaması

3065 sayılı KDV Kanunu’nun 3505 sayılı Kanunla değişik 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 17.07.2002 tarih 2002/4480 sayılı Kararname Eki Karar ile 01.08.2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere;

Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları:

- a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için %18
- b) (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1
- c) (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8 olarak tespit edilmiştir.

17.07.2002 tarih, 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yayımlanan KDV oran listesinde 1 sayılı cetvelin 11,12 ve 13. maddelerine göre;

- Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dâhil) net alanı 150 m²'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı,

- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m²'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,
%1 KDV oranına tabiidir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için ve net alanı 150 metrekare olan konut teslimlerinde, KDV oranı % 1, 150 metrekareden büyük olan konut teslimleri, arsa, arazi ve işyeri teslimlerinde KDV oranı % 18 oranında uygulanacaktır.

2.3.3.2.2. Büyükşehirlerde İnşaat Kalitesi ve Emlak Vergi Değeri’ ne Göre KDV Oranı

Net alana göre KDV uygulaması genel bir uygulama olup, yapılan yeni düzenleme; Büyükşehirlerde inşa edilen net alanı 150 metrekareden düşük lüks ve birinci sınıf statüsünde olan ve inşaat ruhsatı 01.01.2013 tarihinden sonra alınan konutları kapsamakta olup, bu konutların emlak vergi arsa birim metrekare

değerlerine göre kademeli olarak %1, %8 ve %18 oranında vergilendirilmesini sağlamaktadır. .

Net alanı 150 metrekarenin üzerinde olan konutlar ve iş yerleri her durumda, %18 oranında vergilendirilecektir.

2.3.3.2.2.1. Uygulama Kapsamında Yer Alan Büyükşehirler

Uygulama sadece 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki illerde geçerlidir. Söz konusu 30 il aşağıda yer almaktadır¹⁰¹.

- Adana
- Ankara
- Antalya
- Bursa
- Diyarbakır
- Erzurum
- Eskişehir
- Gaziantep
- İçel
- İstanbul
- İzmir
- Kayseri
- Kocaeli
- Konya
- Samsun
- Sakarya
- Şanlıurfa
- Hatay
- Manisa
- Balıkesir
- Kahramanmaraş
- Van
- Aydın
- Denizli
- Tekirdağ
- Muğla
- Mardin
- Malatya
- Trabzon
- Ordu

2.3.3.2.2.2. Büyükşehirlerde Emlak Vergisi Arsa Metrekare Birim Değerine Göre KDV Oranı

2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere; "Net alanı 150 m²'ye kadar konutlardan; 10.7.2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyük şehirlerde (16.5.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan

¹⁰¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/buyuksehirler.htm>, (Erişim 11.12.2015).

ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dâhil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim metrekare değerine göre belirlenmiştir¹⁰².

Yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden sonra alınan konut inşaat projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten sonra yapılacak konut inşaatı projelerine ait konut teslimlerine uygulanmak üzere konut;

- 150 metrekareden küçük ise,
- Konut inşaat projesi Yapı Ruhsatı 01.01.2013 ve sonrası ise,
- Büyük şehirde ise,
- Büyük şehirlerdeki rezerve yapı alanı, riskli olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde değilse,
- Lüks ve ya birinci sınıfı inşaat ise,

a) Konut bu şartların hepsini sağlıyorsa ve Emlak Arsa birim metrekare vergi değeri 500 TL.' nin altında ise KDV oranı; %1 olacaktır.

b) Konut bu şartların hepsi sağlıyorsa ve Emlak Arsa birim metrekare vergi değeri 500 TL. İle 1.000 TL arasında ise (1.000 TL. Hariç) KDV Oranı %8 olacaktır.

c) Konut yine bu şartların hepsini sağlıyorsa ve Emlak Arsa birim metrekare vergi değeri 1.000 TL veya üzerinde ise KDV Oranı %18 olacaktır.

d) Konut, bu beş şarttan herhangi birini sağlıyorsa ve net alanı150 metre kareden düşük bir konut ise oranı %1 olacaktır. Çünkü yine bu durum da 1 sayılı listenin 11.sirasına göre hareket edilecektir.

e) Konutun net alanı 150 metrekareden büyükse, zaten her halükarda KDV oranı %18 olacaktır.

Yapılan bu düzenleme de amaç, satış bedeli çok yüksek olabilen Büyükşehir belediyeleri alanında yapılan konutlar ile değeri düşük olan diğer bölgelerde yapılan konutların farklı oranlarda vergilendirilmesini sağlamak olup, bizce de yerinde bir uygulama olduğu görüşündeyiz.

2.3.3.2.2.3. Emlak Vergisi Metrekare Birim Değerinin Tespiti

Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde yer alan konut teslimlerinde KDV uygulaması 150 m² ye kadar olanlar için arsa metrekare birim değerlerine bağlanarak yeniden tespit edilme yoluna gidilmiştir.

¹⁰²Abdullah Tolu, Vergi ve Mali Hukuk Bülteni, Sayı, 2014/16, 13.01.2014, <http://www.gunceldenetim.com.tr/TR,3444/konut-ve-isyeri-satislarinda-kdv-uygulamasi-degisti-kdv-.html#icerik> (Erişim 05.12.2015).

Metrekare birim değerleri örneğin İstanbul genelinde oldukça farklı tutarda, 8 TL. ile 5.000 TL aralığında çeşitli tutarlarda tespit edilmiştir. Birim değerler 213 sayılı VUK' un 72. Maddesinin ikinci fıkrasına göre; belediye temsilcisi, tapu sicil temsilcisi ve mahalle/köy muhtarlarının oluşturduğu komisyonlar tarafından dört yılda bir tespit edilmektedir. Belirlenen birim değerler 213 sayılı Kanunun mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının ikinci bendi hükmüne göre, büyükşehir belediyesi bulunan illerde arsa ve araziye ait takdir komisyonu kararlarını inceleyecek merkez komisyonu tarafından kesinleştirilir¹⁰³.

Arsa Emlak Vergisi arsa birim metrekare değeri, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun¹⁰⁴ 29 uncu maddesine göre tespit edilmektedir.

Emlâk Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzüğü¹⁰⁵ 10. maddesinde binalar, inşaat sınıflarına göre beş gruba ayrılmıştır:

- 1 - Lüks inşaat,
- 2 - Birinci sınıf inşaat,
- 3 - İkinci sınıf inşaat,
- 4 - Üçüncü sınıf inşaat,
- 5 - Basit inşaat

Bu sınıflama, binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar nazara alınarak yapılır. İnşaat sınıflarının tayinine esas alınacak nitelikler Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilmiş olup 'Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel' 15.12.1982 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

2.3.3.3. En Az İki Tam Yıl Aktifte Kalan Konutların Satışlarında KDV İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesine istinaden kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkullerin satışlarında KDV' den istisna olduğu, bu kapsamındaki gayrimenkullerin ticaretini yapan kurumların, bu amaca yönelik olan taşınmaz teslimlerinin istisna kapsamında deęerlendirilemeyeceęi¹⁰⁶ belirtilmektedir.

Kurumların aktifine kayıtlı gayrimenkullerin satışı nedeniyle elde edilen kazanç ticari kazanç olup, KDV'nin konusuna girmektedir. Dolayısıyla Kurumlar

¹⁰³ Vergi Usul Kanunu, a.g.e.

¹⁰⁴ Emlak Vergisi Kanunu, **Resmi Gazete**, Sayı 13576, 11 Ağustos 1970.

¹⁰⁵ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, **Resmi Gazete**, Sayı 14129, 15 Mart 1972.

¹⁰⁶ KDV Kanunu, a.g.e.

Vergisi mükellefi şirketlerin aktifinde yer alan gayrimenkullerini elden çıkardığı zaman fatura düzenleyip satış bedeli üzerinden KDV hesaplamaları gerekmektedir.

KDV Sirkülerinin (8.2.4.) bölümünde “KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesnadır.

Bu hüküm uyarınca, kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların (arsa, arazi, bina) satışı KDV den müstesnadır. Bu satışların müzayede suretiyle yapılması halinde de istisna uygulanacaktır.

Ancak, istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz teslimleri için geçerli olmadığından, taşınmazların ticaretini yapan kurumlar ile mülkiyetlerindeki taşınmazları ticari bir organizasyon içinde satan belediyeler ve il özel idarelerinin bu istisnadan faydalanmaları mümkün değildir¹⁰⁷” denilmektedir.

Sirkülerde yer alan bu düzenlemenin yanında, aynı Kanun' un 17. maddesinin dördüncü fıkrasının (r) bendinde gayrimenkul satışlarının istisna olduğu belirtilmektedir. Söz konusu madde hükmünde; "Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimleri” şeklindedir. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır¹⁰⁸ denilmek suretiyle, istisna uygulanması halinde yüklenilen KDV'nin ne şekilde giderilebileceği açıklığa kavuşturulmaktadır.

Aktife kayıtlı gayrimenkul satışlarında KDV istisnası uygulanabilmesi için, KDV Kanunu'nun yukarıda belirtilen 17. maddesinin dördüncü fıkrasının (r) bendindeki usul ve esaslara uyulması gerekir. Öte yandan, KDV istisnasının uygulanabilmesi için, satışa konu gayrimenkulün kurum aktifinde iki tam yıl süreyle kayıtlı olması

¹⁰⁷ KDV Sirküleri, Sıra No 60, a.g.e.

¹⁰⁸ Referans Gazetesi, Seviğ, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=80248&ForArsiv=1. (Erişim 06.12.2015)

gerekmektedir. Başka bir deyişle, iki tam yıl süreyle aktifte kayıtlı olmayan gayrimenkul satışının KDV'ye tabi olacağı açıktır.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın konuya ilişkin bir özelgesinde; “ *İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 01.11.2011 tarihinde satın alınan firmanız aktifinde kayıtlı ve tapuda konut olarak tescil edilen 92 m² net alanı bulunan ancak fiilen iş yeri (mimarlık-inşaat ofisi) olarak kullanılan taşınmazın satışında uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hakkındaki Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır. (...)*

60 No.lu KDV Sirkülerinde, taşınmaz teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibarıyla geçerli fiili durumunun dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Buna göre, firmanız aktifinde kayıtlı taşınmazın fiili durumuna göre işyeri olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, fiilen işyeri olarak kabul edilen söz konusu taşınmazın tesliminde metrekare büyüklüğüne bakılmaksızın genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, söz konusu taşınmaz satışı, firmanın aktifinde en az iki tam yıl süreyle kalma şartını sağlaması halinde Kanun'un 17/4-r maddesine istinaden KDV den istisna olacaktır”¹⁰⁹ denilmektedir.

Kurumlar Vergisinde yer alan paralel düzenleme burada da yer aldığından, kurumların aktifinde kayıtlı arsalar üzerine ticari maksatla yaptıkları bağımsız bölümleri satmaları durumunda KDV yönünden istisna uygulanması mümkün görülmemektedir.

2.4. KAT (ARSA PAYI) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VE KONUT TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.4.1. Genel Olarak Kat (Arsa Payı) Karşılığı İnşaat İşleri

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan kat karşılığı inşaat faaliyetleri müteahhit ve arsa sahibinin vergilendirilmesi bakımından kendine özgü bir takım özellikli durumlar içermektedir.

Vergi İdaresi, ülkemizde yaygın olarak uygulama alanı bulan ve birden fazla hukuki mevzuatı içeren sözleşmeye göre inşa edilecek olan bağımsız bölümlerden, her iki tarafın elde edeceği kazancın doğru bir şekilde tespit edilmesini sağlamak amacıyla uygulamayı yakından takip etmekte ise de yasal düzenlemelerin yapılması bakımından oldukça geç kalındığı bir gerçektir. İdare, konuya ilişkin yasal düzenlemeler yerine, görüş talepleri üzerine, ikincil mevzuatlarla ve hatta özelgelerle uygulama yön vermeye çalışmaktadır.

¹⁰⁹ GİB. Kocaeli VDB' nin, 21.08.2013 tarih ve 93767041-130[28-2012/86]-160 sayılı Özelgesi.

Bu nedenle kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde tarafların vergilendirilmesi konusunda önemli sorunların olduğu, Maliye İdaresi'nin konuya ilişkin verdiği özelge sayısının çokluğundan anlaşılabilir.

2.4.2. Vergi Usul Kanunu Bakımından Kat Karşılığı İnşaat İşleri

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu, 231. maddesinin 5. fıkrasında faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği¹¹⁰ belirtilmektedir.

Aynı Kanunun 262. Maddesinde ise maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması yönelik yapılan ödemelerle bunlara ait giderlerin toplamını ifade ettiği belirtilmektedir. Kanun'un 269. maddesinde iktisadi işletmelere ait gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlendirileceği, 270. maddesinde de gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri' nin maliyet bedeline dahil edilebileceği yada genel giderler olarak gösterilmesinin mükelleflerin tercihlerine bağlı olduğu¹¹¹ belirtilmektedir.

Emsal bedeli ile ilgili düzenlemeler, Kanun' nun 267. maddesinde yer almakta olup, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmaktadır.

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

- Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması gerektiği,

- İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelin belirleneceği,

- Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli

¹¹⁰ Vergi Usul Kanunu, a.g.e.

¹¹¹ Vergi Usul Kanunu, a.g.e.

edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle, belirleneceği belirtilmektedir.

Takdir edilen bu bedellere vergi mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakları bulunmaktadır. Mükellefin bu bedellere dava açması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmamaktadır.

Emsal bedelinin mükelleflerce hesaplandığı durumlarda, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici vesika olarak saklanması gerekir.

Yukarıdaki belirtilen esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re' sen buldukları değerler emsal bedeli hükmündedir.

Kat karşılığı olarak arsa sahibine bağımsız bölüm verilmesi durumunda karşılığı aynı olan bir taahhüt meydana gelmektedir. Arsa sahibi arsasının bir kısmını müteahhide vermekte, müteahhit de arsanın karşılığında inşa edeceği bağımsız bölümlerin bir kısmını arsa sahibine devretme taahhüdünde bulunmaktadır.

Arsa sahibi, arsasının belli bir payını devretmenin karşılığında müteahhidin kendisine verdiği bağımsız bölümlere sahip olmaktadır. Arsa payının bir kısmı ise arsa sahibinde kalmakta, kalan bu kısım da müteahhit tarafından kendisine verilen dairelerin arsa payına isabet etmektedir.

Arsa sahibinin ticari bir işletme olması durumunda, arsası aktifinden çıkmakta ve bunun karşılığında inşaatı bitmiş bağımsız bölümlere kavuşmaktadır. Ticari işletmenin müteahhide devretmediği arsa payı ise, müteahhit tarafından verilen dairelere isabet ettiğinden ticari işletme, yeni sahibi olduğu iktisadi kıymetleri kayıtlarına arsa payı dâhil olarak kaydetmelidir.

Müteahhit ise, inşaatını tamamladığı binanın bir kısmını arsa sahibine devretmekte olup, bunun karşılığında aldığı bağımsız bölümler ise müteahhidin arsa sahibinden aldığı müteahhide kalan dairelere isabet eden arsa payıdır. Bu durumda, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin karşılığında müteahhit kendisinde kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsa payını almaktadır. Diğer bir ifadeyle, müteahhit açısından arsa maliyet tutarı, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin inşaatı için yapılan harcamaların bütünü oluşturmakta olup, bu tutar inşaat maliyeti içinde yer almaktadır.

2.4.3.Arsa Sahibinin Vergilendirilmesi

Kat karşılığı inşaat işlerinde, sözleşmenin tarafları arasında yer alan arsa sahibi genel olarak, müteahhidin inşaatı tamamlayarak kendisine bağımsız bölümlerin teslimi aşamasında vergi mükellefiyeti değerlendirilmektedir. Arsa

sahibinin vergi mükellefi olması durumunda, arsa faturası düzenleme bakımından veya vergi mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın aldığı bağımsız bölümleri satması halinde vergi yükümlülüğü doğabilecektir.

Kat karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibinin arsayı müteahhide tapuda devretmesinin, arsa sahibi açısından vergi mükellefiyete doğurup doğurmayacağı yönünde mevcut vergi kanunlarımızda bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak Maliye İdaresi verdiği birçok özalgede, tapu devri halinde arsa sahibi bakımından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini ileri sürmektedir. Bu konuyla ilgili, özellikle mükellefler ile vergi idaresi arasında tereddüt ve tartışma sıkça yaşanmaktadır.

Kat karşılığı inşaat işinin vergi kanunları bakımından değerlendirilmesinde; farklı uygulamaların oluşmasının başlıca nedeninin, konuya ilişkin kanuni bir düzenlemenin yapılmamasından ve arsa devir işleminin hukuki niteliği bakımından düzenlemenin olmamasının kaynaklandığı ileri sürülmektedir. Arsa devir işleminin; trampa, arsanın değiştirilmesi, servetin şekil değiştirmesi, tamamen kendisine özgü (suigeneris) bir hukuki muamele gibi farklı şekillerde değerlendirmesinin de etkili olduğu ¹¹² yönünde görüşler bulunmaktadır.

Böylesine önemli bir sektörün, en önemli modellerinden birisi olan ‘kat karşılığı inşaat’ işlerinin vergilendirilmesi konusunda bu güne kadar vergi kanunlarımızda düzenlemenin yapılmamış olması, yukarıda ileri sürülen görüşü destekler nitelikte olup, tarafımızca da benimsenmektedir.

2.4.3.1. Gelir/Kurumlar Vergisi Bakımından

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde gelir vergisi; “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*” şeklinde tanımlanmıştır. Kanun’un 2. maddesinde de bu tanıma giren yedi gelir unsuru sayılmış olup, konumuzu ilgilendiren gelir unsurları arasında; “*ticari kazanç ve değer artışı kazancı*”¹¹³ yer almaktadır.

Ticari Kazanç, Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesinde; “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*” şeklinde tanımlı yapıldıktan sonra, maddenin 4. fıkrasında “*Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle*

¹¹² Hüseyin Akdaş, *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri ve Sözleşme Taraflarının Vergi Yükümlülükleri*, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2010, s. 41-42. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi)

¹¹³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;” elde ettikleri kazançların da bu kapsamda vergilendirileceği¹¹⁴ yönünde düzenleme yapılmış bulunmaktadır.

Değer Artış Kazancı ise aynı Kanun’un mükerrer 80. maddesinde; “Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.” denildikten sonra maddesin 6. fıkrasında; “İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde(8) elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

5281 sayılı Kanununun 27. maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere değişen fıkra. Yürürlük; 01.01.2006) Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (01.01.2016 tarihinden itibaren 11.000,00 TL) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır¹¹⁵ denilmek suretiyle bu kapsamda vergilendirilecek gayrimenkullerin vergilendirme usul ve esaslarını ortaya konulmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6. maddesinde Safi Kurum Kazancının;

“(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır¹¹⁶” denilmek suretiyle, kurum mükelleflerinin vergilerinin nasıl hesaplanacağı ve kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’ndaki Ticari Kazanç hükümlerinin esas alınacağı yönünde belirlemeler bulunmaktadır.

¹¹⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹¹⁵ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹¹⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

2.4.3.1.1. Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olmaması Durumu

Satma amacı olmaksızın, sahibi buldukları arsalar üzerine kendi ihtiyaçlarını karşılamak veya paylarına düşen bağımsız bölümlerin kira gelirlerinden faydalanmak maksadıyla, süreklilik arz etmeyecek şekilde arsalarını kat karşılığı inşaat yöntemiyle müteahhide devretmeleri durumunda vergi sorumlulukları bulunmamaktadır.

Yapılan bu arsa devir işlemi, KDV mevzuatı yönünden “trampa” olarak değerlendirilmiş ise de, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi bakımından net bir düzenlemeye tabi tutulmamıştır.

Arsa sahibinin vergi yükümlülüğü ancak; inşaatın tamamlanmasından sonra müteahhit tarafından kendisine teslim edilen bağımsız bölümlerin beş yıl içinde satılması durumunda değer artış kazancı, devamlılık arz edecek şekilde satılması durumunda ise ticari kazanç şartlarının oluşması halinde ortaya çıkabilecektir.

Arsa sahibinin müteahhide verdiği arsa karşılığında edindiği bağımsız bölümler, kendisinin şahsi malı hükmündedir. Mal sahibi; şahsi malı olan bu bağımsız bölümleri, gelir elde etmek maksadıyla ya tamamını satarak, ya da tamamını kiraya vererek veya bir kısmını satıp, geri kalan kısımları da kiraya vererek veya şahsi olarak kullanmak suretiyle değerlendirebilir.

Kalan bağımsız bölüm bir adet olması ya da birden fazla olmasına rağmen tamamı bir defada bir kişiye beş yıl içinde satılması durumunda elde edilecek gelir, değer artış kazancı olarak kabul edilmektedir. Bu gelir yukarıda açıklanan şekilde değer artış kazancı hükümlerine göre değerlendirilerek vergilendirilebilmesi için satışın iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde yapılmış olması gerekmektedir.

Beş yıllık sürenin başlangıç süresi olarak, arsanın iktisap edildiği tarihi değil, müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölümü devrettiği tarih esas alınır. Gayrimenkullerin elden çıkartılmasında değer artış kazancı ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı yayımladığı Gelir Vergisi Kanunu Sirküleri' nde konu hakkında örnekler ile açıklamalar bulunmaktadır. Bu Sirkülerde; arsanın kat karşılığı inşaat sisteminde müteahhide verilmesi ve karşılığında bağımsız bölüm alınmasının ve bunun tapuya kaydının, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde yer alan açıklamalar çerçevesinde cins tashihi olduğu ve bu nedenle de cins tashihinin yapıldığı tarihin, iktisap tarihi olarak kabul edileceği hususunu açıkça ifade etmiştir¹¹⁷.

Kalan bağımsız bölümlerin birden fazla olması durumunda elde edilecek kazancın vergilendirilmesinde durum farklı olmaktadır. Birden fazla olan bağımsız

¹¹⁷ GVK Sirküleri, Sıra No 76, a.g.e.

bölümlerin birden çok kişiye, çeşitli zamanlarda satılması işlemi Gelir Vergisi Kanununun 37/4. maddesi uyarınca süreklilik içerdiğinden bahisle ticari faaliyet kapsamında¹¹⁸ değerlendirilerek vergilendirilmesi mümkün görülmektedir.

Bu durumda arsa sahibi; elindeki bağımsız bölümleri süreklilik arz edecek şekilde sattığından dolayı ticari faaliyetin başladığı kabul edilerek, vergi dairesinde vergi mükellefi olmak, ticari defter tutmak, sattığı daireler için fatura düzenlemek, gereken tüm beyannameleri vermek ve mükellefiyeti ile ilgili diğer görevlerini yerine getirmek zorunda kalmaktadır.

Konumuza ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir özelgesinde: "*Arsa karşılığında müteahhitten devir alınan bağımsız bölümlerin tapuya tescil veya fiilen teslim suretiyle iktisabını takip eden 5 yıl içerisinde bir tanesinin bir defada bir kişiye veya birden fazlasının bir defada aynı kişiye satılmasında satış bedeli ile arsa karşılığı iktisap edilen bağımsız bölümlerin artırılmış maliyet bedeli (arsa bedeli ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan giderler ile ödenen vergi ve harcamaların bağımsız bölüme isabet eden tutarı) arasındaki farkın ilgili yıl için tespit edilen haddi aşması (2013 takvim yılı için tespit edilen tutar 9.400 TL) halinde aşan kısım değer artış kazancıdır. Söz konusu bağımsız bölümlerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması ticari kazanç olarak değerlendirilir. Bu durumda bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin ticari kazancın genel hükümlerine göre tespit edilmesi gerekir*"¹¹⁹ denilmektedir.

Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun konuyla ilgili bir kararında ise; "*GVK' nın mükerrer 80. maddesinde geçen 'elden çıkarma' deyiminin mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması, mal ve haklar üzerindeki tasarruf edebilme hakkının bir şekilde devredilmesini ifade ettiği, Borçlar Kanunu'nun 182. maddesi uyarınca, taşınır ve taşınmaz malların satışında, satıcının malını alıcıya bir semen karşılığında teslim ettiği, arsa karşılığında kat alımında ise taşınmazın para karşılığında satışının olmadığı, aynı kanunun 232. maddesinde, satım hükümlerinin trampada da tatbik olunacağına hükme bağlandığı, trampa sırasında mübadeleye konu malların niteliklerinde bir değişiklik olmadığı, oysa bir kişinin arsası karşılığında kat sahibi olması durumunda, müteahhitle yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre inşaat başlanırken arsa payları bölünerek, müşterek mülkiyete esas bu paylara inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme borcu bağlandığı, inşaat tamamlandıktan ve her kat bağımsız*

¹¹⁸ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹¹⁹ GİB. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük-80-13042 sayılı özelgesi). (www.gib.gov.tr)(Erişim, 12.12.2015).

bölüm haline gelip, kişisel mülkiyete geçtikten sonra da o bağımsız bölümlere ait arsa paylarının, bağımsız bölümlere bağlı olarak devam ettiği, ana gayrimenkulün ortak sayılan yerlerinde, kat maliklerinin müştereken tasarrufta bulunabildiği, böylece, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyetinin kişisel olmaktan çıktığı, diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girdiği, başka bir ifadeyle kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve kat sahibi olmasının, servetin değerlendirilmesi, biçim değiştirmesi olduğu, öte yandan, dava dilekçesi ekinde bulunan 1. Bölge Tapu Sicil Müdürlüğü yazısına göre arsa karşılığı daire alımına konu arsa davacı tarafından 1988'de iktisap edildiğinden, servetin değerlendirilmesi olan dairelerin, 1998'de, yani yasal sınır olan dört yıldan sonra satıldığının açık olduğu gerekçesiyle tarhiyatın terkinini yönündeki yerel mahkeme ısrar kararı hukuka uygundur."¹²⁰ denilmektedir.

Maliye İdaresi, kat karşılığı inşaat işlerinde beş yıllık sürenin başlangıç tarihi olarak arsanın ilk satın alındığı tarihi değil, müteahhidin arsa karşılığı bağımsız bölümlerin arsa sahibi adına tapuda cins tashihi yapıldığı tarihi baz aldığı, yukarıda yer alan kararda ise beş yılın sürenin hesabında arsanın satın alındığı tarihin dikkate alındığı görüldüğünden, bu husustaki ihtilafların devan edeceği anlaşılmaktadır.

Bu konudaki görüşümüz, Maliye İdaresi'nin bu konuyu açıklığı kavuşturacak görüşünü kanun düzeyinde ortaya koyması gerektiği yönündedir.

2.4.3.1.2. Arsa Sahibinin Gelir/Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması Durumu

Arsa sahibinin Gelir/Kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda, arsa işletmenin aktifinde kayıtlı mal varlığı olduğundan, arsanın müteahhide devri aşamasından itibaren vergi yükümlülükleri bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41' inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne¹²¹ yer verilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlardan biri "dönemsellik" diğeri de "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esasında, gelir veya giderin miktar

¹²⁰ Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.06.2004 tarih E.2004/51, K.2004/80 sayı Kararı. (www.danistay.gov.tr) (Erişim 12.12.2015).

¹²¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, bir başka ifadeyle geliri veya gideri meydana getiren işlemin tekemmül etmesinin yanında, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın ya da borcun ödeme şartlarının ortaya çıkmış olması gerekmektedir. Böylelikle, bir gelir unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 6. Maddesinde ise, kurumlar vergisinin, kurum mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı¹²² belirtilmektedir.

Arsanın ticari bir işletmenin aktifinde yer alması halinde kazancın mahiyeti konusunda her hangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Arsa ticari işletmenin aktifinde kayıtlı ise arsanın devrinden kaynaklanan kazanç ticari kazanç hükmünde olacağı açıktır.

Ticari işletme kurumlar vergisi mükellefi ise, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinin 2. fıkrasında yer alan ve yukarıda belirtilen hüküm gereği elde edilen gelir ticari kazanç olarak kurum kazancına dâhil edilecektir.

Gayrimenkuller kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelerinin aktiflerinde genellikle ya dönen varlık olarak ticari emtialar hesabında, ya da sabit kıymet olarak taşınmazlar hesabında yer alırlar.

Ancak; Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e. maddesinde;

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu¹²³ yönünde düzenleme bulunmaktadır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde, inşaatın bitirilerek, arsa sahibine payının verildiği dönemde vergiyi doğuran olay tekemmül edeceğinden, müteahhit emsal bedel üzerinden fatura düzenlemek, arsa sahibi de aynı bedel üzerinden müteahhide arsa faturası düzenlemek mecburiyetindedir Böylelikle arsa sahibi açısından aktifinde yer alan gayrimenkulün vasfı arsa olmaktan çıkarak, bina şeklini almış olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/4. maddesine göre gerçek kişilerin; gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşmalarının ticari faaliyet ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirin de ticari kazanç¹²⁴ olarak kabul edildiği açıklanmaktadır.

¹²² Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹²³ Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹²⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

Ayrıca, bir işletmenin aktifine bulunan taşınmazın satılması, işletmenin işgal ettiği faaliyete bağlı olarak ticari, zirai, sınai veya serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir.

Dolayısıyla, arsa sahibinin gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı uğraşıyor olması veya arsanın bir işletmenin aktifinde kayıtlı olması durumunda bunun elden çıkartılması sonucu elde edilecek kazanç, ticari kazanç olarak gelir vergisine tabidir. Elde edilen kazanç, varsa diğer gelirler ile birleştirilerek yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

2.4.3.1.3. Arsa Sahibinin Konut Yapı Kooperatifi Olması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin ikinci fıkrası hükmüyle kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış bulunmaktadır. Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde ise; *"Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri¹²⁵"* nin kurumlar vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

Böylelikle, asıl amaçları konut edinmek olan üyelerin oluşturdukları konut yapı kooperatiflerinin, yukarıda belirtilen şartlar dâhilinde hareket etmeleri şartıyla, inşa ettikleri konutları üyelerine teslim etmeleri halinde, kooperatif açısından bir gelir unsuru oluşmayacağından dolayı vergilendirilmemesi işlemi doğru bir yaklaşımdır.

Yapı kooperatifleri arsa alımından, konut inşası ve üyelerine teslimine kadar geçen sürede, yapacağı masrafları üyelerinden tahsil ederek öderler. Ne zaman ki, kooperatif bu amacının dışına çıkar ise, kurulma amacının dışına çıkılacağından, vergi muafiyetini kaybedecek olması, bu istisna hükmünün aşındırılmasını

¹²⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

engellemeye yönelik bir düzenleme mahiyetinde olduğu düşüncesiyle, düzenlemenin yerinde olduğu görüşündeyiz.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-k. maddesinde, kooperatiflerin belirlenen şartları taşımaları kaydıyla kurumlar vergisinden muaf tutuldukları belirtilmektedir. Bu şartlardan bir tanesi de sadece ortaklarla iş görülmesi esasıdır.

Ancak söz konusu madde metninde parantez içinde;

“Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz¹²⁶” hükmü mevcuttur. Bu hüküm ile kooperatiflerin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı müteahhide vererek, her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmesi durumu ortak dışı işlem olarak değerlendirilmemektedir.

Dolayısıyla, kooperatiflerin kendilerine ait arsalarını müteahhide kat karşılığında vererek, ortakların bağımsız bölüm almalarında kendi aleyhlerine vergisel bir sorun doğmayacak ve vergi muafiyetleri devam edecektir.

Maliye İdaresi bu konudaki görüşünü 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “4.13.1.4.3. Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler” başlıklı bölümünde; *“Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.*

Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır¹²⁷” şeklinde yeni düzenlemeler eklenmiştir.

Konut yapı kooperatiflerinin bu şekilde sahibi oldukları arsalarını kat karşılığı inşaat sistemi ile müteahhide vermeleri ve ortaklarını taşınmaz sahibi yapmaları kooperatiflere ve ortaklarına vergi yükü getirmeyecektir.

Konuyla ilgili olarak Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir özelgesinde; *“Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, kooperatife ait arsanın kat karşılığı verilerek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde edilmesi ve kooperatif muafiyetine ilişkin diğer şartların da varlığı halinde, kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olması mümkün bulunmaktadır. Ancak, kooperatif üyelerinin bir hisse için birden fazla işyeri veya konut elde etmesi ortak dışı işlem sayılacağından, ortak dışı işlemin gerçekleştiği (kat karşılığı inşaat sözleşmesinin yapıldığı) tarihten*

¹²⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹²⁷ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, a.g.e.

*itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir*¹²⁸ denilmektedir.

Buna göre; konut yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinin ön şartlarından biri olan, arsanın kat karşılığı verilmesi durumunda hisse başına bir bağımsız bölüm (konut veya işyeri) alınabileceği, birden fazla alınması durumunda muafiyetin kaybedileceği ifade edilmektedir.

Konut yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmamaktadır.

Bu nedenle konut yapı kooperatiflerinin kat karşılığı inşaat kapsamında müteahhiden aldıkları bağımsız bölümleri, üyelerine teslim etmeleri kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Ancak, konut yapı kooperatifinin hisse sayısından daha fazla bağımsız bölüm alması, bunları kiralaması, satması veya yaptırdığı sosyal tesisleri işletmesi gibi faaliyetlerde bulunması durumunda, kurumlar vergisi muafiyeti kaybedilecektir.

Bu durumda; kooperatifin aldığı bağımsız bölümlerin üyelerine veya üçüncü kişilere devri satış hükmündedir. Bu işlemde doğacak gelir de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.4.3.2. Katma Değer Vergisi Bakımından

3065 sayılı Kanunun 10. Maddesinde KDV'yi doğuran olayın hukuki şartları, vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin edilmiştir. Hizmet ifası veya mal teslimi hallerinde vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya hizmet ifasının yapıldığı anda meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (I/Ç-1.) bölümünde; *“Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşir. Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde ise KDV uygulanmaz*¹²⁹ denilmektedir.

¹²⁸ GİB. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.03.2012 tarih B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.92-105 sayılı Özelge. (www.gib.gov.tr) (Erişim, 12.12.2015).

¹²⁹ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.e.

Böylelikle, kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olayın, müteahhidin inşaatı bitirdikten sonra arsa sahibinin hissesine düşen bağımsız bölümleri kendisine teslimi anında gerçekleşeceği belirtilmektedir. Bu aşamada arsa sahibinin de karşılıklı olarak elde edeceği konutlara karşılık verdiği arsa nedeniyle müteahhide emsal bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

60 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde;

“ Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Buna göre;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dâhil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

- Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dâhil) üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanununun 27/3 üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir¹³⁰” denilmektedir.

¹³⁰ GİB, KDV Sirküleri, Sıra No 60, a.g.e.

Vergi idaresi, kat karşılığı inşaat işleri nedeniyle arsa sahibinin KDV yönünden mükellefiyetinin sınırlarını çizmiş bulunmaktadır. Buna göre; arsa ticari bir işletmenin aktifinde kayıtlı değilse ve kat karşılığı inşaat işi devamlılık arz etmiyorsa arsa sahibinin arsa teslimi KDV yönünden vergilendirilmeyecektir.

Burada önemli olan, arsa tesliminde uygulanacak KDV oranıdır. Arsa sahibinin müteahhide düzenleyeceği faturada bu oran her halükarda %18 olacaktır. Çünkü teslim edilen mal arsa olduğundan genel KDV oranına tabi olup, arsada inşa edilecek konutların net alanlarının ve diğer durumların bir önemi bulunmamaktadır.

2.4.3.2.1. Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olmaması Durumu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi gereğince; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler genel olarak katma değer vergisinin konusuna girmektedir¹³¹.

Ancak kat karşılığı inşaat faaliyeti, vergilendirme açısından kendine özgü bir yapıya sahiptir. Bu yapının ana temeli; arsa sahibinin vergi mükellefi olup olmaması, bu işlemi satmak amacına yönelik süreklilik içerecek şekilde gelir elde etmek maksadıyla yapılıp yapılmadığı hususudur.

Arsa sahibinin vergi mükellefi olmaması durumunda ve yukarıda belirtilen ticari maksat içermemesi halinde, arsa teslimi nedeniyle KDV yönünden mükellefiyeti gerektiren bir durumu bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin (I/B-8.1.) bölümünde; *"Arasanın bir iktisadi işletmeye dâhil 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, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz¹³²" şeklinde, arsa sahibinin müteahhide arsa tesliminde KDV mükellefiyetinin sınırı çizilmiş olmaktadır.

Arasanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının sürekli ve mutad bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa devri KDV'ye tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını bağımsız bölümler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

¹³¹ KDV Kanunu, a.g.e.

¹³² KDV Genel Uygulama Tebliği, Bölüm (I/B-8.1.), a.g.e.

Yukarıda belirtilen tebliğ hükmünden de görüleceği üzere; arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi bir faaliyet olarak arsasını bağımsız bölüm karşılığında müteahhide vermesi değer artış kazancına tabi olduğundan KDV'nin konusuna girmemektedir.

Vergi mükellefi olmayan arsa sahibinin müteahhitten teslim aldığı bağımsız bölümleri iktisap tarihinden itibaren beş yıl içerisinde süreklilik arz etmeyecek şekilde satması durumunda elde edilen kazanç değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirilecektir. İktisap tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra satılması durumunda gelir vergisi bakımından vergilendirilmeyecektir. Bu iki durumda da KDV yönünden mükellefiyeti gerektirecek bir durum bulunmamaktadır.

Ancak bağımsız bölümlerin, devamlılık arz edecek şekilde kazanç elde etmek amacıyla satışlarının yapılması halinde, bu satışlar ticari kazanç kapsamında değerlendirilerek gelir vergisi kapsamında vergilendirilmesinin yanında KDV yönünden de mükellefiyet tesis edilecektir.

2.4.3.2.2. Arsa Sahibinin Gelir/Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması Durumu

Arsa sahibinin gelir vergisi mükellefi olması ya da arsanın işletme aktifine kayıtlı olması halinde, bu arsanın devri işlemi ticari faaliyet olarak kabul edilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi kapsamında; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin (I/B-8.1.) bölümünde arsa karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusunda önemli belirlemeler yapılmış bulunmaktadır. Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutaat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan arsa tesliminin KDV'ye tabi olduğu belirtilmektedir¹³³.

Arsa sahibinin vergi mükellefi olması durumunda, gerek arsanın müteahhide teslimi gerekse elde edilen bağımsız bölümlerin satılması işleminin KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde yer alan istisnadan faydalanılıp faydalanılmayacağı hususu mükellefler ile Maliye İdaresi arasında uyuşmazlıklara konu olmaktadır.

Konuya ilişkin olarak KDV Sirküleri' nin (8.2.4.) bölümünde; *"İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan Taşınmazların Satışı KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az*

¹³³ KDV Genel Uygulama Tebliği, Bölüm (I/B-8.1.), a.g.e.

iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesnadır.

Bu hüküm uyarınca, kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların (arsa, arazi, bina) satışı KDV den müstesnadır. Bu satışların müzayede suretiyle yapılması halinde de istisna uygulanacaktır.

Ancak, istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz teslimleri için geçerli olmadığından, taşınmazların ticaretini yapan kurumlar ile mülkiyetlerindeki taşınmazları ticari bir organizasyon içinde satan belediyeler ve il özel idarelerinin bu istisnadan faydalanmaları mümkün değildir¹³⁴” şeklinde düzenleme bulunmaktadır.

Vergi mükellefleri, en az iki tam yıl aktiflerinde tuttıkları arsalarını kat karşılığı inşaat sözleşmesiyle müteahhide devretmeleri ve elde edilen bağımsız bölümlerin satılması halinde söz konusu istisnadan faydalanılabileceğini ileri sürmektedirler. Maliye İdaresi ise, yapılan bu faaliyetin gayrimenkul ticaretiyle bilfiil uğraşıldığını gösterdiği iddiasıyla, istisna şartının sağlanmadığını ileri sürerek KDV hesaplanması gerektiği konusundaki ısrarına devam etmektedir.

Maliye İdaresi'nin mevcut düzenlemelerine göre; vergi mükelleflerinin aktiflerinde kayıtlı arsalarını kat karşılığı müteahhide vermeleri durumunda, müteahhidin söz konusu arsaya inşaat yaptıktan sonra, arsa sahibinin payına düşen bağımsız bölümleri ettiği dönemde eş zamanlı olarak, arsa sahibinin de emsal bedel üzerinden arsa faturasını düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda, müteahhit teslim ettiği bağımsız bölümün vasfı ve net alanına göre teslim anındaki KDV oranları üzerinden KDV hesaplarken, arsa sahibi ise arsanın emsal bedeli üzerinden %18 oranında KDV hesaplaması zorunludur¹³⁵.

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde, müteahhidin arsa sahibine verdiği bağımsız bölümler nedeniyle emsal bedeli üzerinden fatura düzenlemesi ve arsa sahibinin de buna karşılık arsa faturası düzenlemesi konusu mükellefler ile Maliye İdaresi arasında önemli ihtilaf konularından birisi olmuş ve olmaya devam etmektedir.

Konunun yargıya taşınması üzerine, Danıştay 9. Dairesi'nin verdiği bir Karar'ında; “Arsanın; müteahhidin kullanımına terk edilmesi işleminin arsanın değerlendirilmesine yönelik bir tasarruf olduğunun kabulü gerekeceğinden, bu işlemin trampa niteliğinde bir işlem gibi değerlendirilerek katma değer vergisine tabi

¹³⁴ GİB, KDV Sirküleri, Sıra No 60, a.g.e.

¹³⁵ KDV Genel Uygulama Tebliği, Bölüm (I/B-8.1.), a.g.e.

*tutulması mümkün bulunmamaktadır*¹³⁶ yönünde olup, kat karşılığı arsa teslimlerinde KDV hesaplanmaması gerektiği görüşündedir.

Maliye İdaresi, kat karşılığı arsa teslimlerinde yaptığı düzenlemeden geri adım atmadığından, konu ile ilgili ihtilaflar yaşanmaya devam etmektedir.

İşletme aktifinde yer alan arsanın kat karşılığı verilmesi sonucunda teslim alınan bağımsız bölümlerin sonradan satılması durumunda genel düzenlemeler çerçevesinde KDV hesaplanmaktadır.

2.4.3.2.3. Arsa Sahibinin Konut Yapı Kooperatifi Olması Durumu

Konut yapı kooperatiflerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nda arsa teslimlerine ilişkin özel bir düzenleme yapılmadığından, genel hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda konut yapı kooperatiflerinin arsalarının satış ve devirlerinin katma değer vergisinden istisna olacağına dair bir hüküm bulunmama ile birlikte, sadece bu Kanununun Geçici 28. maddesi ile 03.07.2009 tarihinden önce inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin, üyelerine konut teslimleri katma değer vergisinden istisna¹³⁷ edilmiş bulunmaktadır.

Bu nedenle konut yapı kooperatiflerinin sahip oldukları arsalarını; ister kat karşılığı inşaat sistemiyle, ister hasılat paylaşımı sistemiyle müteahhide devretmeleri katma değer vergisine tabi olacaktır.

Ancak bu Kanuna eklenen Geçici 28. Madde ile de; *"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır"*¹³⁸ hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu madde 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla da bu maddenin uygulamasında bu tarih çok önemlidir.

Buna göre, 03.07.2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatını almış olan konut yapı kooperatifleri tarafından, üyelerine yapılacak konut teslimleri, konutlar için belirlenen oranlarda KDV'ye tabidir.

Öte yandan, 03.07.2009 tarihinden önce veya sonra kurulan konut yapı kooperatifleri adına bina inşaat ruhsatı alınmadığı müddetçe KDV mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır. Buna göre; 03.07.2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan kooperatifler adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten

¹³⁶ Danıştay 9. Dairesi'nin, 19.02.2007 tarih ve E.S. 2005/2439 K.S. 2007/468 Sayılı Kararı. (www.danistay.gov.tr)(Erişim 12.12.2015)

¹³⁷ KDV Kanunu, a.g.e.

¹³⁸ KDV Kanunu, a.g.e.

itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilerek, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle KDV beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

2.4.4.Müteahhidin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gayrimenkullerin alım satımı ve inşaat işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Kat karşılığında inşaat yapan müteahhitler açısından yapılan işlem bir üretim faaliyetidir. Bu üretim faaliyetinde, inşaatın ilk madde ve malzemelerinden birisi olan arsa, inşaat üretimi gerçekleştiren işletmeye, tamamlayıp teslim edeceği yerlerin karşılığında teslim edilmektedir. Bu nedenle inşaat üretimi yapan işletmenin kendisine kalan bağımsız bölümlerin maliyetini oluşturan Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti, Direkt İşçilik Maliyeti ve Genel Üretim Maliyetlerine, ek olarak bir de arsa payı karşılığı arsa sahibine devrettiği bağımsız bölümlerin maliyetini de arsa maliyeti olarak dikkate alıp, kendisine kalan yerlerin üretim maliyetini bu şekilde hesaplaması gerekmektedir¹³⁹.

Kat karşılığı inşaat işini üstlenenin gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması durumunda bu kazanç, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ise kazancın sağlandığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyanı esastır.

2.4.4.1. Gelir/Kurumlar Vergisi Bakımından

Kat karşılığı inşaat yöntemine göre inşaat işini üstlenen gelir ya da kurumlar vergisi mükellefleri, daha önceki bölümlerde de izah edildiği üzere, gerek 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, gerekse 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "Ticari Kazanç" hükümleri¹⁴⁰ çerçevesinde elde ettikleri kazançları beyan etmek durumundadırlar.

Müteahhit, meydana getirdiği inşaat faaliyeti karşılığında aldığı bağımsız bölümlerin satışını yaptıkları dönemlerde, üretim maliyeti ile satış fiyatı arasındaki olumlu farkı, ticari kazanç olarak satışın yapıldığı döneme ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine dahil ederler.

Bu bölümde inşaat işletmesinin gerek kat karşılığı yaptığı inşaattan arsa sahibinin payına düşen bağımsız bölümleri vermesi, gerekse kendi payına düşen

¹³⁹ Mehmet Şenlik, a.g.e.,s.246.

¹⁴⁰ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e., Kurumlar Vergisi Kanunu a.g.e..

bağımsız bölümleri satması halinde iki ayrı vergilendirme sistemiyle karşılaştığından bu durum ayrı ayrı ele alınmıştır.

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin inşaatı tamamlaması ve sözleşme gereği arsa sahibine verilmesi gereken bağımsız bölümlerin arsa sahibine devri ile meydana gelmektedir.

Müteahhidin gerçek kişi olması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 37/4. maddesi kapsamında gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşılması ticari faaliyet kapsamında değerlendirildiğinden, elde edilen kazanç da ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Bu nedenle kat karşılığı inşaat yöntemiyle sözleşmesinin taraflarından biri olan müteahhit daha işin başında sözleşmeyi imzalamak suretiyle ticari bir faaliyette bulunacağını kabul etmiştir. Böylelikle; gerçek kişi olan müteahhidin ticari faaliyeti doğmuş olacağından gelir vergisi mükellefiyeti gerekli hale gelecektir.

Arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını müteahhide tesliminde, arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı müteahhit tarafından arsa sahibi adına teslim edilen bağımsız bölümler emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlenmek suretiyle belgelendirilecektir.

Ticari faaliyette bulunan müteahhidin yaptığı bağımsız bölümler kendisi açısından ticari emtia niteliğindedir. Müteahhit ticari emtia olan daire ve/veya işyerlerinden arsa sahibine vereceği bağımsız bölümler için arsa payı dahil emsal bedel üzerinden fatura düzenleyerek bunların arsa sahibine satış ve devrini gerçekleştirecektir.

Arsa sahibine devrettiği bu bağımsız bölümlerin emsal bedeli aynı zamanda, müteahhidin kendisine kalan bağımsız bölümler arsa maliyet bedeli olacaktır. Müteahhit, yaptığı daire ve/veya işyerlerinin tamamının maliyet bedelini, kendinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedeli olarak esas alarak birim maliyet bedelini buna göre hesaplaması gerekmektedir.

Müteahhidin tüzel kişi mahiyetinde kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ticari bir faaliyet söz konusu olduğundan, bunların elde ettiği kurum kazancı da ticari kazanç hükmünde olmaktadır. Dolayısıyla, yukarıda yaptığımız açıklamalar, tüzel kişi müteahhitler için de geçerli olduğundan, kurumlar vergisi mükellefi olan müteahhit de, inşa ettiği bağımsız bölümleri arsa sahibine verecekleri bağımsız bölümler için arsa payı dahil emsal bedel üzerinden fatura düzenlemek suretiyle arsa sahibine devreder.

Müteahhit inşaat işletmeleri tarafından arsa sahibine arsasının karşılığında vereceği bağımsız bölümlerin maliyeti ise müteahhit inşaat işletmesi bakımından

arsa maliyetini oluşturacaktır. Arsa maliyeti ise arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlere isabet eden inşaatın üretim maliyeti olacaktır¹⁴¹.

Danıştay'ın kat karşılığı inşaat faaliyetlerine bakışı, yapılan bu işlemin trampa olmadığı, hukuki açıdan birçok işlemi kapsadığı ve arsanın satışı değil, değerlendirilmesine yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerini de uygulanmasını gerektiren tamamen kendine özgü bir hukuki işlem olduğu yönünde¹⁴² olup, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler nedeniyle vergiyi doğuran bir olayın olmadığı yönündedir.

Maliye İdaresi'nin tebliğ, sirküler ve özelgeler ile yaptığı belirlemelerin aksi yönde verilen bu Danıştay Kararı' nın müteahhitler lehine görülse de uygulanması halinde aşağıda izah edildiği üzere müteahhitler aleyhine bir takım hak düşürücü sonuçlar doğuracağı kanaatindeyiz. Bu hususlara bir sonraki "Katma Değer Vergisi Bakımından" konunun değerlendirilmesi başlığı adı altında detaylı olarak değinilmektedir.

Genel anlamda müteahhitler ticari faaliyet kapsamında sattığı bağımsız bölümler için fatura düzenleyerek bunları üçüncü kişilere tapuda devredecektir. Satış bedelini de, satış hasılatı olarak kayıtlarına alacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 37. ve müteakip maddeleri uyarınca bu ticari faaliyetinden doğan ticari karı hesaplayıp,

- Öncelikle işlemin yapıldığı döneme ait geçici vergi beyannamesi ile
- Daha sonra da, işlemin yapıldığı hesap dönemine ait yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde kazanç olarak,¹⁴³ beyan etmeleri gerekmektedir.

2.4.4.2. Katma Değer Vergisi Bakımından

Ticari faaliyet kapsamında müteahhit tarafından inşa edilen bağımsız bölümler kendisi açısından ticari emtiadır. Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girdiğinden, müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi katma değer vergisine¹⁴⁴ tabidir. Müteahhit arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümler için arsa payı dahil emsal bedel üzerinden düzenleyeceği faturalarda KDV de hesaplaması gerekmektedir.

Katma değer vergisi oranları ise, net 150 m2'ye kadar olan konutlar için % 1, net 150 m2'den büyük olan konut ile işyerleri içinde % 18'dir.

¹⁴¹ Şenlik, a.g.e., s.165.

¹⁴² Danıştay 9. Dairesi'nin 14.05.1993 tarih ve E:1992/3914, K:1993/2057 sayılı Kararı, Danıştay Dergisi, 1994, S.88, s.416-417.

¹⁴³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹⁴⁴ KDV Kanunu, a.g.e.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin (I/B-8.2.) bölümünde; *“Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır¹⁴⁵”* denilmek suretiyle, müteahhidin ara sahibine konut tesliminde ne şekilde KDV hesaplayacağını hüküm altına almış bulunmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan kat karşılığı inşaat faaliyetleri ile ilgili olarak, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (III/G-4.3.) bölümünde; *“Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri; arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi ile müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine konut veya işyeri teslimi şeklinde iki ayrı teslimden oluşmaktadır.*

Bu kapsamdaki işlemler teslim mahiyetinde olduğundan kat karşılığı inşaat işlerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inşaat taahhüt işinden söz edilemez.

Diğer taraftan, üzerinde kat irtifakı kurulan konut yapı kooperatifine ait arsaların, muhtelif müteahhit firmalara ya da diğer konut yapı kooperatiflerine inşaat yapılmak üzere teslimi de inşaat taahhüt işi kapsamında mütalaa edilmez. Müteahhit firmalar veya konut yapı kooperatifleri tarafından bir konut yapı kooperatifine ait arsalar üzerinde yapılacak olan konutlar için kat karşılığı anlaşma yapılması durumunda, yapı sahibi kooperatife konut tesliminde istisna ya da inşaat taahhüt işi kapsamında indirimli oran uygulamasından söz edilemeyeceği için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır¹⁴⁶” denilmek suretiyle kat karşılığı inşaat yaptıran konut yapı kooperatifleri yönünden belirleme yapmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla, konut yapı kooperatiflerine yapılan kat karşılığı inşaat işi bir taahhüt işi olmadığından, müteahhitlerin teslim edecekleri konut ve işyerleri nedeniyle genel hükümlere göre KDV hesaplanacaktır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan kat karşılığı inşaat işinin “İnşaat Taahhüt” işi olarak değerlendirilemeyeceğine ilişkin olarak, Gelir İdaresi, KDV Sirkülerinin (3.6.5.2.) bölümünde; *“Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim (birincisi arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi, ikincisi müteahhidin arsa sahibine konut teslimi) söz konusudur. Dolayısıyla, bu kapsamdaki işlemler teslim mahiyetinde olduğundan kat karşılığı inşaat işlerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inşaat taahhüt işinden söz edilemez.*

Örneğin, yapı ruhsatında adı "yapı sahibi" bölümünde yer alan bir konut yapı kooperatifinin, adı "yapı müteahhidi" bölümünde yer alan bir konut yapı kooperatifi ile kat karşılığı anlaşması durumunda yapı sahibi kooperatife konut teslimi söz

¹⁴⁵ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.e.

¹⁴⁶ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.e.

konusu olduğundan istisna ya da indirimli oran uygulamasından söz edilemeyecektir. Bina inşaat ruhsatının "yapı müteahhidi" bölümünde adı yer alan konut yapı kooperatifine bu kapsamda ifa edilen inşaat taahhüt işleri ise, işin sahibi söz konusu konut yapı kooperatifi olmadığından ve dolayısıyla "işin konut yapı kooperatifine yapılması" na yönelik şart gerçekleşmediğinden genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır¹⁴⁷" şeklinde düzenleme yapmıştır.

Bu nedenle, konut yapı kooperatiflerine yapılan "İnşaat Taahhüt" işlerinde KDV oranı %1 iken, kooperatiflerin bu işi "Kat Karşılığı İnşaat" olarak yaptırımları durumunda net alan metrekareye ve işyeri olup olmaması durumuna ya da Büyükşehirlerle ilgili düzenlemeye göre genel hükümler çerçevesinde KDV oranı uygulanacağı konusunda oluşabilecek tereddütler giderilmiştir.

Yaptığımız araştırmalar sonucunda vardığımız nokta itibariyle; her ne kadar Maliye İdaresi'nin kat karşılığı inşaat işlerinde, karşılıklı olarak iki ayrı teslim olduğundan bahisle arsa sahibi ve müteahhidin vergilendirilmesi yönünde düzenlemeleri bulunsa da, fiili uygulamada arsa sahibinin müteahhide arsa teslim ettiği, müteahhidin de arsa karşılığı olarak yaptığı bağımsız bölümlerden arsa sahibine pay vermesi işlemi üzerine kurulu sistemde, her iki tarafında birbirlerine nakdi bir ödeme olmadığı anlaşılmaktadır.

Bununla beraber kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile arsa sahibinin inşaat maliyeti karşılığı inşaatın bir bölümünü müteahhide vermesi, müteahhidin de arsa satın alarak konut yapmak yerine, arsaya ödeyeceği bedeli, biraz fazlasıyla inşaat malzemelerine ödeyerek, işçiliği de kendisi üstlenmek suretiyle oluşan bir finansal çözüm ve menfaat birliği sağlanmakta olduğu görülmektedir.

Bu nedendir ki, özellikle arsa sahibinin vergi mükellefi olmaması durumunda, sözleşmenin güçlü tarafı olan arsa sahibi, müteahhidin kendisine bağımsız bölüm tesliminde düzenlediği faturada yer alan KDV'yi ödemekten kaçınmaktadırlar. Böylelikle müteahhit açısından tahsil edemediği KDV'yi hesaplayıp bağlı olduğu vergi dairesine ödemek zorunda olduklarından dolayı, ek bir maliyete daha katlanmak durumuyla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Keza, yapılan inşaat sonucunda meydana gelen eser arsa sahibi ve müteahhit tarafından paylaşmış olup, henüz üçüncü kişilere satılmadan vergilendirilmesi olayı vergilendirme prensipleriyle uyuşmadığı kanaatini oluşturmaktadır. Çünkü meydana getirilen eserin arsa sahibi veya müteahhit tarafından kar amacını gerçekleştirme eylemi, bu bağımsız bölümlerin satılıp, gelirin elde edilmesi durumunda meydana

¹⁴⁷ GİB, KDV Sirküleri, Sıra No 60, a.g.e.

gelebileceğinden, vergilendirme sisteminde bu hususların dikkate alınması gerektiği görüşündeyiz.

Belirttiğimiz vergilemedeki bu sorun nedeniyle kat karşılığı inşaat işlerinde; faturanın hiç düzenlenmemesi, faturanın düzenlenmesi ancak vergi matrahının veya verginin gösterilmemesi veya usulüne uygun fatura düzenlenmekle birlikte, ihtirazi kayıtla beyan verilmek suretiyle konunun mahkemeye taşınması gibi çok farklı uyumsuzlukla karşılaşılmaktadır.

Konuyla ilgili araştırmalarımızda karşılaştığımız bir olayda; arsa sahiplerine teslim edilen bağımsız bölümler nedeniyle fatura düzenlenmemesi ve katma değer vergisi hesaplanmaması gerektiği düşüncesiyle ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilip ödenen katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle dava açıldığı görülmüştür. Bir başka deyişle, Maliye İdaresinin düzenlemelerine ters düşmemek ve ileride verginin yanında gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası ile karşılaşmamak maksadıyla KDV beyanname verilmiş ancak beyanname beyan edilen KDV ihtirazi kayıtla dava edilmiştir. Vergi Mahkemesinin kararıyla; arsa karşılığı inşa edilen binanın bağımsız bölümlerinden arsa sahiplerine yapılan işyeri tesliminin katma değer vergisine tabi olduğu yönünde kanuni bir düzenleme getirilmeden, tebliğlerde yer alan düzenleme esas alınmak suretiyle tahakkuk ettirilen katma değer vergisinde yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı İdare, arsa karşılığı yapılan iş yeri teslimlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. ve geçici 8. maddeleri ile 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği hükümlerince katma değer vergisine tabi olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemiştir¹⁴⁸.

Danıştay 4. Dairesi ise idarenin temyiz başvurusunu kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görmediğinden reddetmiştir.

Danıştay 4. Dairesinin 21.11.2013 tarihli 2013/8525 No.lu kararı bir kez daha göstermiştir ki kat karşılığı arsa teslimlerinde Danıştay KDV'de vergiyi doğuran bir olay meydana gelmediğini düşünmekte ve KDV hesaplanmaması gerektiği görüşünü savunmaktadır¹⁴⁹.

Danıştay'ın kat karşılığı inşaat faaliyetlerine bakışı, yapılan bu işlemin trampa olmadığı, hukuki açıdan birçok işlemi kapsadığı ve arsanın satışı değil, değerlendirilmesine yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerini de uygulanmasını

¹⁴⁸ Koray Ateş, Danıştay Yineledi Arsa Karşılığı Kat Tesliminde KDV Yok, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/koray/085/> (Erişim 11.12.2015).

¹⁴⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 21.11.2013 tarihli 2013/8525 No.lu Kararı. www.danistay.gov.tr (Erişim 12.12.2015)

gerektiren tamamen kendine özgü bir hukuki işlem olduğu yönünde¹⁵⁰ olup, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler nedeniyle vergiyi doğuran bir olayın olmadığı yönündedir.

Maliye İdaresi'nin tebliğ, sirküler ve özelgeler ile yaptığı belirlemelerin aksi yönde verilen bu Danıştay Kararı' nın müteahhitler lehine görülse de uygulanması halinde aşağıda izah edildiği üzere müteahhitler aleyhine bir takım hak düşürücü sonuçlar doğuracağı kanaatindeyiz.

Müteahhitler yapmış oldukları inşaat neticesinde meydana getirdikleri bağımsız bölümlerden net alanı 150 metrekarenin altında kalan konutları, ister arsa sahibine isterse üçüncü şahıslara devretmeleri durumunda indirimli oranda %1 KDV hesaplamaktadırlar. Bunun sonucunda KDV Kanunu'nun 29/2. maddesi gereği yapmış oldukları bu indirimli orana tabi konut teslimlerinden dolayı %18 gibi daha yüksek oranlı KDV içeren malzeme ve işçilik maliyetlerinden kaynaklanan ve yüklenen bu KDV' leri belirli usul ve esaslar dahilinde Maliye İdaresi'nden geri alma haklarına sahiptirler.

Bizce, müteahhitler kat karşılığı inşaat faaliyetleri nedeniyle arsa sahiplerine teslim ettikleri net alanı 150 metrekarenin altında kalan konutlar için yukarıda yer alan Danıştay Kararı doğrultusunda KDV hesaplamadıkları takdirde, söz konusu konut teslimi KDV'nin konusuna girmeyecek olduğundan, hem indirimli oranda KDV iade haklarından vaz geçmiş olacaklar, hem de inşaatın maliyeti içinde yer alan ve bu satışlara isabet eden yüklenen KDV tutarlarının da indirim hesaplarından çıkarılması gerekecektir. Böylelikle sırf %1 KDV hesaplamaktan kaçınmak isterlerken, diğer taraftan yaklaşık %17 gibi bir KDV'nin indirim ve hatta iadesi hakkından da yoksun kalacakları kanaatindeyiz. Bu durumun müteahhitler tarafından tüm yönleriyle değerlendirerek işlem yapmalarının yararlarına olacağı düşüncesindeyiz.

İşletme aktifinde yer alan arsanın kat karşılığı verilmesi karşılığında teslim alınan bağımsız bölümlerin satılması durumunda genel düzenlemeler çerçevesinde KDV hesaplanmaktadır.

KDV Sirküleri' nin (8.2.4.) bölümünde; *"İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan Taşınmazların Satışı KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesnadır. Bu hüküm uyarınca, kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların (arsa, arazi, bina) satışı*

¹⁵⁰ Danıştay 9. Dairesi'nin 14.05.1993 tarih ve E:1992/3914, K:1993/2057 sayılı Kararı, Danıştay Dergisi, 1994, S.88, s.416-417.

KDV den müstesnadır. Bu satışların müzayede suretiyle yapılması halinde de istisna uygulanacaktır.

Ancak, istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz teslimleri için geçerli olmadığından, taşınmazların ticaretini yapan kurumlar ile mülkiyetlerindeki taşınmazları ticari bir organizasyon içinde satan belediyeler ve il özel idarelerinin bu istisnadan faydalanmaları mümkün değildir¹⁵¹” denilmektedir.

Böylelikle müteahhidin ana faaliyet konusu, ticari kazanç kapsamında inşaat işi olacağından arsa karşılığı aldığı bağımsız bölümleri iki yıl sonra satması durumunda da KDV istisnası hükümlerinden faydalanamayacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

2.4.5.Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Gösteren Durumlar

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin yapısı ve vergilendirilmesi konusu irdelenirken, kendisine özgü yapısı nedeniyle; arsa sahiplerinin arsa teslimlerinde, müteahhitlerin arsa payı karşılığı konut teslimlerinde ve üçüncü kişilere teslimlerinde bazı özellikli durumlarla karşılaşmıştır.

2.4.5.1. Devam Eden İnşaatlarda Kat İrtifakı İle Satışlarda Müteahhit Açısından Vergiyi Doğuran Olay

Çalışmamıza yönelik yaptığımız araştırmalar sonucunda uygulamada, kat karşılığı inşaat sözleşmesine göre arsa sahibi ile anlaşılan müteahhit, arsayı teslim alıp, yapı ruhsatı ve inşaat projesini hazırlayıp onaylattıktan sonra, inşaatın kendisine düşen payların bir kısmını satarak, inşaat malzemelerine finans kaynağı yaratma yoluna gittikleri anlaşılmaktadır. Bu satış işlemi proje aşamasında topraktan veya yeni adıyla maketten olabileceği gibi, inşaatın belli bir aşamasında da olabilmektedir. Arsa sahibinin rızası ile arsa üzerinde kat irtifakı tesisi tapudan yapıldığından, müteahhit payı ölçüsündeki bağımsız bölüme ait kat irtifakı hakkını devir suretiyle, üçüncü şahıslara satım hakkı bulunmaktadır. Böylelikle inşaat henüz tamamlanmadan, yapacağı inşaatın maliyetlerini karşılamak amacıyla, başkalarından veya bankalardan borçlanmak yerine, adını irtifak hakkı tescili yapılan gayrimenkulden bazı bölümleri satarak kendisine finans kaynağı yaratabilmektedir.

Bu süreçte, müteahhit öncelikle üçüncü şahıslardan alacağı bir bedel karşılığında tapudan kendi adına tescilli kat irtifakı hakkını, müşterilerin güvence

¹⁵¹ GİB, KDV Sirküleri, Sıra No 60, a.g.e.

olarak istemeleri halinde devretmektedir. Daha sonradan inşaatın tamamlanması durumunda, bağımsız bölüm müşteriye fiilen teslim edilmekte ya da inşaata ilişkin yapı kullanım izin belgesinin alınmasından sonra tapudan kat irtifakının kat mülkiyetine dönüştürülmesi aşamasında verilen kat irtifakı kat mülkiyetine dönüştürülmekte ya da müşteriye kat irtifakı hiç verilmeden direk olarak kat mülkiyeti tapusu verilmektedir.

Belirttiğimiz bu durum, müteahhidin yanı sıra arsa sahipleri tarafından da kazanç elde etme maksadıyla kullanılan bir yöntem olduğu anlaşılmaktadır.

Uygulamada en çok karşılaşılan sorunlardan birisi bu aşamada ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; yukarıda belirttiğimiz üzere, topraktan (inşaat henüz tamamlanmadan) yapılan satışlarda, müşterilerden alınan bedel karşılığında kendilerine tapudan kat irtifakı tapusu verildiğinde, birçok vergi dairesi bu aşamada vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinden bahisle tapu tarihinden itibaren yedi gün içinde faturanın düzenlenmesi gerektiğinden bahisle, mükellefler hakkında faturanın zamanında düzenlenmediğini ileri sürerek Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesine istinaden özel usulsüzlük cezası kesebilmektedir.

Oysa Maliye İdaresi verdiği özelgelerde; kat irtifakı tapusunun tek başına vergiyi doğuran olay olmadığı, ancak kat mülkiyeti tapusunun verilmesi durumunda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini vurgulasa da, yanlış uygulamaların önüne geçilebilmesi için durumun daha net bir şekilde düzenlenmesine ihtiyaç olduğu kanaati oluşmaktadır.

Belirttiğimiz konuya ilişkin Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir özelgesinde; *"Gayrimenkul satışlarında mülkiyetin devri esas itibariyle gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil edilmesi ile gerçekleşmektedir. Tapuda alıcı adına tescil yapılmadan evvel gayrimenkulün alıcının fiili kullanımına bırakılması ve alıcı tarafından malik gibi kullanılmaya başlanması halinde, KDV açısından vergiyi doğuran olay gayrimenkulün kullanılması anında meydana gelecektir. Gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil veya fiili kullanımına bırakılmadan önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde bu belgede gösterilen bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.*

Buna göre;

1)-Konutların inşaatı devam ettiği sürece vergiyi doğuran olay meydana gelmeyeceğinden KDV hesaplanmayacaktır. Ancak konutlar tamamlanmadan önce kat mülkiyetine geçilmiş ise, mülkiyet devri tapuda tescil suretiyle gerçekleştiğinden, tapuya tescil anında vergiyi doğuran olay meydana gelecek ve KDV hesaplanacaktır.

2)-Konutların fiilen kullanılmaya başlanması halinde, fiilen kullanıma başlandığı tarihte vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden bu tarih itibariyle KDV hesaplanacaktır.

3)-Tapuda tescil veya fiili kullanımdan önce herhangi bir tarihte fatura veya benzeri bir belge düzenlenmesi halinde, belgede yer alan tutarla sınırlı olmak üzere belgenin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşecek ve bu tarihte KDV hesaplanacaktır.

Buna göre; konutlar fiilen tamamlanmadan önce kat mülkiyetine geçilmesi halinde mülkiyetin devri tapuda tescil suretiyle gerçekleştiğinden satışa ilişkin faturanın tapuya tescil tarihinden itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi; konutların fiilen kullanılmaya başlanması durumunda ise, fiilen kullanıma başlandığı tarihten itibaren yedi gün içinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir”¹⁵² denilmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın başka bir özelgesinde “Müteahhitlerin kendi adlarına yaptıkları inşaatlarda, inşaatın bitiminden önce özel sözleşme veya satış vaadi ile veya arsa payı üzerinden yaptıkları satışlarda, bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından, alınan bedeller ise avans niteliği taşıdığından fatura düzenlenmesi ve KDV uygulanması söz konusu olmayacaktır”¹⁵³ denilmektedir.

Yine konuya ilişkin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.08.2013 tarihli özelgesinde; “...Kat karşılığı olmak üzere yapılan inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhit firmanın arsa karşılığı yapacağı konutları arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır.

Bu durumda, inşaatlar devam etmekte iken özel sözleşme veya satış vaadi ile veya arsa payı üzerinden (kat irtifaklı arsa tapusu üzerinden) yapılan satışlarda bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyecektir. Bu durumda alınan bedeller ise avans niteliği taşıdığından fatura düzenlenmesine gerek olmayıp kayıtlara avans olarak intikal ettirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu yerlerin tapuya tescil ettirildiği tarihte veya tapuya tescilden önce hak sahiplerinin kullanımına tahsis edilmesi durumunda ise tahsis edildiği tarihteki emsal bedelleri üzerinden sadece müteahhit firma tarafından şirketiniz veya üçüncü şahıslar adına fatura düzenlenerek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin

¹⁵² GİB. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.04.2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.18.02-32231-7875-228 sayılı Özelgesi (www.gib.gov.tr)(Erişim, 12.12.2015).

¹⁵³ Koray Ateş, Muhasebe TR, http://www.muhasabetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=606 MB.'nin, 17.06.1997 tarih ve 25172 sayılı; 15.10.1991 tarih ve 2601017-913 sayılı Özelgeleri (Erişim 26.12.2015).

*niteliğine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir*¹⁵⁴ denilmektedir.

Konuyla ilgili Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında; *"Özel inşaatlarda satılan kısımların tapuya tescili daha önceki bir tarih olsa bile, inşaatın bitim tarihinin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesi ve inşaat bitmeden yapılan satış işlemlerinden elde edilen gelirin ise avans olarak değerlendirilmesi gerekir"*¹⁵⁵ denilmektedir.

Benzer konuda Danıştay 11. Dairesi'nin bir kararında; *"İnşa halinde bulunan bir binadaki bağımsız bölümlerin ancak inşaat bittikten ve yapı kullanma izni alındıktan sonra teslimi söz konusu olacağından, inşa halinde satılan ancak henüz teslim edilmemiş olan bağımsız bölümler nedeniyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş olacaktır"*¹⁵⁶ denilmektedir.

Bütün bu özeldeler ve Danıştay Kararları'ndan görüleceği üzere; kat irtifakı kurularak henüz inşaata başlanmadan veya inşaat devam ederken yapılan konut ve işyeri satışlarında vergiyi doğuran olay, müteahhidin konut veya işyerini tamamlayarak bunlar üzerindeki tasarruf hakkını müşterilere devretmesi anında meydana gelmektedir. İnşaatın tamamlandığı tarih ise, bina iskân ruhsatının alındığı tarihtir. Ancak, konut ve iş yerlerinin iskân alınmadan önce alıcıların kullanımına fiilen sunulması halinde de vergiyi doğuran olay bu tarihte meydana gelecektir. Alıcının satış işleminin karşılığını oluşturan bedeli müteahhide önceden avans olarak vermesinin vergiyi doğuran olaya herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, henüz inşaata başlamadan önce veya inşaata başladıktan sonra arsa üzerine kat irtifakı kurularak yapılan satışlar nedeniyle alınan paraların GVK ve KVK bakımından avans olarak değerlendirilmesi ve satış bedelinin tamamının, inşaatın tamamlanıp anahtar teslimi yapılan yılın satış hasılatı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre; inşaat bitmeden evvel özel sözleşme veya satış vaadi ile ya da arsa payı üzerinden yapılan satışlarda, satış tarihinde henüz bir konut veya işyeri teslimi söz konusu olmadığından ve alınan bedeller avans niteliği taşıdığından, fatura düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, bu şekilde alınan ve avans niteliğindeki bu bedeller için fatura düzenlenmesi halinde, KDV Kanunu'nun 10/b maddesine göre faturada gösterilen bedelle sınırlı olarak vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, söz konusu bedeller üzerinden, inşaat

¹⁵⁴ GİB. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.08.2013 tarih 64597866-vuk-229-128 sayılı özeldgesi, <http://ozelge.net/kismen-kat-karsiligi-kismen-hasilat-paylasimli-olarak-yapilan-arsa-teslimlerinde-belge-duzeni/> (Erişim 27.12.2015).

¹⁵⁵ Koray Ateş, Muhasebe TR, Dn. 4. D.'nin, 16.02.1996 tarih ve E. 1995/921 K. 1996/606 sayılı Kararı http://www.muhasibetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=606 (Erişim 26.12.2015)

¹⁵⁶ Koray Ateş, Muhasebe TR, Dn. 11. D.'nin, 07.06.1995 tarih ve E.1995/2099, K.1995/1823 sayılı Kararı http://www.muhasibetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=606 (Erişim 26.12.2015)

ruhsatı ve kat irtifakı tesisinde net alanı 150 metrekarenin altında konut olarak gösterilen yerler için %1, net alanı 150 metrekare ve üzeri konut olarak veya metrekare sınırlaması olmaksızın işyeri olarak gösterilen yerler için ise % 18 oranında KDV hesaplanması¹⁵⁷ gerekmektedir.

Burada önemli olan bir diğer husus ise; avanslar için fatura düzenlenmesi halinde KDV hesaplanması durumunun, GVK ve KVK yönünden avans olarak değerlendirilmesini ve inşaatın tamamlanıp anahtar teslimi yapılan yılın satış hasılatı olarak dikkate alınmasını etkilemeyecek olmasıdır.

2.4.5.2. Müteahhidin Kendi Hissenin Düşen Daireleri Satması Durumunda Arsa Sahibinin Durumu

Konuya ilişkin olarak Kastamonu Defterdarlığı'nın verdiği bir özalgede; *"Müteahhide bırakılan bağımsız bölümlere tekabül eden kat irtifak payının müteahhidin belirleyeceği kişilere ferağından evvel, bu kişiler ile müteahhit arasındaki inşaat sözleşmesi ilişkisinin arsa sahiplerini hiçbir şekilde bağlamadığını içeren belgeyi müştereken imza ederek arsa sahiplerine vereceklerdir. Müteahhit böyle bir belgenin inşaat sözleşmesinin tarafı olan kişilerce imzalanmasının sağlanacağını taahhüt eder.*

Bu hüküm ve açıklamalara göre; tapuda arsa sahipleri adına kayıtlı olmakla birlikte aranızdaki sözleşme gereği şahsınıza ait olan dairelerin üçüncü kişilere satışından elde edeceğiniz gelirin ticari kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu dairelerin arsa sahipleri tarafından üçüncü kişilere tapuda devir işlemi gerçek bir satış işlemi olmayacağından ve bu devir işleminden elde edilen gelir tarafınızdan ticari kazanç olarak beyan edileceğinden arsa sahipleri adına gelir vergisi yönünden herhangi bir vergileme yapılmayacaktır" ¹⁵⁸ denilmektedir.

Maliye İdaresinin, Müteahhidin inşa ettiği kat karşılığı inşaat işlerinden hissesine düşen bağımsız bölümleri, üçüncü kişilere satması halinde, arsa sahipleri tarafından müteahhidin payından alıcılar adına tapuda devir yapılması işleminin, müteahhit açısından gelir getiren bir faaliyet olarak vergilendirileceği ancak, arsa sahibi açısından vergilendirmeyi gerektiren bir durum olmadığı görüşünde olduğu anlaşılmaktadır.

¹⁵⁷ KDV Kanunu, a.g.e.

¹⁵⁸ GİB. Kastamonu Defterdarlığı'nın 25.10.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.37.10.00-037.02-21 sayılı Özalgesi. (www.gib.gov.tr) (Erişim 12.12.2015).

2.4.5.3. Müteahhidin Arsa Sahibi Adına Yaptığı Giderlerin İndirilmesi

Kat karşılığı inşaat işlerinde, müteahhidin arsa sahibi adına yapmış olduğu birtakım giderlerin müteahhit tarafından gider yazılıp yazılmayacağı konusu da sıkça karşılaşılan sorunlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir özelgesinde; *"Buna göre, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca ödediğiniz ancak, faturası arsa sahibi adına tanzim edilen inşa edilecek binanın ruhsatı için çeşitli kurumlara (Belediye, İSKİ, Elektrik İdaresi, Yapı Denetim Şirketi vb.) yapılan harç, katılım payı vb. için ödenen bedellerin, ticari kazancınızın tespitinde gider veya maliyet olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.*

*Ayrıca, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmesi gerekmektedir. Öte yandan, söz konusu ödemeler için düzenlenecek fatura vb. belgelerde yer alan katma değer vergisinin, tarafınızca ödenmiş olsa dahi, kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır"*¹⁵⁹ denilmektedir.

Müteahhidin arsa sahibi adına yaptığı gider ve benzeri ödemelerin, ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması Maliye İdaresi tarafından kabul edilmediği görülmektedir.

2.4.5.4. Arsa Sahibinin Konutları Teslim Almadan Önce Arsa Payını Müteahhide Devretmesi

Kat karşılığı inşaat işlerinde, müteahhidin inşaatı bitirip, arsa sahibinin payına düşen bağımsız bölümleri kendisine teslim ettiği anda karşılıklı olarak vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, faturaların da bu tarihte düzenlenmesi gerekmektedir.

Ancak uygulamada, arsa sahibi daha önceden arsa payını müteahhit adına tapuya tescil ettirmesi halinde, tapuya tescil anında arsa teslimi olarak vergi doğmaktadır. Arsanın arsa payı olarak tapuya tescilinde arsa sahibi yönünden vergiyi doğuran olay gerçekleşirken, müteahhit açısından konut tesliminde kat irtifakının tescilinde, teslim konusu konut veya iş yeri olacağından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılmamaktadır.

Konuya ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir özelgesinde; *"Yukarıda yer alan açıklamalar uyarınca, henüz inşaat başlamadan veya inşaat devam ederken bağımsız birimlerin müteahhit tarafından teslim edilmesinden önce arsanın*

¹⁵⁹ GİB. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.03.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.19.02-105(229-2012/VUK-1)-1120 sayılı Özelgesi. (www.gib.gov.tr)(Erişim 12.12.2015)

veya sözleşmedeki paylaşım oranına göre arsa paylarının müteahhit adına tapuda devri halinde, arsa teslimi bakımından vergiyi doğuran olay tapuya tescil anında gerçekleşecektir.

Öte yandan, arsa payının inşaat tamamlandıktan sonra bağımsız birimlerin arsa sahibine teslimi ile eş zamanlı olarak arsa sahibi tarafından tapu sicilinde müteahhide devrinde vergiyi doğuran olay karşılıklı olarak vuku bulmakta ve tapuya tescil anında gerçekleşmektedir.

Diğer taraftan, müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine yapılacak net alanı 150 m2den küçük konut teslimlerinde emsal bedel üzerinden (%1), net alanı 150 m2den büyük konut teslimleri ile işyeri teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden (%18) oranında KDV uygulanacağı tabiidir¹⁶⁰ denilmektedir.

Kat karşılığı inşaat işinde, arsanın müteahhit adına tapuda kat irtifakı kurulmak suretiyle tescil edilmesi anında KDV yönünden vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yönündeki Maliye İdaresi'nin görüşü, KDV Sirküleriyle yaptığı genel düzenlemelerden farklılık içermektedir. Bu durum, arsa sahipleri tarafından yeterince anlaşılamadığından, arsanın müteahhit adına tescil anında fatura düzenlenmediği gerekçesiyle vergi ve ceza külfetiyle karşılaşabilmektedirler.

Kat karşılığı inşaat işinin bütünlüğü açısından, henüz inşaat tamamlanmadan, bağımsız bölümler arsa sahibine teslim edilmeden, daha doğrusu inşaat maliyetleri de belli olmadan, piyasa koşullarının bir gereği olarak sadece arsanın müteahhit adına tapuda tescil edilmesi durumunun arsa sahibi adına vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği yönündeki Maliye İdaresi'nin görüşüne katılmamaktayız.

İdare'nin yaptığı bu belirleme, genel düzenlemelere de aykırılık içermesinin yanında, inşaat maliyetleri belli olmayacağından, düzenlenecek arsa faturasının vergilemenin ötesinde sadece bir formaliteden ibaret olacağı görüşündeyiz.

2.5. HASILAT (GELİR) PAYLAŞIMI YÖNTEMİNE GÖRE İNŞAAT VE KONUT TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.5.1. Hasılat (Gelir) Paylaşımı Yönteminin Vergilendirilmesi

Arsa karşılığı hasılat paylaşımı yönteminde; gerçek kişilerin sahibi oldukları arsaları değerlendirmek, portföyünde arsa ve arazi bulunan firmalar ise konut ve işyeri inşa ettirmek için üretilecek konut ve işyerlerinin mülkiyeti satılıncaya kadar

¹⁶⁰ GİB. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2014 tarih 39044742-KDV.2-1550 sayılı Özelgesi. (www.gib.gov.tr) (Erişim 12.12.2015)

kendilerinde kalmak şartıyla mevcut arsa ve arazilerini müteahhit firmalara pazarlık yada ihale yöntemiyle verebilmektedirler.

Konut veya işyerlerinin gelir paylaşımı yöntemiyle inşa edilmesi halinde arsa ve arazi sahibi ile müteahhit arasında sözleşme imzalanmakta ve sözleşmeye istinaden elde edilecek hasılatın belirli bir yüzdesi arsa sahibine kalan kısmı da müteahhit firmaya kalmaktadır.

Gelir paylaşım yöntemine göre inşaat yapım ve satış işleminde satış hasılatının kullanımı şu şekilde olmaktadır; arsa sahibinin uygun gördüğü bir bankada hesap açılmakta ve bağımsız bölümlerin satışından satış şartlarına uygun olarak elde edilen gelirin Türk Lirası hesabına yatırılması sağlanmaktadır. Bankada biriktirilen gelir, arsa sahibi ile müteahhidin sözleşme şartlarına uygun olarak kullanacağı geliri oluşturmaktadır. Satış gelirinden bankada toplanan para müteahhit firma ve arsa sahibi tarafından taahhüt konusu inşaatın aşamasına göre paralel olarak sözleşmede belirttikleri oranlar üzerinden paylaşılmaktadır.

Hasılat paylaşımı yöntemine göre inşa edilen bağımsız bölümler, sözleşme gereğince inşaat aşamasında "satış vaadi sözleşmesi" kapsamında müşterilere satılmaktadır. Satışlar işlemleri ve satış hasılatlarına ilişkin tüm gelişmeler arsa sahibi tarafından takip edilebilmektedir. Aynı zamanda bankada açılan bu hesaplar sayesinde, satış hasılatından müteahhit payına düşen kısmın takibinin yapılması, projeden bağımsız bölüm satın alan müşterilerin haklarının garanti altına alınması da sağlanmış olmaktadır.

Hasılat paylaşımı yöntemi, özellikle SPK mevzuatına göre inşaat işini fiilen yapamayan gayrimenkul yatırım ortaklıkları başta olmak üzere gerçek kişiler ve aktifinde arsası olan gelir ve kurum mükellefleri tarafından başvurulan bir yöntemdir.

Gelir paylaşımı sisteminde, arsa sahibi arsasını müteahhide para karşılığı satılması söz konusu olmaktadır. Bu sistemde arsa sahibi arsasını müteahhide, inşa edilen binadaki bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere satış ve devri aşamasında satar ve teslim eder. İnşaat bittiği halde satılmayan bağımsız bölümler kalması durumunda ise, inşaatın bitimi ile arsa sahibinin arsanın kalan paylarını da müteahhide satıp, devretmesi gerekmektedir.

Faturanın düzenlenmesi bakımından kat karşılığı inşaat faaliyetinde olduğu gibi, hasılat paylaşımı sisteminde de aynı yöntem geçerlidir.

Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde fatura; "Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika," olarak tanımlanmış, ayrıca

aynı Kanun'un 230.- 231. ve 232. maddelerinde¹⁶¹ fatura ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Aynı Kanunun 227. maddesinde ise; "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebetlere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir¹⁶²" hükmü mevcuttur.

Bu hükümler çerçevesinde; ticari kapsamda yapılan bir faaliyet olan hasılat paylaşımı yöntemi, işlemlerin tutulması zorunlu defterlere kaydedilerek düzenlenmesi zorunlu belgelerin düzenlenmesi ile tevsik edilmesi gereklidir. Teslim edilen malın ve/veya yapılan hizmetin tevsikinde kullanılacak belge de faturadır.

Bu nedenle genel anlamda sözleşmenin iki tarafının da vergi mükellefi olması halinde;

- İşletmenin aktifinde yer alan arsanın müteahhide tesliminde arsa sahibinin müteahhide,
- Müteahhidin ise inşa ettiği binadan hissesine düşen bağımsız bölümlerin tesliminde arsa sahibine,
- Müteahhidin, satışını yaptığı bağımsız bölümler için üçüncü kişilere, fatura düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

Fatura düzenlenmemesi halinde ise;

- Vergi ziyana sebebiyet verilmesi söz konusu olacağından vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle vergi tarhi yapılarak, ayrıca fatura düzenlememe fiiline ait özel usulsüzlük cezası,
- Vergi ziyai cezasını gerektirecek bir durumun bulunmaması halinde ise, sadece fatura düzenlememeden kaynaklanan özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiği hususu bilinmelidir.

Vergi mevzuatımız gereği; vergi ziyai cezası ile vergi tarhi, vergi ziyana sebebiyet veren tarafa, özel usulsüzlük cezası da faturayı düzenlemeyen ve faturayı almayan taraflara ayrı ayrı kesilmektedir.

KDV Sirküleri' nin (1.8.2.) bölümünde; *"Uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenen "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.*

Bu çerçevede;

- *Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura*

¹⁶¹ Vergi Usul Kanunu, a.g.e.

¹⁶² Vergi Usul Kanunu, a.g.e.

düzenlenecek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin niteliğine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

- 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 tarih itibarıyla hasıllardan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır¹⁶³ denilmektedir.

Yukarıda atıf yapılan 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, KDV Genel Uygulama Tebliği ile yürürlükten kaldırılmış olup, yeni tebliğde "Arsa Karşılığı İnşaat İşleri" tebliğinin (I/B-8.) bölümünde¹⁶⁴ düzenlenmiş bulunmaktadır.

2.5.2. Arsa Sahibinin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelir, "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı" olarak tanımlanarak, gelir unsurları yedi başlık altında¹⁶⁵ sayılmış bulunmaktadır.

Bir gelirin vergilenebilmesi için, kanunda belirtilen gelir unsurlarından birinin kapsamına girmesi esastır. Gelir Vergisi Kanunu'nda her gelir türü bakımından farklı vergileme esasları getirilmektedir. Bundan dolayı elde edilen kazanç ve iratların ait olduğu gelir unsurunun belirlenmesi son derece önemlidir.

2.5.2.1. Gelir/Kurumlar Vergisi Yönünden

Vergi mükellefi olmayan gerçek kişilerin sahibi oldukları arsalarını ya da gerçek kişi mükelleflerin işletmelerine kayıtlı arsalarını, hasılat paylaşımı yöntemine göre müteahhide vererek inşa edilmesini istedikleri bağımsız bölümlerin satışından gelir etmeyi düşünebilirler.

Kurumlar vergisi mükellefleri de, gayrimenkul alım satım faaliyetinde bulunabilecekleri gibi, farklı bir alanda faaliyet gösterirken aktiflerinde yatırım amaçlı gayrimenkul de bulundurabilirler. Aktiflerinde kayıtlı bu arsalarını hasılat paylaşımı yöntemine göre müteahhide devrederek, inşa edilecek bağımsız bölümlerin satışından pay almayı hedefleyebilirler.

Maliye İdaresi kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusunda tebliğ ve sirküler bazında düzenleme yapmasına rağmen, hasılat paylaşımı yöntemine göre

¹⁶³ GİB, KDV Sirküleri, Sıra No 60, a.g.e.

¹⁶⁴ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.e.

¹⁶⁵ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

arsa teslimlerinin vergilendirilmesi konusunda her hangi bir belirleme yapmadığı anlaşılmaktadır.

Uygulamada ise, hasılat paylaşımı yöntemine göre arsa teslimlerinde de kat karşılığı inşaat ile ilgili belirlemelere göre hareket edildiği görülmektedir.

Her iki yöntem yapı itibariyle birbirlerine benzer görülse de, arsa teslimlerinin vergilendirilmesine esas olmak üzere aralarında çok önemli bir fark olduğundan dolayı vergilendirilmelerinin de farklı olması gerektiği görüşündeyiz. Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi arsasının karşılığı olarak müteahhiden bağımsız bölüm alırken, hasılat paylaşımı yönteminde arsa sahibi arsasının karşılığı olarak nakit para almaktadır. Kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibinin elde edeceği konutları satıp satmayacağı hususu başta belli değilken, hasılat paylaşımı yönteminde arsa sahibinin amacının elde edeceği konutları satacağı ve nakde dönüştüreceği açıkça ortadadır. Bu yönüyle hasılat paylaşımı yöntemine göre arsa teslimlerinin, kat karşılığı inşaat yönteminden ayrı olarak vergilendirilmesi konusunda kendine özgü bir vergileme sisteminin belirlenmesi gerektiği görüşündeyiz.

2.5.2.1.1. Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olmaması Durumu

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80/6 maddesi gereğince;

- Arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,
 - Voli mahalleri ve dalyanlar,
 - Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
 - Gemi ve gemi payları ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,
- gibi mal ve hakların 5 yıl içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancının konusunu oluşturmaktadır¹⁶⁶.

Elden çıkarmadan maksat, yukarıda belirtilen maddede yazılı mal ve hakların satılması, bir bedel karşılığında devir ve temlik, takası, trampa edilmesi, devletleştirilmesi, kamulaştırılması, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasıdır.

Söz konusu mal ve hakların bir bedel ödenmeksizin edinilmiş olması halinde, bu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bunun dışında, iktisap şekli ne olursa olsun söz konusu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

¹⁶⁶ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

Değer artış kazancında, vergiye esas kazanca "safi değer artışı" denilmektedir. Safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla elde edilen ve para ile temsil edilebilen her türlü hak ve menfaatlerin tutarından aşağıda belirtilen indirimlerin yapılması suretiyle bulunmaktadır.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında oluşacak değer artış kazancından indirilebilecek giderler;

- Elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedeli,
- Elden çıkarma işlemleri sırasında yapılan ve satıcının üzerinde kalan giderler ile ödenen her türlü vergi ve harçlar.

Maliyet bedelinin tespit edilememesi durumunda maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek bedel esas alınabilecektir. Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu'nca belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılmak suretiyle tespit edilir.

Yukarıdaki hükümlere göre tespit edilen safi değer artış kazancının, ilgili yıldaki istisna tutarını aşması halinde beyan edilerek, hesaplanan verginin ödenmesi gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde ilk önemli unsur "faaliyetteki devamlılık" tır. Gayrimenkul alım satım işleri devamlı olarak, bir meslek halinde sürdürülüyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Burada devamlılık unsurunu belirleyen en belirleyici ölçüt 'kazanç doğuran işlem sayısındaki çokluktur. İşlem sayısındaki çokluk gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda satılmış olmasına göre belirlenir. Alım satım işlemlerinin birden fazla olması halinde kazanç şeklinin belirlenebilmesi için ikinci önemli unsur olan "satışın hangi amaçla yapıldığı" nın tespit edilmesi gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satım ve inşaa işlerinin hasılat paylaşımı yöntemine göre yapılması durumunda, bağımsız bölümlerin sayısının ticari bir organizasyonun varlığına karine teşkil edebilecek düzeyde olması halinde, hasılat paylaşımı yöntemine istinaden arsa sahibinin hissesine isabet eden kazanç tutarının ticari kazanca ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirileceği açıktır. Satış işleminin ticari boyutta olmaması halinde ise değer artış kazancı kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Doktrinde hasılat paylaşımı yöntemine ilişkin vergilendirmenin nasıl yapılacağına yönelik net bir belirlemenin olmaması nedeniyle, her ne kadar bu işlemin arsa karşılığı inşaat işinin vergilendirilmesi usul ve esaslarına göre

yapılacağı yönünde belirlemeler bulunsa da, bu işlemin satma amacına yönelik olduğu bariz bir şekilde açık olduğundan kat karşılığı inşaat işinden farklı olması gerektiği düşüncesindeyiz. Çünkü kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibinin payına düşen konutları satma amacı olup olmamasına göre farklı vergilendirme yöntemi belirleyen Maliye İdaresi, satma amacı baştan belli olan hasılat paylaşımı yönteminin vergilendirilmesinde bu duruma göre uygulamaya yön vermektedir.

Maliye İdaresi, hasılat paylaşımı yöntemine göre arsanın müteahhide teslimi durumunda birden fazla konut veya işyeri oluşacağından ve bunların satma amacı açık olduğundan bahisle, arsa sahibinin ticari kazanç yönünden ilk bağımsız bölümün teslim edildiği tarih itibarıyla vergi mükellefi olması gerektiği düşüncesinde olup, verdiği özelgelerde bu görüşünü ortaya koymuştur.

Maliye İdaresi'nin bu görüşüne katılmakla birlikte, bu yöntemde arsanın elden çıkacağı bariz bir şekilde açık olduğundan, gayrimenkullerin elden çıkarılmalarından doğan kazancın niteliğinin belirlenmesi, yani kazancın "değer artış kazancı" olarak mı, yoksa "ticari kazanç" olarak mı vergilendirilmesi gerektiğinin işlemin çokluğu yada bağımsız bölümlerin sayısına göre açıklığa kavuşturulması gerektiği düşüncesindeyiz.

Konuya ilişkin Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.02.2014 tarihli özelgesinde; *"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, mülkiyetinizde bulunan taşınmaz üzerine konut inşa edilmesi amacı ile bir adi şirketle hasılat paylaşımı şeklinde sözleşme imzaladığınız belirtilerek, tapuda adınıza kayıtlı olan ve herhangi bir devir ve teslim konu etmediğiniz söz konusu taşınmaz için katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp hesaplanmayacağına ilişkin Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir. Bu durumda, gayrimenkul alım, satım ve inşa işlerinin hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden icra edilmesi, arsa sahibi yönünden ticari organizasyonun varlığına karine teşkil edeceğinden, hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden arsa sahibinin hissesine isabet eden kazanç tutarının ticari kazançla ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.*

Diğer taraftan, hasılat paylaşımı sözleşmesi kapsamında tapuda arsanın devriyle ilgili herhangi bir işlem yapılmaması halinde, arsanın inşaatı yapacak ve satış işlemlerini gerçekleştirecek adi şirkete satışından söz edilemeyecektir.

Buna göre, arsa sahibinin mülkiyetinde kalması şartıyla, hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden arsanın söz konusu adi şirkete bırakılması işlemi, teslim mahiyetinde olmadığından KDV'ye tabi olmayacaktır.

Öte yandan, arsa sahibi olarak inşaat ve satış işlemlerini yapacak olan adi şirketle imzalanan hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden inşa edilen bağımsız

bölgümlere ilişkin ilk satışın gerçekleştirildiği tarih itibarıyla adınıza ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.”¹⁶⁷ denilmektedir.

Sivas Defterdarlığı'nın 09.04.2014 tarihli özelgesinde; “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, müşterek mülkiyetli arsanızı hâsılat paylaşımı karşılığında müteahhide vereceğiniz ve dolayısıyla vergi mükellefi olup olmayacağınız hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 inci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançların ticari kazanç sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, tapuda adınıza kayıtlı arsa üzerinde yürütülen inşaat faaliyetinin hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden icra edilmesi şahsınız yönünden ticari organizasyonun varlığına kârîne teşkil edeceğinden, söz konusu faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden hissenize isabet eden gelirin de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.”¹⁶⁸ denilmektedir.

Konuya ilişkin Maliye İdaresi'nin son tarihli her iki özelgesinde de, vergi mükellefi olmayan gerçek kişilerin adlarına kayıtlı arsaları hasılat paylaşımı şekline göre müteahhide teslim etmeleri üzerine, ilk bağımsız bölümün satılması halinde, satış tarihi itibarıyla elde edilecek gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği görüşüne katılmaktayız.

2.5.2.1.2. Arsa Sahibinin Gelir/Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması

Gelir Vergisi Kanunu'na göre; işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkulün satılması, işletmenin faaliyete konusuna bağılı olarak ticari, zirai, sınai veya serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre de; ticari bir işletme olan kurumlar vergisi mükellefinin, işletmesinin aktiflerinde bulunan arsa veya tarlasının satışı işlemi ticari bir faaliyettir.

¹⁶⁷ GİB. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/02/2014 tarih 84974990-130[01-2013/81]-109 sayılı Özelgesi. <http://www.gib.gov.tr/node/90689> (Erişim 12.12.2015).

¹⁶⁸ GİB. Sivas Defterdarlığı'nın 09/04/2014 tarih 67630374-120[2013/6]-4 sayılı Özelgesi. <http://www.gib.gov.tr/node/100482> (Erişim 12.12.2015)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre; kurum kazancı, Gelir Vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmakta olup, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıkları tarafından elde edilen kurum kazançları "Kurumlar Vergisi" adı altında vergilendirilmektedir¹⁶⁹.

Gelir vergisi mükellefleri ile kurum mükelleflerin aktiflerine kayıtlı arsaları hasılat paylaşımı yöntemine göre müteahhide devirleri, tapudan "kat irtifakı" şeklinde tescil ettirmek suretiyle gerçekleşmesi durumunda, devir işlemi satış hükmünde olacağından KDV yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılmaktadır. Bu durumda arsa bedeli olarak müteahhide fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Ancak, tapudan müteahhit adına bir tescil yapılmadığı müddetçe, aktifte yer alan arsanın hasılat paylaşımı yöntemine göre müteahhidin kullanımına bırakılması olayında KDV yönünden vergi doğmayacaktır. Bu durumda arsa üzerine inşa edilen bağımsız bölümlerin, müteahhit tarafından üçüncü kişilere satılması anında, arsa sahibi adına satış hasılatından payına düşen miktarla sınırlı olmak üzere gelir elde edilmiş olacak ve tahakkuk eden bu gelirler dönemin vergi matrahlarına dahil edilmesi gerekecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/4. maddesine göre; gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşılması ticari faaliyet, bu faaliyetlerden elde edilen kazanç da ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, bir işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkulün satılması, işletmenin faaliyet konusuna bağlı olarak ticari, zirai, sınai veya serbest meslek kazancı şeklinde değerlendirilmektedir¹⁷⁰.

Gerçek kişi vergi mükelleflerinin kat karşılığı inşaat veya hasılat paylaşımı yöntemi kapsamında müteahhide teslim ettikleri arsanın devrinden doğacak kazanç; GVK' nın ilgili hükümleri kapsamında değerlendirilip ticari, zirai veya serbest meslek kazancı hükümlerine göre hesaplanıp, beyan edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmelerinin aktiflerinde bulunan arsalarını kat karşılığı inşaat veya hasılat paylaşımı yöntemi kapsamında müteahhide devretmesi ticari bir faaliyet olup, bundan doğacak kazanç da kurum kazancı ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerekir.

¹⁶⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹⁷⁰ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

2.5.2.1.2.1. En Az İki Yıl Aktifte Kalan Arsanın Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Devrinde Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 5. maddesinin (e) bendinde; kurumların en az iki tam yıl aktiflerinde kalan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna¹⁷¹ olduğuna dair hüküm bulunmaktadır.

Bu istisnanın en önemli şartlarından birisi; satışın nakit para karşılığı yapılması ve bedelinin satışın yapıldığı yılı takip eden ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin zorunlu olmasıdır.

Maliye İdaresi bu istisnanın uygulanmasına yönelik yayımladığı; Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması" başlıklı bölümünde; *"İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.*

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır¹⁷²" şeklinde yaptığı düzenleme ile uygulanacak istisnanın sınırlarını belirlemiştir.

Hasılat paylaşımı yöntemine göre arsa teslimleri konusunda Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.04.2012 tarihli bir özelgesinde;

"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı bentte, istisnanın uygulanmasına ilişkin şartlar sayılmış olup, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu

¹⁷¹ Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹⁷² Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Sıra No 1, a.g.e.

amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir.

İstisnanın uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; "5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası" başlıklı bölümünde yapılmış bulunmaktadır.

Bu durumda, her ne kadar firmanızca yapılan arsa tesliminde inşa edilen bağımsız bölümler yerine bunların satışından elde edilen hasıllardan pay alınmış olsa da, aslında yapılan işin arsa karşılığı inşaat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, arsa satışında uygulayacağınız hasılat paylaşımı modeliyle, taşınmaz ticareti yapmış olacağınızdan, bu satış nedeniyle oluşacak kazançta, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnanın uygulanması mümkün değildir.¹⁷³ denilmektedir.

Bu görüşe göre; Maliye İdaresi kat karşılığı inşaat işi ile hasılat paylaşımı yöntemini tamamiyle aynı görmekte ve aynı vergileme rejimine tabi tutmaktadır. Oysa, her iki yöntem arasında arsa karşılığında alınan edim bakımından çok önemli fark bulunmaktadır. Kat karşılığı inşaat işinde verilen arsa karşılığında inşaattan bağımsız bölüm alınması nedeniyle bir trampadan söz edilebilecekken, hasılat paylaşımı usulünde ise verilen arsanın karşılığında, hisseye düşen bedel nakit para olarak alındığından bir trampadan söz etmek mümkün görülmemektedir. Bu nedenle her iki yöntemin vergilendirilme rejiminin aynı olması yönündeki Maliye İdaresi' nin özelgesine katılmamaktayız.

Kat karşılığı inşaat işinde istisnanın uygulanmama gerekçesi trampanın mevcut olmasıdır. Arsa karşılığının nakit değil aynı bir mal olarak alınmasıdır. Hasılat paylaşım yönteminde ise, herhangi bir trampa işlemi söz konusu olmayıp, verilen arsanın karşılığı tıpkı satış işleminde olduğu gibi nakden alınmaktadır. Diğer taraftan hasılat paylaşım yöntemine göre arsa teslimlerinin hukuki statüsü nakit karşılığı satış işlemi olup bu durum arsa sahibini ticari ortak statüsüne sokmamaktadır¹⁷⁴ görüşünde olanlar da bulunmaktadır.

Hasılat paylaşımı yönteminde durumun farklı olacağı anlaşılınca beraber, kurumların aktifinde yer alan arsasını hasılat paylaşımı yöntemine göre müteahhide devretmesi durumunda, bağımsız bölümlerin satışları sonucunda hasıllardan pay

¹⁷³ GİB. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı Özelgesi. <http://www.gib.gov.tr/node/97446>. (Erişim 12.12.2015).

¹⁷⁴ Yavuz Çalık, **Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, s.69, İstanbul, 2013.

alınan kısım sınırlı olmak üzere istisna hükümlerinden yararlanılması gerektiği görüşündeyiz.

Dolayısıyla hasılat paylaşımı sistemi ile arsanın müteahhide devrinde bedelin nakit para tahsil edilmesi nedeniyle, diğer şartların da gerçekleşmesi durumunda arsa sahibinin bu işlemde doğan kazancının kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması yerinde bir uygulama olacaktır.

Buna göre; yukarıda belirtilen söz konusu istisnanın genel şartlarının yerine getirilmesi durumunda, hasılat paylaşımı yöntemine göre arsa teslimlerinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde belirtilen istisna hükmünün¹⁷⁵ uygulanmaması için engel bir durum bulunmamaktadır.

Hasılat paylaşımı yöntemine göre arsa tesliminin, nakit karşılığı arsa satışından farklı bir yanı bulunmamasının yanında, ayrıca trampadan da söz etmek mümkün görülmemektedir. Hasılat payı karşılığı arsa satış sözleşmesi, arsa karşılığı inşaat sözleşmesi değil, nakit karşılığı satış sözleşmesidir¹⁷⁶ görüşüne katılmakla beraber bu görüş doğrultuda kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması gerektiği düşüncesindeyiz.

2.5.2.2. Katma Değer Vergisi Yönünden

Hasılat paylaşımı yönteminde, inşa edilen bağımsız bölümler yerine bunların satışından elde edilen hasılat paylaşılmaktadır.

Bu yöntemde; arsa sahibine hasılatından verilen pay, müteahhide teslim edilen arsanın karşılığıdır. Bu teslim nedeniyle arsa sahibi tarafından arsa satış bedeli olarak müteahhide fatura düzenlenmesi, müteahhide kalan paya isabet eden net alanı 150 metrekarenin altında olan konutlar %1, diğerleri için genel oranda %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

2.5.2.2.1. Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olmaması Durumu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemelere göre ticari mahiyette yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisine tabidir. Bu açıdan, arsa sahibinin, müteahhide arsasını tesliminin ticari bir işlem olup, olmadığı önem önemi hale gelmektedir. Teslim edilen arsanın sahibinin gayrimenkul alım satımı işini süreklilik arz edecek şekilde meslek haline getirmemiş olması veya arsanın ticari bir işletmenin aktifinde yer almaması durumunda söz konusu arsa teslimlerinde KDV hesaplanmaması gerekmektedir.

¹⁷⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹⁷⁶ Şükrü Kızılot, "Şirketlerin Gayrimenkul Satışına Çok Özel Vergi Avantajları" Hürriyet, 28.09.2011, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/18844497.asp>, (Erişim 26.12.2015).

Gelir Vergisi Sirküleri' nde miras ya da bağış yolu ile edinilen arsanın, kat karşılığı müteahhide verilmesi karşılığında elde edilen bağımsız bölümlerin satılması işleminin, "değer artış kazancı" olarak değerlendirilmediğinden vergiye tabi olmadığı¹⁷⁷ belirtilmektedir.

Hasılat paylaşımı yönteminde de miras ya da bağış yolu ile edinilen arsaların müteahhide devri karşılığında inşaat sonrası bağımsız bölümlerin satışından elde edilecek gelirden pay alınması işleminin ticari kazanç boyutunda olması halinde "ticari kazanç" kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak bu işlemin ticari kazanç boyutundan az olması halinde ise elde edilen bağımsız bölümlerin satışı işlemlerinin, yukarıda belirtilen sirküler gereği "değer artış kazancı" kapsamında vergilendirilmemesi gerektiği düşünülmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna¹⁷⁸ girmektedir.

Arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi bir faaliyet olarak arsasını daire ya da işyeri karşılığında müteahhide teslimi değer artış kazancına tabi olduğundan KDV'nin konusuna girmemektedir.

Ancak, arsa sahibinin müteahhide arsa tesliminin gelir vergisi yönünden ele alındığı bölümümüzde detaylı açıklandığı üzere, hasılat paylaşımına konu arsa karşılığı meydana getirilecek bağımsız bölümlerin ticari faaliyet kapsamına girmesi durumunda, müteahhidin ilk bağımsız bölümü sattığı tarih itibariyle arsa sahibinin ticari kazanç yönünden vergi mükellefiyetinin başlayacağından, KDV yönünden de bu tarih itibariyle mükellefiyetin tesisi gerekmektedir.

2.5.2.2.2. Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olması Durumu

Gerçek kişilerin sahibi oldukları arsaları hasılat paylaşımı yöntemine göre müteahhide teslimi işlemleri, gayrimenkul alım satımını süreklilik arz edecek şekilde olması durumunda bu işlem ticari kazanç kapsamında değerlendirileceğinden KDV'nin konusuna girmektedir. Vergi mükellefi olan gerçek kişilerin işletmelerine kayıtlı arsalarını müteahhide teslimi KDV'ye tabidir. Bu durumlarda, hasılatın arsa sahibine verilen pay müteahhide teslim edilen arsanın karşılığı olduğundan, arsa sahibi gerçek kişilerin, hasılatın aldıkları pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyerek bu tutar üzerinden %18 oranında KDV hesaplamaları gerekir.

Buna göre arsa sahibinin gelir vergisi mükellefi olması veya arsanın bir işletmenin kayıtlı bulunması durumunda, bu arsanın devri işlemi ticari, sınai, zirai

¹⁷⁷ GİB, Gelir Vergisi Sirküleri, Sıra No 76, a.g.e.

¹⁷⁸ KDV Kanunu, a.g.e.

faaliyet veya serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu' nun¹⁷⁹ 1. maddesi uyarınca; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

2.5.2.2.1. İşletmenin Aktifinde En Az İki Yıl Kalan Arsaların Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Müteahhide Teslimlerinde İstisna Uygulaması

KDV Kanunu'nun 17/4-r. maddesi gereğince; "Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri," KDV' den istisnadır¹⁸⁰.

Hasılat paylaşımı sisteminin genel işleyişi; inşaat ruhsatının arsa sahipleri adına alınması, inşa edilen bağımsız bölümler için tapuda kat irtifakı kurulması, bağımsız bölümlerin satılması sonucunda kurulan kat irtifaklarının alıcılara tapu devirleri, tapu devirleri sonrasında ise hasılatın alınan pay karşılığı müteahhide arsa faturası düzenlenmesi şeklindedir. Bu sistem, hasılat paylaşımı yöntemine göre gelişen ve kendine özgü bir yapıya sahiptir. Dolayısıyla vergileme rejiminin de bu kendine özgü modele uygun bir yapıda şekillenmesi artık bir zorunluluk haline geldiği görülmektedir.

Piyasa koşullarında arz talep dengesi içinde; arsa sahibi, müteahhit ve alıcılardan oluşan bu modelin işleyişi bakımından özel bir vergilendirme modeli oluşturulmamıştır. Bu nedenle kat karşılığı inşaat gibi değerlendirilse de, kendine özgü bir yapısı olduğundan idare ile mükellefler arasında ihtilaflar oluşmaktadır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın bir özelgesinde; "*Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri katma değer vergisinden istisna tutulmuş; istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisseleri teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir.*

Bu hüküm gereğince, şirketinizce inşaat şirketine hasılat paylaşım modeli kapsamında arsa satış işlemi ticari faaliyet olarak değerlendirileceğinden, satış işleminde Kanunun 17/4-r maddesindeki "en az iki tam yıl süreyle mülkiyette

¹⁷⁹ KDV Kanunu, a.g.e.

¹⁸⁰ KDV Kanunu, a.g.e.

*bulunan taşınmazların satışı" na ilişkin istisna hükmünden, aynı bendin ikinci fıkrası gereğince faydalanmanız mümkün değildir."*¹⁸¹ denilmektedir.

Maliye İdaresi yukarıda belirtilen özelgesinde KDV yönünde de "hasılat paylaşım modeli kapsamında arsa satış işlemi ticari faaliyet olarak değerlendirileceğinden KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesindeki istisnadan faydalanamayacağı"¹⁸² görüşündedir.

Konunun Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden ele alındığı bölümümüzde de detaylı açıkladığımız üzere, hasılat paylaşımı yöntemiyle arsa satışında bir trampa ya da bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesi söz konusu olmayıp, inşa edilen bağımsız birimlerin satışından elde edilecek hasılatın belli bir kısmının arsa satış bedeli olarak alınması söz konusudur.

Faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralanması olmayan kurumların aktifinde en az iki tam yıl kayıtlı bulunan arsalarını hasılat paylaşımı yöntemi ile devrinin, normal arsa satışından herhangi bir farkı bulunmamaktadır. Her iki arsa satışı yöntemi arasında, sadece arsa satış tutarının tespit edilme şekli bakımından farklılık bulunmaktadır. Arsa satış tutarı, normal arsa satışında genellikle pazarlıkla belirlenirken, hasılat paylaşımı yönteminde arsa üzerine inşa edilen bağımsız bölümlerin toplam satış bedelinin belli bir oranı olarak tespit edilmektedir. Hasılat paylaşımı modelinde arsa bedelinin, inşa edilecek bağımsız bölümlerin satış bedelinin belli bir kısmı olarak belirlenmesi, bu yöntemin temel özelliğinden kaynaklanmaktadır. Sadece satış bedeli tespit usulü esas alınarak, bu yöntemle yapılan arsa satışlarının taşınmaz ticareti olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, VUK'un 3/B maddesinde hükme bağlanan "*İşlemlerin Gerçek Mahiyetinin Esas Olması İlkesi*" nden hareketle, *faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralanması olmayan şirketlerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle kayıtlı bulunan arsaların hasılat paylaşımı yöntemiyle satışının diğer koşullarında sağlanması kaydıyla KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesine göre KDV'den, satıştan doğan kazancın % 75'lik kısmının ise KVK'nın 5/e maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna tutulması gerektiği*"¹⁸³ görüşünü savunanlar vardır.

Yapısı itibariyle kat karşılığı inşaat yönteminden farklı olan hasılat paylaşımı yönteminde, gayrimenkul alım satımı ve kiralanması işiyle bilfiil uğraşmayan kurumların, yatırım amacına yönelik edindikleri ve en az iki tam yıl aktifinde tuttıkları

¹⁸¹ GİB. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı Özelgesi. <http://www.gib.gov.tr/node/97446>. (Erişim 12.12.2015).

¹⁸² KDV Kanunu, a.g.e.

¹⁸³ Yılmaz Sezer, Vergi Günceli, 04.04.2013, Sayı 2013/29, www.gunceldenetim.com.tr/.../yilmaz-sezer--sirket-arsalarinin-hasilat-pa (Erişim 27.12.2015).

arsalarını satış işlemine satış işlemine uygulanan %75 KDV istisnasının, söz konusu aynı arsayı bu model kapsamında inşa edilecek bağımsız bölümlerin satışından pay almaya yönelik satışlarının istisna edilmemesi yönündeki Maliye İdaresi' nin görüşüne katılmamaktayız.

Çünkü; kurumların kuruluş amacı kar elde etmektir. Gayrimenkul alım ve satımı ile bilfiil uğraşmamakla birlikte, gerek ortakların sermaye olarak koydukları arsaların gerekse üzerine inşaat yapmaya yönelik satın aldıkları arsalarını ileride karşılaşılabilecekleri durumlara göre strateji belirleyebileceklerdir. Bu arsaları satma düşüncesi oluştuğunda kurumun, bu satıştan en yüksek karı elde etme isteği ticari teammüllerin bir gereğidir. Aktifte kayıtlı bir arsanın, arsa olarak satışından elde edilecek gelir ile hasılat paylaşımı yöntemine göre satışından elde edilecek gelir kıyaslandığında, en fazla geliri getirecek satışın yapılması kadar doğal bir tercih düşünülemez. Her iki durumda da amaç arsanın satılarak nakde dönüştürülmesi işlemidir.

Bu nedenle, kurumların aktifinde kayıtlı arsalarını hasılat paylaşımı yöntemine göre müteahhide teslimleri karşılığı elde edecekleri hasılat paylarının, KDV Kanunu kapsamında diğer şartların da sağlanması kaydıyla istisna hükümlerinden faydalanılması gerektiği düşüncesindeyiz.

2.5.2.2.2. Arsa Sahibinin Satılan Konut Hissesinde Pay Alması

Bu yönetime göre teslim edilen arsanın, gerçek kişilerin ticari işletmesinin aktifine kayıtlı olması veya arsa sahibi gerçek kişinin arsa alım satımı işini sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde bu yöntem ile müteahhitlere arsa teslimi KDV'ye tabidir.

Bu gibi durumlarda, hasılattan arsa sahibine kalan pay müteahhide teslim edilen arsanın karşılığı olduğundan, arsa sahibi gerçek kişilerin, hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenlemeleri ve fatura bedeli üzerinden %18 oranında KDV hesaplayarak beyan etmeleri gerekmektedir.

2.5.3. Müteahhidin Vergilendirilmesi

Müteahhidin, şahıs veya şirket işletmesi olması durumuna göre yaptığı bu inşaat faaliyeti genel düzenlemelere göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.5.3.1. Gelir/Kurumlar Vergisi Yönünden

GVK' nın 37/4. maddesinde; gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden doğan kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre hasılat paylaşım yöntemi ile

inşaat yapan yüklenici gerçek kişi GVK' nın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir¹⁸⁴.

Hasılat paylaşım yöntemine göre inşaat yapımını üstlenen müteahhidin; satışını yaptığı bağımsız bölümlerden elde ettiği gelirler öz sermayeyi arttırıcı, bu inşaatın yapımı için yaptığı gider ve yüklendiği diğer maliyetler de azaltıcı bir etki yaratmaktadır.

Hasılat paylaşımı yöntemine göre alınan arsa dolayısıyla hasılatın arsa sahibinin payına düşen gelir kısmı müteahhidin maliyet unsurlarından birini oluşturmaktadır.

KVK' nın 1/1. maddesinde belirtilen kurumlar tarafından elde edilen kazançlar KV' ne tabi olup, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise kurum kazancının GV' nin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı belirtilmektedir. Aynı kanunun 6. maddesinde ise KV' nin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safî kurum kazancının tespitinde de, GVK' nın ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı¹⁸⁵ hüküm altına alınmıştır.

KV mükellefi müteahhit tarafından hasılat paylaşım yöntemine göre inşa edilen bağımsız bölümlerin satışında KVK' nın 5/1-e maddesinde belirtilen istisnadan¹⁸⁶ yararlanılması mümkün değildir. Çünkü yüklenici tarafından hasılat paylaşım yöntemine göre bağımsız bölüm inşa edilmesi, taşınmaz ticareti ile iştigal edildiğini bariz bir şekilde göstermektedir.

Hasılat paylaşım yönteminde; müteahhit ve arsa sahibi müşterek hesapta değerlendirilen gelirden repo ve faiz gibi gelirler elde edebilmektedir. Söz konusu repo ve faiz gelirleri üzerinden gelir vergisi kesintileri yapılabilmektedir.

KVK' nın 34/1. maddesine göre KV mükelleflerince, beyanname beyan edilen kazançlardan, KVK' nın 15. maddesinin birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kesilen vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan KV' den mahsup edilmektedir. Kesilen ancak beyanname üzerinden hesaplanan KV' dan fazla olması nedeniyle mahsup edilemeyen vergiler, vergi dairesince mükellefe yazı ile tebliği üzerine, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurması halinde kendilerine nakden veya doğmuş muaccel hale gelmiş başka vergi borçlarına mahsuben iade edilmektedir. Bir yıllık süre içerisinde iade talebinde bulunulmayan vergi alacakları ise, hazineye kalacaktır.

193 sayılı GVK' nın geçici 67/4. Maddesine göre: bu kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye

¹⁸⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹⁸⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹⁸⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatının yapılacağı¹⁸⁷ hüküm altına alınmıştır.

Buna göre hasılat paylaşım yönteminde; müşterek hesapta değerlendirilen gelirlerden elde edilen repo ve faiz gelirlerinden müteahhidin payına isabet eden kısım müteahhit tarafından kayıtlarına gelir olarak geçirilecektir. Müteahhidin payına düşen kısım üzerinden GVK' nın Geçici 67/4. maddesine göre bankaların yaptığı GV tevkifatı ise KVK' nın 34/1 ve 5. maddesi, geçici 1/(2). maddesi ve Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁸⁸ hükümlerine göre yüklenicinin KV' ne mahsup imkanı bulunmaktadır. Mahsup edilemeyen kısım ise müteahhidin talebi halinde kendisine nakden veya başka vergi borçlarına mahsuben iade edilecektir.

2.5.3.1.1. Müteahhidin Arsa Karşılığı Satılan Konut Gelirinden Pay Vermesi

Müteahhit hasılat paylaşımına göre inşaatı tamamladıktan sonra, sözleşmede belirtilen usul ve esaslar dahilinde bağımsız bölümleri satmaya başlayacaktır. Satılan her bağımsız bölüm için müteahhit tarafından müşterilere fatura düzenlenecektir.

Satılan bağımsız bölümlerden elde edilen gelirler, sözleşmede kararlaştırılan oranlar üzerinden arsa sahibi ile paylaşılacaktır. Kazancın arsa sahibine düşen kısmının verilmesi üzerine, arsa sahibi de müteahhide arsa bedeli faturası düzenleyecektir.

Arsa sahibinin vergi mükellefi olmaması durumunda ise, müteahhit gider pusulası ile arsa bedeli karşılığı müteahhide verdiği tutarı belgelendirerek gider kayıtlarına alır.

2.5.3.2. Katma Değer Vergisi Yönünden

Hasılat paylaşımı yönteminin ne şekilde vergilendirilmesi gerektiği konusunda tek düzenleme KDV Sirküleri' nde yer almaktadır. Söz konusu Sirkülerin (1.8.2) bölümünde, "Uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşılmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde düzenlenen "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerektiği¹⁸⁹ belirtilmektedir.

Müteahhit tarafından, bağımsız bölümlerin müşterilere satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte müşterilere fatura düzenlenecek, faturada

¹⁸⁷ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

¹⁸⁸ Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Sıra No 252, a.g.e.

¹⁸⁹ GiB, KDV Sirküleri, Sıra No 60, a.g.e.

gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız bölümlerin bulunduğu niteliğe göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Arsanın gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutaat ve sürekli bir faaliyet olarak yapması durumunda, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte hasılatın kendisine düşen pay için müteahhide arsa teslim faturası düzenleyecek, fatura tutarı üzerinden genel esaslara göre (%18) KDV hesaplanarak beyan edecektir.

Hasılat paylaşım modelinde, arsa sahibinin arsa teslimiyle müteahhidin bağımsız bölüm teslimi bakımından vergiyi doğuran olayı, bazı durumlarda birlikte gerçekleşir. Tapuda arsa veya bağımsız bölüm devri yapılmadan bağımsız bölümlerin alıcının tasarrufuna bırakılması hem arsa teslimi açısından hem de bağımsız bölüm teslimi açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bu tarihten itibaren 7 gün içerisinde, arsa sahibi müteahhit adına, müteahhit de alıcı adına fatura düzenlemesi zorundadır¹⁹⁰.

Bağımsız bölümlerin teslimi bakımından vergiyi doğuran olay, ya arsa teslimi yönünden vergiyi doğuran olayla eş zamanlı, ya da daha sonra gerçekleşir.

2.5.3.2.1. Müteahhidin Arsa Karşılığı Satılan Konut Gelirinden Pay Vermesi

Bağımsız bölümlerin müşterilere satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte sadece müteahhit tarafından müşterilere fatura düzenlenerek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız bölümlerin niteliğine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Müteahhit tarafından kendisine düzenlenen arsa faturasında yer alan KDV indirim konusu yapılırken, satışını yaptığı bağımsız bölüm faturalarındaki hesaplanan KDV ise defter ve kayıtlara yansıtılacaktır. Arsa sahibinin vergi mükellefi olmaması halinde ise, müteahhit tarafından aktarılacak pay, gider pusulası ile belgelendirilerek kayıtlara alınacaktır.

2.6. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ TARAFINDAN YAPILAN KONUT İNŞAATI VE TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.6.1. Genel Olarak Konut Yapı Kooperatiflerinin Vergilendirilmesi

Kişilerin konut ihtiyacını karşılamak amacıyla oluşturdukları kooperatiflere 'Konut Yapı Kooperatifi' denilmektedir. Amaç ortak menfaat doğrultusunda, kooperatif ortaklarının kendi ihtiyaçlarına yönelik ucuz konut sahibi olmaktır.

¹⁹⁰ Çalık, a.g.e, s.73.

Maliye idaresi, ticari bir amaç gütmeksizin kişilerin bu amaçları doğrultusunda oluşturdukları kooperatiflere belli şartlar dâhilinde, istisna ve muafiyet tanımıştır. Belirlenen şartlar dâhilinde oluşturulan ve faaliyet gösteren bu tür yapı kooperatifleri, bu yönde ticari faaliyet gösteren diğer kişi ve kurumlara uygulanan vergi sorumlulukları bakımından genel uygulamalardan ayrılmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerinin inşaat işleri ve konut teslimlerinin vergilendirilmesi ve üyelerine konut teslimleri ile ilgili uygulanan vergi avantajlarını detaylı olarak irdedeleyeceğiz.

2.6.2. Katma Değer Vergisi Yönünden Kooperatiflerin Vergilendirilmesi

29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine KDV yönünden istisna uygulanmaktadır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (II/G-4.1.) bölümünde; "3065 sayılı Kanunun geçici 28 inci maddesinde; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinin KDV'den müstesna olacağı hükmüne yer verilmiştir. 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den istisnadır¹⁹¹" hükmü bulunmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine mal teslimleri, net alanı 150 metrekarenin üzerinde konut teslimleri ile iş yeri teslimleri genel hükümlere (%18) tabi iken, yukarıda belirtilen tarihten sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ile net alanı 150 metrekarenin altında kalan konut teslimlerinde KDV yönünden indirimli oranda (%1) KDV uygulanmaktadır.

2.6.2.1. Konut Yapı Kooperatiflerine Mal/Arsa Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 8/1-a. maddesi'nde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların Katma Değer Vergisi'nin mükellefi oldukları¹⁹² hükmüne bağlanmıştır. Bu hükmeye göre, KDV mükelleflerinin konut yapı kooperatiflerine yaptıkları her türlü mal teslimleri KDV Kanunu'nun genel hükümleri çerçevesinde Katma Değer Vergisi'ne tabi bulunmaktadır.

Bir başka ifadeyle, konut yapı kooperatifleri yapacakları inşaat nedeniyle satın aldıkları; her türlü mal ve hizmet alımlarında, aldıkları malların veya hizmetlerin tabi oldukları oranlara göre KDV ödemektedirler.

¹⁹¹ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.e.

¹⁹² KDV Kanunu, a.g.e.

2.6.2.2. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV

Konut yapı kooperatiflerinin en önemli avantajı, taahhüt şeklinde yaptırdıkları inşaat işlerinin %1 KDV oranına tabi olmasıdır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/G-4.2.) bölümünde; "3065 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu madde çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işleri, bina inşaat ruhsatı 29/7/1998 tarihinden önce alınmış ise KDV'den istisna tutulur. Bina inşaat ruhsatı bu tarihten sonra alınmışsa söz konusu işlere (% 1) oranında KDV uygulanır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli KDV oranı (%1) uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,
 - İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
 - Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması,
- gerekir.

Konut yapı kooperatifleri üst birlikleri adına tescilli boş arsaların üye kooperatiflere tahsisi durumunda, üst birlikler de kooperatif durumunda olduğundan, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde de istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanabilir. Yapı ruhsatlarının yapı sahibi bölümünde kooperatifin yanı sıra üst birliğin adına da yer verilmesi istisna ya da indirimli oran uygulanmasına engel teşkil etmez.

İstisna veya indirimli oran uygulaması kapsamına girip girmediği konusunda Bakanlığımızca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'ndan alınan görüşler çerçevesinde inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilen işler girmektedir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile mal teslimleri, istisna ya da indirimli oran uygulamasından yararlanamaz. Dolayısıyla bu teslim ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

Buna göre;

- Tek başına hafriyat işi,
- Muhasebecilik,
- Plan-proje çizimi,
- Anayoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması,
- Kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi,

- Parselasyon,

- Aplikasyon (araziye uygulama),

ve benzeri hizmetlerde istisna ya da indirimli oran uygulanamaz.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahallinde yapılan satışı dışında) doğrudan kooperatiflere teslimi KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak konut yapı kooperatiflerinin ticari bir işletmeye dahil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsayı satın alması işlemi (Kanununun (17/4-r)maddesindeki istisna uygulaması hariç), KDV'ye tabidir.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inşaat işi yaptırmaları halinde, taşeron ve müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetlerinde, yalnızca işçilik hizmetlerine istisna veya indirimli oran uygulanır. Bunun dışında inşaatta kullanılmak üzere piyasadan satın alınan mal ve hizmetler ise genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulur¹⁹³ şeklinde belirleme yapılmıştır.

KDV Sirküleri' nin (3.6.5.) bölümünde; "KDV Kanununun geçici 15 inci maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'den müstesnadır.

29/7/1998 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak "konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri" ise 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli (I) sayılı listenin 12 nci sırası uyarınca % 1 oranında KDV'ye tabi tutulmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV uygulamasına ilişkin açıklamalara 49, 66 ve 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir.

Bu düzenlemelere göre konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,

- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,

- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması,

şartlarının yanı sıra inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği veya kooperatifin bağlı olduğu üst birlik adına tescil edilmiş ve inşaat yapı ruhsatının konut yapı kooperatifine verilmiş olması da gerekmektedir.

¹⁹³ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.e.

Buna göre, yukarıda açıklanan şartlar çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işleri, bina inşaat ruhsatının 29/07/1998 tarihinden önce alınmış olması halinde KDV'den istisna tutulacak, bina inşaat ruhsatı bu tarihten sonra alınmışsa %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

Ancak inşaat yapı ruhsatının konut yapı kooperatifine verilmediği durumlarda, söz konusu kooperatiflere verilecek inşaat taahhüt işlerinde istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanması mümkün bulunmadığından bu kooperatiflere yapılacak teslim ve hizmetler, söz konusu teslim ve hizmetler için belirlenen oranlarda KDV'ye tabi tutulacaktır¹⁹⁴ denilmektedir.

Aynı Sirkülerin;

- (6.5.3.) bölümünde;” konut yapı kooperatiflerinin hukuken ve fiilen tasfiyeye girmeleri durumunda, inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulanmayacağı, tasfiye kararı alan ancak tasfiye uygulamasına hukuken ve fiilen başlamayan, diğer bir deyişle tasfiye kararını ticaret siciline tescil ettirmeyen kooperatifler istisna veya indirimli oran uygulamasından faydalanmaya devam edeceği”,

- (3.6.5.4.) bölümünde ise; “KDV Kanununa göre konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulaması, konutların kullanılmaya başlanılmasına (yapı kullanım izin belgesi alınmasına) kadar yaptırılacak inşaat taahhüt işlerini kapsadığı¹⁹⁵”, yönünde belirlemeler yapılmış bulunmaktadır.

Buna göre; yukarıda belirlenen şartlara haiz yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri %1 KDV oranına tabidir.

2.6.2.3. Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (II/G-4.3.) bölümünde; “Arsa kat karşılığı inşaat işleri; arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi ile müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine konut veya işyeri teslimi şeklinde iki ayrı teslimden oluşmaktadır.

Bu kapsamdaki işlemler teslim mahiyetinde olduğundan kat karşılığı inşaat işlerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inşaat taahhüt işinden söz edilemez.

Diğer taraftan, üzerinde kat irtifakı kurulan konut yapı kooperatifine ait arsaların, muhtelif müteahhit firmalara ya da diğer konut yapı kooperatiflerine inşaat yapılmak üzere teslimi de inşaat taahhüt işi kapsamında mütalaa edilmez. Müteahhit firmalar

¹⁹⁴ GİB, KDV Sirküleri, Sıra No 60, a.g.e.

¹⁹⁵ GİB, KDV Sirküleri, Sıra No 60, a.g.e.

veya konut yapı kooperatifleri tarafından bir konut yapı kooperatifine ait arsalar üzerinde yapılacak olan konutlar için kat karşılığı anlaşma yapılması durumunda, yapı sahibi kooperatife konut tesliminde istisna ya da inşaat taahhüt işi kapsamında indirimli oran uygulamasından söz edilemeyeceği için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır¹⁹⁶” denilmektedir.

Böylelikle, kooperatiflerin de sahibi oldukları arsaları kat karşılığı inşaat yöntemiyle müteahhide teslim etmeleri, bunun karşılığında konut almalarının yolu açılmış olup, yapılan bu işlemlerin inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilmeyeceğinden, genel KDV uygulamalarına tabi olduğu belirlenmiş bulunmaktadır.

2.6.2.4. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine İş Yeri Teslimleri

Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapmış oldukları net alanı 150 metrekarenin altında kalan konutların teslimlerinde %1 KDV oranı uygulanmakta olup, net alanın 150 metrekarenin üzerinde olması durumunda bu konutların tesliminde ve iş yeri teslimlerinde genel oran olan %18 oranı uygulanmaktadır.

2.6.2.5. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri

5904 sayılı Kanun 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesinde yer alan “konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri” ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 28 inci maddede de, “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den müstesnadır¹⁹⁷” hükmüne yer verilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (II/G-4.1.) bölümünde; “3065 sayılı Kanunun geçici 28 inci maddesinde; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinin KDV'den müstesna olacağı hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu madde hükmüne göre,

3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den istisnadır.

3/7/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde ise üyelere yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde (% 1), 150 m²'nin üstündeki konut teslimlerinde ise (% 18) oranında KDV hesaplanır. Ayrıca, üyeler dışında üçüncü

¹⁹⁶ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.e.

¹⁹⁷ KDV Kanunu, a.g.e.

şahıslara yapılan konut teslimleri ile kooperatif üyelerine bile olsa işyeri teslimleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

3065 sayılı Kanununun 20 nci maddesi uyarınca konut yapı kooperatiflerinin inşa ettikleri konutların üyelerine tesliminin karşılığını teşkil eden bedel, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte üyeler tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar toplamı olacaktır. Ancak, üyelerden toplanan aidatlara, kat karşılığında verilen arsaya ilişkin bedelin dahil olmaması durumunda, matrahın tespitinde arsa bedelinin her bir üyeye düşen kısmı ile her bir üye tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar birlikte dikkate alınır.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesisi konusunda ise aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

Geçici 28 inci maddenin yayımlandığı 03.07.2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde bu ruhsatlara dayanılarak inşa edilecek konutların üyelere tesliminde (vergiye tabi başka işlemleri bulunmamak kaydıyla) mükellefiyet tesis edilmesine ve beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu kooperatiflerin 3/7/2009 tarihi itibarıyla inşaat ruhsatı alınmamış başka arsalarının bulunması halinde, bu arsalarda inşa edilecek konutlar için inşaat ruhsatı alınıncaya kadar adlarına mükellefiyet tesis edilmesi gerekmez.

3/7/2009 tarihi itibarıyla arsası olup bina inşaat ruhsatı almamış kooperatifler ile bu tarih itibarıyla hiç arsası bulunmayan veya bu tarihten sonra kurulacak kooperatiflerin, bina inşaat ruhsatı almadıkları müddetçe mükellefiyetleri tesis edilmez.

3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilir, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyannamesi verilir¹⁹⁸ şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Sonuç olarak;

- 03/07/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri, metrekare büyüklüğüne bakılmaksızın KDV'den istisna iken, belirtilen tarihten sonra inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin net alanı 150 metrekareye kadar konut teslimleri %1, diğer taşınmaz teslimleri ile 150 metrekarenin üzerindeki konut teslimleri ise %18 oranında KDV' ye tabi tutulmaktadır,

¹⁹⁸ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.e.

- 03.07.2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine bağımsız bölüm teslimlerinde, bağımsız bölümlerin nitelikleri itibariyle KDV hesaplanmaktadır,

- Öte yandan, bina inşaat ruhsatının tarihine bakılmaksızın, konut yapı kooperatiflerinin üyeleri dışındaki kişilere yapacakları konut dahil taşınmaz teslimlerinde Kanunun istisna ve oran hükümleri de dikkate alınarak genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

2.6.2.6. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyeleri Dışındakilere Konut Teslimleri

Bina inşaat ruhsatının tarihine bakılmaksızın, konut yapı kooperatiflerinin üyeleri dışındaki kişilere yapacakları konut dahil taşınmaz teslimlerinde Kanun' un istisna ve oran hükümleri de dikkate alınarak genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

2.6.3. Kurumlar Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi

Kurumlar vergisinin konusu, Kanun' un 1. maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancı olup; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Dolayısıyla kooperatiflerin kazançları esas itibariyle kurumlar vergisinin kapsamına girmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/2. maddesinde "Kooperatifler" kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır.

Aynı Kanun'un "Muafiyetler" başlıklı (4/k) maddesinde; "*Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri¹⁹⁹*" kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

¹⁹⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

Buna göre, yapı kooperatiflerinin belirlenen şartları taşıması halinde kurumlar vergisinden muaf tutuldukları görülmektedir.

2.6.3.1. Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlem

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği' nin (4.13.1.4.3.) bölümünde; *“Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.*

Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir v.b. malzeme satın alması, söz konusu inşaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır. Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan, bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek ...” hükmü yer alabilmektedir. Ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır²⁰⁰” şeklinde belirleme yapılmıştır.

Böylelikle kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefiyetinin sınırları çizilmiş olmaktadır. Kooperatiflerin sahibi olduğu arsaları kat karşılığı müteahhide vermeleri

²⁰⁰ Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Sıra No 1, a.g.e.

genel anlamda ortak dışı işlem sayılmış ise de, bu işlem sonucunda her bir ortak için bir bağımsız bölüm alınacak olması halinde ortak dışı işlem sayılmayacağı belirlenmektedir.

Görüldüğü üzere idare, kooperatifin asıl amacı doğrultusunda faaliyeti muafiyet kapsamında değerlendirip, ortak sayısından fazla bağımsız bölüm elde edilecek olması durumunda ise işin ticari boyuta taşındığından bahisle, işlemin ortak dışı işlem kabul edilip, muafiyet şartlarının kaybedileceğini açıklamaktadır.

Bu durum, yapı kooperatiflerinin kuruluş gayeleri ile paralel bir düzenleme olup, ortaklarına konut sağlamanın dışında faaliyetin ticari boyuta ulaşması durumunun vergilendirilmesi işleminin yerinde bir uygulama olduğu görüşünderiz.

2.7. GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARI (GYO) TARAFINDAN KONUT İNŞAA EDİLMESİ VE TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.7.1. Konut Teslimlerinin Vergilendirilmesi

Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları (GYO) yürüttükleri projelerin inşaat işlerini kendileri üstlenemez. Bu işlerin mutlaka müteahhitlerce yapılması gerekir. Bu nedenle GYO' lar; taahhüt şeklinde, kat karşılığı ya da hasılat paylaşımı yöntemleri ile konut inşaatını yaptırmaktadırlar. Müteahhidin seçiminin ve sözleşme koşullarının yönetim kurulu tarafından onaylanması zorunludur.

Yürürlükteki vergi mevzuatı, halka açık bir şirketin gayrimenkul yatırımı yapmasını vergisel açıdan destekleyerek, yüksek gayrimenkul getirilerinden küçük yatırımcıların temettü olarak yararlanmalarını temin etmek istemiş, halkın sermaye piyasası yoluyla gayrimenkullerin, getirilerinden yararlanmasını vergisel teşviklerle sağlamaya çalışmaktadır.

2.7.1.1. Kurumlar Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun "İstisnalar" başlıklı 5/1-d bendinde "Gayrimenkul Yatırım Fonları ve Ortaklıkları" nın kazançlarının kurumlar vergisinden istisna²⁰¹ olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna hükme göre; GYO' ların elde ettiği kazançların tamamı, süre ve şekil şartına bağlı olmaksızın, kurumlar vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun vergi tevkifatını düzenleyen 15. maddesinde; "GYO' ların elde ettiği kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın kurum bünyesinde %15 oranında vergi kesintisi yapılır²⁰²" hükmü yer almaktadır.

²⁰¹ Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

²⁰² Kurumlar Vergisi Kanunu, a.g.e.

Gelir Vergisi Kanunu'nda vergi tevkifatı konusu 94. maddede düzenlenmiştir. Bu maddenin 6. fıkrasının (a) bendine göre; dağıtılsın ya da dağıtılmasın GYO' ların elde ettikleri kazançlar % 0 oranında²⁰³ vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'una göre teşvik edildiği görülmektedir. Halen yeni Kurumlar Vergisi Kanunundaki belirtilen oran olan %15 yerine, yeni bir Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmadığı için %0 oranında stopaja tabi tutulan GYO' lar için yeni bir stopaj oranı açıklanacağı beklentisi olsa da, halen üzerinde bulunduğu vergi teşvikleri sayesinde diğer kurumlara göre önemli bir yatırım avantajı sağladığı görülmektedir.

2.7.1.2. Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu²⁰⁴ belirtilmiştir. GYO' ların portföylerinde yer alan gayrimenkullerin satılması veya kiralanması işlemleri için KDV uygulanmaktadır.

GYO' ların portföyünde bulunan hisse senedi, tahvil gibi kıymetlerin teslimi Kanun'un 17/4-g maddesince vergiden istisna²⁰⁵ edilmiş olmasına karşın bu şirketlerin portföylerinde bulunan gayrimenkullerin satılması ve kiralanması için herhangi bir istisna hükmü bulunmadığından bu teslim ve kiralama KDV'ye tabidir.

²⁰³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

²⁰⁴ Katma Değer Vergisi Kanunu, a.g.e.

²⁰⁵ Katma Değer Vergisi Kanunu, a.g.e.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONUT İNŞAATI VE TESLİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. KONUT İNŞAATI VE TESLİMLERİNDE MUVAZAALI İŞLEMLER

3.1.1. Muvazaanın Tanımı Ve Muvazaalı İşlemler

Son zamanlarda kişiler istedikleri ekonomik ve hukuki sonuçlara ulaşabilmek için zaman zaman gerçeği gizlemek ve gerçeğin ortaya çıkartılmasını engellemeye yönelik çeşitli yollara başvurabilmektedirler. Buradaki amaç, çoğu zaman üçüncü kişileri aldatmak, alacaklılardan veya mirasçılardan mal kaçırmak, vergi kaçırmak, işlenen suçun ortaya çıkmasını engellemek gibi nedenlerden kaynaklanabilir.

Çalışmamızın bu bölümünde, konut inşaatı ve teslimlerinin vergilendirilmesinde vergi kaybına yol açan yöntemlerden birisi olarak karşımıza çıkan “muvazaa” ve “muvazaalı işlemlere” değinilecektir.

Muvazaa 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6098 sayılı yeni Türk Borçlar Kanunu'nun²⁰⁶ 19. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme mevcut 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 18. maddesindeki düzenleme²⁰⁷ ile benzer niteliktedir.

Muvazaa Türk Borçlar Kanunu'nun 19. Maddesinde; “ *Bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır.*

Borçlu, yazılı bir borç tanımına güvenerek alacağı kazanmış olan üçüncü kişiye karşı, bu işlemin muvazaalı olduğu savunmasında bulunamaz.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Bir diğer tanımda; “*Tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçek durumu gizleyerek kendi gerçek iradelerine uymayan ve kendi aralarında geçerli olmayan bir hususta anlaşmalarına muvazaa denir*”²⁰⁸ şeklindedir.

Muvazaa, açıklama ile irade arasındaki kasten uygunsuzluk yaratılan danişıklı bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Her iki tarafın da anlaşarak irade ve açıklamaları arasında bilinçli olarak uygunsuzluk yarattıkları hallerde muvazaa dan söz edilmektedir. Diğer bir ifadeyle muvazaa, tarafların üçüncü kişileri yanıltmak

²⁰⁶ Türk Borçlar Kanunu, a.g.e.

²⁰⁷ Borçlar Kanunu, *Resmî Gazete*, Sayı 359, 29 Nisan 1926.

²⁰⁸ Tugsan Yılmaz, [http://www.tugsanyilmaz.av.tr/genel/muvazaa-danisiklilik-hile-nedeniyle-tapu-iptal-davasi,\(Erişim 06.01.2016\).](http://www.tugsanyilmaz.av.tr/genel/muvazaa-danisiklilik-hile-nedeniyle-tapu-iptal-davasi,(Erişim%2006.01.2016).)

amacıyla ve kendi gerçek iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve sonuç meydana getirmeyen bir görünüş yaratmak konusunda mutabakata varmalarıdır. Muvazaanın öğeleri, muvazaa anlaşması, görünürdeki işlem ve gizli işlemidir. Görünürdeki işlem, sadece üçüncü kişilere karşı yapılmış gösterilen işlemi ifade eder. Muvazaa anlaşması, tarafların arasındaki ilişkinin sırf üçüncü kişileri aldatma kastı ile kurulduğuna dair anlaşmadır. Gizli işlem ise, taraflar arasında gerçekte kurulmak istenen işlemidir²⁰⁹.

Türk Borçlar Kanunu, yapılan muvazaalı işlemin sonuçlarını açıkça ortaya koymamaktadır. Bununla beraber, meydana çıkan söz konusu hukuki boşluk doktrin ve Yargıtay kararları ile doldurulmaya çalışılmaktadır.

Doktrinde, yapılan muvazaalı işlemlerin sonuçları hakkında farklı görüşler bulunmaktadır. Bununla beraber, en baskın görüş yapılan muvazaalı işlemin hükümsüzlüğü yönündedir²¹⁰.

Yargıtay'ın 16.06.2010 tarih ve E. 2010/1-275; K. 2010/327 sayılı kararında muvazaalı işlemin geçersizliği yönünde karar vermiş olup, bu karara ek olarak, Yargıtay, 24.02.2010 tarih ve E. 2010/6-94; K. 2010/100 sayılı kararında, gizlenen işlemin, sözleşmelerin geçerliliği için gerekli şartların (tarafların ehliyeti, iradelerin uyumu, kamu düzenine aykırılığın bulunmaması vs.) yerine getirilmiş olması halinde geçerli olacağına hükmetmiştir²¹¹.

Muvazaalı işlemlerin geçersizliğinin, işlemin tarafları açısından, aşağıda özetlendiği şekilde ağır sonuçları olabilir:

- Muvazaalı sözleşme, akdedildiği andan itibaren, doğurduğu tüm fer'i haklarla birlikte hükümsüz hale gelmektedir;
- Muvazaalı işlemi yapan tarafların işlemden zarar görmeleri durumunda, söz konusu zararın tazmin edilmesini talep edemezler. Söz konusu taraf, zararına sebep olan muvazaalı sözleşmenin kendi rızası ile tarafı olmuştur;
- Muvazaalı işlemin tarafları dışında kalan üçüncü kişilerce muvazaa ileri sürülebileceği gibi hakim tarafından re' sen de dikkate alınabilir.
- Muvazaanın ileri sürülmesi için zamanaşımı süresi bulunmamaktadır. Bunun sonucunda, muvazaa iddiası her zaman ileri sürülebileceği gibi davanın her safhasında hakim tarafından da re' sen dikkate alınabilir.

²⁰⁹ Açıköğretim, <http://www.acikogretimadalet.com/muvazaa-danisiklilik-konusu.html>, (Erişim 06.01.2016).

²¹⁰ Erdem, <http://www.erdem-erdem.com/articles/yeni-borclar-kanununda-muvazaa/>, (Erişim 06.01.2016).

²¹¹ Erdem, a.g.e.

- Muvazaanın varlığı halinde, muvazaalı yapılan işlemde doğduğu iddia edilen borçların ödenmesi istenemez; taraflar arasında geçerli bir sözleşme bulunmamaktadır. İfa edilen edimlerin sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre (TBK m. 61 vd.) iadesi de talep edilebilir.

- Kural olarak, bir mülkiyeti veya hakkı muvazaalı bir sözleşmeye dayanarak elde eden kimse, söz konusu mülkiyeti veya hakkı üçüncü kişilere devredemez. Aksi halde söz konusu devir işlemi, hakkın kazanılmasına sebep olan muvazaalı sözleşmenin geçersiz olması sebebiyle hükümsüz sayılacaktır. Bununla beraber, söz konusu kuralın bazı istisnaları da bulunmaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere, muvazaalı işlemin iki tarafı ile muvazaalı işlemde etkilenen üçüncü şahıslar muvazaalı yapılan sözleşmenin varlığını mahkemeler önünde ileri sürerek, zararlarının tazminini isteyebilirler. Bununla beraber genel olarak, tarafların iddialarını ispat etmeleri gerekmektedir.

Muvazaa iddiasının ispatı, iddianın kim tarafından ileri sürüldüğüne göre değişebilmektedir. Muvazaa iddiasının muvazaalı işlemin taraflarından biri tarafından ileri sürülmesi halinde iddia yazılı delille ispatlanmalıdır. Bu husus Yargıtay'ın pek çok kararında vurgulanmıştır²¹².

Diğer yandan, muvazaa iddiasının üçüncü şahıslar tarafından iddia edilmesi durumunda iddianın her türlü delille ispatlanabileceği de yine Yargıtay kararlarında belirtilmektedir²¹³.

3.1.1.1. İşletme Aktifine Kayıtlı Arsaların Gerçekte Satılmadığı Halde Satılmış Gibi Gösterilmesi

Konut inşaatı ve teslimlerinin vergilendirilmesi ile ilgili çalışmamızda, mevcut vergi kanunlarımıza göre işletme aktifinde yer alan arsalar üzerine yapılan bağımsız bölümlerin satışı işlemi gelir vergisi ve kurumlar vergisi yönünden ticari kazanç çerçevesinde vergilendirilmektedir.

Ancak vergi mükellefi olmayan gerçek kişilerin sahibi buldukları arsalar üzerine kedileri veya kat karşılığı inşaat sözleşmeleri ile inşaat yaptırmaları durumunda ticari kazanç şeklinde vergilendirilmeleri, işlemlerin sürekliliğine ve satma amacına göre belirlenmektedir.

²¹² Yargıtay 4. HD, T. 05.07.1991, E. 1990/4988, K. 1991/714; Yargıtay HGK T. 27.01.1999 E. 1999/1-20, K. 1999/17; Yargıtay HGK T. 10.11.2004, E. 2004/14-464, K. 2004/588 – www.kazanci.com. (Erişim 15.12.2015).

²¹³ Yargıtay 6. HD T. 21.03.2005, E. 2005/955, K. 2005/2510; Yargıtay HGK T. 02.10.2002, E. 2002/6-618, K. 2002/659; Yargıtay HGK, T. 11.10.2000, E. 2000/6-1193, K. 2000/1247 – www.kazanci.com. (Erişim 15.12.2015).

İnşaat faaliyetinin sürekliliği ve satma amacı olmaksızın yapılan bu özel inşaatlar, ticari kazanç şartlarını taşımadıklarında, satış işlemlerinde değer artış kazancı şartlarının oluşması halinde bu kapsamda vergilendirilmektedir.

İşletme aktifinde yer alan arsaların, işletme sahiplerinin yakınlarına düşük bedellerle satılmış gibi gösterilerek, arsaları satın alan gerçek kişilerin de bu arsalar üzerine özel inşaat kapsamında kendileri veya kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile inşaat yaptırmaları durumunda, ticari kazanç şartlarının oluşmaması ve beş yıl sonra satılması halinde de değer artış kazancı yönünden vergilendirilmeyecek olması nedeniyle, muvazaalı satış işlemi gerçekleştirerek, vergi kaybına yol açılabileceği kanaati oluşmaktadır.

3.1.1.2. Gayrimenkullerin Gerçekte Bağışlanmadığı Halde Bağışlanmış Gibi Gösterilmesi

Gelir vergisi kanunu 80. maddesi uyarınca gayrimenkul alış tarihinde itibaren beş yıl içinde elden çıkarılması durumunda elde edilen kazanç, değer artış kazancına konu olmaktadır.

Bu durumun tek istisnası, satışa konu gayrimenkul bedelsiz olarak edinilmişse (miras, bağış vb.) bu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergilendirilmez.

GVK' nın Mükerrer 80'inci maddesinin 6'ncı bendine göre²¹⁴ ivazsız olarak elde edilen taşınmazların satışından elde edilen kazançlar değer artış kazancı sayılmamaktadır. Bu hüküm kullanılarak gelir vergisi ödememek için öncelikle bağış yapılmakta ve bağışlanan kişi tarafından üçüncü şahıslara satışı yapılarak, gelir vergisine göre daha düşük oranlı olan veraset ve intikal vergisi ödenerek, vergi kaybına neden olunmaktadır.

Mevcut yasal düzenlemelere göre satılması halinde değer artış kazancı yönünden vergilendirilmesi gereken gayrimenkul, yakınlarla bağışlanmak suretiyle, bağışlanan kişinin satması sağlanarak, değer artış kazancı istisnasından faydalanılabilmektedir.

Bu nedenle, kişiler satın aldıkları arsa üzerine kendilerinin inşaat yapması yerine, arsaları yakınlarına muvazaalı bir şekilde bağış göstererek, bağışlanan kişinin arsayı ivazsız iktisap etmesi nedeniyle, yapacağı inşaat üzerinden satacağı bağımsız bölümler, değer artış kazancından istisna olacaktır.

Ancak hazırlanmakta olan Gelir Vergisi Tasarısında bu istisna kaldırılmaktadır. Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nda yapılmakta olan yeni düzenleme ile, mevcut

²¹⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, a.g.e.

Kanun'da yer alan değer artış kazancının vergilendirilmesinde esas alınan ivazsız intikal eden arsalar üzerine yapılacak bağımsız bölümlerle ilgili istisna "her ne şekilde iktisap edilirse edilsin" ibaresi konulmak suretiyle ve beş yıllık süre kısıtlaması kaldırılarak²¹⁵, bu yönde muvazaalı işlemlerin önüne geçilmesi sağlanacaktır.

3.1.1.3. Konutun Gerçekte Satılmadığı Halde Satılmış Gibi Gösterilmesi

şahıslar veya işletmeler birçok nedenden dolayı, sahibi oldukları gayrimenkulleri satma amacı olmaksızın, üçüncü kişileri yanıltmak amacıyla satılmış gibi göstermek maksadıyla muvazaalı satış işlemi yapabilmektedirler.

Konumuz itibariyle, özellikle işletmelerin elinde kalan bağımsız bölümlerin işletme sahibinin yakınlarına düşük bedelle satılmış gibi gösterilmek suretiyle vergi matrahlarının aşındırılması sağlanmaktadır.

3.1.2. Muvazaanın Sonuçları

Yapılan muvazaalı işlemler sonucunda Maliye İdaresi yanıltıldığından, verginin konusuna girmesi gereken bir işlem vergi dışı kalmakta, böylelikle vergi kayıplarına sebep olunmaktadır.

Ayrıca aşağıda belirtilen amaçlara yönelik de muvazaalı işlemlere başvurulmakta olup, yapılan bu işlemlerin sonucunda vergi kayıplarının yanında iyi niyet sahibi üçüncü kişiler de aldatılmaya çalışılmaktadır.

3.1.2.1. Kanunlara Aykırı Servet Transferi Yapılması

İşletme aktifinde yer alan bağımsız bölümler, işletme sahiplerinin yakınlarına gerçekte satılmadığı halde satılmış gibi yapılan muvazaalı işlemlerle, piyasa değerinin altında değerlerle devir edilebilmektedir. Burada amaç gerçekte satmak değil, gayrimenkulü yakınlara devir ederek, işletmenin değerini şahıslara aktarmak suretiyle, servet transferi yapmaktır.

İşletmelerin karlarını ortaklarına dağıtmaları belli bir vergileme rejimine tabi olduğundan, bu kar dağıtımının yasal olmayan yöntemlerle yapılması sağlanmaktadır.

²¹⁵ TBMM, *Gelir Vergisi Kanun Tasarısı*, (www.tbmm.gov.tr) (Erişim 15.12.2015).

3.1.2.2. Kara Paranın Aklanması Çabaları

Kayıt dışı ekonomiden elde edilen veya yasal yollardan kazanılmayan paraların, kayıt altına alınabilmesi için de muvazaalı gayrimenkul satışları kullanılabilir. Bu işlemlerde amaç, kayıt dışı paranın kayıt altına alınması olduğundan, genellikle satış bedelleri de piyasa değerinin oldukça üzerinde gösterilebilmektedir.

Bu işlemlerde amaç, kayıt dışı paranın kayıt altına alınması olduğundan, genellikle satış bedelleri de piyasa değerinin oldukça üzerinde gösterilebilmektedir.

3.1.2.3. Üçüncü Şahıslardan Mal Kaçırılması

Gerçek kişilerin ya da işletmelerin sahibi oldukları gayrimenkulleri, üçüncü kişilere olan borçları nedeniyle mal kaçırmaya yönelik olarak da, gerçekte satılmadığı halde muvazaalı işlemlerle satılmış gibi gösterilebilmektedir.

3.1.2.4. Maliyeti Düşük Konut Kredisi Kullanılması

Muvazaalı konut satışlarının yapılmasının bir diğer nedeni de; bankalardan sağlanan konut kredilerinin diğer kredilere göre faizinin daha düşük olması, bir takım vergi ve benzeri yükümlülüklerden istisna olması gibi nedenlerle daha cazip olması münasebetiyle, kişilerin gerçekte satmadıkları halde sahibi oldukları konutları yakınlarına satmış gibi göstermek suretiyle, ihtiyaç duyulan krediye daha ucuz sahip olabilmektedirler.

Böylelikle devlet; vergi, harç vb. kayıplara uğratılmaktadır.

3.2. KONUT İNŞAATI VE TESLİMLERİNDE PEÇELEME SÖZLEŞMELERİ

3.2.1. Peçeleme Sözleşmelerinin Tanımı Ve Peçeleme Yöntemleri

Vergi yükümlüleri ve sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere "peçeleme sözleşmeleri denilir"²¹⁶, şeklinde tanımlayanlar vardır.

Maddi bir yükümlülük olan vergi, bireylerin ekonomik varlıkları üzerinde azalma sağladığından olumsuz bir etki meydana getirir. İktisat yönünden temel amacı kârını maksimize etmek olan mükelleflerin, vergi yükünü azaltma gayretleri iktisaden çok yadsınamamakla beraber hukuken bu eğilimin muhafaza edilmesi ancak bu gayretlerin hukuk kuralları içerisinde cereyan etmesi halinde mümkün olmaktadır.

İlk bakışta, bir hukuk normuna dayanarak gerçekleşmekle beraber aslında bir vergi normunun sonuçlarından kaçınma amacı güden işlemler gerçekleştirilmesi de

²¹⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 26, Ankara, 1998.

iktisaden olası durumdadır. İşte vergi kanunlarının vergilendirme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemiyle ulaşılabilecek bir iktisadi sonucu elde etmek için, vergi yasasınca vergilendirme konusu sayılmamasından yararlanmak üzere, olağan ve doğal kullanımı dışında başvuru başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemine “peçeleme işlemi”²¹⁷ diyenler de bulunmaktadır.

Genel olarak doktrinde, peçeleme işlemlerinin vergilendirilmesi VUK’ un 3/B-1’ e maddesine²¹⁸ dayandırılmakta ve bu kapsamda gerçekleştirilen işlem yerine varsayımsal işlem esas alınarak, varsayımsal işlemin doğuracağı vergi yükü peçeleme işlemi için kurulmaktadır. Oysa yukarıda değinilen peçeleme işlemleri, Türk Medeni Kanunu’ nun 2. maddesine göre²¹⁹ hakkın kötüye kullanımı açısından bakıldığında, hakkın kötüye kullanımının bir yaptırımı olarak bertaraf edilmek istenen vergilendirme işlemine tabi tutulması gerekmektedir.

Bu amacın sağlanmasına yönelik, aynı iktisadi sonuca giden iki işlem arasından vergi avantajı haricinde başka bir mantıki açıklaması olmayan iktisadi ve ticari hayatın olağan akışına aykırı olan daha zor ve karmaşık bir işlemin seçilmiş olması durumunda özel hukuk işlemlerinin vergi yasalarını dolanma maksadıyla kötüye kullanıldığı bir peçeleme işlemi söz konusu olacaktır²²⁰.

Peçeleme işlemlerinde, muvazaalı işlemlerden farklı olarak yapılan görünüşteki işlem ile gerçek işlem aynıdır. Görünüşteki işlemin ardına gizlenmiş olan başka gerçek bir işlem değil vergi kanunlarının vergi bağladıkları iktisadi amaca vergisiz veya daha az vergi yükü ile ulaşma niyetidir.

Peçeleme işlemlerinde, vergiye tabi bir işlemin meydana gelecek olması durumunda; mükelleflerin vergi matrahlarını aşındırmaya yönelik, işlemin kısmen veya tamamen istisna hükümlerine girmediği halde istisna hükümlerinin zorlanması, matraha ilave edilecek bedellerin gerçekte olandan daha az gösterilmesi, gider veya maliyet unsurlarının olandan daha fazla gösterilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

3.2.1.1. Konut Satış Bedelinin Olandan Daha Az Gösterilmesi

Gerek gayri menkul alım ve satımında, gerekse inşa sonucu satılan gayrimenkullerin satış bedellerinin gerçek bedelden daha az gösterilmesinin, vergiler ve tapu harçları bakımından ciddi vergi kayıplarına neden olduğu bilinmektedir. Bunun sonucunda Maliye İdaresi tarafından sonradan yapılan vergi

²¹⁷ Derviş Altınok, Vergi Dünyası, 02.04.2012, <http://www.vmhk.org.tr/hakkin-kotuye-kullanimi-yasagi-altinda-peceleme-islemlerinin-vergisel-sonucu/>(Erişim 07.04.2015).

²¹⁸ Vergi Usul Kanunu, a.g.e.

²¹⁹ Türk Medeni Kanunu, **Resmî Gazete**, Sayı 24607, 08 Aralık 2001.

²²⁰ Derviş Altınok, Vergi Dünyası, 02.04.2012, <http://www.vmhk.org.tr/hakkin-kotuye-kullanimi-yasagi-altinda-peceleme-islemlerinin-vergisel-sonucu/> (Erişim 07.01.2016).

incelemeleri sonucunda vergi mükelleflerine ve hatta gayrimenkul alıcıları adına ciddi cezalar kesildiği sıkça karşılaşılan bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tapuda yapılan tescil işlemlerinden sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki fark üzerinden hesaplanan harç ikmalen veya re' sen tarh edilerek hem gayrimenkulü devreden hem de devir alandan tahsil edilmektedir. Ayrıca, bu suretle tarh edilecek tapu harcı için, devreden ve devralan için ayrı ayrı harcın % 25'i oranında vergi ziyai cezası kesilmektedir.

Gayrimenkul satış bedellerinin olandan daha düşük gösterildiğinin bir gelenek haline geldiğini fark eden Gelir İdaresi Başkanlığı, mükelleflerin ileride mağdur olmamalarına yönelik hazırlayıp internet sitesinde yayınladığı "Tapu İşlemlerinde Gerçek Değerin Beyanı" konulu duyuru şu şekildedir:

"Taşınmazlarla ilgili her türlü tapu ve tescil işlerinin yapılması Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından yerine getirilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı ise Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almakla görevlidir.

Tapu ve kadastro işlemlerinden 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifede yer alanlar, tapu ve kadastro harçlarına tabidir.

Tapu müdürlükleri, devreden ve iktisap edenin adı ve adresi ile gayrimenkulün harca esas tutulan değerini ve vasıflarını Gelir İdaresi Başkanlığına düzenli olarak bildirmektedirler. Gelir İdaresi Başkanlığı gayrimenkullere ilişkin olarak tapu bilgilerinin yanı sıra birçok kamu ve özel sektör kurumundan düzenli bir şekilde bilgi temin etmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı farklı kurum ve kuruluşlardan alınan bu verileri analiz etmekte ve vergisel yükümlülüklerin mükellefler tarafından tam ve doğru bir biçimde yerine getirilmesini sağlamaktadır. Bu kapsamda gayrimenkullere ilişkin olarak ödenmesi gereken harçların doğruluğu kontrol edilmekte ve eksik ödenen miktarlar, vergi dairelerince mükelleflerden cezalı olarak tahsil edilmektedir.

Bu nedenle tapu müdürlüklerinde alım satım işlemi yapan tarafların, konuya yönelik olarak bilgilendirilmesi mahiyetinde hazırlanan broşür, afiş ve muhtemel soru/cevaplar aşağıdadır²²¹"

Böylelikle İdare; kayıp ve kaçağın farkında olduğunu, kişilerin tapu devirleri sırasında harç matrahlarını doğru beyan etmeleri gerektiği yönünde hatırlatmada

²²¹ GİB, <http://www.gib.gov.tr/tapu-islemlerinde-gercek-degerin-beyani> , (Erişim 07.01.2016).

bulunmaktadır. Aksi halde tespiti kolay olacağından, eksik beyan eden kişilerin ileride cezalı işlemlerle karşılaşabilecekleri hususu belirtilmektedir.

3.2.1.2. İnşaat Maliyetlerinin Olandan Fazla Gösterilmesi

Yaptığımız değerlendirmeler sonucunda, vergi matrahını aşındırmaya yönelik olarak sektörde karşılaşılan bir diğer peçeleme yönteminin de, inşaat maliyetlerinin olandan fazla gösterilmek suretiyle vergi matrahlarının aşındırılması olduğu anlaşılmıştır.

Özel inşaat işlerinde maliyetlerin fazla gösterilme yöntemlerinden bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Gerçekte yapılmayan giderlerin, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin alınması ile yapılmış gibi gösterilmesi,
- Stokta yer alan inşaat malzemelerinin, biten inşaatın maliyetinde kullanılmış gibi gösterilmesi,
- Devam etmekte olan inşaatlarda kullanılan inşaat malzemelerinin, biten diğer inşaatın maliyetinde kullanılmış gibi gösterilmesi,
- İnşaatlar arasında dağıtılması gereken işçilik ve amortismanına tabi iktisadi kıymet giderleri ve diğer genel giderlerin, bitmiş ve satılmakta olan inşaatın maliyetine eklenmesi,
- Kanunlarla belirlenen, ticari kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderler ile indirilmesi mümkün olmayan KDV tutarlarının inşaat maliyeti içinde gösterilmesi,
- Kat karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibi tarafından yapılan bir takım giderlerin ve bu giderlere ait KDV tutarlarının, müteahhit tarafından yapılmış gibi gösterilerek maliyetlere eklenmesi, şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

İnşaat sektörünün, birçok alt sektörü ilgilendirmesi ve emek yoğun ağırlıklı olması nedeniyle kayıtdışı faaliyetlerin çokluğu nedeniyle, gerçekte yapılan bir giderin belgelendirilememesi gibi nedenlerle, sektörde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı yaygınlaşmıştır.

3.2.1.3. Vergiyi Doğuran Olayın Ötelenmesi Suretiyle Beyan Döneminin Sonraki Yıllara Aktarılması

Vergiyi doğuran olay VUK' un 19. maddesinde tanımlanmıştır. Kanuna göre; "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar²²². Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu

²²² Vergi Usul Kanunu, a.g.e.

teşkil eder.” Vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin belirlenmesi önem taşımaktadır. Çünkü Kanun metninden anlaşılacağı üzere vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlı olarak idarenin de vergi alacağı doğmaktadır. Bu nedenle vergi alacağının tahakkuk etme zamanının doğru tespit edilememesi devletin gelir kaybına neden olmaktadır. Bu kayıp enflasyon oranının yüksek olduğu zamanlarda çok önemli miktarlarda olurken, enflasyon oranının düşük olduğu zamanlarda göreceli olarak düşük olmaktadır.

Gayrimenkul sektöründe de vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde bazı özellikli durumlar vardır. Buna göre gayrimenkul sektöründe vergiyi doğuran olay; satılarak işletmeden çekilen gayrimenkuller için vergiyi doğuran olay fatura tarihi itibari ile meydana gelir. Fakat Gayrimenkul teslimlerinde vergiyi doğuran olay; gayrimenkulün tasarruf hakkının devredildiği tarihte meydana gelmektedir. Bu gibi durumlarda vergiyi doğuran olayın, tapuda devir işleminden önce de meydana gelebileceği tabiidir.

Belediyelerden iskan ruhsatının alınması işlemi uzun zaman aldığından, gerçekte fiilen teslim edilen gayrimenkuller, kat irtifakı teslimi iskan ruhsatından sonra yapılabildiğinden, fiili teslim tarihinin idare tarafından tespiti güç olduğundan, fiili teslim vergiyi doğuran olay olmasına rağmen, fatura kat irtifakı tapusundan sonra düzenlendiğinden doğacak verginin beyan dönemi ötelenebilmektedir.

3.2.1.4. Konut Alanlarının Olandan Daha Az Gösterilmesi

Gayrimenkul alım ve satımında KDV uygulaması; arsa, arazi ve işyeri satışlarında %18, konut satışlarında ise net kullanım alanı 150 m²'nin altındaki konutlar için %1 iken, net kullanım alanı 150 m²'nin üzerinde olan konutlar için ise %18 olarak gerçekleşmektedir. Satış fiyatı 100.000,00-TL olan ve net kullanım alanı 150 m² olan bir daire için %1 yani 1.000,00-TL KDV öderken, net kullanım alanı 151 m² olan ve aynı satış bedeline sahip bir daire için 18.000,00TL KDV ödenecektir.

KDV Kanunu'ndaki bu uygulama piyasa koşullarında bazı hileli işlemlerin yapılmasına yol açmaktadır. Örneğin toplam net alanı 150 metrekareden büyük olan bir daire satıştan önce bağımsız bölümün içine inşa edilen ve sonradan kaldırılacak bir duvar ile ikiye bölünerek gerçekte 150 metrekarenin üzerinde olan konutların net alanı daha düşük gösterilerek, alıcılardan %1' KDV tahsil edilerek iki daire teslim edilmekte, sonradan aradaki duvar kaldırılarak hileli işlem yapılmaktadır.

Rakamlarla örnekleme gerekirse; KDV hariç satış fiyatı 240.000 TL olan 160 metrekare bir dairenin KDV'si (%18) 43.200 TL ve KDV dâhil toplam satış fiyatı 283.200 TL olmaktadır. Örneğimizdeki 160 metrekarelik daire 80'er metrekarelik iki

daire gibi satıldığında toplamda 43.200 TL yerine sadece, her bir dairenin net alanı 150 metrekarenin altında olacağından (%1) KDV hesaplanacaktır. Böylelikle bir dairenin fiyatı 120.000 TL olacak, %1 KDV'si de 1.200 TL den iki daire için 2.400 TL KDV tahsil edilecektir. Bu durumda 40.800 TL KDV eksik tahsil edilmiş olacağından hazineye intikal etmeyecektir.

Diğer bir hususta, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2. maddesi uyarınca; İndirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmının yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ya da mahsuben iadesi mümkündür²²³ yönündeki düzenlemedir.

Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri % 1, %8, %18 oranında Katma Değer Vergisi'ne tabidir. Dolayısıyla, net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri indirimli oran olan % 1 ve %8' e tabi satış işlemlerinde teslim edilen konutlar nedeniyle yüklenilip indirilemeyen KDV'nin tutarları, yılı içerisinde mahsup yoluyla, ertesi yıl nakit ve/veya mahsup yoluyla talep edilmesi mümkün bulunmaktadır²²⁴.

Konut teslimlerinde farklı KDV oranı uygulanması hem vergilendirme hem de KDV iadesi bakımından önem arz etmektedir. Gerçekte net alanı 150 metrekarenin üzerinde olan konutların değişik yöntemlerle 150 metrekarenin altında gösterilerek eksik vergi hesaplanmasına ya da indirimli orandan dolayı haksız KDV iadesi alınmasına sebep olunabilmektedir.

Yaptığımız araştırmalara göre;

- Konut inşaatının projelerde yer alan büyüklükten daha fazla büyüklükte inşa edilmesi,
- Gerçekte 150 metrekarenin üzerinde olan konutların, ara bölmelerle bölünmek suretiyle 150 metrekarenin altına düşürülmesi,
- Müstakil konutlarda; kullanıma elverişli yerlerin, garaj, depo, çamaşırılık gibi alanlara ayrılarak net alan dışına çıkarılma çabaları,
- Net alanı 150 metrekarenin altında ikiz villaların, ara kapılarla sonradan birbirine bağlanarak tek kullanıma sunulması,
- Fiilen bitirilmeyen inşaatların faturalarının düzenlenerek tamamlanmış gibi gösterilerek erken KDV iade alınmasına sebep olunması, gibi yöntemlerle eksik vergi hesaplanmasına ya da haksız KDV iadelerine sebep olduğu görülmektedir.

²²³ Katma Değer Vergisi Kanunu, a.g.e.

²²⁴ Katma Değer Vergisi Kanunu, a.g.e.; KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.e.

3.2.1.5. KDV İade İşlemlerinde Maliyetlerin Olandan Fazla Gösterilerek Haksız KDV İadesine Sebep Olunması

İnşaat sektöründe gelir ve kurumlar vergisinden kaçınmak maksadıyla sıkça rastlanan düşük bedel ile satış ve devir işlemleri ile maliyetlerin yüksek çıkması hallerinde indirimli orana tabi KDV işlemlerinde de ciddi sıkıntılara ve vergi kaybına yol açılmaktadır.

Gerçekte yapılmayan giderlerin veya inşaat maliyetlerinin varmış gibi gösterilmek suretiyle gelir ve kurumlar vergisi yönünden vergi kaybına yol açarken, aynı zamanda KDV maliyetlerinin yüksek olması nedeniyle haksız KDV iadelerine de sebep olunabilmektedir.

3.2.1.6. KDV İade İşlemlerinde Henüz Bitmemiş Konutların Bitmiş Gösterilerek İadeye Konu Edilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 29/2. Maddesi gereği, belli şartlar dahilinde indirimli oran uygulanarak teslimi yapılan konutlar (%1-8) nedeniyle genel oranda KDV yüklenildiğinden (%18) sektörün mağduriyetinin önlenmesi bakımından Maliye İdaresi'nin KDV iade²²⁵ mekanizması bulunmaktadır.

İnşaat tamamlanmadığı halde fatura düzenlenmiş ve alıcı adına tapuda tescil yapılmış olsa dahi, fiilen konut teslimi söz konusu olmadığından bu işleme ilişkin olarak en erken konutların fiilen teslim edildiği vergilendirme döneminde iade talebinde bulunulabilmektedirler.

3.2.2. Peçeleme Sözleşmelerinin Sonuçları

Yukarıda belirtilen yöntemlerle, gerçekte daha yüksek olması gereken vergi matrahları aşındırılmak suretiyle daha az vergi ödenmesine sebep olunmaktadır. Ya da yapılan bu işlemlerle, indirimli oran uygulaması nedeniyle KDV iadesi sistemi kullanılarak, fazla ve haksız iadeye sebep olunmak suretiyle kamu maliyesi zarara uğratılmaktadır.

Servetin bir başkasına devredilme yöntemlerinden birisi de satış işlemidir. Kişi veya kurumlar sahibi oldukları gayrimenkulleri, her hangi bir sebepten dolayı bir yakınlarına devredebilmek için, bu devir işlemi emsallerine göre daha düşük bir bedelden satış şeklinde göstererek servet transfer yöntemi olarak kullanılmaktadır.

Muvazaada, işlem gerçekte olmadığı halde varmış gibi gösterme niyeti olmakla beraber, bahsedilen durumda aslında satış işlemi gerçekleşmekte ise de,

²²⁵ Katma Değer Vergisi Kanunu, a.g.e.

emsallerine göre daha az bir bedel gösterildiğinden olması gereken vergi matrahı aşındırılmaktadır.

3.3. KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.3.1. Genel Açıklamalar

Yapmış olduğumuz araştırmalar sırasında, konut inşaatı ve teslimlerinin vergilendirilmesi sırasında en çok sorun yaşanan vergi türlerinin başında “Katma Değer Vergisi” nin geldiği anlaşılmaktadır.

Bunun en önemli nedeninin; konut inşaatı ve teslimlerinin vergilendirilmesi konusunda uygulamaya yönelik birçok düzenlemenin Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer almaması, düzenlemelerin genellikle tebliğ ve sirkülerle yapılmasının etkili olduğu görülmektedir.

Uygulamaya yönelik yapılan bütün bu düzenlemelerin piyasa koşullarında sektörün ihtiyacına cevap vermemesi nedeniyle, bir çok konuda tereddüt olduğu, bu tereddütlerin ise “özelge sistemi” sayesinde aşılıma çalışıldığı ortadadır.

Bu nedenle çalışmamızda, uygulamaya yönelik bir çok konuda doktrinde yeterli düzenlemeler olmaması nedeniyle konuya ilişkin özelgeler taranmış, idarenin bu konulara ilişkin verdiği özelgelerden sıkça faydalanılmıştır.

Özellikle; kat karşılığı inşaat, gelir paylaşımı yöntemiyle inşaat, konutların net alanlarına ilişkin farklı kurumların farklı düzenlemeleri, vergiyi doğuran olayın tespiti ve faturanın düzenleneceği zaman gibi konularda önemli sorunların yaşandığı sonucuna varılmış olup, bu bölümde sorunların meydana gelme sebepleri ortaya konularak, çözüm önerileri getirilmektedir.

3.3.2. Vergiyi Doğuran Olayın Farklı Biçimlerde Gerçekleşmesi

Genel olarak gayrimenkul teslimlerinde katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay, gayrimenkulün tapuya tescili veya alıcının kullanımına sunulmak üzere kendisine fiili teslimidir. Ancak bu işlemlerden önce faturanın düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Gayrimenkul teslimlerinde vergiyi doğuran olayın tespiti açısından karşımıza çıkan bu üç durum karışıklıklara yol açmaktadır. İnşaat bittiği halde yapı kullanım izin belgesinin alınması uzun zaman alabilmekte, yapı kullanım izin belgesi alınmadan kat mülkiyetine geçilemediğinden kat mülkiyet tapusu verilememekte, konut fiilen alıcının kullanımına tahsis edilmesi durumunda ise bunun gerçekleşme

zamanı net olarak tespit edilemediğinden vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanın tespitinde haklı zorluklar yaşanmaktadır.

Bu durum iyi niyetli olmayan kişiler tarafından; vergiyi doğuran olayı ötelemek suretiyle vergi ödeme zamanını geciktirmek ya da inşaat tamamlanıp fiilen kullanıma sunulmadığı halde fatura düzenlenmek suretiyle 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29/2. Maddesi gereği indirimli oranda KDV iadesine konu edilmek suretiyle haksız iade alınarak hazine zararına sebebiyet verilmek amacıyla kullanılabilir.

Bu nedenle vergiyi doğuran olayın net olarak tespit edilmesinin sağlanması durumunda, vergi alacağının zamanında ve eksiksiz alınmasına, bununla beraber haksız KDV iadesinin engellenmesine katkı sağlayacağı dikkate alınmalıdır.

3.3.3. İnşaatı Tamamlanmadan Yapılan Satışlarda Vergiyi Doğuran Olay Sorunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun;

- 1/1. maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- 2/1. maddesinde, teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcı veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

- 10/a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması

- 10/b maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği²²⁶ açıklanmaktadır.

İnşaata başlanılmadan (topraktan) ya da inşaatı devam etmekte iken konut satışları günümüzde oldukça yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir. Bu şekilde konut alan müşteriler, henüz inşaat tamamlanmadığından kat mülkiyeti kapsamında tapu alınamazlar da, bir güvence olarak ödedikleri paraya karşılık olarak arsa tapusu (kat irtifakı) almak istemektedirler.

Gayrimenkul teslimlerinde vergiyi doğuran olaylardan birisi de, gayrimenkulün alıcı adına tapuya tescil edilmesi olarak yer aldığından, inşaatı devam etmekte iken kat irtifakı tapusunun alıcı adına devredilmesi durumunda, KDV yönünden vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususu uygulamada oldukça tartışılmaktadır.

²²⁶ Katma Değer Vergisi Kanunu, a.g.e.

Söz konusu düzenlemede gayrimenkulün alıcı adına tapuya tescilinde, söz konusu gayrimenkulün teslim esas vasfının ne olduğunun vergiyi doğuran olay bakımından önem arz ettiği düşüncesindeyiz. Örneğin teslim konusu bir arsa ise, tapuda alıcı adına tescil anında vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olup, VUK' nu hükümlerine göre yedi gün içinde fatura düzenlenmesi gerekecektir.

Ancak tescile konu gayrimenkul, konut veya işyeri ise, tapuda kat irtifakı devri yapılmış ise, vergiyi doğuran olayın, söz konusu bağımsız bölümün inşaatının bitmesi ve fiili teslim ile tapuda cins tashihi tarihlerinin en erken olanı vergiyi doğuran olay olarak belirlenmesinin gerektiği düşüncesindeyiz.

Bu görüşümüzü konuya ilişkin Maliye İdaresi'nin verdiği bir çok özgelge²²⁷ ve Danıştay kararları²²⁸ destekler nitelikte olup, verilen bazı özgelgelerin²²⁹ verilmiş gerekçelerinin dikkate alınmaması nedeniyle bu yönde karışıklığın olduğu kanaati oluşmaktadır.

İnşaat devam etmekte iken satış bedeli olarak tahsil edilen bedeller karşılığında fatura düzenlenmesine gerek bulunmadığı, bedellerin kayıtlara avans olarak intikal ettirilmesi gerektiği, bağımsız bölümün tapuya tescil ettirildiği tarih veya tapuya tescilinden önce bağımsız bölümlerin hak sahiplerinin kullanımına tahsis edildiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlemeleri gerekmekte olup bilahare ek bir bedel alınması halinde ek fatura düzenlenmesi gerektiği görüşündeyiz.

Maliye İdaresi'nin bu hususa yönelik olarak, uygulamada karşılaşılan bu sorunun giderilmesine yönelik net ve anlaşılır bir düzenleme yapmasının gerekli olduğu anlaşılmaktadır.

3.3.4. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Karşılaşılan Sorunlar

Kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay; müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız bölümleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşir. Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve

²²⁷ Koray Ateş, Muhasebe TR, http://www.muhasetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=606 MB.'nin, 17.06.1997 tarih ve 25172 sayılı; 15.10.1991 tarih ve 2601017-913 sayılı Özelgeleri, GİB. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.08.2013 tarih 64597866-vuk-229-128 sayılı özgelgesi, <http://ozelge.net/kismen-kat-karsiligi-kismen-hasilat-paylasimli-olarak-yapilan-arsa-teslimlerinde-belge-duzeni/> Erişim 27.12.2015.GİB. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.04.2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.18.02-32231-7875-228 sayılı Özelgesi. Erişim, 12.12.2015 (www.gib.gov.tr). (Erişim 26.12.2015).

²²⁸ Koray Ateş, Muhasebe TR, Erişim, 26.12.2015 Dn. 4. D.'nin, 16.02.1996 tarih ve E. 1995/921 K. 1996/606 sayılı Kararı http://www.muhasetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=606 Koray Ateş, Muhasebe TR, 15, Dn. 11. D.'nin, 07.06.1995 tarih ve E.1995/2099, K.1995/1823 sayılı Kararı http://www.muhasetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=606. (Erişim 26.12.2015).

²²⁹ GİB. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.02.2013 tarih 39044742-KDV.21-221 sayılı Özelgesi. GİB. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.04.2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.18.02-32231-7875-228 sayılı Özelgesi. (www.gib.gov.tr). (Erişim 12.12.2015).

sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız bölümler karşılığında müteahhide tesliminde ise KDV doğmayacaktır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusu olmaktadır. Birincisi; arsa sahibi veya sahipleri tarafından yapılan arsanın teslimi, ikincisi ise; müteahhit tarafından yapılan arsaya karşılık verilen konut veya işyeri teslimidir.

- Arsanın müteahhitte tesliminde KDV oluşabilmesi için; arsa sahibinin bir şirket olması veya arsa sahibi gerçek kişi bir vatandaş ise sürekli halde kat karşılığı inşaat işlerini yapıyor olması gereklidir. Bu kapsamda kişiler için arsalarını konut ve işyeri yapmak için müteahhide kat karşılığı teslim etmeleri halinde KDV oluşmamaktadır.

- Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan konut veya işyeri teslimlerinde ise KDV uygulanacak olup bu KDV miktarı emsal bedel üzerinden yapılacaktır. Müteahhit tarafından herhangi bir bedel alınmaksızın kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında konut veya işyeri tesliminde emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır.

Müteahhidin arsa karşılığı teslim ettiği bağımsız bölümler nedeniyle arsa sahibine düzenleyeceği faturanın emsal bedeli üzerinden düzenleneceği yönünde Maliye İdaresi'nin düzenlemesi bulunmakta olup,²³⁰ söz konusu emsal bedelin ne ihtiva ettiği konusunda belirsizlikler bulunmaktadır.

213 sayılı VUK' nun 267. maddesinde; "*Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir...*"²³¹ denilmek suretiyle emsal bedel yöntemleri sıralanmıştır.

Emsal bedel uygulamasında; VUK' nunda yer alan yukarıdaki hükmün uygulanması gerektiği düşünülmekte olup, uygulamada arsanın emlak vergi değerinin emsal bedeli olarak esas alındığı görülmekte olup, emlak vergi değerlerinin oldukça düşük olması nedeniyle vergi kaybına sebebiyet verildiği görülmektedir.

Bu konuyla ilgili diğer bir husus da; VUK' nu hükümlerine göre emsal bedelin belirlenmesi sırasında, ikinci sırada yer alan "maliyet bedeli esası" nın kullanılması durumunda maliyetin arsa bedeli dahil olarak belirlenmesi önem arz etmektedir. Arsa maliyetinin inşaat toplam maliyetine eklenmemesi durumunda, bulunacak

²³⁰ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.e., (I/Ç-1.)

²³¹ Vergi Usul Kanunu, a.g.e.

emsal bedel düşük olacağından, bu durumun da vergi matrahları aşındırma sebebi olacağı bilinmelidir.

Maliye İdaresi'nin emsal bedeli uygulamasına yönelik olarak, daha kapsamlı bir düzenleme yapmasının oluşacak vergi kaybını engelleyeceği düşüncesindeyiz.

3.3.5. Gelir Paylaşımı Yöntemiyle İnşaat İşlerinde Karşılaşılan Sorunlar

Gelir paylaşımı yöntemi ile inşaat işleri; kişi ya da kurumların arsalarını, müteahhit firmalara arsa üzerine inşa edilecek bağımsız bölümlerin satış bedellerinin belirli bir yüzdesi karşılığı devretmeleri olarak tanımlanmaktadır.

Bu şekilde, inşaatın bağımsız bölümlerinin satılarak hasılatın paylaşılması amaçlanmaktadır. Böylelikle müteahhit tarafında, arsa bedeli olarak ödeme yapılmadığından, inşaat maliyetini karşılayacak finansmanı elinde tutma imkanı oluşmaktadır.

Arsa sahibi ile müteahhit arasında işe başlama sözleşmesiyle başlayan iş, inşaatı yapacak müteahhit tarafından bağımsız bölümlerin teslimiyle son bulur. İşin tamamlanması ile, arsa sahibi inşaatı yapan firmaya arsa bedelini, inşaatı yapan firma ise arsa sahibine sözleşmede öngörülen oranda inşaat bedelini fatura etmektedir.

Hasılat paylaşımı inşaat işi sözleşmelerinde, bağımsız bölümler arsa sahibi ile müteahhit arasında paylaşılmayıp, her bir bölümün satış bedeli üzerinden sözleşmede belirlenen oran nispetinde kazanç elde etmek şeklindedir.

KDV Sirküleri' nin (1.8.2.) bölümünde; *"Uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenen "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir"²³²* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Yukarıda atıf yapılan 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, KDV Genel Uygulama Tebliği²³³ ile yürürlükten kaldırılmış olup, yeni tebliğde "Arsa Karşılığı İnşaat İşleri" tebliğinin (I/B-8.) bölümünde düzenlenmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile Maliye İdaresi; gelir paylaşımı yöntemiyle inşaat işlerinin arsa karşılığı inşaat işi olarak değerlendirmek suretiyle aynı vergileme rejimine tabi tutmuştur.

²³² GİB, KDV Sirküleri, a.g.e.

²³³ KDV Genel Uygulama Tebliği, a.g.e.

Bu çalışma kapsamında yapmış olduğumuz araştırmalar sonucunda, bu iki inşaat yapılış yönteminin vergilendirilmesine esas çok önemli bir farkının olduğu ortaya konulmaktadır.

Arsa karşılığı inşaat işinde arsa sahibi arsasının karşılığı olarak yine bir mal olan bağımsız bölüm almakta iken, gelir paylaşımı yönteminde arsa sahibi arsasının karşılığında para almaktadır.

Tespit ettiğimiz bu farka göre; arsa sahibinin arsasını kat karşılığı ya da gelir paylaşımı yöntemine göre müteahhide vermesi, bir anlamda arsa sahibinin niyetini de ortaya koymaktadır. Şöyle ki; arsanın kat karşılığı verilmesinde arsa sahibi ticari bir amaç gütmeyebilecekken, gelir paylaşımı yönteminde ticari amacının olmadığı ileri süremeyeceği kanaatindeyiz.

Arsanın kat karşılığı verilmesi durumunda, arsa sahibi karşılığında alacağı bağımsız bölümleri satabileceği gibi, kira gelirlerinden faydalanmak da isteyebilir. Bu nedenle vergilendirme sisteminin bu hususlara göre belirlenmesi doğru bir yaklaşımdır.

Ancak arsanın gelir paylaşımı yöntemine göre verilmesinde, arsa bir anlamda satılmış olmaktadır. Satılan bu arsada, inşa edilecek bağımsız bölümlerin sayısı ve elde edilecek gelirin esas alınmak suretiyle, bu faaliyetin ticari olup olmadığının ayrıca belirlenmesinin faydalı olacağı kanaatindeyiz.

3.3.6. Konut Teslimlerinde Farklı KDV Oranı Uygulanması

Katma Değer Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler %1 oranında KDV'ye tabidir. Bu listenin 11. sırasında, net alanı 150 metrekareye kadar konut teslimleri²³⁴ yer almaktadır.

15 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 6322 Sayılı Kanun'un 22. maddesi ile, KDV Kanunu'nun Bakanlar Kurulu'na KDV oranlarını belirleme konusunda yetki veren 28. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre Bakanlar Kurulu'na, inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için 28. maddedeki sınırlar içerisinde yeni oran belirleme yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulu; yukarıda yer verilen yetkisini, 1 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

Buna göre (I) sayılı listenin 11. sırasında yer alan net alan 150 metrekareye kadar konutlardan; 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında

²³⁴ Katma Değer Vergisi Kanunu, a.ge.

Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç) lüks veya birince sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaatın kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte üzerine yapıldığı arsanın Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim metrekare vergi değeri;

- 500 TL ye kadar olan konutların tesliminde %1,
- 500 TL ile 1.000 TL (1.000 TL hariç) arasında olan konutların tesliminde %8,
- 1000 TL ve üzerinde olan konutların tesliminde %18, oranında KDV hesaplanacaktır.

Yukarıdaki hükümden de anlaşılacağı üzere, BKK' daki şartları (büyükşehir belediyesi, lüks veya birinci sınıf inşaat ya da birim metrekare değeri gibi) taşımayan net alanı 150 metrekareden daha küçük konutlar için %1 oranlı KDV uygulaması devam etmektedir. Buna göre örneğin, büyükşehir belediye sınırları dışında, net alanı 150 metrekareden küçük bir konutun, inşaat türüne veya arsa birim metrekare değerine bakılmaksızın tesliminde %1 oranında KDV hesaplanacaktır. Aynı şekilde büyükşehir belediyesinde olmakta birlikte lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılmamış olan 150 metrekareden küçük konutlarda %1 oranında KDV'ye tabidir.

Bütün bunların dışında, BKK ile yapılan düzenleme sadece 150 metrekareden küçük konutlar için geçerli olduğundan, eskiden olduğu gibi, net alanı 150 metrekareden büyük konutlar ile metrekaresine bakılmaksızın tüm işyeri teslimlerinde KDV oranı %18 olarak uygulanmaya devam edilmektedir.

2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilen yeni oranlar; yapı ruhsatı 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaatı projeleri için geçerli olacaktır. Aynı şekilde kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin konut teslimlerinde de yukarıdaki BKK' da belirtilen oranlar uygulanmaktadır.

Uygulamada teslimi yapılacak konutun; net alanı, bulunduğu yer, emlak vergisi arsa birim metrekare değeri, sınıfı gibi hususlar vergilendirilmesi açısından önem arz etmektedir. Uygulanacak verginin oranını belirleyen bu hususların doğru tespit edilmesi hesaplanacak verginin de doğruluğunu sağlayacağını düşünmekteyiz.

3.3.6.1. Net Alan Belirlemesine Yönelik Sorunlar

Çalışmamızda, net alan belirlemesi konusunda Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinde net alan tanımı içine girmeyen bazı bölümlerin, Maliye İdaresi'nin KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre belirlediği net alan içinde sayılması nedeniyle farklı iki kurumun görüş ayrılığında olduğu ortaya çıkmıştır.

Bu nedenle, özellikle inşaat sektörü açısından net alanın 150 metrekareyi geçmesi bakımından yüksek oranlı vergi nedeniyle pazarlama gücü azaldığından, tüketiciler açısından da % 17 gibi ciddi bir vergi yükü getirmesi bakımından konu oldukça önem arz etmektedir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 10/12/2014 tarih ve Esas No:2014/4835 sayılı Kararı²³⁵ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin "indirimli oran uygulamasında net alan belirlenmesine" ilişkin yürütmesinin durdurulmasına karar verilmiştir. Maliye İdaresi'nin, verilen yürütmenin durdurulmasının iptali yönündeki itirazı Danıştay tarafından red edilmiş olup, nihai yargı kararı beklenilmektedir.

Bu çerçevede, yargı yolunun tüketilmesi sonucu söz konusu Tebliğin ilgili bölümlerinin yürürlüğünün devam etmesi halinde KDV Genel Uygulama Tebliğine göre işlem tesis edilecektir.

Diğer taraftan, nihai yargı kararı neticesinde anılan Tebliğin ilgili bölümlerinin iptali halinde, net alan hesabına ilişkin dikkate alınacak kriterler ve yapılacak hesaplamalar yeni düzenlenecek mevzuat ile belirlenecektir.

10/12/2014 tarihli Karar öncesine kadar tesis edilen işlemler açısından tereddüt bulunmamaktadır. Bununla birlikte, 10/12/2014 tarihi ve sonrasında tesis edilecek işlemler açısından esas alınacak hususlarda tereddütler söz konusudur.

Maliye İdaresi'nin net alan belirlemesi ile ilgili yürütmeyi durdurma kararı sonrasında, net alana göre belirlenen KDV oranı, satışı yapılmakta olan konutlar nedeniyle belirsizlik bulunduğundan, bu konuda farklı uygulamalar yapılmaktadır. Sektörde, net alan belirlemesi konusundaki düzenlemenin yürürlüğünün durdurulması nedeniyle yok hükmünde olduğundan bahisle, net alan hesabına göre 150 metrekare aşıldığından %18 KDV hesaplanması gerektiği halde %1 KDV hesaplayanların yanında, nihai kararın verilmemesi nedeniyle her ne kadar yürürlüğü dursa da mevcut düzenlemeye uygun hareket eden 150 metrekare aşıldığından ve %18 KDV hesaplayan mükellefler de bulunmaktadır.

Bu karar sonrasında teslimi yapılan veya yapılacak konutlar nedeniyle net alana göre belirlenen KDV oranı ve dolayısıyla hesaplanacak vergi konusunda önemli tereddütler oluşmuştur. Söz konusu durum, sektör açısından müşteriden alacağı KDV miktarı açısından aynı büyüklükteki konutlar için farklı oran uygulanması sonucunda haksız rekabete neden olmasının yanında, indirimli orandan kaynaklanan KDV iadeleri bakımından da eşitsizliğe yol açmaktadır. Ayrıca konut sahibi olacak nihai tüketiciler de bu durumdan fazla KDV ödemek suretiyle olumsuz etkilenmektedir.

²³⁵ Danıştay 4. Dairesinin Kararı, a.g.e.

Mahkemenin nihai kararı sonrasında, uygulamaya yön verileceği anlaşılmakta olup, yürütmeyi durdurma kararı tarihinden sonraki süre içerisinde oluşan farklı durumlar karşısında ayrı bir düzenlemenin yapılmasına ihtiyaç duyulacağı düşüncesindeyiz.

3.3.6.2. Konutun Lüks Veya Birinci Sınıf Olması Bakımından Farklı KDV Oranı Uygulanması

Net alana göre KDV uygulaması genel bir uygulama olup, yapılan yeni düzenleme; Büyükşehirlerde inşa edilen net alanı 150 metrekareden düşük lüks ve birinci sınıf statüsünde olan ve inşaat ruhsatı 01.01.2013 tarihinden sonra alınan konutları kapsamakta olup, bu konutların emlak vergi arsa birim metrekare değerlerine göre kademeli olarak %1, %8 ve %18 oranında vergilendirilmesini gerektirmektedir.

Getirilen bu yeni düzenlemenin fiili olarak uygulanıp uygulanmadığının kontrolü ancak, yapılacak sektör incelemeleri ile tespit edilebilecektir. Bu yönde vergi denetiminin arttırılmasına ihtiyaç vardır.

Vergi denetimi ve incelemelerinin uzun sürmesi ve yıllar sonra yapılması, sektörde faaliyet gösteren iyi niyet sahibi mükellefler açısından karşılaşılabilecekleri vergi ve cezalar nedeniyle öngörülmeleyen finansman sıkıntılarına yol açacağı bilinmelidir.

Getirilen bu yeni düzenlemenin uygulanması bakımından, mükelleflerin vergi kanunlarına uygunluk gösterip göstermediği konusunda cari denetimin yapılması ve mükellef bilincinin arttırılması vergi denetiminin bir amacı olup, bunun sağlanması konusunda gerekli tedbirlerin alınması yararlı olacağı düşünülmektedir.

3.3.6.3. Emlak Vergisi Arsa Birim Metrekare Değeri Belirleme Güçlüğü

Konut teslimlerinde KDV uygulaması 150 m² ye kadar olanlar için arsa metrekare birim değerlerine bağlanarak yeniden tespit edilmiştir. Metrekare birim değerleri örneğin İstanbul genelinde oldukça farklı tutarda, 8 TL. ila 5.000 TL aralığında çeşitli tutarlarda tespit edilmiştir. Birim değerler 213 sayılı VUK' nun²³⁶ 72. Maddesinin ikinci fıkrasına göre; belediye temsilcisi, tapu sicil temsilcisi ve mahalle/köy muhtarlarının oluşturduğu komisyonlar tarafından dört yılda bir tespit edilmektedir. Belirlenen birim değerler 213 sayılı Kanunun mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının ikinci bendi hükmüne göre, büyükşehir belediyesi bulunan illerde arsa ve araziye ait takdir komisyonu kararlarını inceleyecek merkez komisyonu tarafından kesinleştirilir.

²³⁶ Vergi Usul Kanunu, a.g.e.

Arsa Emlak Vergisi arsa birim metrekare değeri, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun²³⁷ 29. maddesine göre tespit edilmektedir.

Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzüğün 10. maddesinde binalar, inşaat sınıflarına göre beş gruba ayrılmıştır:

- 1 - Lüks inşaat,
- 2 - Birinci sınıf inşaat,
- 3 - İkinci sınıf inşaat,
- 4 - Üçüncü sınıf inşaat,
- 5 - Basit inşaat

Bu sınıflama, binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar nazara alınarak yapılır. İnşaat sınıflarının tayinine esas alınacak nitelikler Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilmiş olup 'Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel'²³⁸ ile belirlenmiş bulunmaktadır.

Gayrimenkul alım ve satımlarında vergi kayıp ve kaçaklarının en temel nedeni emlak vergisi değerinin gerçek hayata, ticari teamüllere ve piyasa şartlarına göre güncellenememe sorunudur. Emlak vergisi gelirleri ülkemizde belediyeler tarafından toplanan ve belediye gelirlerinin en önemli kalemleri arasında bulunmaktadır. Dolayısıyla belediyeler bu geliri en az vergi kaybıyla kolayca toplayabilmek için düşük bedelli vergi oranları belirlemektedir. Belediyelerin bu amacı kendi faydalarına iken bu uygulama ile merkezi idare büyük bir vergi gelirinden mahrum kalmaktadır. Gayrimenkullerin emlak vergisi değerleri gerçekçi ve mantığa uygun belirlenmelidir.

Emlak vergisi dört yılda bir takdir komisyonları tarafından belirlenmektedir. Takdir komisyonları 213 sayılı VUK' un²³⁹ 72. maddesine göre belirlenir.

Ancak uygulamada, emlak vergisi arsa birim metrekare değerleri güncel olarak tespit edilmediğinden piyasa şartlarına göre oldukça düşük kalmaktadır. Vergilemenin sağlıklı yapılabilmesi amacıyla, kurumların birbiriyle uyumlu ve güncel belirleme yapmaları gerektiği görüşünderiz.

3.3.7. Konut Teslimlerinde İndirimli KDV Oranı Uygulanması Nedeniyle KDV İadesi İşlemlerinde Yaşanılan Sorunlar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2. maddesi gereği yapılan indirimli orana tabi teslimler nedeniyle, yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'leri

²³⁷ Emlak Vergisi Kanunu, a.g.e.

²³⁸ Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel, *Resmi Gazete*, Sayı 17899, 15 Aralık 1982.

²³⁹ Vergi Usul Kanunu, a.g.e.

belirlenen usul ve esaslar²⁴⁰ çerçevesinde mükelleflere mahsuben veya nakden iade edilmektedir.

Sektörün, uzun süren inşaat faaliyetleri nedeniyle katlandıkları inşaat maliyeti içinde %8 veya %18 oranında KDV ödedikleri mal ve hizmet alımları bulunmaktadır. İnşaat tamamlanıp net alanı 150 metrekarenin altında kalan konutların teslimlerinde %1 KDV tahsil ettiklerinden, maliyet içinde yer alan yüksek oranlı KDV'yi tahsil etme imkanı bulunmamaktadır. Bu nedenle Maliye İdaresi, belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde, yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen bu KDV tutarlarını mükellefe iade etmektedir.

İade işlemlerine ilişkin prosedürlerin tamamlanması ve idareye sunulması ile idarenin inceleme ve araştırmalarının uzun zaman alması nedeniyle, sektörde finansman sıkıntısının doğması kaçınılmaz hale gelmektedir.

Bunda en büyük etkenin; sektörde kayıt dışının fazlalığı nedeniyle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belde kullanımının yaygın olması, iyi niyetli olmayan mükelleflerin KDV iadesini arttırmaya ya da zamanından önce KDV iadesi almaya yönelik çabalarının artmasına sebep olduğu düşüncesindeyiz.

3.3.8. İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Gayrimenkullerin Satış İstisnası Sorunu

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesinin birinci bendinde kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu, ikinci bendinde ise istisna kapsamındaki taşınmazların ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz teslimlerinin istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği²⁴¹ hükme bağlanmıştır.

KDV Sirkülerinin (8.2.4.) bölümünde "*KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesnadır.*

*Ancak, istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz teslimleri için geçerli olmadığından, taşınmazların ticaretini yapan kurumlar ile mülkiyetlerindeki taşınmazları ticari bir organizasyon içinde satan belediyeler ve il özel idarelerinin bu istisnadan faydalanmaları mümkün değildir*²⁴²" denilmektedir.

²⁴⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu, a.g.e.

²⁴¹ Katma Değer Vergisi Kanunu, a.g.e.

²⁴² GİB, KDV Sirküleri, Sayı 60, a.g.e.

KDV Kanunu'nun 17. maddesinin dördüncü fıkrasının (r) bendinde gayrimenkul satışlarının istisna olduğu belirtilmiştir. KDV Kanunu'nun 17/4-r. maddesi; "*Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri*" şeklindedir. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır²⁴³ şeklinde düzenleme bulunmaktadır.

Söz konusu düzenlemelere göre, işletmenin aktifinde yer alan arsaların kat karşılığı ya da hasılat paylaşımı yöntemine göre müteahhide teslim edilmesi durumunda, belirtilen KDV istisnası hükmünden yararlanılıp yararlanılmayacağı hususu tartışma konusudur.

Maliye İdaresi verdiği özalgede KDV yönünden "hasılat paylaşım modeli kapsamında arsa satış işlemi ticari faaliyet olarak değerlendirileceğinden KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesindeki istisnadan faydalanamayacağı"²⁴⁴ görüşündedir.

İşletmenin aktifinde yer alan arsanın satılması halinde yararlanılacak istisnadan, arsanın özellikle gelir paylaşımı yöntemine göre müteahhide teslim edilmesinin, satış işleminden farklı olmayacağı düşüncesiyle, satılan ve istisnanın diğer şartlarını taşıyan kısmının da faydalanması gerektiği kanaatindeyiz.

3.3.9.TOKİ'ye Arsa Tesliminde Sağlanan Vergi Avantajı Sektörde Haksız Rekabet Yaratmaktadır

2007/13033 Sayılı B.K.K. ile, Kararnameye ekli (I) sayılı listenin 11. Sırasında yer alan "belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların %51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılmış bölümler dahil) net alanı 150 metrekarenin altındaki konutlara isabet eden kısmının teslimlerinde %1, kalan kısımları için %18 KDV oranı uygulanmaktadır.

²⁴³ Seviğ, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=80248&ForArsiv=1, (Erişim 11.01.2016).

²⁴⁴ GİB. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı Özelgesi. <http://www.gib.gov.tr/node/97446>. (Erişim 12.12.2015).

TOKİ her ne kadar sosyal konut üretmek amacına yönelik faaliyet göstermekte ise de, günümüzde lüks sayılabilecek düzeyde konutlar üreterek, sektörde önemli bir paya sahip bulunmaktadır.

Bilindiği üzere her ne suretle olursa olsun, inşaat işlerinde müteahhide arsa teslimi genel oranda (%18) KDV ye tabi iken, TOKİ' ye arsa teslimlerinde, net alanı 150 metrekarenin altında kalan konutlara isabet eden kısma %1 KDV uygulanmaktadır.

Böylelikle, TOKİ arsa alımlarında %1 KDV öderken, sektörde faaliyet gösteren diğer inşaat firmaları %18 KDV ödemektedirler.

Sosyal konut dışında özellikle lüks konut inşaatına yönelik arsa teslimlerinde de bu avantaj kullanıldığından, sektörde diğer inşaat firmaları açısından haksız rekabetin oluştuğu kanaatindeyiz.

Söz konusu avantajın sektörde faaliyet gösteren diğer inşaat firmalarına da sağlanması ya da, lüks konutlar için bu avantajın kullandırılmamasına yönelik yasal düzenlemenin yapılması gerektiği görüşündeyiz.

3.4. GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.4.1. Genel Açıklamalar

Gelir Vergisi kanununa göre ticari kazanç iki şekilde doğmaktadır. Ticari kazancın tespitinde önem arz eden iki unsur; tahakkuk ve dönemsellik ilkesidir.

Gayrimenkul satışlarında mülkiyetin devri esas itibariyle gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil edilmesi ile gerçekleşmektedir.

Özellikle özel inşaatlarda; arsa sahiplerinin kişisel ihtiyacının üzerinde bağımsız bölüm inşa etmesi, arsasını kat karşılığı ya da gelir paylaşımı yöntemine göre müteahhide vermesi durumunda bu işlem şartların oluşması durumuna göre değer artış kazancı veya ticari kazanç şeklinde vergilendirilmektedir.

Çalışmamız süresince, yaptığımız araştırmalarda, özellikle kat karşılığı inşaat ve hasılat paylaşımı yöntemlerinin vergilendirilmesine yönelik gelir vergisi kanunumuzda hüküm bulunmamasının, özgelgelerle uygulamaya yön verilmesinin sektörde önemli sıkıntı ve vergilemede belirsizliğe neden olabileceği anlaşılmaktadır.

Konut inşaatı ve teslim şekillerinin vergilendirilmesine yönelik kriterlerinin günün koşullarına uygun hale getirilerek, vergilemeye esas açık ve adaletli bir yapıya kavuşturulmasının gerekli olduğu görülmektedir.

Bu kapsamda yaptığımız araştırmalarda, mevcut vergi uygulamalarının ihtiyaca cevap veremeyecek durumda oluşunun, siyasi irade tarafından da anlaşılması sonucunda, Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nın hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulduğu²⁴⁵ bilgisine ulaşılmıştır.

12.06.2013 tarihinde Meclise sunulan Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, bu güne kadar görüşülerek kanunlaşmadığı görülmektedir.

Söz konusu Kanun Tasarısı'nın incelenmesi sonucunda, konut inşaatı ve teslimlerinin vergilendirilmesine yönelik önemli belirlemelerin yapılmakta olduğu anlaşılmaktadır.

3.4.1.1. Ticari Kazancın Kapsamının Belirlenmesinde Yaşanılan Sorunlar

Mevcut uygulamada özel inşaat işlerinde; vergi mükellefi olmayan kişilerin kendi arsaları üzerine ihtiyaçlarının üzerinde bağımsız bölüm inşa etmeleri, arsalarını kat karşılığı ya da gelir paylaşımı yöntemine göre müteahhide vermeleri durumunda, şartların oluşması halinde konu değer artış kazancı ya da ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi yönünde düzenlemeler bulunmakta ise de, bunun ayrımının yapılması noktasında belirleyici kriterler net olmadığından vergileme konusunda önemli sorunlar yaşandığı bilinmektedir.

Özellikle, Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı net belirlemelerin bulunmaması, uygulamaya yönelik belirlemelerin tebliğ, sirkü ve hatta özgelgelerle yapılması hem önemli vergi kayıplarının yaşanmasına hem de sektörün öngörmediği vergi ve cezalar nedeniyle mükellef mağduriyetlerine yol açtığı kabul edilmesi gerekir.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nda; gayrimenkul alım ve satım işlerinin vergilendirilmesinde ticari kazanç kavramının kapsamı geliştirilerek uygulamaya açıklık getirilmeye çalışılmakta, bu tür işlemlerde "ticari organizasyonun" varlığının aranması gerektiği belirtilmektedir.

Buna yönelik olarak özel inşaat işleri ayrıntılı bir şekilde ele alınarak, Tasarı'nın 10. maddesinde, bu faaliyetin ticari kazanç kapsamına alındığı vurgulanmaktadır. Kendi arsası üzerinde ticari işletme bünyesinde inşaat yaptırılması ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında bağımsız bölüm alan arsa sahiplerinin vergilendirilmesinde ticari organizasyonun varlığından hareketle ticari kazanç esaslarına göre vergilendirmeye gidileceği anlaşılmaktadır.

²⁴⁵TBMM.,Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasaril_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=131562. (Erişim 06.12.2015).

3.4.1.2. Özel İnşaat İşlerinde Doğan Kazancın Vergilendirilmesine Yönelik Yaşanılan Sorunlar

Özel inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusunda yıllardır var olan belirsizlik nedeniyle, bu faaliyete yönelik uygulamada büyük ölçüde vergi kayıpları yaşanmaktadır.

Kanun Tasarısı'nın 14. maddesinde; taahhüt şeklinde ya da başkasının arsası üzerine yapılan inşaat faaliyeti, ticari kazanç hükümleri kapsamına alınarak, özel inşaat işlerinden doğan kazancın ne şekilde vergilendirileceği²⁴⁶ konusunda önemli belirlemeler yapılmaktadır.

Kanun Tasarısı'nın 15. maddesinde; hızlı kentleşmeyle birlikte yaygın bir hal alan özel inşaat işleri ile kat karşılığı inşaat işleri 14. maddede düzenlenmiş olmakla beraber, bu işlerden doğan kazancın nasıl vergilendirileceği konusu ise bu madde ile açıklığı kavuşturulmaya çalışılmaktadır.

Yapılmakta olan yeni düzenlemeye göre;

- Özel inşaatlarda kar veya zararın, yapılan veya yaptırılan inşaatın her bir bağımsız bölümü veya müstakil durumdaki yapının müşteriye teslim edildiği yılda tespit edileceği, inşaatı bitirilen bağımsız bölüm veya müstakil yapıya ait tapunun müşteriye devri işleminin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, bağımsız bölümlerin veya müstakil yapının alıcının fiilen kullanımına sunulması işleminin teslim sayılacağı,
- Arsa sahibi ve müteahhit bakımından inşaat maliyetinin tespitine yönelik düzenlemelere yer verilerek, birden fazla bağımsız bölüm ya da müstakil yapı barındıran özel inşaatlarda, hangi bölüm veya yapıya isabet ettiği belli olmayan giderlerin, her bir bölüm veya yapının brüt alanının inşaatın toplam brüt alanına oranı ölçüsünde dağıtılacağı,
- Özel inşaat işleri kapsamına giren ve ticari faaliyet olarak değerlendirilen birden fazla inşaat işinin bulunması veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması durumunda, her bir inşaat işine ait gelir ve giderlerin defterlere işleme şekillerinin nasıl olacağı,
- İnşaat faaliyetine konu edilen arsanın ticari bir işletmeye kayıtlı olduğu hallerde, maddedeki fıkraların uygulanmasında, arsanın emsal bedeli yerine maliyet bedelinin esas alınması gerektiği belirtilerek, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan maliyet bedeli esasına paralel bir düzenleme yapılacağı,

²⁴⁶ TBMM, Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, a.g.e.

- İnşaat alanı, beş yüz veya bin metrekareyi aşan, Kanununun 14. maddesinin dördüncü fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde belirtilen inşaatlarda, arsa sahiplerinin inşaatın başladığı tarihinden itibaren inşaatla ilgili belgelerdeki KDV dâhil tutarları, mükellefiyet tesisi halinde, tesis edildiği yılın maliyet veya giderlerine intikal ettirileceği, hususunda önemli düzenlemeler içermektedir.

Yapılmakta olan bu düzenlemeler ile özel inşaatların vergilendirilmesi konusunda uygulamada yaşanan sorunlar önemli ölçüde çözüme kavuşacağı düşünülmektedir. Özellikle bu kapsamda yapılan inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusunda yaşanan “değer artış kazancı-ticari kazanç” ayrımı sorununa netlik kazandırılmaktadır.

3.4.1.3. Kat Karşılığı ve Gelir Paylaşımı Yöntemlerinde Ticari Kazanç Kriterlerinin Belirlenmesi Konusunda Yaşanılan Sorunlar

Kat karşılığı inşaat ve gelir paylaşımı yöntemleriyle yapılan inşaat işlerinde, ticari kazancın kriterlerinin belirlenmesinde önemli sıkıntılar yaşanmaktadır.

Tasarı'nın 45/3. maddesinde, özel inşaatlar ile ilgili yapılmakta olan düzenleme ile ticari bir işletmenin aktifinde kayıtlı bulunmaması şartıyla, kat karşılığı inşaat işleri de dahil olmak üzere, sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların bu işler için verdikleri arsa veya arsa paylarının da, inşaat faaliyetinin ticari mahiyette olup olmadığına bakılmaksızın, elden çıkarılmış sayılacağı²⁴⁷ yönünde düzenleme yapılmaktadır.

Tasarınının 15. maddesinde özel inşaat işlerinin nasıl vergilendirileceği konusunda belirleme yapılmaktadır. Yapılmakta olan düzenlemeye göre;

- Başkasının arsası üzerinde yapılan bina inşaat faaliyetinin ticari kazanç kapsamında olacağı,
- Kat karşılığı inşaat işleri de dahil olmak üzere kendi arsası üzerine inşaat yaptıranların, bu işleri arsa sahiplerinin ticari işletmeleri kapsamında yaptırmaları durumunda elde edilecek kazancın ticari kazanç kapsamında vergilendirileceği,
- Kendi arsası üzerinde inşaatın başkasına yaptırılması halinde; kat karşılığı inşaat işleri de dahil, müteahhit ile hasılat paylaşımı yapılması durumunda bu faaliyetin arsa sahibi bakımından ticari faaliyet sayılacağı, belirtilmektedir.

Arsa sahibinin ticari işletmesi kapsamında yapılan inşaat işleri ile hâsılat paylaşımı kapsamında olup ticari faaliyet kapsamında vergilendirilecek inşaat işleri dışındaki, arsa sahibi tarafından inşası yapılan veya yaptırılan inşaat işleri ile kat karşılığı inşaat nedeniyle arsa sahibine verilen taşınmazlar nedeniyle söz konusu bu

²⁴⁷ TBMM, Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, a.g.e.

taşınmazların brüt alanlarına göre, elde edilen gelirlerin ticari kazanç kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine ilişkin kriterler belirlenmeye çalışılmaktadır.

3.4.1.4. Kat Karşılığı İnşaat İşinin Vergilendirilmesinde Yaşanılan Sorunlar

Özel inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusunda bu güne kadar yaşanan başlıca sorunlar; yapılan inşaat faaliyetinin ticari faaliyet unsurları taşıyıp taşımadığı, ticari faaliyetin sınırlarının ne olduğu, arsa sahibi bakımından iktisap tarihinin nasıl tespit edilmesi gerektiği, ticari kazancın tespiti ile müteahhit bakımından arsa maliyet bedelinin tespiti konularıdır. Tasarı ile ilk defa kanun bazında bu konulara sade ve anlaşılır biçimde yer verilmekte olduğu görülmektedir.

3.4.1.5. Gelir Paylaşımı Yöntemine Göre İnşaatların Vergilendirilmesinde Yaşanılan Sorunlar

Uygulamada hakkında yasal düzenlemeler bulunmaması nedeniyle en çok sıkıntının yaşandığı konulardan birisi de, hasılat paylaşımı yöntemine göre yapılan inşaat işleri ve teslimleri konusudur.

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı' nın 14/4. maddesinde muamelenin çokluğu ve işin devamlılığından kriterlerinden farklı olarak ticari kazancın tespiti konusunda yeni bir belirleme konulmasının planlandığı anlaşılmaktadır.

Buna göre; arsanın ticari bir işletmeye dahil olması ve gelirin müteahhit ile paylaşılmasının kararlaştırılması halleri dışında; arsa sahibi tarafından inşa edilen veya ettirilen gayrimenkullerin ya da kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında inşa edilip arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin brüt kapalı alanları toplamı kriteri getirilmektedir.

Arsa sahibine teslim edilecek brüt kapalı alan toplamının;

- Bin metrekareyi aşması halinde ilk satış tarihinden itibaren arsa sahibi bakımından ticari faaliyete başlanıldığının kabul edileceği,

- Beş yüz metrekare ile bin metrekare (bin metrekare dâhil) arasında olması durumunda, inşa edilen bağımsız bölümlerin satışının arsa sahibine veya müteahhide ait ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi durumunda ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığını kabul edileceği,

- Beş yüz metrekareyi (beş yüz metrekare dâhil) aşmaması durumunda ise inşaat faaliyeti nedeniyle arsa sahibi bakımından ticari kazanç hükümleri uygulanmayacağı, yönünde düzenlenmesi planlanmaktadır.

Arsa sahibi bakımından ticari kazancın tespitinde; brüt kapalı inşaat alanları toplamının bugüne kadar herhangi bir belirleyici özelliği bulunmamaktaydı.

3.5. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNE YÖNELİK DİĞER ÇÖZÜM ÖNERİLERİ VE SONUÇ

3.5.1.Ortak Veri Ambarı Oluşturulması ve Kullanılması Sağlanmalıdır

Kamu kurumları arasında mevcut bilgilerin ortak kullanıma sunulmasına yönelik veri ambarı oluşturulmalı ve sistem içerisinde otokontrolün yapılması sağlanmalıdır. Bu amaca yönelik olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Eylem Planı” nda bu konuya ilişkin geniş yer verildiği görülmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Ocak 2015’te hazırlanan “Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı” nda “5. Bileşen: Kurumlar Arası Veri Paylaşımının Geliştirilmesi ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunların Giderilmesi Politika 5.1: Kayıt dışılıkla mücadeleye katkı sağlayacak verilerin ilgili kurumlar arasında etkin paylaşımının sağlanmasına ilişkin sistem ve alt yapının oluşturulması” başlıklı bölümlerde, kayıt dışı ile mücadelede diğer kurumlarla yapılacak iş birliği hakkında planlamalar yapılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Ocak 2015’ te hazırlanan “Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı” nda inşatta sektörü ve gayrimenkul satışları ile ilgili alınması gereken önlemler belirtilmektedir²⁴⁸.

²⁴⁸ Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ocak 2015, www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf (Erişin 06.01.2016).

Tablo-1 Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı²⁴⁹

3. Bileşen: Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi ve İlgili Mevzuatın Gözden Geçirilmesi
Politika 3.1: Kayıt dışılıkla mücadelede denetimlerin daha nitelikli hale getirilmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılması

Eylem No	Eylem	Eylemde Sorumlu Kuruluş	Eyleme İlgili Kuruluşlar	Başlangıç- Bitiş Tarih	Açıklama
15	Gayrimenkullerin rayiç bedel üzerinden işlem görmesini sağlamak amacıyla, kurumlar arası işbirliği yapılarak gerekli hukukî ve idarî alt yapı oluşturulacak, ilgili kurumlardan ihtiyaç duyulan veriler temin edilerek, sektöre yönelik etkin bir analiz ve vergi denetim sistemi kurulacaktır.	GİB	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Türkiye Belediyeler Birliği	Şubat 2015 - Aralık 2016	Gayrimenkullerin alım ve satım değerlerinin rayiç değer üzerinden işlem görmesini sağlamak amacıyla gerekli hukukî ve idarî alt yapı oluşturulacak, sektöre yönelik etkin bir analiz ve denetim sistemi kurulacaktır.
16	İnşaat sektöründe, inşaatın başlangıcından nihai teslim aşamasına kadar olan sürece ilişkin mevzuat gözden geçirilecek ve kayıt dışılığa sebep olan hususlar tespit edilerek, gerekli hukukî düzenlemeler yapılacaktır.	GİB	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, SGK, Türkiye Noterler Birliği	Şubat 2015 - Aralık 2016	İnşaat sektöründeki faaliyetlerin imalat aşamasından nihai kullanıcıya teslimine kadar geçen süreçteki tüm aşamalar gözden geçirilecek, elde edilen bulgular çerçevesinde sektördeki kayıt dışılığın önüne geçilmesi için gereken düzenlemeler yapılacaktır.
17	İnşaat sektöründe, projenin ilgili idarece onaylanmasından	GİB	Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Çevre	Şubat 2015 - Aralık 2016	İnşaat sektöründe, projenin onaylanmasından, tamamlanma aşamasına

²⁴⁹ Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), a.g.e..

	İtibaren takip edilmesine yönelik gerekli sistem ve teknik altyapı oluşturulacaktır.		ve Şehircilik Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, SGK, Türkiye Belediyeler Birliği		kadar olan sürecin takip edilmesine yönelik teknik bir altyapı kurulacaktır.
18	İnşaat sektöründe kayıt dışı çalışanların sosyal güvenlik sistemine alınmasına yönelik gerekli hukukî, idarî ve teknik altyapının oluşturulması sağlanacaktır.	GİB	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	Şubat 2015 - Aralık 2016	İnşaat sektöründe kayıt dışı istihdamın boyutu ve analizi konusunda bir Akademik Danışma Kurulu oluşturulması gibi çözümler de dâhil olmak üzere kayıt dışı istihdamın önlenmesi amacıyla alınması gereken tedbirler belirlenerek gerekli düzenlemeler yapılacaktır.

Yukarıda da görüleceği üzere; inşaat sektörünün vergilendirilmesi konusunda diğer kamu kurum ve kuruluşlarıyla yapılması planlanan bilgi paylaşımları ve yapılması gereken işlemlere yer verilmektedir.

3.5.2. Kurumlar Arası Mevzuatın Birbirleriyle Uyumlaştırılması Gerekmemektedir

Aynı konuyu farklı kurumları farklı alanlarla ilgili sorumlulukları nedeniyle yapacakları yasal ve ikincil mevzuatları konusunda birbirleriyle uyumlu halde olması bir zorunluluktur.

Özellikle son zamanlarda, konutların net alan tespitine yönelik Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı düzenlemelerinin bir birleriyle çalışması nedeniyle, Danıştay tarafından verilen Maliye Bakanlığı'nın net alan düzenlemesinin yürütmesinin durdurulması bu konuya ilişkin önemli bir örnektir.

Aynı konuda farklı kurumların farklı düzenlemeler yapması uygulayıcılar açısından çelişkiler doğurmaktadır.

Kamu kurumları arasında çelişkili düzenlemeler yapılması devlete olan güveni sarsmasının yanında sektörlerin de olumsuz etkilenmesine sebep olmaktadır.

3.5.3. Yasal Mevzuatın Günün Koşullarına Uygun Hale Getirilmesi

Hızlı kentleşmenin etkileri sonucunda ortaya çıkan konut talebini karşılayacak inşaat faaliyetlerinin son zamanlarda artması ve yeni yöntemlerin yaygınlaşması, buna paralel vergi düzenlemelerinin yapılmasını zorunlu hale getirmektedir.

Kat karşılığı inşaat ve hasılat paylaşımı yöntemi ile inşaat işlerinin gelişim süreci içerisinde vergilendirilmesi konusunda ihtiyacı karşılayacak düzenlemelerin yapılması oldukça gecikmiş bulunmaktadır.

Hazırlanmakta olan Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nda gerekli düzenlemeler yapılmaktadır. Söz konusu tasarının bu konularla ilgili düzenlemeleri bir an önce olumsuz bir değişikliğe uğramadan yasalaşması zorunluluk haline geldiği anlaşılmaktadır.

3.5.4.Servet Artışlarının Kaynağının Araştırılması Ve Vergilendirilmesi Gerekmemektedir

Ülkemizde servet transferlerinin takibinin yapılarak, servet edinimlerinin kaynağını sorgulayan ve bunların vergilendirilmesine yönelik faaliyet gösteren bir kurum ya da yasal düzenleme bulunmadığından, servetler yeterince vergilendirilememektedir.

Bir diğer anlatımla, “nerden buldun” olarak bilinen sistem, yasalaşmadığı sürece arzu edilen verginin toplanması ve vergi adaletinin sağlanması mümkün görülmemektedir. Ülkemizde gelir üzerinden alınan vergilerin, harcamalar üzerinden alınan vergilerden oldukça az olması bu sistemsizliğin ve vergide adaletsizliğin bir sonucudur.

Çok kazananlardan çok, az kazananlardan az vergi alınmasına yönelik vergi reformlarının yapılması, ülke ekonomisinin güçlenmesine ve vergi adaletinin sağlanmasına katkı sağlayacağı kanaatindeyiz.

Özellikle ülkemizde gelişmekte olan inşaat faaliyetlerinin ve teslimlerinin takip edilmesine yönelik veri tabanlarının oluşturulması, gayrimenkul yönünden edinilen servetlerin tespitinin yapılması ile vergilendirilmesine yönelik girişimlerin yapılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

3.5.5.Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Edilmelidir

Kayıt dışı ekonomi ölçümü oldukça güç ve karmaşık olan bir olgudur. Bu nedenle gerek sektörel bazda gerekse ülke çapındaki boyutu hakkında doğru bir rakama ulaşmak mümkün görülmemektedir. Ancak yine de ülkemizde değişik yöntemlerle kayıt dışının ölçülmesine yönelik çalışmalar yapılmış ve yapılmaktadır.

Aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere, çeşitli araştırmacılar çeşitli yöntemleri kullanarak birtakım saptamalarda bulunmuşlardır. Ancak çıkan sonuçlar birbirlerine yakın değildir. Aynı araştırmacının farklı yöntemlerle yaptığı sonuçlar veya farklı araştırmacıların aynı yöntemle yaptığı sonuçlar arasında benzerlik bulunmamıştır.

Bunun nedeni de; kayıt dışı ekonominin genel kabul görmüş bir tanımının olmayışıdır²⁵⁰.

Tablo- 2 Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutlarını Ölçmeye Yönelik Çalışmalar²⁵¹

ARAŞTIRMACILAR	TAHMİN YÖNTEMLERİ	YILI	TAHMİNİ BÜYÜKLÜK (GSMH’NİN %’Sİ)
ALTUĞ	Vergi Yaklaşımı	1992	35,0
DERDİYOK	Ekonometrik Yaklaşımı	1984	27,3
	Vergi Yaklaşımı	1991	40,4
ILGIN	Emisyon Hacmi Yaklaşımı	1998	82,5
	Emisyon Hacmi Yaklaşımı	1993	56,9
	Ekonometrik Yaklaşımı	1992	48,8
ÖZSOYLU	GSMH Yaklaşımı	1990	7,50
	İşlem Hacmi Yaklaşımı		11,5
KASNAKOĞLU	Ekonometrik Yaklaşımı	1990	7,8
TEMEL	Vergi Yaklaşımı	1991	16,4
	Ekonometrik Yaklaşımı		7,9
YAMAK	Ekonometrik Yaklaşımı	1994	10,0
AKTÜRK	Ekonometrik Yaklaşımı	2002	16,2

TÜİK verilerine bakıldığında Türkiye’de kayıt dışı ekonomi oranınının 1970-1998 döneminde ortalama % 27 iken 1999-2005 döneminde ortalama %34’e yükseldiği gözlemlenmektedir. Bu oran 2011 yılına TÜİK verilerine göre %32’ ye gerilemiştir. Diğer taraftan kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu ülkelerde kayıt dışılığın önemli ölçüde yasa dışı faaliyetlerden kaynaklandığı ileri sürülmekle birlikte küreselleşme sürecinin gelişmekte olan ülkeler üzerinde yaratmış olduğu rekabet baskısının da kayıt dışılığını arttırdığı ifade edilmektedir. Özellikle emek yoğun sektörlerde yaşanan yoğun fiyat merkezli rekabet sürecinin düşük ücret ve fiyat politikaları ile

²⁵⁰ Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), a.g.e.

²⁵¹ Şükrü KIZILOTT – Şafak E. ÇOMAKLI, *Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi*, 19. Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004, s.124.

kayıt dışılığa derinlik kazandırdığı ilgili literatürde en çok tartışılan konulardan birisi olmaya devam etmektedir²⁵².

Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede başlangıç noktası; siyasal iradenin tüm kaynakları ve yaptırım gücüyle bu mücadelede kararlı davranmasıdır. Siyasal iktidarın, popülist uygulamalarla yanlış olduğunu bilmesine rağmen bazı aksaklıkların üstüne bilinçli olarak gitmemesi, bu mücadeleyi açık bir şekilde olumsuz etkilemektedir. Yolsuzluklarla mücadele eder gibi görünüp gerçekte hiçbir araştırma, inceleme, soruşturma yapılmaması veya yeterli nitelik ve nicelikte kişilere bu çalışmalarını yaptırmamak suretiyle eksik ispat ve delillendirmeler sonucu yargısal süreçte sonuç alınamaması, konusu suç teşkil eden eylemleri affederek kamu vicdanının yaralanması, sürekli malî af beklentisi oluşturulmak suretiyle kamu alacaklarının ilgililer tarafından ödenmesinin engellenmesi ve bunlar gibi sayılabilecek pek çok husus siyasal iradenin kararlılığının sorgulanmasını ve mücadelenin başarısızlığa mahkum olması sonucunu doğurmaktadır²⁵³.

Yasalarda kayıt dışı ekonomiye neden olan boşlukların ve yetersizliklerin sona erdirilmesi amacıyla vergi sistemimiz başta olmak üzere, diğer kanunlarda da gerekli tedbirlerin alınmasına yönelik, düzenlemeler yapılarak kayıt dışı ekonomi ile mücadele edici mekanizmalar geliştirilmeli ve sisteme dahil edilmelidir.

3.5.6. Vergi Denetimi Ve Etkinliği Arttırılmalıdır

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır" denilmiştir. Bu hüküm gereğince vergisel açıdan denetimin "ödenmesi gereken vergiler" ile ilgili olduğu söylenebilir. Vergi denetiminin kapsamı ise, ödenmesi gereken ve beyan üzerine alınan vergilerin, mükelleflerin veya vergi ile ilgili diğer tarafların kayıtları ile uyumlu ve doğru olup olmadığının Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü doğrultusunda, akılcılık sınırları içerisinde tespiti ve vergi mevzuatına göre doğru olanın sağlanması olmaktadır. Diğer taraftan, literatürde vergi denetiminin kapsamının sadece mali

²⁵²Kurtuluş Bozkurt, Özgen Özbey, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, **Kayıt dışı Ekonomi: Türkiye Ekonomisi ve Türk Turizm Sektörü İçin Genel Bir Değerlendirme**, (Erişim 06.12.2015).

²⁵³ Gonca Gülen, <http://www.akademiktisat.net>, (Erişim 08.01.2016).

amaç doğrultusunda vergi toplamak olmadığı, vergilendirmenin sosyal, ekonomik ve kültürel amaçlarla kullanılması gerektiği²⁵⁴ de savunulmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu 2014 Yılı Faaliyet Raporunda “Gayrimenkul Satışı Gerçekleştiren Mükellefler Hakkında Yapılan Çalışmalar” bölümünde; tapu idarelerinde gerçekleştirilen gayrimenkul alım satımlarına ilişkin Başkanlık veri tabanından faydalanılarak 2009 yılında 20 adet ve üzeri gayrimenkul satışı gerçekleştiren potansiyel mükelleflerin 2009-2013 yılları arasında gayrimenkul satış işlemlerinin incelenmesi amacıyla 471 mükellef vergi incelemesine sevk edildiği, 2014 yılında tamamlanan incelemelerde 86.100 TL matrah farkı, 14.830 TL vergi farkı tespit edilerek, 22.831 TL ceza kesilmesi öngörüldüğü belirtilmektedir.

Aynı raporun, “Konut Kredili Gayrimenkul Satışlarına Yönelik Yapılan Çalışmalar” bölümünde; 2008 ve 2009 takvim yılı banka konut kredisi ve tapu bilgileri gibi dış kaynak verilerinden hareketle satılan konutların gerçek değerini tespit etmek, böylece ilgili yıl vergi beyanları arasında bariz uyumsuzluk olduğu belirlenen konut satıcıları hakkında bahse konu veriler üzerinden vergi incelemesi yapmak ve oluşan vergi kayıp kaçacağını tespit etmek üzere, GİB bünyesinde tutulan banka bilgilerinden hareketle konut kredisi kullananlara gayrimenkul satan veya tapu bilgilerinden hareketle herhangi bir şekilde gayrimenkul satan (arazi hariç), potansiyel mükellefler dahil, mükellefler tespit edilerek, 2008-2009 yıllarında belirli bir sayının üzerinde gayrimenkul sattığı tespit edilen 1038 mükellefin incelenmesi sonucunda, 2014 yıl sonu itibarıyla tamamlanan incelemelerde 981.704.568 TL matrah farkı, 53.771.474 TL vergi farkı tespit edilerek, 128.249.323 TL ceza kesilmesinin öngörüldüğü²⁵⁵ belirtilmektedir.

Vergi denetiminin yapılmasında, kayıt dışı faaliyet alanlarının tespit edilerek bu yönlere doğru denetimin artırılarak, etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması sağlanmalıdır.

3.5.7. Vergi Yönünden Asgari İşçilik Uygulaması Getirilmelidir

5510 Sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu'nun 85. maddesine göre özel nitelikteki inşaat işleri başta olmak üzere, bu işleri yapan işveren tarafından yeterli işçiliğin bildirilmiş olup olmadığının Kurumca araştırılacağı²⁵⁶ yönünde düzenleme bulunmaktadır.

²⁵⁴ Nami Çağan, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, 1980, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1980-37-01-04/AUHF-1980-37-01-04Cagan.pdf> (Erişim 30.03.2014).

²⁵⁵ VDK. 2014 Faaliyet Raporu, www.vdk.gov.tr/File/?path...2014+Yılı+Faaliyet+Raporu_1102 (Erişim 07.01.2016).

²⁵⁶ Sosyal Sigortalar Kanunu, **Resmi Gazete**, Sayı 26200, 16 Haziran 20016.

İnşaat işinin yapılması bakımından gerekli olan asgari işçilik miktarı, yapılan işin niteliği, kullanılan teknoloji, işyerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalıştırılan sigortalı sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurlar dikkate alınarak, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından tespit edilir.

Ancak Denetim yoluyla asgari işçilik tespiti uzun zaman almaktadır. İşlemlerin daha hızlı gerçekleşmesi açısından SGK tarafından araştırma (ön değerlendirme) uygulaması yapılmaktadır.

Özel bina inşaatlarında, İşveren dosyasının işlem gördüğü Sosyal Güvenlik Merkezi tarafından ön değerlendirme yapılmakta, yapılan ön değerlendirme sonucunda, yeterli işçilik bildirildiği tespit edilirse denetim yoluna gidilmeksizin işverene borcu yoktur (İlişiksizlik) yazısı verilmektedir. Yeterli işçiliğin bildirilmediği tespit edilirse, işverene tebligatlı bir yazı gönderilerek, çıkan fark prim tutarını ödeyip ödemeyeceği sorulmaktadır. İşverenin bu yazıya *“çıkan fark işçilik tutarını ödemeyi kabul ediyorum, bu iş dolayısıyla müfettiş incelemesi yapılmasını istemiyorum”* şeklinde yazılı cevap vermesi halinde, denetim yapılmaksızın çıkan fark prim borcunun da ödenmesi şartıyla ilişiksizlik belgesi verilmektedir. Tebliğ edilen fark prim borcunun kabul edildiğinin işveren tarafından beyan edilmemesi halinde ise SGK ya bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarının tespit edilmesi amacıyla dosya denetime gönderilmektedir²⁵⁷.

Devlet tarafından yapılan inşaatların haricindeki inşaat işlerinin hemen tamamı asgari işçilik denetimine tabidir. Yapı ruhsatı vermeye yetkili merciler, ruhsat verdikleri inşaat işyerlerini SGK' ya bildirirler. İnşaatın bitiminden sonra ilgili mercilerden yapı kullanma izin belgesi alabilmek için öncelikle SGK' dan ilişiksizlik belgesi alınması gerekir. SGK müdürlüğü, kendisine ilişiksizlik belgesi almak için müracaat edilen işyeri için önce asgari işçilik araştırması yapar. Bu araştırmayı yaparken, önce yapının yaklaşık maliyetini hesaplar. Hesaplama, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından her yıl açıklanan yaklaşık maliyet rakamlarına göre yapılır. Yapının sınıf ve grubuna göre toplam metrekare maliyeti bulunur. Bu maliyete asgari işçilik oranının %25 eksiği uygulanır. Çıkan rakamdan işveren tarafından inşaat süresince bildirilen işçilik tutarı düşüldükten sonra kalan pozitif tutar, işverenin SGK' ya olan fark işçilik borcunu gösterir²⁵⁸.

²⁵⁷ Bilgi Denetim, <http://www.bilgidenetim.com/ozel-bina-insaatlarinda-sgkya-bildirilmesi-gereken-asgari-iscilik-miktari-nasil-hesaplanir.html> (Erişim 09.01.2016).

²⁵⁸ Sadettin Orhan, <http://www.sadettinorhan.net/asgari-304351ccedililik-uygulamas305.html> (Erişim 09.01.2016).

Görüldüğü gibi devletin başka bir kurumu olan Sosyal Güvenlik Kurumu, inşaat işlerinin yapımı sırasında inşaatın durumu ve yapılacak işlerin çeşitlerine göre, çalıştırılacak işçi ve bu işçiler için ödenmesi gereken asgari prim tutarını belirleyen bir sistem geliştirmiş ve uygulamaya koymuştur.

Her ne kadar sistemin eleştirisel boyutları olsa da, sektördeki kayıt dışı hizmetin fark edilerek, bunun için prim tahsil edilmesinin, sektörün kayıt altına alınma gayreti olarak görmekteyiz.

Buna benzer bir uygulamanın da Maliye İdaresi tarafından gerçekleştirilmesinin, sektörde oluşan kayıt dışı istihdam nedeniyle oluşan vergi kaybını önleyeceği görüşündeyiz.

Nasıl ki SGK, inşaat maliyeti üzerinden işçi primi hesaplayabiliyorsa, Maliye İdaresi de aynı mantıkla paralel olarak, maliyet üzerinden asgari işçilik için vergi mükellefi olan müteahhitlere ve inşaat yaptırıcılara Gelir Vergisi Tevkifatı zorunluluğu getirilebilir.

Özel inşaatlarda, arsa sahiplerinin mükellef olmadığı durumlarda, çalışanların ücretleri Gelir Vergisi Kanunu' ndaki "Diğer Ücret" düzenlemelerine göre vergilendirilse de, bu hususta denetim ve otokontrol sistemi bulunmadığından vergi kaybı olmaktadır. Diğer ücretlilerin takibi ve zorunluluğu konusunda da düzenleme yapılmasının yararlı olacağı düşüncesindeyiz.

3.5.8. Her Yıl Belirlenen İnşaat Metrekare Birim Maliyetlerinin Dikkate Alınması

Her yıl bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğ ile belirlenmektedir. Tebliğ eki listelerde binaların inşaat metrekare maliyetleri; mesken binaları, otel binaları, fabrika binaları, idare binaları, hastane binaları, okul binaları ve ticarethane binaları olarak ayrı ayrı tespit ediliyor.

26.08.2015 tarihli ve 29457 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin 66 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde; 2016 yılında uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca bu tebliğ ekinde yer alan cetvelde belirtilen tutarlarda²⁵⁹ tespit edilmiştir.

29.07.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, binalar için vergi değerinin, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile aynı maddenin (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak

²⁵⁹ Emlak Vergisi Genel Tebliği, Sıra No 66, a.g.e.

arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31. madde uyarınca²⁶⁰ hazırlanmış bulunan 29.02.1972 tarihli ve 7/3995 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümlerinden yararlanmak suretiyle hesaplanan bedel olduğu hükmüne bağlanmaktadır.

Öte yandan, 29.06.2011 tarihli ve 644 sayılı Çevre ve Şehircilik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 37. maddesinin birinci fıkrasında, Bayındırlık ve İskân Bakanlığına yapılan atıfların Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na yapılmış sayılacağı belirtilmektedir.

Bu itibarla, emlak vergisine esas olmak üzere 2016 yılında uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca bu Tebliğ ekinde yer alan cetvelde belirtilen tutarlarda tespit edilmiş bulunmaktadır.

Tablo- 3 Bina Normal İnşaat Metrekare Birim Maliyet Bedelleri²⁶¹

İnşaatın Sınıfı	Asgari m2 Maliyet (TL)	Azami m2 Maliyet (TL)	Ortalama m2 Maliyet(TL)
Lüks	1.227,07	1.377,13	1.302,10
Birinci Sınıf	774,93	851,38	813,16
İkinci Sınıf	496,28	583,50	542,89
Üçüncü Sınıf	350,16	418,48	384,48
Basit İnşaat	178,49	252,09	542,89

İnşaat maliyet hesaplama konusunda önemli bir husus, yayınlanan bu rakamların kaba inşaat maliyetleri olduğudur. Yani kaba inşaat maliyeti toplam inşaat maliyetinin karşılığı değildir. Kaba inşaat maliyeti, toplam inşaat maliyetinin yüzde 40'lık gibi bir kısmını oluşturur. Diğer kısım ise işçilik, ince işler, sıva gibi maliyet kalemlerinden oluşmaktadır.

100 metrekare büyüklüğünde betonarme bir konutu, 1. sınıf inşaatla yapacağınızı düşünelim. İnşaat maliyeti hesaplarken, yapılacak konutun büyüklüğü ile her yıl yeniden belirlenen metrekare bazındaki inşaat maliyetini çarpmamız gerekiyor. 2016 yılında betonarme karkas için 1. sınıf inşaat maliyeti minimum 774,

²⁶⁰ Emlak Vergisi Kanunu, a.g.e.

²⁶¹ 66 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği, **Resmî Gazete**, Sayı 29457, 26 Ağustos 2015.

maksimum ise 851 TL olarak belirlendiğine göre, 2016 yılında 1. sınıf inşaatla yapılacak 100 metrekarelik bir konutun maliyeti kabaca 77 bin ile 85 bin TL arasında değişmektedir.

İnşaat türü ve sınıfına göre belirlenen bu bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, bitirilen ve satışa sunulan bağımsız bölümler için oluşturulacak emsal bedel uygulamalarında asgari maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün görülmektedir. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenecek emsal bedelinde, uygulanacak yöntemlerden birisi olan maliyet bedeli esaslı uygulanırken, tespit edilecek bedelin, bu yöntemle göre hesaplanacak ve bulunacak bedelden az olamayacağı konusunda düzenlemeler ve denetimlerin yapılması gerekmektedir.



SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ekonominin lokomotifi konumundaki inşaat sektörü, birçok alt sektörün oluşması ve pazarlanmasına fırsat veren önemli sektörlerden biridir. İnşaat sektörünün önemli bir bölümünü oluşturan “Konut İnşaatı Sektörü”, kentleşme ve teknolojik gelişmeler sonucunda lüks konutların sayısının hızla artması, kişilerin konut tercihlerinin birçok nedenden dolayı lüks ve sosyal alan içeren konutlara doğru yönelmesi ve yabancı alımlarının artması gibi nedenlerle canlılığını korumaktadır.

İnşaat ve alt sektör bileşenleri genel ekonomik şartlardan çok etkilenen sektörler arasında yer almaktadır. Büyük ölçüde ulusal sermayeye dayanan Türkiye İnşaat Sektörü, yüzlerce meslek dalını ilgilendirmesi bakımından istihdam ve üretim sürecini önemli ölçüde etkilemektedir. Ulusal ve uluslararası alanlarda büyük bir deneyime ve potansiyele sahip olan sektör, kendisine bağlı 250’den fazla alt sektörü harekete geçirme özelliğiyle ‘lokomotif sektör’ ve büyük istihdam kaynağı olması özelliğiyle de ‘işsizliği emici’ bir yapıya sahiptir. Yarattığı bu katma değer ve istihdam olanaklarıyla ülke ekonomileri için çoğu zaman bir kaldıraç görevini üstlenen inşaat sektörü ayrı bir öneme sahiptir.

2013 yılı TÜİK verilerine göre, ülkemizde inşa edilecek toplam binalar içinde, alınan yapı ruhsatlarının % 85’ inin ve alınan yapı kullanım izin belgelerinin %87 sinin ikamet amaçlı binaların oluşturduğu²⁶² göz önüne alındığında, ikamet amaçlı (konut) inşaatının toplam inşaat sektörünün büyük bir kısmını oluşturduğu görülmektedir. Dolayısıyla sektörün alt pazı olan konut sektöründeki her türlü değişim inşaat sektörünü derinden etkilemektedir.

Konut sektörü, kapasite kullanım oranlarında ve GSMH tutarında önemli artışlar meydana getirmektedir. Konut satışı ve yan sanayisini içine alan konut sektörü ülkemiz GSMH da %4-%5 gibi önemli bir paya sahiptir²⁶³.

İnşaat ve konut sektörünün kayıt altına alınması ile birlikte bu sektörün alt yapısını oluşturan birçok mal ve hizmet sektörleri de kayıt altına alınmış olacağından, vergi gelirlerinin artmasına, böylelikle ülke ekonomisinin gelişmesine önemli katkı sağlayacağı bilinmelidir.

Buna yönelik olarak, hızla gelişen konut inşaat yöntemleri ile satış modelleri üzerinde durularak, bu gelişmelere uygun yasal mevzuatların birbirleriyle uyumunu sağlayacak şekilde koordineli düzenlemelerin yapılması, özellikle vergi kaybını

²⁶² TÜİK verilerine göre-2013

²⁶³ Seçer, a.g.e., s. 2-3.

önleyecek yapısal değişikliklerin zaman kaybetmeden uygulamaya konulması önem arz etmektedir.

Sektörün inşaat aşamasında birçok kamu kurum ve kuruluşları ile bürokratik işlemler sonucunda karmaşık bir yapı içerisinde kendine yol bulmaya çalıştığı bir gerçektir. Kamu kurumları arasında bilgi paylaşımına yönelik veri ambarının oluşturulamaması, farklı kurumların aynı konuyla ilgili farklı düzenlemeler yapması, vergilendirme yetkisine sahip Maliye İdaresinin sürecin son halkasında yer alması gibi nedenlerin vergi düzenlemelerini aksattığı görüşünderiz. Sektörde vergi denetiminin etkin yapılamaması nedeniyle, beyana dayalı bir vergileme mevcuttur. İnşaat süreçleri iyi anlaşılmadığından ve kurumlar arası irtibat sağlanmadığından, vergi mevzuatının günün koşullarına göre güncellenememesi, emlak vergisi değerlerinin gerçek değerinin altında belirlenmesi gibi sorunların da vergilendirmeyi olumsuz etkilediği düşüncesindeyiz.

Bütün bu olumsuz yapı ve karmaşık durum neticesinde, boşluk ve denetimsizlikten fayda sağlamak amacıyla vergi matrahlarını aşındırılması ve hatta haksız iadelere sebebiyet verilmesine yönelik muvazaalı işlem ve peçeleme sözleşmelerine de sıkça rastlanılmaktadır.

Özel ve ticari kapsamda yapılan konut inşaatları; inşaat işinin türü ve özelliğine göre, yapılacak sözleşmeler sonucunda, arsanın müteahhide teslimini takiben, yapının proje ve mimarlık çalışmalarının sunulması üzerine, belediyeden "İnşaat Yapı Ruhsatı" alınması ile başlamaktadır.

Konut inşaatı sektörünün vergilendirilmesi üzerine yaptığımız çalışmada;, inşaat süreçlerinin başından sonuna kadar, tarafların birçok kamu kurum ve kuruluşlarına karşı yükümlülüklerin ayrı ayrı belirlendiği görülmektedir. Her kurum kendi alanı ile ilgili yükümlülüğün denetimini yaptığından, bütün bu bilgi ve yükümlülüklerin ortak kullanıma sunulması tek bir veri tabanı üzerinden işlemin bütünlüğü yönünden, kontrolünün sağlanmasına yönelik veri tabanının oluşturulamadığı anlaşılmaktadır. İnşaat işinin başından sonuna kadar geçen süreçlerde vergileme açısından done teşkil edebilecek verilerin izlenememesi sonucunda denetimin verimli yapılamadığı, sektörde beyana dayalı vergilemenin yaygın olduğu, bu durumun kayıt dışı ekonomiye zemin hazırlandığı, ekonomik ve kamu maliyesi alanında stratejik yönetim ve vergi düzenlemelerinin yapılamadığı, bunun sonucunda da vergi kayıp ve kaçığının ölçülemez bir hal aldığı anlaşılmaktadır.

Bu nedenden dolayı, Maliye İdaresi'nin gayrimenkul satışlarına ilişkin beyan edilen kazançların doğru olup olmadığını, projeden geriye kalan bağımsız bölümlerin satış takibi ile kira amaçlı kullanılıp kullanılmadığını ayrıca bir araştırma ve inceleme

yapmadan tespit imkanına sahip olmadığı görülmektedir. Satışa yönelik beyanların yapılması aşamasında, bu beyanların doğruluğunu ve uygunluğunu teyit edilebilecek bir veri tabanı olmaması, her bir inşaat işinin ve tesliminin ayrı ayrı incelenmesi ve araştırılması ile bu beyanların uygunluğunun teyit edilebilecek olması, kontrol ve denetim işlemini çıkmaza sokmaktadır.

Bu aksaklıkla ilgili görüşümüz özetle; ülkemizde ekonominin öncü sektörlerinden olan ve birçok alt sektörleri bünyesinde barındıran inşaat sektörünün önemli bölümünü oluşturan konut inşaatı sektöründe, inşaatların proje bazında en başından sonuna kadar ilişkili tüm belediyeler ve kamu kurumları arasında oluşturulacak bir veri ambarında kayıt altına alınarak izlenmesi ve satışların vergilendirilmesi aşamasında bu ambarda oluşan verilerin kullanılmasını sağlayacak bir yapının oluşması gerektiği yönündedir.

Belediyeler ve diğer kamu kurum ve kuruluşları; inşaat izin ve ruhsatlarından, yapı denetimi, harç ödemesi, mülkiyet devri ve diğer hizmetler (elektrik, su, doğalgaz) başta olmak üzere birçok izin ve kontrole tabi tutmaktadırlar. Bu işlemlerin ilk safhasından itibaren mülkiyet devrine kadar geçen sürecin, koordineli bir şekilde kayıt altına alınarak izlenmesinin sağlanması, bu işlemlerin vergilendirilmesi açısından önemli bir adım olacağı görüşündeyiz.

Böylelikle daha proje aşamasında bir inşaatın; türü, sınıfı, yöntemi, başlama ve bitirme süresi, toplam inşaat alanı, inşaat alanından elde edilecek bağımsız bölüm türleri, net alanları, kullanılacak asgari malzeme ve işçilik türleri gibi birçok bilgilerin veri ambarında ortak bilgiye sunulması, sektörün vergilendirilmesi başta olmak üzere, diğer ekonomiyi yönetenlere karar alma sürecinde önemli bir veri kaynağı sunacağı görüşündeyiz.

Konut inşaatı ve teslimlerine yönelik olarak oluşturulacak veri ambarına; noterlerin bu faaliyetlerle ilgili yaptıkları sözleşme (kat karşılığı veya hasılat paylaşımı sözleşmeleri, taahhüt sözleşmeleri, satış sözleşmeleri, bağış sözleşmeleri vs.) bilgileri, banka ve finans kurumlarından yapılan her türlü ödeme ve kredi bilgileri gibi sektörü ilgilendiren her türlü veri sağlayıcılarından alınacak bilgiler de aktarılmalıdır.

Sektöre ilişkin oluşturulacak veri ambarında;

- Her bir inşaat için gerekli olacak yapı malzemeleri ve asgari işçilik miktarları,
- Gelecek zamanda bölgeler bazında oluşacak konut sayıları,
- Her bir inşaatın maliyet tutarları,
- İnşaatın türüne göre, arsa sahibinin vergi mükellefiyetini gerektirecek durumunun bulunup bulunmadığının,

- Gelecek zamanda inşaat maliyetleri tespit edilebileceğinden, beyanı gerekecek vergi matrahları ve tahmini vergi gelirleri,
- Gelecekteki yaklaşık konut fiyatları,
- Tapu harcına esas yaklaşık matrahlar ve harç tutarları, gibi bir çok bilgilere rahatlıkla ulaşılabilecektir.

Elde edilecek bu bilgiler sayesinde ise;

- Her bir inşaat için ihtiyaç duyulacak yapı malzemeleri türü ve miktarı tespit edilebileceğinden, gelecekte talep edilecek malzeme ve miktarlarına göre bu alanda yatırım yapmak isteyenlere sağlıklı bir veri sağlanmış olacaktır,
- Sektörün kendisine ya da alt sektörlerde faaliyet gösteren halka açık şirketlere yapılacak yatırımlarda, yatırımcılara sektörün geleceği ile ilgili bilgi sunulmuş olacaktır,
- İhtiyaç duyulacak işçilikler nedeniyle, istihdam açısından planlama yapılabilecektir,
- İnşaat faaliyetinden dolayı arsa sahiplerinin vergi mükellefi olması gerekiyor ise, en başından bu sağlanmış olacak ve kontrol edilebilir hale gelecektir,
- Gelecekte bölgeler itibariyle arz edilecek konut sayıları belirlenebileceğinden, talep durumuna göre yeni yatırımcıların sektöre girmelerine olanak verecektir,
- Gelecekte üretilecek ve satışa sunulacak konut sayıları belli olacağından, banka ve finans kurumları açısından konut kredileri yönünden planlama yapılması sağlanacağından, ucuz kredilerin sunulması sağlanacaktır,
- Aynı şekilde sigorta sektörü olumlu etkilenecektir,
- Her bir inşaat türü itibariyle, Maliye Bakanlığı tarafından her yıl bina normal metrekare inşaat maliyetleri açıklandığından, gelecekteki maliyetler tespit edilebileceğinden olası emsal satış bedelleri tespit edilerek, gelecekteki konut fiyatları önceden bilinebilecektir,
- Yine yaklaşık konut maliyetleri önceden tespit edileceğinden, gelecekteki vergi ve harç gelirlerinin bütçe hazırlıklarında gerçeğe yakın tahmini yapılması ve buna göre bütçe giderlerinin planlanması sağlayacaktır,
- İnşaat süreçlerinde belediyeler ve kamu kurumları verileri inceleyebilecek, uygunsuz durumlarda, diğer ilgili kurumu bilgilendirebilecektir,
- Kurumlar arasında yapılacak bu çapraz kontroller sayesinde, kayıt dışı azalacaktır,
- Ülkenin ekonomik durumu ve kamu maliyesi açısından vergilendirme sistemi ile sektör yönlendirilebilecektir.

- İnşaatın tamamlanması aşamasında meydana gelen bağımsız bölüm sayıları, maliyet bedelleri, sahip ve ortakları, ticari ya da ihtiyaca yönelik olup olmadığı gibi vergilendirmeye esas ihtiyaç duyulacak tüm veriler, daha beyanname verilmeden Maliye İdaresi tarafından kayıt altında olacaktır.

Böylelikle konut inşaatı ve teslimlerinde her bir kurum için belirlenen yasal yükümlülükler birebir takip edilerek, kurumlar arası çapraz kontrollerin yapılması ile kayıt dışı azalacak, vergi matrahlarının her ne şekilde olursa olsun aşındırılmasının önüne geçilerek şeffaf bir vergilendirme sağlanarak, oluşacak haksız rekabetin de önüne geçileceği düşünülmektedir.

Sektördeki gelişmeler ve inşaat türlerinin değişimleri anında izlenebileceğinden olası vergi kayıplarına yönelik yasal düzenlemelerin anında yapılması sağlanarak olası vergi kayıplarının önüne geçilmesinin yanında, sektördeki gelişmelere göre; vergi oranları, vergi mükellefiyeti kapsamı, istisna ve muafiyetler sayesinde sektörün etkin yönetiminin sağlanacağı görüşünderiz.

Önerimizin hayata geçirilmesi durumunda; gayrimenkul sektöründe kayıt dışılığın azaltılması, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinin yanında, ekonominin birçok sektörünü barındıran inşaat sektörünün gelecekteki malzeme ve işçilik ihtiyaçları, konut arz ve talebi, yaratacağı katma değer, oluşacak kamu gelirleri, bankacılık ve sigortacılık sektörüne katkısı gibi birçok alanlarda karar alma mekanizmalarına önemli veri kaynağı oluşturacağı kanaatindeyiz.

Yaptığımız araştırmada; mevcut düzenlemelere göre konut inşaatı sektörünün vergilendirilmesi bakımından, kat karşılığı inşaat ve gelir paylaşımı yöntemlerine ilişkin mevzuat düzenlemelerinin yetersiz kaldığı saptanmıştır. Uygulamaya özelgelerle yön verilmiş olmasının, kanun bazında bir düzenlemenin yapılmamasının bunun başlıca sebebi olduğu anlaşılmış, ancak hazırlanmakta olan Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nda bu yönde önemli düzenlemeler yapılmakta olduğundan, bir an önce uygulamaya konulmasının çok faydalı olacağı tarafımızca benimsenmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'ndaki bu yeniliklere paralel olarak, konuya ilişkin ikincil mevzuatlarda yapılan düzenlemelerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nda da yer alması gerektiği görüşünderiz. Aksi halde, GVK' da yapılacak düzenlemelere paralel KDV' de belirlemelerin yapılmaması durumunda, önemli boşlukların doğacağı kanaatindeyiz.

Yine konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranlarının belirlenmesine esas, KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan "Net Alan" belirlemelerinin Danıştay tarafından yürütmesinin durdurulması nedeniyle, uygulamada birçok sorunla karşılaşılması nedeniyle Maliye İdaresi tarafından nihai karar beklenilmeden sektörü rahatlatacak, olası vergi tarhiyatları ve kesilecek vergi cezalarını önleyecek ve

haksız rekabetin önüne geçilmesini sağlayacak bir düzenlemenin ivedi yapılması gerektiği düşüncesindeyiz.



KAYNAKÇA

KİTAP VE DERGİLER

ARSLANPINAR Burak, Miras Kalan veya Bağışlanan Arsa Karşılığında Edinilen Konut ve İşyeri Satışında Gelir Vergisi, Yaklaşım Dergisi, Sayı 224, Ağustos 2011.

BOZKURT Kurtuluş ve Özgen Özbey, Kayıtdışı Ekonomi: Türkiye Ekonomisi ve Türk Turizm Sektörü İçin Genel Bir Değerlendirme, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2015.

ÇATIKKAŞ Özgür ve ŞUEKİNCİ Cafer, İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2013.

İNAL Emrehan, Sonuca Katılmalı Sözleşme Kavramı ve Gelir Paylaşımli İnşaat Sözleşmesi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011.

KARTAL Bilal, Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmesi ve Özellikle Biçimi, Yargıtay Dergisi, S.1-2, 1983.

KIZILOT Şükrü, Vd. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi, 19. Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004.

KIZILOT Şükrü, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014.

SELİMOĞLU Recep, İnşaat İşlemlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, Marmara Bilgisayar, İstanbul, 2010.

SENESEN Gülay Günlük, vd., 'Ekonomi Dergisi', Cilt.2, No.3, Eylül 2013.

ŞENLİK Mehmet, Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013.

ŞENLİK Mehmet, İnşaat Muhasebesi, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.

TOLU Abdullah, Vergi ve Mali Hukuk Bülteni, Sayı, 2014/16, 13.01.2014.

OY Osman ve HAŞAL Tahsin Emre, Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri, Beta Yayınları, İstanbul 2014.

ÖNCEL Mualla, Vd., Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1998.

YAVUZ Cevdet, Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 1.bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2000.

YENİOCAK Umut, Gelir Paylaşımına Dayalı İnşaat Sözleşmesi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013.

TEZLER

AKDAŞ Hüseyin, Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri ve Sözleşme Taraflarının Vergi Yükümlülükleri, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gazi Üniversitesi, Ankara 2010, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi).

ÇALIK Yavuz, Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2013, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi).

ENGİN Osman Kerem, Türk Vergi Sistemi Açısından İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2007, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi).

SEÇER Taştan, Konut Sektöründe Katma Değer Vergisi Uygulamalarında Özellikli Durumlar ve Bir Uygulama, , Sosyal Bilimler Enstitüsü, Atatürk Üniversitesi Erzurum, 2011.(Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi).

SİRKÜLER, REHBERLER VE RAPORLAR

GİB. "Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Yükümlülükler Rehberi" Yayın No: 122, (Mart 2011).

GİB. Gelir Vergisi Sirküleri, No:76, 25 Mart 2011.

GİB. KDV Sirküleri, Sıra No 60, 08 Ağustos 2011.

GİB. Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi, Yayın No:154, Nisan 2014, www.gib.gov.tr/fileadmin/.../2014mirasyukumlulukrehberi.pdf, Erişim 04.01.2016.

Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ocak 2015.

TÜİK Verileri 2013.

RESMİ GAZETE

Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel, Resmi Gazete, Sayı 17899, 15 Aralık 1982.

BKK, Resmi Gazete, Mükerrer Sayı 18243, , 06 Aralık 1983.

BKK, Resmi Gazete, Sayı 28515, 01 Ocak 2013.

BKK, Sayı 2009/14592, Resmi Gazete, Sayı 27130, 03 Şubat 2009.Borçlar Kanunu.

Borçlar Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 359, 29 Nisan 1926.

Emlak Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 13576, 11 Ağustos 1970.

Emlak Vergisi Genel Tebliği, Sıra No:66, Resmi Gazete, Sayı 29457, 26 Ağustos 2015.

Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, Resmi Gazete, Sayı 14129, 15 Mart 1972.

Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 10700, 06 Ocak 1961.

GVK Genel Tebliğleri, Sayı 252, Resmi Gazete, Sayı 25425, 06 Nisan 2004.

GVK Genel Tebliğleri, Sıra No 290, Resmi Gazete, Sayı 29573, 25 Aralık 2015.

İmar Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 18749, 09 Mayıs 1985.

Kamu İhale Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 24648, 22 Ocak 2002.

Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Sayı: 18563, 25 Ekim 1984.

Kat Mülkiyeti Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 12038, 23 Haziran 1965.

KDV Genel Uygulama Tebliği, Resmi Gazete, Sayı 28983, 26 Haziran 2014.

Kooperatifler Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 13195, 10 Mayıs 1969.

Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 26205, 21 Haziran 2006.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Sayı 1, Resmi Gazete, Sayı 26205, 21 Haziran 2006.

Medeni Kanun, Resmi Gazete Sayı 339, 04 Nisan 1926.

Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, Resmi Gazete, Sayı 28664, 01 Haziran 2013.

Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği, Resmi Gazete, Mükerrer Sayı 18916, 02 Kasım 1985.

Sosyal Sigortalar Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 26200, 16 Haziran 20016.

TOKİ Yönetmeliği, Resmi Gazete, Sayı 26157, 03 Mayıs 2006.

Türk Borçlar Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 6098, 11 Ocak 2011.

Türk Medeni Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 24607, 08 Aralık 2001.

Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Sayı 10231, 08 Haziran 1959.

Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 10705, 10 Ocak 1961.

Yapı Denetim Kanunu, Resmi Gazete, Sayı 24461, 13 Temmuz 2001.

MAHKEME KARARLARI VE ÖZELGELER

Danıştay 3. D.'nin, 01.10.2003 tarih ve E. 2001/1398, K. 2004/4493 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr).

Danıştay 3. D.'nin, 28.04.2011 tarih ve E.2010/681, K.2011/1422 sayılı Kararı. (www.danistay.gov.tr).

Danıştay 4. D.'nin, 09.12.1987 tarih ve E. 1986/5461, K. 1987/3468 sayılı Kararı (Şükrü KIZILOĞ, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 11. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 402).

Danıştay 4. D.'nin, 21.04.2004 tarih ve E. 2003/1483, K. 2004/867 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr).

Danıştay 4. D.'nin, 30.06.2004 tarih ve E. 2004/310, K. 2004/1618 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr).

Danıştay 4. Daire, 10.12.2014 tarih ve Esas No:2014/4835 sayılı YD Kararı.

Danıştay 4. Dairesi'nin 21.11.2013 tarihli 2013/8525 No.lu Kararı. Erişim, 12.12.2015 (www.danistay.gov.tr)

Danıştay 4. Dairesi'nin E.2005/2259, K.2006/1893 sayı ve 12.10.2006 tarihli kararı (www.danistay.gov.tr).

Danıştay 9. Dairesi'nin 14.05.1993 tarih ve E:1992/3914, K:1993/2057 sayılı Kararı, Danıştay Dergisi, 1994, S.88, s.416-417.

Danıştay 9. Dairesi'nin, 19.02.2007 tarih ve E.S. 2005/2439 K.S. 2007/468 Sayılı Kararı. Erişim, 12.12.2015 (www.danistay.gov.tr)

Danıştay VDDK'nın, 25.06.2004 tarih ve E. 2004/51, K. 2004/80 sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr).

Danıştay VDDK'nın 25.03.2015 tarih YD İtiraz No:2015/5 sayılı Kararı. www.danistay.gov.tr).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 22.02.2012 tarih ve 193/03-1 sayılı Özelgesi.

GİB, Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 09.04.2014 tarih 84412373-130(1/1.-2013/3705)-23 sayılı Özelgesi.

GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.02.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-431 numaralı Özelge.

GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2014 tarih 11395140-105(229-2012/VUK-1).931 sayılı Özelgesi.

GİB. 08.02.2005 tarih ve 5905 sayılı Özelgesi.

GİB. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.04.2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.18.02-32231-7875-228 sayılı Özelgesi.

GİB. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/02/2014 tarih 84974990-130[01-2013/81]-109 sayılı Özelgesi.

GİB. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.03.2012 tarih B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.92-105 sayılı Özelge.

GİB. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.08.2013 tarih 64597866-vuk-229-128 sayılı özelgesi,

GİB. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı Özelgesi.

GİB. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2014 tarih 39044742-KDV.2-1550 sayılı Özelgesi.

GİB. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.02.2013 tarih 39044742-KDV.21-221 sayılı Özelgesi.

GİB. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.03.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.19.02-105(229-2012/VUK-1)-1120 sayılı Özelgesi.

GİB. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük-80-13042 sayılı Özelgesi.

GİB. Kastamonu Defterdarlığı'nın 25.10.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.37.10.00-037.02-21 sayılı Özelgesi.

GİB. Kocaeli VDB'nin, 21.08.2013 tarih ve 93767041-130[28-2012/86]-160 sayılı Özelgesi.

GİB. Sivas Defterdarlığı'nın 09/04/2014 tarih 67630374-120[2013/6]-4 sayılı Özelgesi.

GİB. Sivas Defterdarlığı'nın 16.03.2015 tarih 67630374-130(2014-41)-1 sayılı Özelgesi.

GİB. 06.06.2007 tarih B.07.1.GİB.0.40/4006-51523 sayılı Özelgesi.

GİB. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının Mart 2012 tarihli Özelgesi.

GİB. Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.10.2014 tarih 16700543-130-39 sayılı Özelgesi.

Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü'nün 16.03.2010 tarih 2010/4-1697 No.lu Genelgesi.

Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.06.2004 tarih ve E.2004/51, K.2004/80 sayılı Kararı. Erişim, 12.12.2015 (www.danistay.gov.tr)

Yargıtay 4. HD, T. 05.07.1991, E. 1990/4988, K. 1991/714; Yargıtay HGK T. 27.01.1999 E. 1999/1-20, K. 1999/17; Yargıtay HGK T. 10.11.2004, E. 2004/14-464, K. 2004/588 – www.kazanci.com.

Yargıtay 6. HD T. 21.03.2005, E. 2005/955, K. 2005/2510; Yargıtay HGK T. 02.10.2002, E. 2002/6-618, K. 2002/659; Yargıtay HGK, T. 11.10.2000, E. 2000/6-1193, K. 2000/1247 – www.kazanci.com.

İNTERNET KAYNAKLARI

Açıköğretim Adalet, <http://www.acikogretimadalet.com/muvazaa-danisiklilik-konusu.html>, (Erişim Tarihi 06.01.2016).

ALTINOK Derviş, Vergi Dünyası, 02.04.2012, <http://www.vmhk.org.tr/hakkin-kotuye-kullanimi-yasagi-altinda-peceleme-islemlerinin-vergisel-sonucu/> (Erişim Tarihi 07.04.2016).

ATEŞ Koray, Danıştay Yineledi Arsa Karşılığı Kat Tesliminde KDV Yok, erişim, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/koray/085/> (Erişim Tarihi 11.12.2015).

ATEŞ Koray, Muhasebe TR, Erişim 26.12.2015, Dn. 11. D.'nin, 07.06.1995 tarih ve E.1995/2099, K.1995/1823 sayılı Kararı http://www.muhasibetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=606 (Erişim Tarihi 06.01.2016).

ATEŞ Koray, Muhasebe TR, Erişim, 26.12.2015 Dn. 4. D.'nin, 16.02.1996 tarih ve E. 1995/921 K. 1996/606 sayılı Kararı http://www.muhasibetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=606 (Erişim Tarihi 06.01.2016).

ATEŞ Koray, Muhasebe TR, Erişim, 26.12.2015 http://www.muhasibetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=606 MB.'nin, 17.06.1997 tarih ve 25172 sayılı; 15.10.1991 tarih ve 2601017-913 sayılı Özelgeleri (Erişim Tarihi 06.01.2016).

Bilgili Denetim, <http://www.bilgidenetim.com/ozel-bina-insaatlarinda-sgkya-bildirilmesi-gereken-asgari-iscilik-miktari-nasil-hesaplanir.html> (Erişim Tarihi 09.01.2016).

ÇAĞAN Nami, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, 1980, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1980-37-01-04/AUHF-1980-37-01-04Cagan.pdf> (Erişim Tarihi 30.03.2014).

DEMİR Şeref, Gerçek Kişilerce Taşınmazların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi, 26.03.2013. <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/seref/006/>, (Erişim Tarihi 07.12.2015).

ELELE Onur, Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/TRANSFER-FIYATLANDIRMASINDA-UYGULANACAK-YONTEMLER/c08b9ede-9a29-40c2-aa91-353bfd54c823>, (Erişim Tarihi 10.12.2015).

ERDEM, <http://www.erdem-erdem.com/articles/yeni-borclar-kanununda-muvazaa/>, (Erişim Tarihi 06.01.2016).

Gelir İdaresi Başkanlığı "Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Yükümlülükler Rehberi" Yayın No: 186, Nisan 2014. (Erişim Tarihi 06.01.2016).

GİB, <http://www.gib.gov.tr/tapu-islemlerinde-gercek-degerin-beyani> , (Erişim Tarihi 07.01.2016).

GÜLEN Gonca, <http://www.akademiktisat.net>, (Erişim Tarihi 08.01.2016).

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/buyuksehirler.htm>, (Erişim Tarihi 11.12.2015).

KIZILOT Şükrü, “Şirketlerin Gayrimenkul Satışına Çok Özel Vergi Avantajları” Hürriyet, 28.09.2011, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/18844497.asp>, (Erişim Tarihi 26.12.2015).

KOBİ Bilgi Sitesi- www.kobi.org.tr/docs/Ek_2_Yap_Ruhsat_Alnasm.doc, (Erişim Tarihi 27.11.2015).

Kooperatifler Kanunu, <https://kooperatiflerkanunu.wordpress.com/2012/09/08/kooperatif-nasil-kurulur-yapi-kooperatifi-nasil-kurulur-yapi-kooperatiflerinin-kurulusu-izin-verme-tescil-ve-ilan/> (Erişim Tarihi 06.12.2015).

ORHAN Sadettin, <http://www.sadettinorhan.net/asgari-304351ccedililik-uygulamas305.html> (Erişim Tarihi 09.01.2015).

Referans Gazetesi, Seviğ, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=80248&ForArsiv=1.(Erişim Tarihi 09.01.2015).

SEZER Yılmaz, Vergi Günceli, 04.04.2013, Sayı 2013/29, www.gunceldenetim.com.tr/.../yilmaz-sezer--sirket-arsalarinin-hasilat-pa (Erişim Tarihi 27.12.2015).

SPK, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=3&pid=0&submenuheader=-1>, (Erişim Tarihi 06.12.2015).

TBMM., Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=131562 (Erişim Tarihi 05.11.2015).

TOLU Abdullah, Vergi ve Mali Hukuk Bülteni, Sayı, 2014/16, 13.01.2014, <http://www.gunceldenetim.com.tr/TR,3444/konut-ve-isyeri-satislarinda-kdv-uygulamasi-degisti-kdv-.html#icerik>, (Erişim Tarihi 05.12.2015)

VDK 2014 Faaliyet Raporu, www.vdk.gov.tr/File/?path... 2014+Yılı+ Faaliyet +Raporu_1102 (Erişim Tarihi 07.01.2016).

Vergi TC., <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/Hasilat-Paylasimi-Sozlesmesi-Kapsaminda-Arsa-Satilmasi/a94d710f-1b95-4e8f-835a-5f46eb84da6f>, (Erişim Tarihi 05.12.2015).

YILMAZ Tugsan, <http://www.tugsanyilmaz.av.tr/genel/muvazaa-danisiklilik-hile-nedeniyle-tapu-iptal-davasi>, (Erişim Tarihi 06.01.2016).

