

ARSA KARŐILİĐI İNŞAAT İŞLERİNDE KDV

Cumhur İnan BİLEN
Hesap Uzmanı

Sunumumuzda ele alınacak konu başlıkları;

- Müteahhidin Arsa Sahibine Bağımsız Bölümleri Devir İşleminin KDV'ye Tabi Olup Olmadığı
 - Vergi İdaresinin Konuya Yaklaşımı
 - Danıştay'ın Konuya Yaklaşımı
 - Müteahhidin Arsa Sahibine Bağımsız Bölümleri Devri İşleminin Teslim Olarak mı Yoksa Hizmet Olarak mı KDV'ye Tabi Olduğu
- Arsa Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı İşlerinde KDV Matrahının Müteahhit Açısından Tespiti
- Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Matrahının Tespitinde, Emsal Bedelin VUK'un 267'nci Maddesindeki Esaslardan Hangisine Göre Tespit Edilmesi Gerektiği
- Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Payı Devrinin KDV'ye Tabi Olup Olmadığı
 - Vergi İdaresinin Konuya Yaklaşımı
 - Danıştay'ın Konuya Yaklaşımı
- Arsa Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı İşlerinde KDV Matrahının Arsa Sahibi Açısından Tespiti
- Arsa Sahipleri Açısından Arsanın Tesliminde KDV İstisnası
- Sonuç ve Değerlendirme

Genel Olarak Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri

- **Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi (kat karşılığı inşaat sözleşmesi)**, tarafların karşılıklı edimleri esas alınarak, arsa sahibinin arsasının belirli paylarını müteahhide devretmeyi, müteahhidin ise arsa sahibinde kalan arsa payları üzerinde inşaat yapmayı karşılıklı olarak taahhüt ettiği bir sözleşme olarak tanımlanabilir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri, eser sözleşmesinin en çok uygulanan türü olan inşaat yapım sözleşmelerinden biridir.
- Arsa sahibi, arsasının belirli paylarının mülkiyetini müteahhide devretme; buna karşılık müteahhit ise arsa sahibinde kalan arsa payları üzerinde inşaat yapma borcu altına girmektedir. Bu suretle, tarafların edimlerinin karşılığı aynî olarak ödenmektedir.
- Yargıtay içtihatlarına göre; arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, müteahhit yönünden inşaat yapma yükümlülüğü, arsa sahibi yönünden ise tapuda pay geçirim taahhüdünü içerdiğinden; bir yandan istisna sözleşmesine, öte yandan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesine ilişkin hükümler içermesi nedeniyle **“çift tipli karma sözleşme”** niteliği taşımaktadır.

Genel Olarak Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri

Konferansımızın konusu, arsa sahibinin müteahhide arsa devri işleminde KDV uygulanıp uygulanmayacağı ve yine mukabil devri oluşturan müteahhidin arsa sahibine yaptığı bağımsız bölüm devrinin KDV konusuna girip girmeyeceği meselesidir. Bunun yanında, bu devirlerin KDV'nin konusuna girdiği kabul edildiğinde, bu defa her iki devir açısından da KDV'ni doğuran olayın gerçekleşme zamanının tespiti, yine her iki devrin KDV matrahlarının tespiti ve bu devirlerdeki KDV'ye ilişkin özellikli durumlar gündeme gelmektedir.

Müteahhidin Arsa Sahibine Bağımsız Bölümleri Devir İşleminin KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

1- KONUYA İLİŞKİN MEVZUAT

a- Konuya İlişkin KDVK'de Yer Alan Düzenlemeler

- 3065 sayılı KDVK'nın "**Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler**" başlıklı 1/1'inci maddesi uyarınca, "*Türkiye'de, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, katma değer vergisine tabidir.*"
- **Teslim**, KDVK'nın 2'nci maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu maddenin birinci fıkrasında, "*Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcı veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcı veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.*" hükmü yer almaktadır.
- Yine aynı maddenin beşinci fıkrasında ise "**Trampa**, *iki ayrı teslim hükmündedir.*" hükmüne yer verilmiştir.

Müteahhidin Arsa Sahibine Bağımsız Bölümleri Devir İşleminin KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

- **Hizmet** ise KDVK'nın 4'üncü maddesinde yer almakta olup, söz konusu maddenin birinci fıkrasında,
- *"Hizmet, teslim veya teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.*
- *Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir."* hükmü yer almaktadır.
- Yine, aynı maddenin ikinci fıkrasında *"Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilir."* hükmü yer almaktadır.

Müteahhidin Arsa Sahibine Bağımsız Bölümleri Devir İşleminin KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

- Bugün itibariyle inşaat işlemlerinde geçerli KDV oranları, KDVK'ya ekli I sayılı Liste, geçici 8., 9. ve 15. madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; aşağıdaki şekilde olduğunu söyleyebiliriz:
- Net alanı 150 metrekareye kadar olan konut teslimleri % 1; işyerleri ile net alanı 150 metrekareden büyük olan konutların teslimi ise genel oranda (% 18) KDV'ye tabidir.
- - 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ile Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 metrekareye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri KDV'den istisnadır.
- - 29.07.1998 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ile kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 metrekareye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri % 1, bunlar dışındaki inşaat hizmetleri ise genel oranda (% 18) KDV'ye tabidir.

Müteahhidin Arsa Sahibine Bağımsız Bölümleri Devir İşleminin KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

Konuya İlişkin 30 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği

- 30 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nin D bölümünde, arsa karşılığı inşaat işlerinde birisi arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, diğeri müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimi olmak üzere iki ayrı teslimin olduğu, arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, bu arsa tesliminin KDV'ye tabi tutulacağı; ancak arsa sahibinin, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacağı, müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan işyeri veya daire teslimlerinde ise yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre emsal bedel üzerinden KDV uygulanacağı belirtilmiştir.
- Konu ile ilgili olarak verilen özeldeler, 30 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile paralel yöndedir.

Müteahhidin Arsa Sahibine Bağımsız Bölümleri Devir İşleminin KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

Konuya İlişkin Yargı Kararları

- Danıştay, önceleri, arsa payı karşılığı inşaat işlerinde müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan dairelerin, ticari faaliyet kapsamında teslim olarak KDV'ye tabi olduğu yönünde kararlar verirken; son zamanlarda arsa payı karşılığı inşaat işinin hukuki açıdan birçok işlemi içeren, tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki işlem olduğu, işleme trampa hükümleri uygulanmak suretiyle varsayım ve benzetmeye dayanılarak yapılan bir vergilendirmenin verginin kanunilik ilkesi ile bağdaşmadığı gerekçesiyle, KDV'ye tabi olmadığı yönünde kararlar vermektedir.
- Danıştay Üçüncü Dairesinin 08.06.2006 Tarih ve E. 2006/533 K. 2006/1651 Sayılı Kararında ise işlemin yalın bir istisna akdi olmadığından; hizmet ifası kapsamında da değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Müteahhidin Arsa Sahibine Bağımsız Bölümleri Devir İşleminin KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

Konuya ilişkin beliren 2 görüş bulunmaktadır;

- a) Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, (Teslim veya Hizmet Kapsamına Girmeyip) KDV'ye Tabi Değildir.
- b) Arsa Payının Başlangıçta Müteahhide Tapuda Devredilmeksizin Yapılan Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, (Teslim veya Hizmet Kapsamında) KDV'ye Tabidir.

Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, (Teslim veya Hizmet Kapsamına Girmeyip) KDV'ye Tabi Değildir.

- KDVK m. 1 uyarınca, herhangi bir işlemin KDV'ye tabi tutulması, yapılan işlemin "teslim" veya "hizmet" tanımına girmesi ile mümkündür.
- Borçlar Kanunu'nun 182'nci maddesinde, "*Satım bir akittir ki onunla satıcı, satılan malı alıcının iltizam ettiği semeni mukabilinde alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakleylemek borcunu tahammül eder.*" hükmü yer almıştır. Taşınır ve taşınmaz malların satışında, satıcı malını alıcıya bir semen karşılığında teslim eder. Semen veya bedel dediğimiz şey, satım akdinde **paradır**. Arsa payı karşılığında işyeri veya daire alımında ise, taşınmazın (arsa veya işyeri) para karşılığında satışı söz konusu değildir. Öte yandan, aynı Kanunun 232'nci maddesinde, satım hükümlerinin, trampada da tatbik olunacağı, şöyle ki, trampa edenlerden her birinin ifasını taahhüt ettiği şeye göre alıcı hükmünde tutulacağı hükme bağlanmıştır.
- Trampada, bir mal, başka bir mal ile değiştirilmektedir. Satım akdine ilişkin hükümler kıyas yoluyla trampada da uygulanmakta olup; trampada, taraflar arasında malların mübadelesi gerekli ve yeterlidir. Bu mübadele sırasında mübadeleye konu malların niteliklerinde bir değişiklik olmamaktadır.

Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, (Teslim veya Hizmet Kapsamına Girmeyip) KDV'ye Tabi Değildir.

- Oysa, bir kişinin arsası karşılığında daire veya işyeri sahibi olmasında durum tamamen başkadır. Üzerine inşaat (bina) yapılan arsanın mülkiyeti, başlangıçta tamamen arsa sahibine ait olsa dahi, müteahhitle yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre, inşaaata başlanırken arsa paylara bölünmekte, müşterek mülkiyete esas bu paylara, inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme borcu (kat irtifakı) bağlanmaktadır. İnşaat tamamlandıktan ve her kat (bağımsız bölüm) haline gelip, kişisel mülkiyete geçildikten sonra da, o bağımsız bölümlere ait arsa payları, bağımsız bölümlere bağlı olarak devam etmekte, kat malikleri ana gayrimenkulün ortak sayılan yerlerinde müştereken tasarrufta bulunabilmektedir.
- O halde, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyeti kişisel olmaktan çıkmakta, kendisine intikal eden gayrimenkullere bağlı olarak müşterek mülkiyet hükümlerine göre, arsa payı oranında diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girmektedir. Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını gerektiren ve hukuki statüsü tamamen değişik olan bu durumun trampa hükümleri ile irtibatlandırılması düşünülemez. Bütün bu açıklamalardan anlaşılmaktadır ki, bir kişinin bağımsız bölüm edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan daire veya işyeri sahibi olması olayı, hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen **kendine özgü** (*sui generis*) bir hukuki muamele olarak nitelendirilebilir.

Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, (Teslim veya Hizmet Kapsamına Girmeyip) KDV'ye Tabi Değildir.

- Söz konusu hukuki işleme trampa ve dolayısıyla teslim hükümleri uygulamak sonucunda varsayım ve benzetmeye dayanılarak yapılan bir vergilendirme ise verginin kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz. Bu işlem, yalın bir istisna akdi olmadığından; hizmet ifası kapsamında da değerlendirilemez. Bu durumda, arsa payı karşılığında inşa edilen bölümlerden arsa sahibine yapılan teslimler katma değer vergisine tabi değildir.
- Bu görüşün gerekçelendirilmesinde kabul edilen ikinci yaklaşıma göre, KDV'nin gerçek matrahı, işletme bünyesinde yaratılan katma değerdir. Müteahhit, hem kendisine, hem de arsa sahibine kalacak dairelerin veya işyerlerinin inşasına ilişkin girdiler nedeniyle yüklendiği KDV'leri indirim konusu yaparken; arsa sahibine vermiş olduğu dairelerin veya işyerlerinin maliyetini de içerecek şekilde kendine kalan daireleri veya işyerlerini bir kar marjı ile satarak satış tutarı üzerinden KDV hesaplamaktadır. Bu şekilde, müteahhit tarafından yaratılan katma değer vergilendirilmiş olmaktadır.

Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, (Teslim veya Hizmet Kapsamına Girmeyip) KDV'ye Tabidir.

- Müteahhit tarafından arsa sahibine daire veya işyeri yapılması işlemi, açık bir şekilde, KDVK'nın 1/1'inci maddesi çerçevesinde ticari faaliyet kapsamındadır. Bu nedenle, bu işlemin teslim veya hizmet hükümlerine göre KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Burada esas tartışılması gereken husus, bu işlemin teslim olarak mı, yoksa hizmet olarak mı KDV'ye tabi tutulacağıdır.
- Arsa sahibinin gerçek kişi olduğu hallerde, müteahhit tarafından hesaplanması gereken KDV'nin tahsil edilip edilmediği ayrı bir problemdir. Nitekim konumuz işlere ilişkin yapılan sözleşmelerde arsa sahipleri genellikle, kendisini tüm vergi ve harçlardan muaf tutmakta, bunların ödenmesi borcunu müteahhide yüklemektedir. Bu nedenle, müteahhitler çoğu zaman arsa sahibine kesmiş oldukları bağımsız bölüm teslimi faturalarında gösterdikleri KDV'yi arsa sahibinden tahsil edememekte, bu KDV'yi vergi dairesine ceplerinden ödemektedirler. Kanaatimizce, arsanın elde edilmesi için yapılan bir harcama mahiyetinde olan bu KDV'nin de müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedellerine ilave edilmesi uygun bir çözüm olabilir.

Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire Veya İşyeri Yapılması İşleminin Teslim Veya Hizmet Hükümlerinden Hangisine Göre KDV'ye Tabi Olduğu

- a)** Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, **Gayrimenkul Teslimi** Olarak KDV'ye Tabidir.
- b)** Arsa Payının Başlangıçta Müteahhide Tapuda Devredilmeksizin Yapılan Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, **İnşaat Hizmeti** Olarak KDV'ye Tabidir.

**Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından
Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi,
“Gayrimenkul Teslimi” Olarak KDV’ye Tabidir.**

- Bu görüşün gerekçelendirilmesinde iki farklı yaklaşım bulunmaktadır:
 - 1) Bu görüşü savunan ilk yaklaşıma göre, arsa payı karşılığı inşaat işleri trampa niteliğinde olduğundan teslim hükümlerine göre KDV’ye tabi tutulmalıdır.
 - 2) Bu görüşü savunan ikinci yaklaşıma göre ise, arsa payı karşılığı inşaat işleri, çift tipli karma sözleşme olduğundan; müteahhit tarafından somut bir eser (daire veya işyeri) teslim edilmesi nedeniyle teslim hükümlerine göre KDV’ye tabi tutulmalıdır.

Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, "Gayrimenkul Teslimi" Olarak KDV'ye Tabidir.

Birinci Gerekçe :

- Borçlar Kanunu'nun 232'nci maddesinde, **trampa**; "*Satım hükümleri trampada tatbik olunur. Şöyle ki trampa edenlerden her biri, ifasını taahhüt ettiği şeye nazaran satıcı ve kendisine verilmesini taahhüt olunan şeye göre alıcı hükmünde tutulur.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır.
- Borçlar Kanunu'ndaki hüküm ve tanımdan anlaşılan, trampa bir hak veya malın paradan başka bir hak veya mal ile değiş tokuştur. Bu işlem ise satış hükmündedir. Şöyle ki; trampada bulunan taraflar sahip oldukları malları para ile birbirlerinden satın almak yerine anlaşarak değiş tokuş etmektedir.
- Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibinin arsası ile müteahhidin daireleri veya işyerleri karşılıklı olarak değiş tokuş edilmektedir. Bu nedenle, arsa payı karşılığı inşaat işleri trampa niteliğindedir.
- Trampa ise KDVK'nın 2/5'inci maddesinde iki ayrı teslim olarak belirtilmiş ve verginin konusuna dahil edilmiştir. Bu nedenle, arsa payı karşılığı inşaat işlerinde müteahhidin arsa sahibine daire veya işyeri yapması, teslim hükümlerine göre KDV'ye tabi tutulmalıdır.
- Bu görüşü savunan ikinci yaklaşıma göre, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, müteahhit yönünden inşaat yapma yükümlülüğü, arsa sahibi yönünden ise tapuda pay geçirim taahhüdünü içerdiğinden, bir yandan istisna sözleşmesine, öte yandan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesine ilişkin hükümler içermesi nedeniyle "**çift tipli karma sözleşme**" niteliği taşımaktadır.

Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, "Gayrimenkul Teslimi "Olarak KDV'ye Tabidir.

İkinci Gerekçe :

- Burada arsa sahibi arsasının üzerine yaptırmak istediği binayı, müteahhide para ile yaptırmak yerine, arsanın bir kısmını müteahhide vermek suretiyle elde etmekte; müteahhit ise para ile satın alacağı arsayı inşa ettiği daire ve işyerlerinin bir kısmını arsa sahibine vermek suretiyle edinmektedir.
- Müteahhit yönünden, arsa üzerine inşa edilen daire ve işyerleri, imal edilen emtia niteliğindedir. Müteahhit, bu şekilde imal ettiği daire ve işyerlerinin bir kısmını arsa sahibine vermek suretiyle arsanın bir kısmını edinmektedir. Dolayısıyla, burada, müteahhit ile arsa sahibi arasında karşılıklı olarak gerçekleşen iki teslim söz konusu olmaktadır.
- Müteahhit tamamen veya kısmen kendi malzemesi ve araç-gereçleri ve kendi yönetimi ile yapacağı inşaattan sözleşmede belirlenen bölümlerini arsa sahibine teslim etmektedir. Müteahhit, tamamen veya kısmen kendi malzemesi ve araç-gereçleri ve kendi yönetimi ile somut bir eser meydana getirmektedir. Somut bu eseri de arsa sahibine teslim etmektedir. Dolayısıyla, söz konusu işlem, bir mal teslimi niteliğindedir.

Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, “İnşaat Hizmeti” Olarak KDV’ye Tabidir.

- Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, tarafların karşılıklı edimleri esas alınarak, arsa sahibinin arsasının belirli paylarını müteahhide devretmeyi, müteahhidin ise arsa sahibinde kalan arsa payları üzerinde inşaat yapmayı karşılıklı olarak taahhüt ettiği bir sözleşme olarak tanımlanabilir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri, eser sözleşmesinin en çok uygulanan türü olan inşaat yapım sözleşmelerinden biridir. Arsa sahibi, arsasının belirli paylarının mülkiyetini müteahhide devretme; buna karşılık müteahhit ise arsa sahibinde kalan arsa payları üzerinde inşaat yapma borcu altına girmektedir. Bu suretle, tarafların edimlerinin karşılığı aynî olarak ödenmektedir.
- Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, müteahhit yönünden inşaat yapma yükümlülüğü, arsa sahibi yönünden ise tapuda pay geçirim taahhüdünü içerdiğinden; bir yandan istisna sözleşmesine, öte yandan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesine ilişkin hükümler içermesi nedeniyle “**çift tipli karma sözleşme**” niteliği taşımaktadır.
- Yargıtay Onbeşinci Hukuk Dairesi’nin 05.12.1974 tarih ve 1249/2188 sayılı kararında arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:
- *"Arsa payı karşılığında kat yapımında inşaatçının yüklendiği kendi gereçleriyle yapı yapma ediminin karşılığı arsa maliki, arsa mülkiyetinin bir bölümüne geçirerek ödemektedir. İnşaatçının yüklendiği yapı yapma ediminde ağır basan yön, gereçlerin tesliminden çok sözleşmeye uygun bir eserin yapılmasıdır (katların yapılmasıdır.). Bu nedenle, bu edim eser sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır. Bu nedenle arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, çift tipli karma sözleşme diye nitelendirilebilir."*

Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, "İnşaat Hizmeti" Olarak KDV'ye Tabidir

- Görüldüğü gibi, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi iki farklı edimi konu almaktadır. Bu sözleşme bir gayrimenkul satım sözleşmesi olmadığı gibi, tam anlamıyla ayrı bir istisna akdi görünümü de taşımamaktadır. Bu nedenle, yalnızca, arsa malikinin ediminde satım sözleşmesinin belirleyici özelliklerinin olduğunu, müteahhidin ediminde ise istisna sözleşmesinin öğelerinin belirginleştiğini söyleyebilmek mümkündür.
- Herhangi bir işlemin KDV'ye tabi tutulması, yapılan işlemin "**teslim**" veya "**hizmet**" tanımına girmesi ile mümkündür. Hizmeti, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlayan KDVK teslimi ise, "bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi" şeklinde tanımlamıştır.
- Tasarruf etmek demek ise sahip olunan malı satmak, devretmek veya üzerinde değişiklik yapmak gibi işlemleri yapmaya yetkili olmak demektir. Mal üzerindeki tasarruf yetkisi ise sadece malike veya malik adına hareket edenlere tanınmış bir yetkidir. Dolayısıyla; müteahhidin, sözleşme ile arsa sahibine bırakılan ve tapuda arsa sahibi üzerinde gösterilen bağımsız bölümler üzerinde herhangi bir tasarruf yetkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, müteahhit tarafından arsa sahibinin sahip olduğu daireler üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesi mümkün değildir.

Arsa Payının Başlangıçta Müteahhide Tapuda Devredilmeksizin Yapılan Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde, Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Yapılması İşlemi, "İnşaat Hizmeti" Olarak KDV'ye Tabidir

- Arsa payı karşılığında inşaat işlerinde, sözleşme ile arsa sahibine bırakılan dairelere veya işyerlerine ait arsa payları hiçbir zaman müteahhide devredilmemektedir. Dolayısıyla; arsa sahibinde kalan arsa payları üzerinde müteahhit tarafından inşaat yapılması, arsa sahibine yapılan bir hizmettir. Müteahhit tarafından arsa sahibinde kalan arsa payları üzerinde inşaat yapılması yoluyla, arsa sahibine inşaat hizmeti verilmektedir.
- Yukarıdaki açıklamalara göre, arsa payının başlangıçta müteahhide tapuda devredilmeksizin yapılan arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine dairelerin veya işyerlerinin yapılması, ticari faaliyet kapsamında yapılan bir hizmet (inşaat hizmeti) olup, genel oranda (% 18) KDV'ye tabidir.
- Arsa payı karşılığı inşaat işleri konusunda düzenleme yapan 30 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nin ilgili hükümlerinin, Danışma Komisyonu'nca alınan bu karar çerçevesinde gözden geçirilerek uygulamanın yeniden belirlenmesi gerekmektedir.

Arsa Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı İşlerinde KDV Matrahının Müteahhit Açısından Tespiti

Bu konuda 2 farklı görüş bulunmaktadır:

- 1) Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı, inşaat hizmeti karşılığında **ALINAN** arsa paylarının VUK'un 267'nci maddesine göre tespit edilecek emsal bedelidir.
- 2) Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı, **YAPILAN (VERİLEN)** inşaat hizmetinin VUK'un 267'nci maddesine göre tespit edilecek emsal bedelidir.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı, inşaat hizmeti karşılığında ALINAN arsa paylarının VUK'un 267'nci maddesine göre tespit edilecek emsal bedelidir.

- KDV, bir nihai tüketim vergisi olduğundan; tüketicilerin gerçek harcamasının vergilendirilmesi amaçlanır. Bu nedenle, işlem karşılığında alınan veya alınacak olan değerler matrah olarak dikkate alınır. Bu bedel, işlemler için objektif kriterlere göre tayin edilen bedeli değil; her bir işlem karşılığında fiilen alınan subjektif bedeli ifade eder. Vergi matrahı olan bedel, fiilen alınan veya alınacak olandan ne fazla, ne de eksiktir. Vergi matrahı, fiilen alınan veya alınacak olandan fazla değildir. Çünkü, KDVK'nın 25/a maddesinde iskontolar vergi matrahının dışında bırakılmıştır. Vergi matrahı, fiilen alınan veya alınacak olandan az değildir. Çünkü, KDVK'nın 24'üncü maddesinde vergi, harç ve diğer masraflar ile vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler vergi matrahına dahil edilmiştir.
- KDVK'nın 20'nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin **karşılığını teşkil eden bedel** olarak belirlenmiştir. Ayrıca, söz konusu maddenin ikinci fıkrasında, bedel, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden **bu işlemler karşılığında** her ne suretle olursa olsun **alınan veya bunlarca borçlanılan** para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı olarak tanımlanmıştır.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı, inşaat hizmeti karşılığında ALINAN arsa paylarının VUK'un 267'nci maddesine göre tespit edilecek emsal bedelidir.

- Bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halleri için, KDVK'nın 27'nci maddesi matrahı belirleyen bir hüküm değildir. Bu işlemler için KDV matrahı, KDVK'nın 20'nci maddesi uyarınca belirlenmiştir ve teslim ve hizmet işlemleri karşılığında alınan mal, menfaat, hizmet gibi değerler toplamıdır. KDVK'nın 27'nci maddesi, bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olduğu haller için bu kıymetlerin temsil ettiği parasal değer nasıl belirleneceğini düzenlemektedir. Söz konusu parasal değer ise; bedeli teşkil eden bu kıymetlerin emsal bedeli olacaktır. Söz konusu emsal bedel ise, VUK hükümlerine göre tespit olunacaktır.
- KDVK'nın 27'nci maddesinde, bedeli bulunmayan işlemler, bedeli bilinmeyen işlemler, bedelin paradan başka değerler olması ve bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı haller düzenlenmiştir. Tüm bu haller için aynı esasların uygulanmasını gerektiren bir hüküm, KDVK'nın 27'nci maddesinde yoktur. Nitekim, "katma değer vergisi uygulaması açısından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir" hükmü, sadece imal ettikleri emtiada emsal bedelin maliyet bedeli esasına göre tayin edilmesi halinde uygulanacaktır.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı, inşaat hizmeti karşılığında ALINAN arsa paylarının VUK'un 267'nci maddesine göre tespit edilecek emsal bedelidir.

- Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde yapılan işleme ilişkin emsal bedel dikkate alınır. Ancak, bedelin paradan başka değerler olması halinde, alınan değerın emsal bedelinin dikkate alınmasını engelleyen bir hüküm KDVK'nın 27'nci maddesinde yoktur. KDVK'nın 27'nci maddesinde bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olduğu işlemler belirtilmemiş olsaydı, alınan bu kıymetlerin değerinin nasıl belirleneceği kanuni boşluk olarak ortaya çıkacaktı.
- Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin karşılığını arsa sahibinden alınan arsa payları oluşturmaktadır. Bu nedenle, söz konusu inşaat hizmetinin KDV matrahı, KDVK'nın 20'nci maddesi uyarınca inşaat hizmeti karşılığında alınan arsa paylarının değeridir.
- KDVK'nın 20'nci maddesi uyarınca inşaat hizmetinin KDV matrahı olan alınan arsa paylarının parasal değeri, KDVK'nın 27'nci maddesi hükmü çerçevesinde belirlenecektir. KDVK'nın 27'nci maddesi hükmü uyarınca ise; alınan arsa paylarının parasal değeri olarak matrah, alınan bu kıymetlerin emsal bedelidir. Alınan arsa paylarının emsal bedeli ise; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacaktır.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı, YAPILAN (VERİLEN) inşaat hizmetinin VUK'un 267'nci maddesine göre tespit edilecek emsal bedelidir.

- KDVK'nın 27'nci maddesinin gerekçesinde, madde ile bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde, "**matrahın tayininin yapıldığı**" belirtilmiştir. Ayrıca, KDVK'nın 20'nci maddesinin gerekçesinde, teslim ve hizmet konusuna giren işlemlerde vergi matrahının bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olacağı "**ana ilke**" olarak hükme bağlandığı belirtilmiştir.
- KDVK'nın 27'nci maddesinde, matrahın bulunmadığı, bilinmediği, doğru olarak tespit edilemediği veya bedelin paradan başka şeyler olduğu durumlar ile bedelin emsal bedeline göre açıkça düşük bulunduğu hallerde, "**KDV matrahının**" işlemin mahiyetine göre emsal bedel veya ücretinin olduğu hükme bağlanmıştır. Bu madde bir bütün halinde değerlendirildiğinde, bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olduğu işlemler, bedelin bulunmadığı, bilinmediği, doğru olarak tespit edilemediği veya bedelin emsal bedeline göre açıkça düşük bulunduğu hallerle **aynı esaslara** tabi tutulmuştur.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı, YAPILAN (VERİLEN) inşaat hizmetinin VUK'un 267'nci maddesine göre tespit edilecek emsal bedelidir.

- Sayılan bu hallerin tamamı için emsal bedeli veya emsal ücretinin matraha esas alınacağı, buradaki emsal bedeli veya ücretinin VUK'da belli edilen emsal bedeli veya ücreti olduğu, bu verginin uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ile genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılmasının mecburi olduğu ve serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife olması halinde hizmetin bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hükümlerde ifade edilen emsal bedeli, **yapılan teslim ve hizmetin emsal bedelidir.**
- KDVK'nın 27'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, emsal bedeli veya emsal ücretinin VUK hükümlerine göre tespit edileceği belirtilmiştir. VUK'un 267'nci maddesine göre emsal bedeli; sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esası dikkate alınarak belirlenir. Ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esaslarına göre emsal bedeli, mükelleflerin kendi defter ve kayıtlarında yer alan bilgileri kullanarak bizzat yapacakları hesaplamalar çerçevesinde belirlenir.
- Emsal bedelin veya emsal ücretin tespitinde, ortalama fiyat ve maliyet bedeli esasları, yapılan teslim veya hizmetler bakımından kolayca uygulanabilir. Alınan kıymetin emsal bedelinin esas alınması, ortalama fiyat ve maliyet bedeli esaslarının uygulanmasını zorlaştırır ve bu esasların uygulanması konusunda belirsizlikler yaratır. Hatta, emsal bedelin tayininde, doğrudan doğruya takdir esasının uygulanacağı yorumlarına neden olabilir. Ancak, VUK'un 267'nci maddesinde ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir esaslarının sıra ile uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca, emsal bedeli ve emsal ücretinin VUK hükümlerine göre tespit olunacağını hükme bağlayan KDVK'nın 27'nci maddesinde de, bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde, ortalama fiyat ve maliyet bedeli esasları atlanarak doğrudan doğruya takdir esasının uygulanacağına ilişkin bir hüküm yoktur.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı, YAPILAN (VERİLEN) inşaat hizmetinin VUK'un 267'nci maddesine göre tespit edilecek emsal bedelidir.

- Sonuç olarak; KDVK'nın 27'nci maddesinde, bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olduğu işlemler, bedelin bulunmadığı, bilinmediği, doğru olarak tespit edilemediği veya bedelin emsal bedeline göre açıkça düşük bulunduğu hallerle aynı esaslara tabi tutulmuştur. Söz konusu madde bir bütün halinde değerlendirildiğinde, bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, tıpkı bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde olduğu gibi, yapılan teslim veya hizmetin emsal bedeli veya emsal ücretidir. KDVK'nın 27'nci maddesinde, bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde, bu genel esastan ayrılarak teslim veya hizmet karşılığında alınan değerlerin emsal bedelinin KDV matrahı olarak alınacağını gösteren bir hüküm yoktur.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde KDV matrahının tespitinde, arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin emsal bedelinin VUK'un 267'nci maddesindeki esaslardan hangisine göre tespit edilmesi gerekir?

- Gerek arsa payı karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine yapılan inşaat hizmeti için, gerekse KDVK'nın 27'nci maddesi uyarınca Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre emsal bedelin tespitini gerektiren gayrimenkul teslimlerinde, emsal bedelin veya ücretin ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esaslarından hangisine göre tespit edileceği önemli bir sorundur.
- KDVK'nın 27'nci maddesi uyarınca emsal bedelin veya ücretin matrah olarak dikkate alınması gereken hallerde, emsal bedelin VUK'un 267'nci maddesine göre belirlenmesi gerekmektedir.
- VUK'un 267'nci maddesi uyarınca emsal bedelin veya ücretin belirlenmesinde uygulanacak sıra aşağıdaki gibidir:
 1. Ortalama Fiyat Esası,
 2. Maliyet Bedeli Esası,
 3. Takdir Esası.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde KDV matrahının tespitinde, arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin emsal bedelinin VUK'un 267'nci maddesindeki esaslardan hangisine göre tespit edilmesi gerekir?

İnşaat hizmetlerine ilişkin emsal bedelin tespitinde, yukarıda yer alan bu esaslardan hangisinin uygulanacağı konusunda, iki farklı bulunmaktadır:

- 1) Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı olarak yapılan inşaat hizmetinin emsal bedelinin VUK'un 267'nci maddesinde yer verilen takdir esasına göre tespit edilmesi gerekir.
- 2) Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı olarak, yapılan inşaat hizmetinin emsal bedelinin VUK'un 267'nci maddesindeki esaslardan hangisine göre tespit edileceği, her olayın kendine özgü nitelikleri dikkate alınarak inceleme elemanlarınca kararlaştırılması gerektiğinden; inşaat hizmetinin emsal bedelinin VUK'un 267'nci maddesindeki esaslardan hangisine göre tespit edilmesi gerektiği konusunda karar almaya lüzum yoktur.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı olarak yapılan inşaat hizmetinin emsal bedelinin VUK'un 267'nci maddesinde yer verilen takdir esasına göre tespit edilmesi gerekir.

- Müteahhitler tarafından arsa sahiplerine inşaat hizmeti verilebildiği gibi, arsa sahibi dışındaki üçüncü kişilere de inşaat hizmeti verilebilmektedir. Yapılan inşaatların yeri, büyüklüğü, konumu, verilen inşaat hizmetinin kalitesi, yapıldığı dönemdeki hava koşulları, malzeme dahil veya hariç oluşu, malzeme dahil ise kullanılan malzemelerin niteliği ve kalitesi birbirinden farklı olabilir. Yapılan inşaatların bu tür kendine özgü nitelikleri dolayısıyla maliyetleri de birbirinden farklı olacaktır. Ortalama fiyat esasının uygulanması için temel şart, malların aynı cins ve nevide olmasıdır. Dolayısıyla, ortalama fiyat esasını misli mallar için uygulanabilecektir. İnşaat hizmetleri birbirinden farklı özelliklere sahip olduğundan birinin fiyatı diğeri için emsal olarak kabul edilemeyecektir.
- Emsal satış bedeli, rayiç değere eş bir değerdir. Bu husus, 267'nci maddenin birinci fıkraya hükmünde açıkça belirtilmiştir. Satın alınan arsalar ve inşa edilen bağımsız bölümlerde elde bulundurma süreci ya da inşaat süreci uzun sürdüğünde, bunların maliyeti ile rayiç bedeli arasındaki fark, gerek enflasyon nedeniyle, gerekse zaman içerisinde ortaya çıkan kıtlık rantı nedeniyle, önemli ölçüde artmaktadır. Bu nedenle, maliyet bedeli rayiç bedelin tespitinde kullanılamayacak bir yöntem haline gelmektedir.
- Bu nedenle, KDV matrahının tespitinde arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin emsal bedelinin VUK'un 267'nci maddesinde yer alan esaslardan ortalama fiyat esasının ve maliyet bedeli esasının uygulanamayacağı ve müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı olarak yapılan inşaat hizmetinin emsal bedelinin VUK'un 267'nci maddesinde yer verilen takdir esasına göre tespit edilmesi gerekir.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı olarak, yapılan inşaat hizmetinin emsal bedelinin VUK'un 267'nci maddesindeki esaslardan hangisine göre tespit edileceği, her olayın kendine özgü nitelikleri dikkate alınarak inceleme elemanlarınca kararlaştırılması gerektiğinden; inşaat hizmetinin emsal bedelinin vuk'un 267'nci maddesindeki esaslardan hangisine göre tespit edilmesi gerektiği konusunda karar almaya lüzum yoktur.

- Emsal bedelin hangi usullere göre tespit edileceği VUK'un 267'nci maddesinde belirtilmiş olup, bunlar sırası ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasıdır. Emsal bedelin saptanmasında bu sıralamaya uyulması gerekecektir.
- Müteahhitler tarafından arsa sahiplerine inşaat hizmeti verilebildiği gibi, arsa sahibi dışındaki üçüncü kişilere de inşaat hizmeti verilebilmektedir. Yapılan inşaatların yeri, büyüklüğü, konumu, verilen inşaat hizmetinin kalitesi, yapıldığı dönemdeki hava koşulları, malzeme dahil veya hariç oluşu, malzeme dahil ise kullanılan malzemelerin niteliği ve kalitesi birbirinden farklı olabilir. Yapılan inşaatların bu tür kendine özgü nitelikleri dolayısıyla maliyetleri de birbirinden farklı olacaktır. Dolayısıyla, ortalama fiyat esası misli mallar için uygulanabilecektir. İnşaat hizmetleri birbirinden farklı özelliklere sahip olduğundan birinin fiyatı diğeri için emsal olarak kabul edilemeyecektir. İnşaat hizmetlerine ilişkin emsal bedelin tespitinde belirtilen bu nedenle ortalama fiyat esası uygulanamayacağına göre, maliyet bedeli esasının uygulanıp uygulanamayacağı önem taşımaktadır.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan inşaat hizmetinin KDV matrahı olarak, yapılan inşaat hizmetinin emsal bedelinin VUK'un 267'nci maddesindeki esaslardan hangisine göre tespit edileceği, her olayın kendine özgü nitelikleri dikkate alınarak inceleme elemanlarınca kararlaştırılması gerektiğinden; inşaat hizmetinin emsal bedelinin vuk'un 267'nci maddesindeki esaslardan hangisine göre tespit edilmesi gerektiği konusunda karar almaya lüzum yoktur.

- Yapılacak incelemede yasal kayıtlara göre maliyet bedelinin gerçeği yansıtmadığına dair bir tespit bulunmadığı sürece maliyet bedeli esasının uygulanması yasal bir zorunluluktur. Ancak, yasal kayıtlarda yer alan maliyet bedelinin gerçeği yansıtmadığı tespit edilmiş ve gerçek maliyet de tespit edilemiyor ise bu durumda takdir esasına gidilmesi gerekecektir.
- Gerek arsa payı karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine yapılan inşaat hizmeti için, gerekse KDVK'nın 27'nci maddesi uyarınca Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre emsal bedelin tespitini gerektiren gayrimenkul teslimlerinde, emsal bedelin veya ücretin ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esas ve takdir esaslarından hangisine göre tespit edileceği her somut olayın özelliklerine göre farklı olabilecektir. Bu tür hallerde, doğrudan doğruya takdir esasına mı gidileceği, yoksa maliyet bedeli esasının uygulanmasının mümkün olup olmadığı bir kurala bağlanmak yerine her olayın kendine özgü nitelikleri dikkate alınarak inceleme elemanınca kararlaştırılması, bu tür işlerin arz ettiği çeşitlilik ve farklılıklar dikkate alındığında yerinde bir çözüm yolu olacaktır.

Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Payı Devrinin KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

İdarenin Görüşü

- 30 seri nolu KDV Genel Tebliği ile Maliye İdaresinin ortaya koyduğu görüş; arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde iki ayrı teslim (yani "trampa"nın) varlığının söz konusu olduğudur. Bu teslimlerden ilki arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisinin ise, müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız bölüm (konut veya işyeri) teslimidir.
- Tebliğin ilgili bölümünde arsa sahibinin hukuki statüsü göz önünde bulundurulur ikili birayırma gidilmiştir. Buna göre;
 - 1) Arsa bir iktisadi işletmeye dahilse, arsanın sahibi olan bu iktisadi işletmenin, bağımsız bölüm (konut yada işyeri) karşılığı olarak müteahhide yaptığı arsa teslimi KDV'ne tabi olacaktır. Yine, arsa sahibi arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürüyorsa, bu halde de arsa sahibinin müteahhide yapmış olduğu teslim için KDV uygulanacaktır.
 - 2) Bununla birlikte, arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını bağımsız bölüm karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacağı belirtilmiştir. Nitekim yukarıda değindiğimiz üzere, arızı işlemler zaten KDV'nin konusuna girmemektedir.
- Tebliğde benimsenen bu yaklaşım, Tebliğin yayınından sonra İdare tarafından verilen muktezalara aynen yansımıştır.

Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Payı Devrinin KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

- Vergi idaresi, "**iktisadi işletme**"nin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen/satın alınan malların veya hizmetlerin bir bedel karşılığı satılmış olması gerektiğine işaret etmektedir.
- "Arşanın **iktisadi işletmeye dahil olması**" kavramı ise, prensip olarak, bilanço esasında bilançonun aktifine kayıtlı olmasını, işletme hesabı esasında ise deftere yazılı olmasını ifade etmektedir.

Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Payı Devrinin KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

- Tebliğde arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olması ya da arızı bir faaliyet teşkil etmesi hallerinden neyin anlaşılması gerektiği açıklanmamıştır.
- KDVK'nın 1. maddesinin ikinci fıkrasında, KDV uygulaması açısından ticari faaliyetin kapsam ve niteliği ile faaliyetin "**devamlılığı**" hususlarının GVK hükümlerine göre; GVK'nda açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceğine hükmedilmiştir. Bu genel belirlemeye göre, "**arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olması**" kriteri, GVK m. 37/4'e göre, yani gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançların ticari kazanç sayılacağı hükmünde belirlenen "**devamlılık**" unsuru kapsamında değerlendirilmelidir.
- Ticari faaliyette "**devamlılık**" unsurunun, temel kriteri vergi idaresine göre "**muamelelerin çokluğu**"dur. Ancak, gayrimenkul alım satımının, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş (belirgin) bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, bu faaliyetin, "**ticari faaliyet**" olduğu şeklinde görüşler de bulunmaktadır. Arsa sahibi bu tür bir organizasyon ise, müteahhide yapacağı arsa teslimi KDV'ne tabi olacaktır.

Arsa Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı İşlerinde KDV Matrahının Arsa Sahibi Açısından Tespiti

- Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibinin müteahhide arsa payı devrinde KDV matrahının tespiti hususunda, doktrinde benimsenen ağırlıklı görüş; buradaki KDV matrahının müteahhide devredilen arsa payının "emsal bedeli" olduğu yönündedir. Bu görüşün gerekçesi olarak da teslim anında arsanın bedelinin bilinemediği ya da bulunamadığı gösterilmektedir. Ayrıca Danıştay'ın da bu teslim ilişkisi KDV matrahının tespitinde emsal bedele itibar edilmesi gerekeceği yönünde kararı mevcuttur.
- 30 seri numaralı KDV Tebliğinde de belirtilmemiş bu hususla ilgili olarak Maliye İdaresinin mukteza bazındaki görüşlerinde istikrarlı bir yaklaşım ortaya koyamadığı, farklı yaklaşımlar ileri sürdüğü görülmektedir. Aslında Maliye İdaresi arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerini "trampa" olarak değerlendirmek suretiyle KDV'ye tabi tutmaktadır. Yaptığı bu nitelendirmenin devamı olarak İdareden, "trampa" suretiyle karşılıklı teslim edilen mallarda KDV matrahının tespiti ile esasları göz önünde bulundurması beklenir. Nitekim 1 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde, "**trampa**" işleminde KDV matrahının tespitiyle ilgili şu belirleme yapılmıştır: "*Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır.*"

Arsa Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı İşlerinde KDV Matrahının Arsa Sahibi Açısından Tespiti

- Buna göre, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerini “**trampa**” olarak değerlendiren vergi idaresinin, 1 seri nolu KDV Genel Tebliğine uygun bir yaklaşım benimsemesi tutarlılık gereğidir. Nitekim bir muktezada, arsanın tesliminin vuku bulunduğu tarihteki “**emsal bedeli**” üzerinden KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerektiği belirtilmek suretiyle, bu yaklaşım ortaya konulmuştur.
- Bununla birlikte, vergi idaresi gelirin tutarı hususunda farklı görüşler ileri sürmektedir. İdarenin arsa sahibinin elde ettiği kazancın tespitinde, arsa payının “**emsal bedelin**” esas alınması gerektiği yönünde görüşü olduğu gibi, verilen bazı muktezalarda ise, arsa sahibinin, müteahhide devrettiği arsa payının bedelinin (gayrisafi hasılat), müteahhidin sözleşmeye göre arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin inşası için yapmış olduğu harcamaların toplamından oluşacağı belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle, bu görüşe göre, arsa payının devri karşılığında elde edilen hasılat, arsa payı karşılığı iktisap edilen bağımsız bölümlerin maliyet bedellerinin toplamından oluşmaktadır.

Arsa Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı İşlerinde KDV Matrahının Arsa Sahibi Açısından Tespiti

- Görüldüğü üzere, vergi idaresi, arsa sahibinin müteahhide arsa payı devri nedeniyle oluşan hasılatın gelir ve kurumlar vergisi açısından tutarı ile, bu devrin KDV matrahını belirlerken birbiriyle çelişen esaslar ileri sürmektedir. İdare, arsa sahibinin arsa payını müteahhide devri nedeniyle elde ettiği gelir açısından, ağırlıklı görüşünde arsanın devir bedelini "müteahhidin arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin maliyetine" bağlamakta; bu devrin KDV matrahı açısından ise, arsanın emsal bedelini esas aldığı görülmektedir.
- "Arsa payının başlangıçta müteahhide tapuda devredilmeksizin yapılan arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine daire veya işyeri yapılması işlemi, **inşaat hizmeti** olarak KDV'ye tabidir." şeklindeki anışma Komisyonu kararının bir uzantısı olarak bizim görüşümüz, arsa sahibi açısından KDV matrahı, müteahhitin arsa sahibine sunduğu inşaat hizmetlerinin maliyet bedelidir.
- Yine de; arsanın satış bedelinin, arsanın sözleşmenin yapıldığı tarihteki (ya da paylaşımın kararlaştırıldığı tarihteki) rayiç bedeli olduğu ve nedenle arsa sahibinin müteahhide yaptığı teslimin KDV matrahının da yine bu bedel olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde görüşler bulunduğu gözden kaçırılmamalıdır.
- Arsa sahibinin müteahhide yapmış olduğu arsa payı tesliminde uygulanacak KDV oranı genel oran olan % 18 olup, bu hususta tereddüt bulunmamaktadır.

Arsa Sahipleri Açısından Arsanın Tesliminde KDV İstisnası

- 5281 sayılı Kanun'un 33. maddesiyle, 1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere, KDVK'nın 17 maddesinin 4 fıkrasına r bendi olarak eklenen hüküm uyarınca, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'nden istisna edilmiştir.
- Dolayısıyla, bir kurum en az 2 yıl (730 gün) süreyle aktifinde tuttuğu arsayı sattığında, bu satış KDV'den istisna olacaktır. Bu istisnanın uygulanmasında önemli bir şart da bu kurumun gayrimenkul ticaretiyle (alım, satımı ve inşasıyla) iştigal eden bir kurum olmaması ya da bu nevide bir kurum olsa dahi bu gayrimenkulün bu amaçla aktifte bulundurulmamasıdır.
- Maliye İdaresinin uygulaması ve doktrindeki ağırlıklı görüş gereği, arsa payının müteahhide devri müteahhide yapılan bir satıştır. Maddede belirtilen gayrimenkullerin satış suretiyle devri şartı bu manada sağlanmış olmaktadır. Arsa sahibi maddede belirtilen diğer şartları da sağlarsa, yani gayrimenkul ticareti ile iştigal eden bir kurum niteliğinde değilse ya da bu gayrimenkul arsa sahibi kurum açısından "emtia" niteliği arz etmiyorsa, kanaatimizce en az 2 yıl aktifte kalmış arsanın müteahhide devrinde bu istisnanın uygulanması gerekir.

Arsa Sahipleri Açısından Arsanın Tesliminde KDV İstisnası

- Nitekim maddenin gerekçesinde, bu düzenlemenin kurumların mali yapılarını güçlendirme amacını taşıdığı ifade edilmiştir. Kurumun aktifindeki yıllarca atıl durumda kalmış bir arsayı vererek karşılığında muhtelif şekillerde değerlendireceği bağımsız bölümler yaptırması, kurumun mali yapısını güçlendirme manasına gelmektedir. Bu nedenle de arsa payının devrinde bu istisnanın uygulanması maddenin konuluş amacına da uygundur.
- Bu noktada arsasını müteahhide vererek karşılığında bağımsız bölümler elde eden şirketin gayrimenkul ticareti ile iştigal edip etmediği sorunu söz konusudur ki, kanaatimizce bu fiili gerçekleştirinceye kadar gayrimenkul ticareti ile uğraşmayan kurumun, istisna uygulandığı anda gayrimenkul ticareti ile iştigal ettiği söylenemez. Ne zaman ki, arsa sahibi kurum arsa payı karşılığı aldığı bağımsız bölümlerin ticaretini yapmaya başlar, örneğin devamlı bir şekilde satışını yaparsa o vakit, gayrimenkul ticareti ile iştigal etmiş hale gelir ve de bağımsız bölüm satışları için bu istisna uygulanmaz.

Danışma Komisyonu'nun Arsa Karşılığı İnşaat İşleriyle İlgili Almış Olduğu Diğer Kararlar

- Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibinin daire veya işyeri yapımı karşılığı müteahhide arsa payı vermesi işlemi, bir ivaz karşılığı devir sayılıp GVK'nın mükerrer 80'inci maddesi uyarınca elden çıkarma sayılır.
- Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibine ait arsa payının elden çıkarıldığı tarih, müteahhidin sözleşmede belirlenen edimini yerine getirdiği tarihtir. (**KDV açısından Vergiyi Doğuran Olay**)
- Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine inşa edilen daireler veya işyerleri, arsa sahibi açısından yeni bir iktisap olup; bu gayrimenkullerin iktisap tarihi olarak müteahhidin sözleşmede belirlenen edimini yerine getirdiği tarihin esas alınması gerekmektedir.

Danışma Komisyonu'nun Arsa Karşılığı İnşaat İşleriyle İlgili Almış Olduğu Diğer Kararlar

- Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibinin arsa payı karşılığı edindiği dairelerin veya işyerlerinin elden çıkarılmasından elde ettiği kazancın GVK'nın 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından hangisine gireceği, her incelemenin arz ettiği özelliğe göre inceleme elemanınca kararlaştırılması gereken bir konudur.
- Müteahhit tarafından, ifadaki gecikmeden dolayı, gerçek kişi arsa sahibine, ticari faaliyet kapsamında sayılmayacak durumlarda ödenen cezai şart veya kira tazminatları, GVK'nın 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiçbirine girmemesi nedeniyle gelir vergisinin konusuna girmez.

Danışma Komisyonu'nun Arsa Karşılığı İnşaat İşleriyle İlgili Almış Olduğu Diğer Kararlar

- Kat irtifakının satışında vergiyi doğuran olay, müteahhit açısından inşaatın tamamlanıp dairelerin veya işyerlerinin fiilen teslimi veya sahipleri adına tapuya tescili tarihinde, müteahhit dışındaki kat irtifakı sahipleri açısından ise kat irtifakının alıcı adına tescili tarihinde meydana gelir.
(Müteahhit ve arsa sahipleri ile üçüncü kişiler açısından KDV'de Vergiyi Doğuran Olay)

İlginiz ve sabrınız için TEŞEKKÜRLER.

Cumhur İnan BİLEN