



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Gürcü GÜNGÖR

Doktora Tezi

Ankara, 2024

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Gürcü GÜNGÖR

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2024

KABUL VE ONAY

Gürcü GÜNGÖR tarafından hazırlanan “Özel İnşaat İşlerinde Vergilendirme” başlıklı bu çalışma, 07.06.2024 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Başkan)

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN (Danışman)

Doç. Dr. Oytun CANYAŞ (Üye)

Doç. Dr. İrem DİDİNMEZ (Üye)

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim Nihat BAYAR (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof.Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan “**Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge**” kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ... yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren .. ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

...../...../.....

Gürcü GÜNGÖR

¹ “Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

* Tez danışmanının önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** tarafından karar verilir.

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında zgn olduğunu, **Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

Gürcü GÜNGÖR

ÖZET

GÜNGÖR, Gürcü. *Özel İnşaat İşlerinde Vergilendirme*, Doktora Tezi, Ankara, 2024.

Türkiye’de inşaat sektörü, hem istihdamı artırmayı hem de büyüme rakamlarına katkıda bulunmayı sağlayan öncü sektörlerden biridir. Bu sektör, kendisi ile ilgili yaklaşık 200’den fazla alt sektörün ürettiği ürünlere talep ve işgücü yaratmada stratejik bir öneme sahiptir. İnşaat işlerinin, vergi hukukundaki yeri özel inşaat ve yıllara sari inşaat ayrımına göre belirlenmektedir. Çalışmanın konusu Türkiye’de özel inşaat işlerinin vergilendirilmesi olup, konu hukuki anlamda hem özel hukuk hem de vergi hukuku alanındaki mevzuat ile iç içedir. Bu bağlamda öncelikle inşaat kavramlarının özel hukukta ve vergi hukukundaki anlamları üzerinde durulmuştur. Özel inşaat, kişilerin kendi kişisel ihtiyaçları için yapılabileceği gibi, kazanç elde etmek amaçlı da yapılabilir. Bu inşaat hizmetleri, kendi arsası üzerine inşaat veya başkasının arsasına sözleşmeye dayanarak yapılan arsa payı karşılığı inşaat veya hasılat paylaşımli inşaat şeklinde gerçekleştirilebilir. Özel inşaat işlerinde vergilendirme, bu inşaa faaliyetlerinden dolayı elde edilen kazancın gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve diğer vergiler (emlak vergisi, tapu harcı vb.) kapsamında vergiye tabi olup olmadığı, vergiye tabi olması durumunda vergilendirme sürecinin nasıl olduğunun belirlenmesidir. Bu tanım, çalışmanın özü olup, konu ile ilgili literatürdeki çalışmalar, vergi idaresi yorumları, özelgeleri, düzenleyici işlemleri ve yargı kararları irdelenerek sorunun tespiti ve çözüm önerileri oluşturulmuştur.

Anahtar Sözcükler

Arsa payı karşılığı inşaat, hasılat paylaşımli inşaat, özel inşaat, vergilendirme.

ABSTRACT

GÜNGÖR, Gürcü. *Taxation of Special Construction*, PhD Thesis, Ankara, 2024.

The construction sector in Turkey is one of the leading sectors that both increases employment and contributes to growth figures. This sector has a strategic importance in creating demand and labor force for the products produced by more than 200 sub-sectors related to it. The taxation of construction activities in Turkey is distinguished by the types of construction, specifically private and multi-year projects. This thesis addresses the taxation of private construction works in Turkey, and the subject is legally intertwined with both private law and tax legislation. In this context, firstly, the meanings of the concepts of construction in private law and tax law are emphasized. Private construction can be carried out for the personal needs of individuals, as well as for the purpose of earning profit. These construction services can be carried out in the form of construction on one's own land, flat-for-land construction works on someone else's land, or revenue-sharing construction. Taxation in private construction works is to determine whether the income gained from these construction activities is subject to taxation within the scope of income tax, corporate income tax, value added tax and other taxes (real estate tax, title deed fee, etc.), and if it is subject to taxation, how the taxation process is determined. This definition is the core of this thesis, and the identification of the problem and solution proposals have been formulated by examining the studies in the literature on the subject, comments, tax rulings, and regulatory procedures from the tax administration and judicial decisions.

Keywords

Flat-for-land construction works, revenue-sharing construction, private construction, taxation.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	ii
ETİK BEYAN	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR DİZİNİ.....	ix
TABLolar DİZİNİ	x
GİRİŞ	1
1.BÖLÜM: ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	4
1.1.ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR.....	4
1.1.1.İnşaat	4
1.1.2.Vergi Kanunları Açısından İnşaat.....	5
1.1.2.1.Özel İnşaat.....	5
1.1.2.2.Özel İnşaat ve Yıllara Sâri İnşaat Ayrımı	6
1.1.2.3.Gayrimenkul.....	8
1.1.3.Diğer Kanunlarda Yer Alan İnşaat Kavramları	10
1.1.3.1.Arsa Payı	10
1.1.3.3.Bina ve Bağımsız Bölüm	10
1.1.3.4.Yapı Ruhsatı.....	11
1.1.3.5.Yapı Kullanım İzni	12
1.1.3.6.Kat İrtifakı.....	12
1.1.3.7.Kat Mülkiyeti	13
1.2.ÖZEL İNŞAAT İŞİNDE SÖZLEŞMELER.....	14
1.2.1.Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi.....	14
1.2.1.1.Tanımı ve Unsurları.....	14
1.2.1.2.Taraflar	15
1.2.1.3.Hukuki Niteliği.....	16
1.2.1.4.Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ve Eser Sözleşmesi.....	17
1.2.1.5.Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ve Trampa Sözleşmesi	19
1.2.1.6.Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ve Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi	20
1.2.2.Hasılat Paylaşımli İnşaat Sözleşmesi	21
1.2.2.1.Tanımı ve Hukuki Niteliği	21
1.2.2.2.Hasılat Paylaşımli İnşaat Sözleşmesi ve Trampa Sözleşmesi	23
1.2.2.3.Hasılat Paylaşımli İnşaat Sözleşmesi ve Adi Ortaklık Sözleşmesi	24

2.BÖLÜM: ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ ..	25
2.1.ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE GELİR VERGİSİ	25
2.1.1.Mükellefin Tespiti.....	25
2.1.2.Verginin Konusunun Belirlenmesi.....	26
2.1.2.1.Ticari Kazanç	26
2.1.2.1.1.Kazancın Türünün Tespitinde Devamlılık Unsuru	29
2.1.2.1.2.Devamlılık Unsuru ve Gelir Teorileri	30
2.1.2.1.3.Devamlılık Unsuru ve Hukuki Yorum	31
2.1.2.1.4.Kazancın Tespitinde Devamlılık Unsurunun Koşul Olmaması	34
2.1.2.1.5.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Devamlılık Unsuru	34
2.1.2.2.Diğer Kazanç ve İratlar	37
2.1.2.2.1.Arızı Ticari Kazanç	37
2.1.2.2.2.Değer Artış Kazancı	39
2.1.2.2.2.1.İktisap Tarihinin Tespiti	41
2.1.2.2.2.2.İvazsız İktisap Edilen Gayrimenkullerin Tesliminde Kazanç	42
2.1.2.2.2.3.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşleri ve Değer Artış Kazancı.....	43
2.1.3.Vergiye Doğuran Olayın Belirlenmesi	45
2.1.3.1.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşleri ve Vergiyi Doğuran Olay	47
2.1.3.2.Kat İrtifakı Tesis Edilen Gayrimenkul Satışları ve Avanslar.....	48
2.1.4.Vergi Matrahının Tespiti	49
2.1.4.1.Ticari Kazanç Tutarının Tespiti	50
2.1.4.1.1.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Kazanç Tutarının Tespiti	51
2.1.4.1.1.1.Müteahhitin Arsa Sahibi Adına Ödediği Giderler	52
2.1.4.1.1.2.Müteahhitin Arsa Sahibine Ödediği Kira Yardımları	53
2.1.4.2.Değer Artış Kazanç Tutarının Tespiti.....	55
2.1.5.Verginin Beyanı	57
2.2.ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KURUMLAR VERGİSİ	57
2.2.1.Konut Yapı Kooperatiflerinde Vergilendirme	58
2.2.2.Kurumlar Vergisi İstisnaları	59
2.3.HASILAT PAYLAŞIMLI İNŞAAT İŞİNDE GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİ	61
2.4.ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ VE VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİ	63
3.BÖLÜM: ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ.....	66
3.1.MÜKELLEFİN TESPİTİ.....	66
3.2.VERGİNİN KONUSUNUN BELİRLENMESİ.....	66
3.2.1.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Teslim	68
3.3.VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN BELİRLENMESİ	70
3.3.1.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay	72
3.3.2.Avanslar ve Vergiyi Doğuran Olay	73
3.4.VERGİ MATRAHININ TESPİTİ	74
3.4.1.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşleri ve Vergi Matrahı.....	75

3.4.1.1.Arsa Payı Karşılığı İnşa İşleri ve Örnek Uygulama	78
3.4.2.İkinci El Taşınmaz Ticaretinde Özel Matrah	82
3.5.KATMA DEĞER VERGİSİ ORANIN TESPİTİ.....	83
3.5.1.Net Alan.....	86
3.5.2.İnşa Edilen Yapının Türünün Belirlenmesi ve KDV Oranı	87
3.5.3.Arsa Payı Karşılığı İnşa İşleri ve KDV Oranı	88
3.6. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNALARI	89
3.6.1.Yabancılar Konut veya İşyeri Tesliminde İstisna	89
3.6.2.Diğer İstisnalar	91
3.6.4.Geçici Maddelerde Yer Alan İstisnalar	92
3.7.HASILAT PAYLAŞIMLI İNŞAAT.....	93
4.BÖLÜM: ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ VE DİĞER KANUNLAR	95
4.1.EMLAK VERGİSİ	95
4.1.1.Değerli Konut Vergisi	96
4.2.BELEDİYE VERGİLERİ VE HARÇLARI	98
4.2.1.Çevre Temizlik Vergisi	98
4.2.2.Bina İnşaat Harcı.....	100
4.2.3.Yapı Kullanma İzin Harcı	101
4.2.4.Katılma Payları	101
4.3.TAPU HARCİ.....	102
4.3.1.Kat İrtifakı ve Tapu Harcı	105
4.4.DAMGA VERGİSİ.....	106
4.5.KENTSEL DÖNÜŞÜM.....	109
SONUÇ.....	112
KAYNAKÇA.....	128
EK 1. ORJİNALLİK RAPORU.....	138
EK 2. ETİK KURUL/KOMİSYON İZNİ YA DA MUAFİYET FORMU	140

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
BK	: Borçlar Kanunu
BSMV	: Banka Sigorta Muamele Vergisi
ÇTV	: Çevre Temizlik Vergisi
DKV	: Değerli Konut Vergisi
E.	: Esas No
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HK	: Harçlar Kanunu
İK	: İmar Kanunu
K.	: Karar No
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KMK	: Kat Mülkiyeti Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
m	: madde
MK	: Medeni Kanun
RG	: Resmi Gazete
OECD	: Organization for Economic Co-operation and Development
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
VDB	: Vergi Dairesi Başkanlığı
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo-1: Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Devamlılık Unsuruna İlişkin Özelgeler

Tablo-2: Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Değer Artış Kazancı Özelgeleri

Tablo-3: Değer Artış Kazancı Tutarı Tespit Örneği

Tablo-4: Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Teslim

Tablo-5: Konut ve İşyeri Tesliminde KDV Oranları

Tablo-6: Tapu Harcı ile İlgili Özelge Sayıları

Tablo-7: İnşaat Sözleşmelerinde Damga Vergisi Oranları

GİRİŞ

Ülkemiz ekonomisinde öncü bir sektör olan inşaat sektörünün TÜİK verilerine göre 2022 yılı itibariyle gayrisafi yurt içi hasıla içindeki payı %5 ve gayrimenkul faaliyetlerinin payı ise %3,3'dir.¹ Yıl bazında konut satışları da yüksek olup, 2013 yılı ile 2023² yılları arasında konut satışlarının adedi yıllara göre 1 milyon ile 1,5 milyon arasında değişmektedir. İnşaat sektörü gayrisafi yurt içi hasılaya katkıda bulunduğu sürece, mali idarenin de vergi kapasite potansiyeli artacaktır. Bu vergi kapasitesinin kavranabilmesini ve sektörde kayıt dışılık oranını azalmasını sağlayabilecek önlemlere ihtiyaç vardır. Bu sebeple çalışma konusu olarak özel inşaat işlerinin vergilendirmesinde Türkiye uygulaması seçilmiştir.

Aynı zamanda çalışma konusu, TÜBİTAK destekli yapılan bir araştırma³ verisine istinaden seçilmiştir. Araştırmada 16 farklı sektörde kayıt dışılık oranları belirlenmiş ve yüzde 61 oranıyla inşaat sektörü kayıt dışılıkta en yüksek paya sahip olan sektör olarak tespit edilmiştir. Vergi mevzuatının çok sayıda yasa ile sürekli değişmesi, konu ile ilgili mükerrer ve çok sayıda geçici maddelerin oluşturulması, mevzuatta yoruma açık hususların olması, kayıt dışı ekonomiye neden olan sebeplerdir (Kırbaş, 1995, s. 16). Özel inşaat işlerinde vergilendirme konusunun çok sayıda özelgeye, yargı kararına konu olması, vergi mevzuatında bazı kavramların açıkça tanımlanmaması veya hüküm bulunulmaması ve farklı türlerde inşaat sözleşmelerinin olması gibi durumlar kayıt dışılığa sebep olmaktadır. Bu noktada çalışmanın amacı, özel inşaat işlerine ilişkin mevcut yürürlükte olan vergi mevzuatı düzenlemelerini ortaya koymak, konu ile ilgili literatürdeki ortak veya aksi yöndeki görüşleri tespit etmek, vergi idaresinin veya vergi yargı organlarının yorumlarını sunabilmek ve önerilerde bulunmaktır.

Çalışmada, doktrin, özelge ve yargı kararları tarama yöntemi ve bir kısım bölümde vergi kanunlarının geçmişteki ilk hali ve gerekçelerin tespitine ilişkin tarihi araştırma yöntemi kullanılmıştır. GİB özelgelerinden yapılan taramalar ve okumalar neticesinde, tarih ve

¹Erişim:28.02.2024. <https://data.tuik.gov.tr/>

² TÜİK Konut satışları 2023 yılında 1 milyon 225 bin 926 olarak gerçekleşmiştir. Erişim:07.03.2024.

³Erişim: 02.05.2017. <https://tto.bogazici.edu.tr/tr/content/kayit-disi-ekonomi-buyumenin-onunde-en-buyuk-engel>

sayısı belirtilen yaklaşık 123 adet özelgeye çalışmada yer verilmiştir. Bu özelgeler haricinde, çalışmada tablo 6’da görüleceği üzere yaklaşık 100 adet özelgenin de taraması ve okuması yapılmış ve tabloya dönüştürülmüştür.⁴ Çalışmada yer alan yargı kararlarının sayısı yaklaşık 33 adet olup, bu karar sayısından daha fazla tarama ve okuma yapılmıştır. Ancak güncel yargı kararlarına çalışmada yer verilmiştir.

Bu çalışma giriş, sonuç ve dört ana bölümden ibarettir. İlk bölüm, “*Özel İnşaat İşlerinin Kavramsal Çerçevesi*” başlığı ile açıklanmıştır. Bu bölümde, inşaat hakkında vergi mevzuatında ve farklı kanunlarda düzenlenmiş olan kavramlar ve inşaat sözleşmelerinin tanımı, hukuki niteliği gibi konular ele alınmıştır.

İkinci bölümde ve üçüncü bölümde çalışma başlıkları, vergileme tekniğine uygun olarak, vergileme süreçlerine göre oluşturulmuştur. Şöyle ki, bu bölümlerde mükellef, konu, vergiyi doğuran olay, matrah gibi alt başlıklar yer almaktadır.

İkinci bölümde, “*Özel İnşaat İşlerinde Gelir ve Kurumlar Vergisi*” başlığı altında iki ayrı ana başlık oluşturulmuştur. Gelir vergisi başlıklı bölümde, vergileme sürecine ilişkin alt başlıkların yanı sıra özellikli konular ayrı başlıkla açıklanmıştır. Özel inşaat işleri yapılış şekline göre, kendi arsası üzerine inşaat veya başkasına ait arsaya yapılan inşaat şeklinde olabilmektedir. Başkasına ait arsaya, sözleşmeye istinaden yapılan inşaatlardan elde edilen kazancın vergilemesi özellikli konu olduğu için bu konu arsa payı karşılığı inşaa ya da hasılat paylaşımli inşaa şeklinde alt başlıklarda incelenmiştir. Safi kurum kazancını belirlemede GVK’nın ticari kazanç düzenlemeleri esas olduğu için KV başlıklı bölümde, bu hükümlerin tekrarı olmaması adına sadece bir kısım istisna ve konut yapı kooperatiflerinin vergilendirilmesi konuları ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, “*Özel İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi*” başlığı altında, vergileme süreçleri esas alınarak alt başlık oluşturulmuş ve bu alt başlığın yanı sıra özellikli konu olan arsa payı karşılığı inşaat başlığına çalışmada ayrıca yer verilmiştir. Bu bölümde arsa payı karşılığı inşaat işlerinde vergi matrahının tespitine ilişkin sayısal bir örnek uygulama

⁴ Bu sayıdan çok daha fazla konu ile ilgili özelge taraması ve okuması çalışma sürecinde yapılmış olup, çalışmada ilgili alanlarda yer verilmiştir.

yapılmıştır. Bazı alt başlıkların içeriğinde, konuyu net olarak sunabilmek adına tablolar oluşturulmuştur.

Dördüncü bölümde, “*Özel İnşaat İşleri ve Diğer Kanunlar*” başlığı altında, “*Emlak Vergisi, Değerli Konut Vergisi, ÇTV, Belediye Vergileri ve Harçları, Katılma Payları, Tapu Harcı, Damga Vergisi, Kentsel Dönüşüm*” alt başlıkları ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Çalışmada özel inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusu literatür, vergi idaresi ve yargı yorumu değerlendirmeleri ışığında ilgili bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınmış olup, sonuç bölümünde ise ihtilaflı konulara çözüm önerileri sunulmuştur.

1.BÖLÜM

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1.ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

1.1.1.İnşaat

İnşaat sözlükte⁵, yapma işi, yapım ve yapımı süren bina anlamındadır. Öngören (2016, s. 15) inşaatı, “*bina, havaalanı, baraj gibi alanları kapsayan yapı veya yapı çevresinin, alt yapısının, projesinin oluşturulması ve montaj işlemi ile inşası tamamlanmış bir eser*” şeklinde tanımlamıştır. Bu tanımdan anlaşılabacağı üzere, inşaat kavramı çok geniş olup, inşaat denilince sadece konut inşaatı akla gelmemesi gerekmektedir.

İnşaat kelimesi hem özel hukukta hem de vergi hukukunda birçok yerde geçmesine rağmen birebir yasal tanımı bulunmamaktadır. Genelde inşaat kavramı, yapı, yapım işi gibi hukuki tanımlamaların içinde yer almıştır. Örneğin inşaat kavramı, İK’nın⁶ 5’inci madde hükmünde “*yapı ve bina*” tanımında ve KİK’in⁷ 4’üncü madde hükmünde “*yapım*” tanımı içinde yer almaktadır. Vergi mevzuatında ise KDV Genel Uygulama Tebliği’nde yapılan düzenlemede inşaat kavramından aşağıdaki gibi bahsedilmiştir.

“Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri” başlıklı bölümde, “Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.”

⁵ Türk Dil Kurumu (TDK). Erişim: 20.04.2024. <https://sozluk.gov.tr/>

⁶ 3194 sayılı Kanun, RG. 09/05/1985, S. 18749.

⁷ 4734 sayılı Kanun, RG. 22/01/2002, S. 24648

İnşaat kavramının hukuki, teknik boyutunun yanı sıra ekonomik boyutu da söz konusudur. Ekonomik faaliyetler açısından inşaat ve gayrimenkul kavramları ayrı ayrı kullanılmaktadır. Ülkemizde TÜİK tarafından “Ekonomik faaliyet kollarına göre cari fiyatlarla GSYİH” istatistiki rakamları NACE⁸ sınıflandırılmasına göre açıklanmaktadır. Buna göre, “F-İnşaat”, “L-Gayrimenkul Faaliyetleri” şeklinde sınıflandırma yapılmaktadır. NACE sınıflandırmasına göre F grubunda yer alan inşaat, “*Bina inşaatı, bina harici yapıların inşaatı (karayolları, demiryolları inşaatı gibi), özel inşaat faaliyetleri*” şeklinde ana başlıklarla alt gruplara ayrılmıştır. Özel inşaat faaliyeti ise binanın yıkılması ve şantiye oluşturulması, altyapı, tesisat faaliyeti, binanın tamamlanarak bitirilmesi ve diğer faaliyetler şeklinde tanımlanmıştır (TÜİK, t.y.).

1.1.2.Vergi Kanunları Açısından İnşaat

Vergi mevzuatında inşaat, özel inşaat ve yıllara sari inşaat (taahhüt biçiminde inşa) ayrımı ile anılmaktadır. Özel inşaatın önemli kavramlarından biri olan gayrimenkul ve taşınmaz kavramı birbirinin yerine kullanıldığı için izleyen bölümde ayrı bir başlıkla ele alınmıştır.

1.1.2.1.Özel İnşaat

Özel inşaat ilk etapta, “*ticari faaliyetle ilgili olmayan, kişilerin kendi şahsi kullanımı için yaptıkları ve ticari faaliyet kapsamında sayılmayan inşaat*” şeklinde bir çağrışım yapmaktadır (Doğan, 2016, s. 39). Özel inşaat ifadesi aslında hem şahsi kullanım için yapılan inşaatı hem de ticari faaliyette bulunmak amacıyla yapılan inşaatı kapsamaktadır.

Literatürde özel inşaat tanımları birbirine benzerdir.

“*Şahıs veya kurumların kullanmak veya satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaat işleridir (Yılmaz, 2015, s. 10).*”

“*Kendi nam ve hesaplarına apartman inşa, edip daire, kat ve dükkân halinde satma amacıyla yapılan inşaatlardır (Kızılot, 2014, s. 405).*”

⁸ **NACE** : Avrupa Birliği ülkelerince oluşturulan ve üye ülkelerde zorunlu olarak kullanımı gereken ekonomik faaliyet sınıflamasıdır. Erişim: 16.07.2022, www.tuik.gov.tr

“Taahhüt niteliğinde olmayan ve satılmak amacıyla yapılan ve yıllara yaygın olsun veya olmasın yapılan inşaatdır (Değer, 2011, s. 200).”

Vergi İdaresi özel inşaat ifadesini, *“hak ediş ve hak edişe bağlı taahhüt niteliği taşımayan, birden fazla takvim yılında yapılabilen bir çeşit imalat”* şeklinde tanımlamıştır.⁹ Özel inşaatın kapsamını ise inşa işi ile ilgili oluşturulan organizasyonlarda bu işi üstlenen şahsın faaliyetleri ve inşaat yapımına ait her çeşit iş¹⁰ olarak belirlemiştir.

Vergi mevzuatında özel inşaat terimine ilişkin ayrı bir tanımlama mevcut değildir. GVK’nın 37’nci madde hükmünün 2’nci fıkrası 4 numaralı bendinde, *“gayrimenkul inşa işiyle uğraşanlar”* ifadesi özel inşaat işlerine ilişkindir. Özel inşaat ifadesine, 12.6.2013 tarihinde TBMM’ye gönderilen Yeni GVK Tasarısı’nda 14’üncü maddede başlık olarak yer verilmiş ve sınırları belirtilmiştir.

Sonuç olarak özel inşaat, kişinin veya kurumun kendine ait arsaya yaptığı inşa işi ya da mülkiyeti başka şahsa ait arsa payı karşılığı veya hasılat paylaşımlı inşa işine ilişkin faaliyettir. Özel inşaat kavramı uygulamada yap-sat şeklinde de ifade edilmekte, ancak çalışmada özel inşaat kavramı kullanılmıştır.

1.1.2.2.Özel İnşaat ve Yıllara Sâri İnşaat Ayrımı

Yapılan işin sözleşme şartlarına uygun biçimde belirlenen ücret karşılığında yapılarak yüklenici şahıs veya kurum tarafından işin sahibine teslimi, yıllara sari inşaat ve onarma işidir (Çatıkkaş ve Şuekinci, 2012, s. 172). Taahhüt şeklindeki inşaat, uygulamada yıllara sari inşaat olarak anılmakta ve GVK’nın 42-44’üncü madde hükümlerinde yer almaktadır. Bu Kanun hükümlerine göre yapılan iş, inşaat veya onarım olmalı, bir yıldan

⁹ GİB, Ankara VDB, 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[42-11/4]-252 sayılı özelge. Erişim: 24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁰ GİB, Ankara VDB, 17/03/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-15-141 sayılı özelge; GİB İstanbul VDB, 08/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-652 sayılı özelge; GİB İstanbul VDB, 22/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[229-2012/VUK-1- . . .]—1120 sayılı özelge; GİB İstanbul VDB, 02/05/2013 tarih ve 39044742-KDV.29-648 sayılı özelge; GİB İstanbul VDB, 23/07/2015 tarih ve 11395140-105[232-2012/VUK-1- . . .]—70050 sayılı özelge; GİB İstanbul VDB, 11/09/2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2015/361]-80356 sayılı özelge; GİB İstanbul VDB, 31/12/2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2015/276]-109344 sayılı özelge; GİB İstanbul VDB, 17/02/2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2015/157]-13200 sayılı özelge. Erişim:24.11.2017 <http://www.gib.gov.tr>

fazla döneme sirayet etmeli ve taahhüt şeklinde yapılmış olmalıdır. Yıllara sari inşaat ile özel inşaat işinin ortak özelliği, inşaat işi olmasıdır. Yıllara sari inşaat ile özel inşaat işinin ayrımında belirleyici olan inşaat işinin taahhüt şeklinde yapılıp yapılmadığıdır. Taahhüt şeklinde yapılan inşaat işi özel inşaat işi değildir. Aynı zamanda yapılan inşaat işinin mülkiyetinin kime ait olduğu ve müteahhitin yapılan inşaat işinden pay alıp almadığı durumuna göre ayırım değerlendirilmektedir (Çatıkkaş, Ersoy ve Şuekinci, 2016, s. 6).

Vergi idaresi, özel inşaat işleri ile bir yıldan fazla süren yıllara sari inşaat işi ayrımında, iş birden fazla yılda yapılırsa dahi özel inşaat işi olmasını yeterli görülmüştür. Şöyle ki, özelgede¹¹ arsa payı karşılığı iş yapan müteahhite bir kısım nakit tutar ödemesinin hakediş olmadığı ve özel inşaat kapsamında (kendi arsa üzerine veya başka kişi arsası üzerine arsa payı karşılığı inşaat) yapılan inşaat işinin yıllara sari inşaat işi olmadığı ileri sürülmüştür.

Danıştay kararlarında ise bu ayırımın en temel belirleyeni, satış karşılığında tahsil edilen tutarın özelliğidir. Buna göre 4. Daire 21.2.1995 tarihli E. 1994/4932, K. 1995/800 sayılı karar¹² ve 4.Daire 25.11.1996 tarihli E. 1995/6214, K. 1996/4472 sayılı kararda¹³, şahsın satmak amaçlı özel inşaat kapsamında yaptığı konut satışından alıcıdan tahsil edilen tutarın istihkak olmadığı, bu bedelin satış bedeli olduğu, özel inşaatın arsa karşılığı veya kendi arsası üzerine yapılmış olmasının durumu değiştirmedığı ve bu inşaatların herhangi bir imalat veya satış işleminden farklı olmadığı, bu sebeplerle kazancın yıllara sari olarak tespit edilemeyeceği ve kazancın konut satışının yapıldığı yılda beyanı gerektiği belirtilmiştir.

4.Daire 21.10.2021 tarihli E. 2021/5988 ve K. 2021/5398 sayılı kararda¹⁴ ise arsa payı karşılığında inşaat yapan müteahhitin, bu işi birden fazla yılda yapmasının özel inşaat niteliğini değiştirmeyeceği ve satıştan doğan kazancın GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmeyeceği öne sürülmüştür. Literatürde bu kararın aksi yönde görüş sunan Turut (2009, s. 183), arsa payı karşılığı yapılan işlerin özellikli olduğunu,

¹¹ GİB, Ankara VDB, 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[42-11/4]-252 sayılı özelge. Erişim:24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

¹² Erişim: 30.04.2018. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

¹³ Erişim: 30.04.2018. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

¹⁴ Erişim: 17.07.2022. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

müteahhitin arsa sahibine taahhüt karşılığı iş yaptığını, karşılığında arsa payı şeklinde aynı ücret aldığını, aslında müteahhitin arsa sahibi namına inşaat yaptığını, bu sebeplerle arsa payı karşılığı konut inşasının GVK'nın 42'nci maddesinde koşul olan işin taahhüde bağlı yapılmasının sağlandığını ileri sürmüştür. Ancak mevcut GVK'nın 42'nci madde düzenlemesinin arsa payı karşılığı inşaat işlerini birebir tam karşılamadığını belirtmiştir.

1.1.2.3. Gayrimenkul

Gayrimenkul¹⁵ kelimesi, gayr-i¹⁶ ve menkul kelimelerinin bir araya gelmesi ile oluşmuştur ve menkul olmayan anlamındadır. Hukuk sözlüğünde gayrimenkul, *“taşınmaz mal, bir yerden başka bir yere taşınması olanaksız mal”* şeklinde tanımlanmıştır (Yılmaz, 1992, s. 878). Vergi mevzuatında gayrimenkul, gayrimenkul kabul edilen durumlar sayılmak suretiyle kanunda yerini bulmuştur. Örneğin, VUK'un 269'uncu madde hükmünde gayrimenkul ve gayrimenkul gibi kabul edilenler sayılmıştır. GVK'nın 70'inci maddesinde gayrimenkul olarak *“arazi, bina, gayrimenkul şeklinde tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları”* kabul edilmiştir. Gayrimenkul kavramının içeriği, başka ülkelerde de benzerdir. Örneğin Kanada'da gayrimenkul¹⁷, *“boş arazi, kiralık arazi ve bina, çiftlik olarak kullanılan arazi ve bina ve ticari ve endüstriyel amaçlı kullanılan arazi ve bina”* şeklinde ifade edilmiştir.

Kanun koyucu gayrimenkul ve taşınmaz¹⁸ kavramını birbirinin yerine kullanılabilmekte ve bu kavram birden fazla Kanunda bazı kavramların içinde yer almaktadır. MK'da¹⁹ gayrimenkul ifadesi bulunmamaktadır. MK'nın 704'üncü maddesinde taşınmaz kavramı, *“arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler”* şeklinde tanımlanmıştır. MK'da taşınmazlar sınırlı olarak sayıldığı için, diğer kanunlarda taşınmaz olarak belirtilen bir

¹⁵ Türk Dil Kurumu sözlüğünde taşınmaz, “taşınamayan mülk” (TDK, t.y.) şeklinde tanımlanmıştır. Erişim: 05.03.2024 <https://sozluk.gov.tr/>

¹⁶ Sami (2019 s. 370) sözlüğünde, gayr-i kelimesi olmayan anlamındadır. Aynı sözlükte menkul ise bir yerden bir yere taşınmış, nakolunmuş şeklinde tanımlanmıştır (2019 s. 781).

¹⁷Erişim:14.06.2024. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/topics/about-your-tax-return/tax-return/completing-a-tax-return/personal-income/line-12700-capital-gains/completing-schedule-3/real-estate-depreciable-property-other-properties/real-estate.html>

¹⁸ Hukuk sözlüğünde ise taşınmaz, “gayrimenkul mal; bir yerden bir yere taşınması olanaksız (durağan) mallar” (Yılmaz, 1992, s.878) olarak açıklanmıştır.

¹⁹ 4721 sayılı Kanun, RG. 08/12/2001, S. 24607.

eşya MK’da taşınmaz olarak kabul edilmemektedir (Özta, 2002, s.707). Bu bağlamda MK’da taşınmaz olarak sayılmayan ancak Vergi Kanunlarında gayrimenkul olarak değerlendirilen taşınmaz söz konusu olabilir. VUK’da ve GVK’da²⁰ Medeni Kanunu’na yapılan bir atıf bulunmamaktadır. Ancak 1 seri nolu KV Genel Tebliği’nin “*Taşınmaz*” alt başlığı altında şu şekilde tanımlanmış ve bu tanımda MK’nın taşınmaz tanımına atıf yapılmıştır.

“İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda Taşınmaz olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.”

KDVK’nın 43.maddesi 3.bendinde, 17.madde istisnalarında gayrimenkul kavramı kullanılırken; 23.maddenin f bendinde ve 17.maddenin 4-r bendinde taşınmaz kavramı kullanılmıştır. EVK’nın 42’nci maddesinde ve DKV Uygulama Genel Tebliği’nin 2’nci maddesinde “*mesken nitelikli taşınmaz*” denilmek suretiyle taşınmaz için farklı bir kavram kullanılmıştır. Tebliğde “*mesken nitelikli taşınmaz*” kavramı, “*mesken niteliğini haiz binalar ile birden fazla bağımsız bölümden oluşan binalarda her bir bağımsız bölümü*” olarak tarif edilmiştir. Sonuçta, vergi mevzuatında, “*gayrimenkul*”, “*taşınmaz*” ve “*mesken nitelikli taşınmaz*” kavramları kullanılmıştır.

Konu ile ilgili gayrimenkul kavramının ekonomik boyutundan bahsetmek gerekebilir. NACE ekonomik sınıflandırmasına göre L grubunda yer alan gayrimenkul faaliyetleri, kendine ait gayrimenkulun alınıp satılması, kiraya verilmiş olması, ücret ve sözleşmeye dayalı gayrimenkul faaliyeti vb. şeklinde ana başlıklarla tanımlanmıştır (TÜİK, t.y.).

²⁰ Gelir Vergi Kanunu’nda sadece yürürlükten kaldırılan aile reisi beyanı maddesinde var.

1.1.3.Diğer Kanunlarda Yer Alan İnşaat Kavramları

1.1.3.1.Arsa Payı

23/6/1965 tarih ve KMK'nın²¹ 2'nci maddesi (d) bendinde arsa payı, “*bu Kanunda yazılı hükümlere göre bağımsız bölümlere özgülenen ortak mülkiyet payları*” olarak tarif edilmiştir. ²² Arsa payı, kat mülkiyeti ya da kat irtifakı kurulurken yapıların inşa edildiği arsadan, konutlara rayiç değerleri oranında verilen pay olarak ifade edilebilir (Alpöğünç, 2010, s. 494). Tanımlardan anlaşılacağı üzere arsa payı, paylara ayrılan arsa değil, bağımsız bölüme özgülenen mülkiyettir. Kişinin konut üzerindeki mülkiyet hakkı ile anagayrimenkul üzerindeki ortak mülkiyet hakkı arasında bağ kurmak için arsa payı kavramı vardır. Bir başka deyişle, kat irtifakı veya kat mülkiyetine geçilmeden önce anagayrimenkulde ortakların taşınmaz payı bulunmakta, bu pay kat irtifakı veya kat mülkiyetine geçildikten sonra bağımsız bölüme özgülenen arsa payı kavramına dönüşmektedir (Germeç, 2015, s. 68). Arsa payı kavramı, arsa payı karşılığı inşaat işlerinde özellikli bir konu olup, bu işlerde arsa payı bazen inşaatın başında müteahhite devredilirken, bazen de iş bitiminde devir edilebilmektedir. Başlangıçta, arsa payları arsa sahibi üzerinde olsa bile yapılan sözleşme uyarınca inşaat tamamlanınca, müteahhit kendisine kalan konutlara özgülenen arsa payına sahip olmaktadır.

1.1.3.3.Bina ve Bağımsız Bölüm

İK'nın 5'inci maddesinde tanımlar başlıklı bölümde bina aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

“Kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılardır.”

²¹ 634 sayılı Kanun, RG. 02/07/1965, S. 12038.

²² Arsa Payının tanımına aynı ifadeyle, 16.08.2008 tarih ve 26969 sayılı RG'de yayımlanan “*Toplu Yapılarda Kat Mülkiyeti Ve Kat İrtifakı Tesisine Dair Yönetmeliğin*” 4'üncü maddesinde yer verilmiştir.

KMK'nın 2'nci maddesinin (a) bendinde bağımsız bölüm ise “*Ana gayrimenkulun ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olup, Kanun hükümlerine göre bağımsız mülkiyete konu olan bölümleri*” olarak tarif edilmiştir. Adı geçen Kanunu'nun 1, 2 ve 50'inci madde hükümleri birlikte dikkate alındığında, bağımsız bölüm daha kapsamlı olarak açıklanabilir. Şöyle ki bağımsız bölüm; tamamlanmış ve kargir bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanlardan bağımsız mülkiyete konu olan bölümleridir. Bağımsız bölüm, kat mülkiyeti kütüğüne tescili ile taşınmaz niteliğine sahip olur (KMK. m. 10 ve 11).

Bağımsız bölüm kavramı içinde yer alan daire kelimesi yerine uygulamada konut kelimesi de kullanılabilir. Konut, “*şahısların barınma ihtiyacını karşılamak üzere bir arsa üstüne sabit şekilde inşa edilmiş*” yapıdır (Kahraman, 2010 s. 18) . Bu tanıma göre konutun unsurları, arsa (toprak), arsa üzerine inşa edilmiş yapı olması ve arsanın sabit olmasıdır. Arsa üzerinden ayrılarak konutun bir yerden başka bir yere taşınması söz konusu değildir. Bu sebeple konut kavramına aynı zamanda taşınmaz denilmiştir.

1.1.3.4.Yapı Ruhsatı

Yapı ruhsatı belgesi, belediye veya valilikler tarafından, mülk sahibinin arsasına imar kuralları dikkate alınarak yapılan inşaat veya tamamlanmış bir bina üzerinde önemli bir değişiklik yapılabilmesi için verilmesi zorunlu olan izni temsil etmektedir (Duman, 2016 s. 446). Yapı izni veya yapı ruhsatı kavramı, İK'nın dördüncü bölümünde 21'inci maddede “*yapı ruhsatı*” şeklinde ifade edilmiştir. Söz konusu Kanun hükmüne göre, müteahhit tarafından inşaat faaliyetine başlanabilmesi için ilgili Kanunda belirtilen istisnalar dışında yapı ruhsatı alınması zorunludur. Yapı ruhsatı²³ için ilgili belediyelere veya valiliklere, yapı sahipleri ya da yasal vekil tayin ettikleri kişilerce dilekçe ile müracaat edilmesi gerekir (İK m. 22). Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, inşaata başlarken arsanın mülkiyeti arsa sahibine ait olduğu için arsa sahipleri yapı ruhsatı için başvurmalıdır. Yapı ruhsatı izninin alındığı tarih itibariyle, müteahhitin iki yıllık sürede

²³ TÜİK'in internet sitesinde yayımlanan “*Ulusal Adres Veri Tabanı Yapı Belgeleri El Kitabında*” yapı ruhsatı formunun nasıl düzenlenmesi gerektiği açıklanmıştır (TÜİK, t.y.). Özellikle bu formda yer alan bağımsız bölüm sayısı, inşaat alanı, yapı maliyeti tutarı gibi bölümler vergisel açıdan önemlidir.

inşa işine başlaması ve başladığı tarihten itibaren beş yıl içinde inşa işini tamamlanması gerekmektedir (İK m. 29).

1.1.3.5.Yapı Kullanım İzni

İK'nın 30'uncu madde hükmünde yapı kullanım izni tanımlanmıştır. Şöyle ki,

“Yapı tamamlandığı durumda tamamının, kısmen kullanılabilme imkânı olan kısımları bittiği takdirde bu kısımlarının kullanılabilmesi için yapı ruhsatını veren belediye veya valilik tarafından verilmesi zorunlu olan bir izindir.”

Yapı kullanma izni belgesi (iskan), yapının inşası bitince, belediye, valilik tarafından, her bağımsız bölüme verilen ve inşa edilen yapının amaca hasıl olup olmadığına ilişkin düzenlenmiş olan rapora denilmektedir (Öngören, 2016, s. 130). Yapı kullanma izninin verildiği tarih, inşa edilen yapının tamamlanma tarihidir (İK, m. 31). Duman (2016, s. 468), yapının tamamlanmış olması ile fiilen teslim edilmesinin farklı kavramlar olduğunu, yapı kullanım izni sadece yapının tamamlandığını ve kullanılma imkânını gösterdiğini ve bu iznin inşa edilen eserin fiilen teslim edildiğinin her zaman bir kanıtı olmadığını ileri sürmüştür. Eğer, sözleşmede teslim tarihi olarak yapı kullanım izninin alındığı tarih kabul edilmiş ise bu izin tarihinde teslim gerçekleşmiş olacaktır.

1.1.3.6.Kat İrtifakı

KMK'nın 2'nci maddesinin (c) bendinde kat irtifakının tanımı şöyledir.

“Bir arsa üzerinde ileride kat mülkiyetine konu olmak üzere yapılacak veya yapılmakta olan bir veya birden çok yapının bağımsız bölümleri için o arsanın maliki veya ortak malikleri tarafından bu Kanun hükümlerine göre kurulan irtifak hakkıdır”

Tanımdan anlaşılacağı üzere kat irtifakı, bir arsada inşa edilecek veya edilmekte olan bağımsız bölüme özgülenmiş arsa payına bağlı hak olup, yapının kat mülkiyetine geçişinde bu irtifak ön koşuldur (Germeç, 2015, s. 67). Kat irtifakı tesisi için tapu siciline tescil kaydı işlemi yapılır (KMK. m. 10). Bu irtifakta paylı malik olanlar arsa maliki olmakta ve bu malikler kat mülkiyetine dönüştürülebilir bir bina inşa edilmesinde anlaşarak, bu binayı inşa etme borcuna girmektedir. Maliklerin bu sorumlulukları, arsa payı karşılığı sözleşmeye istinaden müteahhite devir edilmektedir. Müteahhitte bu sorumluluğu ifa etme karşılığında kendine düşen konutların arsa payını alabilmektedir (Bilgili ve Sarısoy, 2009).

1.1.3.7.Kat Mülkiyeti

Kat Mülkiyeti Kanunu'nda kat mülkiyeti tanımları şu şekildedir.

“Kat mülkiyeti tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde, o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından, bu Kanun hükümlerine göre, bağımsız mülkiyet haklarıdır (KMK m. 1). Bir başka deyişle bağımsız bölüm üzerinde kurulan mülkiyet hakkıdır (KMK m. 2/a); arsa payı ve anagayrimenkuldeki ortak yerlerle bağlantılı özel bir mülkiyettir (KMK m. 3).”

Özetle kat mülkiyeti, sadece mülkiyet hakkı olmayıp, arsa payı üzerindeki mülkiyeti, ortak yerler üzerindeki mülkiyeti ve bağımsız bölüm üzerindeki kişisel mülkiyet hakkını içeren bir mülkiyettir (Ertaş, 2015, s.32). Kat irtifakının kat mülkiyetine dönüştürülmesi, yapı kullanım izin belgesinin alınmış olmasına bağlanmıştır (KMK. m. 3). Dolayısıyla yapı kullanım izin belgesi alındıktan sonra, kat mülkiyetinin tapuda tescil kaydı işlemi yapılmaktadır. Bu işlem ile bağımsız bölüm, MK'nın 998'inci maddesi uyarınca taşınmaz niteliğine sahip olacaktır.

1.2.ÖZEL İNŞAAT İŞİNDE SÖZLEŞMELER

BK’da²⁴ sözleşme, “ *tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun biçimde açıklamaları ile kurulan bir hukuki işlem*” olarak düzenlenmiştir. Aynı Kanunu’nun ikinci kısmında sözleşme türlerine yer verilmiştir. Örneğin, “*satış, mal değişim (trampa), bağışlama, kira, ariyet, hizmet, eser, adi ortaklık sözleşmeleri*” gibi türler BK’da yer almıştır. BK’da özel inşaat işine ilişkin ayrı bir sözleşme türü mevcut değildir. Öngören (2016, s. 31) inşaat sözleşmelerini, “*arsa payı karşılığı inşaat, hasılat paylaşımı karşılığı inşaat, bedel (ücret) karşılığı inşaat, kamu ihalesi inşaat*” şeklinde sınıflandırmıştır. Uygulamada özel inşaat işinde sözleşme türü olarak arsa payı karşılığı, hasılat paylaşımlı ya da satım şeklinde sözleşmeler mevcuttur.

1.2.1.Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi

1.2.1.1.Tanımı ve Unsurları

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, “*kat yapımı sözleşmesi, inşaat sözleşmesi, arsa payı karşılığı kat yapımı sözleşmesi, kat karşılığı inşaat sözleşmesi, taşınmaz satışı ve inşaat sözleşmesi*” gibi farklı isimler ile anılmaktadır (Yavuz, 2013, s. 554). BK’da arsa payı karşılığı yapılan sözleşmeye ait özel bir düzenleme mevcut değildir. Farklı mevzuat hükümlerinde, bu sözleşme türünün adı geçmektedir. Bu sözleşme, MK’nın 1009’uncu maddesinde, “*arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi*” şeklinde ifade edilmiştir. Arsa karşılığı yapılan inşaat kavramı vergisel açıdan ise KDV Genel Uygulama Tebliğinde ve KDVK’nın 2’nci maddesinin beşinci bendinde “*arsa karşılığı inşaat işi*” ifadesi kullanılmıştır. Bu bağlamda çalışmada, kat karşılığı yapılan inşaat yerine arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi kavramı kullanılacaktır. Literatürde bu sözleşme ile ilgili tanımlar aşağıdaki gibidir.

²⁴ 6098 sayılı Kanun, RG. 04/02/2011, S. 27836.

“Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, iş sahibinin bir arsanın (bir taşınmazın) muayyen bir payının veya tümünün bedel olarak devri veya devri taahhüdü karşılığında, müteahhidin bir eser meydana getirmeyi taahhüt ettiği sözleşmedir” (Uygur, 1993, s.601).

“Yüklenicinin arsa sahibine ait taşınmaz üzerinde yapacağı inşaat karşılığında, arsa sahibinin, yükleniciye taşınmaz devrini yükümlendiği sözleşme, taşınmaz karşılığı inşaat yapım sözleşmesidir” (Sütçü, 2014, s.31).

“Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri, taşınmaz maliki ile yüklenici arasında yapılan, yüklenicinin taşınmaz malikinin kendisine devredeceği belirli arsa payı/bağımsız bölüme karşılık olarak, kendi malzemesiyle arsa üzerine bağımsız bölümler inşa etmek suretiyle bir bina meydana getirmeyi ve sonunda bu bağımsız bölümlerden belirlenmiş olanları taşınmaz malikine devretmeyi taahhüt ettiği sözleşmedir” (Oy ve Haşal, 2014, s.25).

Özetle, bu sözleşme, arsa sahibinin müteahhite düşen bağımsız bölümlerin arsa payını devretmesine ve bunun karşılığında müteahhitin inşa ettiği bağımsız bölümlerden arsa sahibine kalan konutların teslimine dayalı sözleşmedir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri için gerekli olan üç adet unsur aşağıda sıralanmıştır.

- 1.Taraflar arasında yazılı ve resmi şekilde yapılmış bir sözleşmenin olması
- 2.Bu sözleşmenin konusunun taşınmaz olması
3. Bu sözleşmede tarafların karşılıklı taahhüt edilen edimlerinin olmasıdır.

1.2.1.2.Taraflar

Arsa payı karşılığı yapılan inşa sözleşmelerinde taraflar, arsa maliki ile inşa işini yapandır. Hukuki terim olarak müteahhit yerine yüklenici terimi kullanılmaktadır. Sözleşmenin tarafları, sözleşme yapma ehliyetine sahip gerçek veya tüzel kişidir. Taraflar bir veya birden fazla kişi olabilir. Arsa sahibinin bir kişiden fazla olması durumunda arsa sahipleri arasında mülkiyet ilişkisi, elbirliği halinde mülkiyet veya paylı mülkiyete konu olabilir (Oy ve Haşal, 2014, s. 30-32).

1.2.1.3.Hukuki Niteliği

Arsa karşılığı yapılan sözleşmesinin yasal niteliği literatürde, taraflara borç yükleyen, isimsiz²⁵, ani edimli²⁶, karma ve rızai²⁷ bir sözleşme olduğu yönündedir. Arsa payının devri ile müteahhitin arsa malikine bağımsız bölüm devir yükümlülüğü karşılıklı alacak ve borç niteliğinde olması sebebiyle, iki taraflı bir sözleşmedir. BK'da düzenlenmemiş olmaması ve diğer kanunlarda örneğin MK'da veya KDV mevzuatında kısa bir açıklamanın bulunması durumları bu sözleşmelere, isimsiz sözleşme niteliği kazandırmaktadır. Aynı zamanda arsa sahibi ve müteahhitin karşılıklı birbirine uygun irade beyanında bulunarak anlaşması sebebiyle sözleşme, rızai bir sözleşmedir.

Bu sözleşme türü, belirli bir bedel karşılığında inşaatın yapılması açısından eser sözleşmesi, söz konusu bedelin inşa edilecek yapının belli bir bölümünün gayrimenkul satış vaadi şeklinde aynı olarak ödenmesi açısından gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi niteliğindedir (Oy ve Haşal, 2014, s.25). Dolayısıyla arsa karşılığı yapılan inşaat sözleşmesi, eser sözleşmesini ve gayrimenkul satış vaadi sözleşmesini bir araya getirdiği için karma nitelikli bir sözleşmedir.

Arsa payı karşılığı yapılan sözleşmede her ne kadar müteahhitin bağımsız bölüm inşa etme süreci belli bir süreye yayılsa da arsa sahibine konut teslimi ile arsa sahibinin arsa payını teslimi aynı zamanda gerçekleşmektedir. Bu durumun istisnaları, arsa sahibi arsa payını inşaat başlanılmadan önce müteahhite tapuda devrini yapabilmekte veya inşaat tamamlanmadan önce inşaat devam ederken müteahhite düşen dairelerin kat irtifaklı arsa payı müteahhite devredilebilmektedir.

Arsa karşılığı yapılan inşaat sözleşmesinin, sürekli borç ilişkilerini içermesi sebebiyle literatürde sürekli edimli sözleşmesi olduğu ileri sürülmüştür. Eğer inşaat tamamlanmadan belli bir bölümünün yapılmasıyla, iş sahibinin yükleniciye belli

²⁵ İsimsiz sözleşme (adsız veya atipik sözleşme) (Aydoğdu ve Kahveci, 2017, s. 25) , BK veya diğer kanunlarda özel olarak, ayrıntılı düzenlenmiş bulunmayan sözleşmelerdir (Eren, 2017, s.17).

²⁶ Ani edimli sözleşme, borç ilişkisinde edimin yerin getirilmesiyle borcun sona ermesi aynı anda olan sözleşmedir (Yavuz, 2013, s.558).

²⁷ Rızai sözleşme, tarafların rızalarının birbirine uygun düştüğü, irade beyanın karşılıklı olduğu ve imal edilecek eser üzerinde anlaşmanın olduğu sözleşmedir (Uygur, 1993, s.602).

konutların mülkiyetini geçirmesi söz konusu ise sürekli borç ilişkisinden söz edilmektedir (Yavuz, 2013, s.558). Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu 25.01.1984 tarihli E.1983/3 ve K.1984/1 sayılı kararda ise bu sözleşmenin sürekli akit tipi olduğu ve ileriye dönük sonuç doğuracağı belirtilmiştir (Yavuz, 2013, s.558).

Arsa payının müteahhide devri, tapu tescil işlemiyle yapıldığı için arsa karşılığı yapılan inşaat sözleşmesi resmi şekli tabidir. Bu sözleşmenin, MK'nın 706'ncı madde, BK'nın 237'nci madde, Tapu Kanunu'nun 26'ncı madde ve Noterlik Kanunu'nun 60'ıncı madde hükümleri gereğince “*Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*” başlığı ile noterler tarafından düzenlenmesi gerekir. Konu ile ilgili yargı kararlarında²⁸ açıklandığı üzere, sözleşmenin adi yazılı (ek veya ön sözleşme gibi) şekilde yapılması, şekil şartına uyulmaması ve noter onayı ile yapılmaması durumunda sözleşmenin geçersiz olma durumu söz konusudur.

1.2.1.4.Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ve Eser Sözleşmesi

Eser sözleşmesi BK'nın 470'inci maddesine göre, “*yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği*” sözleşmedir. Eser sözleşmesi ile çalışmanın önceki başlığında açıklanan arsa payı karşılığı yapılan sözleşmenin karşılaştırılması halinde benzer yanları görülecektir. Her iki sözleşmede iki tarafa borç yüklemesi ve tarafların rızai olması sebepleriyle benzerdir. Aynı zamanda bu sözleşmelerde taraflar edimlerini karşılıklı yerine getirmeleri açısından ani edimli olma özelliği de vardır. Fakat arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde tarafların edimlerini yerine getirmeleri bazı durumlarda aynı anda olmamaktadır. Şöyle ki, arsa sahibi müteahhite düşen bağımsız bölümlerin arsa payını inşaat tamamlanmadan önce tapuda devredebilmektedir.

²⁸ Yargıtay 6. Hukuk Dairesi 28.6.2022 tarihli E.2021/5109, K.2022/3721 sayılı kararda, müteahhit ile arsa sahibi arasında yapılan ek adi yazılı sözleşmeye istinaden tarafların birine fazla sorumluluk yüklediği için resmi şekil şartına uyulmadığını ve yapılan ek sözleşmenin geçerli olmadığını belirtilmiştir. Erişim:14.12.2022 <https://karararama.yargitay.gov.tr/> ; Yargıtay 3. Hukuk Dairesi 16.3.2022 tarihli E.2021/4609, K.2022/2407 sayılı bir başka kararda; müteahhit ile arsa sahibi arasında yapılan ön adi yazılı sözleşmenin resmi şekil şartına uymadığını ve geçerli olmadığını belirtilmiştir. Erişim:14.12.2022. <https://karararama.yargitay.gov.tr/>

Her iki sözleşmenin farklı yönleri de mevcuttur. Eser sözleşmesi BK’da düzenlendiği için isimli sözleşme iken, arsa karşılığı yapılan sözleşme hakkında BK’da hükmü olmaması sebebiyle isimsiz sözleşmedir. Arsa payı karşılığı yapılan sözleşmenin hukuken geçerli olması şekil koşuluna bağlı olup, resmi olarak düzenlenmiş olması gerekir. Bu yönüyle bu sözleşme, eser sözleşmesi değildir. Ancak sözleşmenin eser sözleşmesi gibi adi yazılı şekilde düzenlenmesi ve arsa sahibinin arsa payını tapuda müteahhite devretmesi durumunda sözleşme geçerli hale gelebilir.

Yargıtay kararlarında²⁹ genelde arsa karşılığı yapılan sözleşmenin eser sözleşmesinin çeşidi olması ve sözleşmenin eser sözleşmesi ile taşınmaz satım sözleşmesinin unsurlarını da içermesi sebebiyle karma nitelikli bir sözleşme şeklinde tanımlanmıştır. Bu kararlarda yer alan tanımın uygulanması halinde arsa karşılığı yapılan inşaat sözleşmesinin inşaat meydana getirme bölümüne ait kısmında eser sözleşmesi hükümleri, arsa payının müteahhite devrine ilişkin kısmında taşınmaz satım sözleşmesi hükümleri geçerli olacaktır. Bir sözleşme için birden fazla sözleşme hükümlerinin uygulanması sorun teşkil edebilir. Şöyle ki, sözleşmenin niteliğinin taşıdığı iki sözleşmeden birinin kuralları dikkate alınmazsa diğerine sonuç bağlanamayacaktır (Yavuz, 2013, s.557).

Eser sözleşmesi ve taşınmaz satım sözleşmesi hükümlerinin arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde kıyas yoluyla uygulaması olabilir, aksi takdirde bu hükümlerin birbiriyle uyumlu olmaması durumunda sözleşmenin amacı ve çıkarlarına göre karar verilebilir. Dolayısıyla gerektiğinde BK’nın genel hükümleri esas alınabilir, bir sonuç alınamazsa örf ve adet hukuku bağlamında değerlendirilebilir, yine sonuca ulaşılamaz ise hakim tarafından MK’nın 1’inci madde hükmü gereği hukuk kuralı yaratılabilir. Böyle durumlarda arsa karşılığı yapılan inşaat sözleşmesinin eser sözleşmesi ve taşınmaz satım sözleşmesinden oluşan karma sözleşme olmasında Yargıtay kararlarında isabet bulunmamaktadır (Duman, 2016, s. 49).

²⁹ Yargıtay 20. Hukuk Dairesi 15.04.2019 tarihli E. 2019/2280, K.2019/4629 ve 15. Hukuk Dairesi 28.11.2019 tarihli E.2019/337, K. 2019/4918 sayılı kararları. Erişim:14.12.2022. <https://karararama.yargitay.gov.tr/>

1.2.1.5.Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ve Trampa Sözleşmesi

Trampa sözleşmesine³⁰, BK'nın 282'nci maddedeki ifadesiyle “*Mal Değişim Sözleşmesi*” de denilebilir. Aynı Kanunu'nun 282'nci maddesinde bu sözleşme tanımı şöyledir.

“Taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini, diğer tarafın da karşı edim olarak başka bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini devretmeyi üstlendiği sözleşmedir.”

Eren (2017, s. 270-271) trampa sözleşmesinde, borçlanılan ve birbirinin karşılığını oluşturan asli edimlerin her ikisinin de mal olduğunu, karşılıklı zilyetlik ve mülkiyet geçirme borcu altına girildiğini ve birbiriyle değiştirilen malların değerleri ilke olarak birbirine eşit olduğunu öne sürmüştür.

7104 sayılı Kanun değişikliği öncesinde, arsa payı karşılığı yapılan sözleşmenin trampa olup olmadığı hususunda literatürde³¹, yargı kararlarında ve vergi idaresinde farklı yorumlar ortaya çıkmıştır. Danıştay kararında³² arsa payı karşılığı yapılan karşılıklı teslimleri trampa olarak kabul etmez iken, vergi idaresi trampa olarak kabul etmiştir. 7104 sayılı Kanunu'nun 1'inci madde hükmüyle KDVK'nın 2'nci maddesinde 5'inci fıkraya şu hüküm eklenmiştir.

“Bu kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır.”

³⁰ Trampa sözleşmesi BK'da düzenlendiği için isimli sözleşme iken, arsa karşılığı yapılan sözleşme BK'da hükme bağlanmadığı için isimsiz sözleşme olarak kabul edilebilir.

³¹ Müteahhitin, daha önce inşasını başka bir yerde tamamladığı bağımsız bölümleri arsa sahibine vermiş olması ve bunun karşılığında arsa malikinin arsasının bütünü alması halinde ancak trampa sözleşmesinden bahsedilebilir (Sütçü, 2014, s.39).

³² Danıştay VDDK 25.12.1998 tarihli E.1997/415, K. 1998/444 sayılı karar. Erişim:30.04.2018. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

Böylece vergi idaresinin arsa payı karşılığı inşa işinde teslimlerin trampa olduğu şeklindeki yorumu, kanun metnine dönüşmüş ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nde ayrıntılı açıklanmıştır.

1.2.1.6.Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ve Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi

Literatürde “*gayrimenkul satış vaadi*” olarak anılan “*taşınmaz satış vaadi*” ifadesi BK’nın 237’nci maddesinde düzenlenmiştir. Gayrimenkul satış vaadi, sözleşmenin tek veya çift tarafına gayrimenkulün satış sözleşmesinin düzenlenmesini isteme hakkı veren bir ön sözleşmedir (Aydoğdu ve Kahveci, 2017, s. 273-274). Ön sözleşme, BK’nın 29’uncu maddesinde şöyle hükme bağlanmıştır.

“Bir sözleşmenin ileride kurulmasına ilişkin sözleşmeler geçerlidir ve Kanunlarda öngörülen istisnalar dışında, ön sözleşmenin geçerliliği, ileride kurulacak sözleşmenin şekline bağlıdır.”

Bu sözleşme uygulamada noterler tarafından yapılmaktadır. Aynı zamanda, tapu sicil memurlarının sözleşmeyi düzenleme yetkisi de bulunmaktadır (Aydoğdu ve Kahveci, 2017, s. 273-274). Bu sözleşme noterler tarafından “*Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*” şeklinde düzenlenmektedir. Arsa karşılığı yapılan sözleşme, gayrimenkulün satış vaadi gibi iki tarafa borç yüklemekte ve ileride yapılacak taşınmaz satışına ilişkin bir ön sözleşme olmaktadır.

İnşaat sektöründe uygun fiyatta konut almak isteyen veya yatırım yapmak isteyen alıcılar, büyük konut projelerinden gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ile konut alım hakkı satın almaktadır. Bu alıcılar, gelir elde etmek için inşaat tamamlanmadan bu haklarını satabilmektedir. Bu aşamada gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri ile elde edilen haklardan doğan kazancın vergilendirilme kapasitesi, vergi idaresince değerlendirilebilir (Akın ve Kara, 2018, s. 145-146).

1.2.2.Hasılat Paylaşımlı İnşaat Sözleşmesi

1.2.2.1.Tanımı ve Hukuki Niteliği

Hasılat paylaşımlı inşaat, gerçek kişi veya kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip oldukları arsalarını, yükleniciye bu arsada inşası yapılacak olan bağımsız bölümlerin satışlarından doğacak hasılatlarının yüzdesel bir oranı karşılığı devretmeleri şeklinde tanımlanabilir (Tolu, 2011). Arsa maliki ve müteahhit arasında yapılan hasılat veya gelirin paylaşım şekline göre hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi çok fazla isimle anılmaktadır.

“Arsa Satış Vaadi Karşılığı Gelir Paylaşımı Sözleşmesi, , Gelir Paylaşımlı Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, Satış Bedelinin Paylaşımına Dayalı Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, Gelir Paylaşımına Dayalı Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, Gelir Paylaşımına Dayalı Tek Taraflı Arsa Satış Vaadi Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, Gelir Paylaşımına Dayalı Üçüncü Kişiye Satış Vaadi Karşılığı İnşaat Sözleşmesi... (Yeniocak, 2014, s.20-21). Arsa satışı (satış vaadi) karşılığı hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi, asgari gelir taahhüdü içeren arsa satışı (satış vaadi) karşılığı hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi, aynı paylaşım şartı içeren arsa satışı (satış vaadi) karşılığı hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi, tapuda pay devrini öngören arsa satışı (satış vaadi) karşılığı hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi (Yavuz, 2013, s.570).”

Bu isimlerde hem hasılat kavramı hem de gelir kavramı kullanılmıştır. Arsa karşılığı hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi genelde, konutlar ya da işyerlerinin satışı işleminden doğacak hasılatın belirli bir payının paylaşımına yöneliktir. Bu bağlamda gelir paylaşımına dayalı inşaat yerine çalışmada, hasılat paylaşımlı inşaat kavramı kullanılmıştır.

Hasılat paylaşımlı yapılan inşaat sözleşmesinin literatürde yer alan tanımları birbirine benzerdir.

“Arsa satışı (satış vaadi) karşılığı hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi, yüklenicinin bağımsız bölümler meydana getirme ve bunların satışını sağlama 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 (Yavuz, 2013, s.569). Hasılat(gelir) paylaşımı karşılığı inşaat sözleşmesi, yapılacak inşaatla oluşan daire, dükkan veya işyeri gibi bağımsız bölümlerin tarafların kuracağı ortaklık içinde veya müteahhide yetki verilmesi ile üçüncü kişilere satılması ve elde edilecek paranın(hasılatın) arsa sahibi ile müteahhit arasında başlangıçta belirlenen yüzde oranlarında paylaşılmasıdır (Öngören, 2016, s.31)”

BK’da hasılat paylaşımı inşaat sözleşmesine ilişkin ayrı bir düzenleme hükmü mevcut değildir. 03.5.2016 tarihli 26157 sayılı RG’de yayımlanan Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Yönetmeliği’nde, hasılat paylaşımı kavramına “arsa satışı karşılığı gelir paylaşımı” şeklinde yer verilmiştir. Buna göre, arsa satışı karşılığı gelir paylaşımı şöyle tanımlanmıştır.

“Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Satış, Devir, İntikal, Kiraya Verme, Trampa, Sınırlı Ayni Hak Tesisi Ve Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliği’nin” 4’üncü madde hükmü: Gelirin, şartnamede tanımlanması kaydıyla, İdarenin maliki bulunduğu arazi ve/veya arsada, İdarenin uygun göreceği proje uyarınca, müteahhidin proje maliyetinin tamamını karşılayacağı inşaat veya inşaatların bölümlerinin satışından sağlanacak gelirin, sözleşmede belirlenen esaslara göre İdare ve müteahhit arasında paylaşılmasıdır.”

Hasılat paylaşımı kavramı vergisel açıdan 60 numaralı KDV Sirkülerinde,³³ hasılat paylaşımının arsa karşılığı inşaat gibi değerlendirilmesi gerektiği şeklinde açıklanmıştır. Şöyle ki, "hasılat paylaşımı" şeklinde düzenlenmiş olan sözleşmeler gereği yapılan inşaat işlerinde, bağımsız bölüm paylaşımı yerine bölümlerin satış hasılatı paylaşımı yapılmakta olup, bu çeşit sözleşmelere göre yapılan işin de 30 numaralı KDV Genel Tebliği’nde³⁴ açıklanan "arsa karşılığı inşaat" biçiminde değerlendirilmesi gerekir.

³³ 8/8/2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayı.

³⁴ RG. 10/2/2004, S. 25342.

Hasılat paylaşımı inşaat sözleşmelerinde üç unsur mevcuttur (Yavuz, 2013, s.569-570). Şöyle ki, arsa sahibinin gelir paylaşım borcu altına girmesi, müteahhitin bağımsız bölüm yapma ve bağımsız bölümleri satma borcu altına girmesi ve bu sözleşmede tarafların karşılıklı anlaşmış olmasıdır. Bu üç unsur olmadan hasılat paylaşımı inşaat sözleşmesinden bahsedilmemektedir. BK’da yer alan eser, satış, taşınmaz satış vaadi, hizmet, trampa sözleşmeleri ile BK’da yer almayan hasılat paylaşımı inşaat sözleşmesi karşılaştırması yapılırken bu üç unsur göz önüne alınmalıdır. Buna göre hasılat paylaşımı inşa, eser, adi ortaklık ve iş görme sözleşmelerine ilişkin unsurların yasada öngörülme-yen biçimde bir araya gelmesinden oluşan karma sözleşmeyi içermektedir (Yavuz, 2013, s.571).

1.2.2.2.Hasılat Paylaşımı İnşaat Sözleşmesi ve Trampa Sözleşmesi

Çalışmanın önceki bölümlerinde trampa sözleşmesi tanımlarına yer verilmiş olup, bu sözleşme tarafların karşılıklı olarak malların zilyetlik ve mülkiyetini devretmeye dayalıdır. Vergi mevzuatında hasılat paylaşımı inşaat sözleşmesinin özel bir hükmü bulunmamaktadır. Sadece 60 numaralı KDV Sirkülerinde hasılat paylaşımı inşa işinin, arsa karşılığı inşaat işi gibi değerlendirilebileceği ifade edilmiştir. Buna göre vergi idaresi³⁵, hasılat paylaşımı inşaat işini trampa olarak kabul etmektedir.

Ancak, literatürde hasılat paylaşımı inşaat sözleşmesi ile yapılan işlemin trampa işlemi olmadığı ve satış işlemi olduğuna ilişkin görüşler mevcuttur. Küçük (2014, s.16), “hasılat paylaşımı sözleşmesi ile yapılan işlemin, aslında hasılat paylaşımı sözleşmesi tarihinde, bedeli sonradan tahsil edilmek üzere arsa satışı olduğunu ve vadeli satışa benzediğini” ifade etmiştir. Maç ve Turut (2011), “hasılat paylaşımı inşaat işi sözleşmesinin hukuki niteliğinin arsa sahibi açısından arsa payını satış sözleşmesi olduğu, eser sözleşmesi niteliğinin olmadığı, arsa sahibi ile müteahhit arasında adi ortaklık ilişkisinin olmadığı ve gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi olabileceği” şeklinde açıklamıştır. Sütçü (2014, s.42-

³⁵ GİB, Aydın VDB, 22.11.2017 tarihli B.07.1.GİB.4.09.15.01/130-124696 sayılı özelge. Erişim:24.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

43) ise hasılat paylaşımı yapılan işlemin yüklenici açısından eser ortaya çıkarma borcu olduğu ve taraflar arasında adi ortaklık ilişkisinin olduğunu ileri sürmüştür.

Yargıtay ise kararında³⁶, hasılat paylaşımı yapılan inşaat işinde, taraflara karşılıklı borç yükleyen karma nitelikli bir sözleşmenin olduğu, ancak gelir paylaşımı baskın olduğu için eser sözleşmesine ilişkin hükümler uygulanması gerektiğini belirtmiştir.

1.2.2.3.Hasılat Paylaşımı İnşaat Sözleşmesi ve Adi Ortaklık Sözleşmesi

Yılmaz (2015, s. 266), hasılat paylaşımı inşaat işinde aslında arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkinin, BK'nın 620'nci maddesinde yer alan adi ortaklığa benzer olduğunu ve ticari organizasyonun varlığına istinaden arsa sahibi arsasını ortaya koyarken müteahhitte maliyeti üstlendiğini öne sürmüştür. BK'nın 620'inci madde hükmünde adi ortaklık sözleşmesi, *“iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme”* şeklinde tarif edilmiştir.

Uygulamada vergisel açıdan arsa sahibi ve müteahhit arasında adi ortaklık ilişkisi tesis edilerek hasılat paylaşımı inşaat sözleşmesi yapılabilmektedir. Vergi idaresi özelgede³⁷, adi ortaklıkların BK'nın 638-642 nci madde hükümleri bağlamında iştirak halinde mülkiyet esasına göre faaliyetini devam ettirdiğini ve arsa sahipleri ile müteahhit arasındaki adi ortaklık ilişkisinin vergilendirilmesinde, her bir ortağın kazancının ayrı olarak ticari kazanç sayılacağını belirtmiştir.

³⁶ Yargıtay, Hukuk Genel Kurulu 28.9.2021 tarih ve E. 2017/2615 ve K. 2021/1102 sayılı karar. Erişim: 14.12.2022. <https://karararama.yargitay.gov.tr/>

³⁷ GİB, İstanbul VDB, 29.1.2018 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01/125[6-2015/193]-93761 sayılı özelge. Erişim: 7.05.2018. <http://www.gib.gov.tr>

2.BÖLÜM

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ

Çalışmanın ilk bölümünde, özel inşa işleri, bir gerçek şahsın veya kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi arsasında ya da başkasının arsasında yaptığı iş olarak ifade edilmiştir. Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri inşa işini, başka bir şahsın ya da kurumun arsasında, sözleşmelere dayanarak yapabilmektedir. Bu durumda arsa maliki ile müteahhit arasında yapılan sözleşmenin yasal niteliğinin vergi idaresince trampa olarak kabul edilmesi, vergilendirmenin esasları açısından önemlidir. Bu noktada mükelleflerin, inşa işinden veya gayrimenkul alım ve satım işleminden doğan gelir veya kurum kazancının ne olduğu, kazancın nasıl tespit edilebileceği, beyanın nasıl olacağı gibi sorulara, bu bölümde cevap aranmıştır.

2.1.ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE GELİR VERGİSİ

2.1.1.Mükellefin Tespiti

VUK'da mükellef kavramı genel olarak tanımlanmış olmakla beraber, her vergi kanununda mükellef tanımı ayrıca yapılmıştır (Özyer, 2003, s. 28). GVK'nın³⁸ 1'inci madde hükmü, hem verginin konusu hem de verginin mükellefi kavramını içermektedir. Söz konusu Kanun hükmüne göre, gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir.³⁹ Gelir vergisine tabi kazanç ve irat elde eden gerçek kişi için gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilir. Bu mükellefiyet tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet şeklinde olabilir. Özel inşaat işlerinde mükellef, gelir vergisi açısından gerçek kişilerdir. Eğer kişi kendi şahsi ihtiyacı için konut inşa eder ve inşa durumu ile ilgili gelir vergisinin konusuna giren kazanç elde etmezse mükellefiyet tesisi yapılmamaktadır.

³⁸ 193 sayılı Kanun RG. 6/1/1961, S. 10700.

³⁹ 4721 sayılı MK'nın 8'inci maddesi uyarınca, “tüm insanlar, hak ve borçlara ehil olan insanlar olması” sebebiyle gerçek kişilerdir.

2.1.2.Verginin Konusunun Belirlenmesi

GVK'nın 1'inci madde hükmü bağlamında gelir vergisinin konusu, “*gerçek kişilerin gelirleridir.*” Aynı Kanun maddesinde gelir, “*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı*⁴⁰” olarak düzenlenmiş ve Kanun'un 2'nci madde hükmünde gelir olarak kabul edilen kazanç ve iratlar yedi bent halinde sayılmıştır. Özel inşaat işleri sonucunda oluşan kazanç ve iratların, GVK hükümlerine göre elde edilmiş bir gelir sayılabilmesi için bu yedi gelir unsurundan birinin kapsamına girmesi gerekir. Bu inşaat işlerinde elde edilen kazanç, ticari kazanç veya diğer kazanç ve iratlar olarak değerlendirilmektedir. Mükellefiyet durumuna veya olayın özelliğine göre elde edilen kazancın türü değişebilir.

Gelir vergisinin konusuna giren kazancın elde edilmiş sayılması için sadece ilgili kazanç türünün tespiti değil, aynı zamanda elde edilen kazancın GVK'nın 1'inci ve 2'nci madde hükümlerine göre gelirin özelliklerini taşıyıp taşımadığına ilişkin değerlendirme yapmak gerekir. Gelir vergisinin konusuna giren gelirin özellikleri; şahsiliği gereğince gelirin gerçek kişilere ait olması, gelirin yıllık olması, gelirin gerçek ve safi tutarının esas alınması ve gelirin elde edilmesidir (Atabey, 2011, s. 4). Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, özel inşaat işlerinde elde edilen kazancın verginin konusuna girip girmediği hususu, kazanç türüne ve gelirin özelliklerine göre ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

2.1.2.1.Ticari Kazanç

GVK'nın 37'nci madde hükmünde ticari kazanç, “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç*” olarak tarif edilmiştir. Bu Kanun maddesinde hangi faaliyetlerden doğan kazancın, ticari kazanç olduğu tek tek sayılmıştır. Özel inşaat konusuna konu olan ticari kazanç, şu şekilde hükme bağlanmıştır.

⁴⁰ “Bir takvim yılı içinde elde edilen gelirin safi olması demek, gelirden o gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesinden sonra kalan tutarın vergilendirilmesidir” (BDK, 2019 s.2).

“Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettiği kazanç (GVK m. 37/4)”; “Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar (GVK m. 37/6).”

Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere, gayrimenkul alım, satımı veya inşaa işinden doğan kazanç, herhangi bir tartışmaya mahal vermeksizin ticari kazançtır. Buna göre gayrimenkul alım satımı ve inşası ile uğraşacak mükelleflerin ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğünde mükellefiyet tesis etmeleri gerekir. Bu mükellefler aynı zamanda ticari faaliyetlerinden bir takvim yılı içinde elde ettiği ticari kazançları için gelir vergisini hesaplayarak beyan etmek zorundadırlar. Ancak VUK’un 154’üncü maddesinde açıklanan işe başlama belirtilerinden olan bir işyerinin açılması veya ticaret siciline ve mesleki kuruluşa kaydolma gibi unsurların bulunmaması halinde gayrimenkul alım satım kazancının ticari kazanç olup olmadığı literatürde, vergi idaresinde ve yargı kararlarında tartışma konusu olmuştur.

Literatürde, bir gerçek kişinin konutlarını satışından elde ettiği kazancın, ticari kazanç kapsamında olup olmadığına ilişkin iki adet kriter sunulmuştur. Bu iki kriter, ticari faaliyetin ticari bir organizasyon⁴¹ içinde yapılması ve faaliyette devamlılık kasıt ve niyetinin bulunmasıdır (Özbalcı, 2006, s. 295). Birincisi, asgari ücretli çalışanı olması, sermaye konulması, fiziki olarak işyeri açılması, ticaret siciline kayıt olunması gibi işlemler ticari organizasyonun varlığına işaret etmektedir. Ticari organizasyon kapsamında gayrimenkul alım satımı yapıldığında, herhangi yılda bir adet işlem olsa bile elde edilen kazanç ticari kazançtır. Vergi idaresinin görüşü de bu yönde olup, “*ticari organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi, ticari faaliyetin varlığı*” olarak kabul edilir.⁴² Eğer organizasyonun varlığı somut olarak ortaya konulamıyorsa faaliyetin devamlı şekilde yapılıp yapılmadığına bakılabilir. Bu durumda devamlılık unsuru, ticari organizasyonun varlığına karine oluşturacaktır

⁴¹ Ticari organizasyonun GVK’da tanımı bulunmamakla beraber, 12.06.2013 tarihinde TBMM’ne gönderilen Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı’nın 10/6 bendi ile ticari organizasyonun tanımı kanun maddesine eklenmiştir.

⁴² GİB, İzmir VDB, 23.02.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.35.16.01/176200-226 sayılı özelge. Erişim: 24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

(Kumaş, 2010). Bir başka deyişle, gerçek kişi dairelerini sattığında devamlılık koşulu sağlanmışsa, faaliyet ticari organizasyon kapsamında yapılmıştır denilebilir.

Vergi idaresi de gayrimenkul alım satım kazancını ticari kazanç kapsamında kabul ettiği durumda, faaliyetin ticari organizasyon kapsamında yapılması ve faaliyetin devamlı olması koşuluna bağlamıştır. Şöyle ki, ticari faaliyetin özelliklerinin GİB ticari kazanç rehberinde ve gayrimenkul alım satımından doğan kazancın ticari kazanç ya da değer artış kazancı kapsamında olup olmadığına ait kıstasların ise GİB gayrimenkul satış rehberinde açıklandığı görülmektedir.

“Emek ve sermaye dayanması, organizasyon kapsamında yapılması ve devamlı olması (Bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık olduğu varsayılacaktır (GİB, 2023, Ticari Kazanç Rehberi).”

“Gayrimenkul alım satım faaliyetinin devamlı olarak meslek halinde yapılması, bu faaliyetin şahsi ihtiyaç sınırlarını aşması ve kazanç elde etme niyetinin bulunması, organizasyonun varlığının olmasıdır (GİB Gayrimenkul Satış Rehberi).”

Özelgede ise gayrimenkulün “*aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birden fazla yılda satışına devam edilmesi halinde*” devamlılık unsurunun oluşacağı ifade edilmiştir.⁴³ Diğer özelgede⁴⁴, gayrimenkul alım satım işinin ticari organizasyon çerçevesinde yapılması veya bu organizasyon olmadan yapılması durumunda, “*aynı kişiye farklı tarihlerde ve farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması halinde*” bu satışlar devamlı biçimde gayrimenkul ticareti yapıldığına ilişkin karine oluşturması sebebiyle kazancın ticari kazanç olduğu öne sürülmüştür.

⁴³ GİB, İstanbul VDB, 29.02.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK 37-770 sayılı özelge. Erişim: 24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

⁴⁴ GİB, Eskişehir VDB, 28.07.2010 tarihli B.07.1.GİB.4.26.15.01-GVK 40-2/4-32 sayılı özelge. Erişim: 24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

2.1.2.1.1.Kazancın Türünün Tespitinde Devamlılık Unsuru

GVK'nın 37/4 bendinde belirtilen ve gayrimenkul ticaretinin unsurlarından biri olan devamlılık⁴⁵ konusu, kazancın türünün tespitinde önemlidir. Bu kavramın vergi kanunlarında tanımı bulunmamaktadır. Literatürde devamlılık unsuru deyince subjektif ve objektif ölçütler akla gelmektedir. Subjektif ölçüt, ticari faaliyetin devamlılık kasıt ve niyetiyle yapılmış olması veya kazanç sağlama amacının olması veya faaliyetin devam ettirme iradesi ile yapılması iken, objektif ölçüt ise ticari faaliyetin yapılmasında işlemin çokluğu veya ticari organizasyonun varlığının olmasıdır (Yüce, 2012a). Ticari organizasyonun varlığının belirlenemediği durumda objektif ölçüt olarak işlemin çokluğuna bakılır. İşlem çokluğu ise işlem sayısının (alım-satım işlemi) sayısının birden fazla olmasıdır (Kaplan, 2014, s. 93).

Vergi idaresi devamlılık kavramını, düzenleyici işlemlerde, özelgelerde ve yayımlanan rehberlerde açıklamıştır. Bu kaynaklarda, ticari organizasyonun varlığı tespit edilemediği durumda devamlılık unsurunun objektif ölçütü işlem sayısının çokluğuna bağlanmıştır. 104 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde devamlılık kriteri, *“ikrazat işinin ticari kazanç kapsamında sayılması için, birden fazla takvim yılında işlemin bir defa yapılması veya bir takvim yılında işlemin birden fazla yapılması”* şeklinde belirlenmiştir. 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise devamlılık unsuru *“bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade ettiği”* şeklinde açıklanmıştır. GİB tarafından yayımlanan ticari kazanç rehberinde (2023), *“Bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemler devamlılık”* olarak kabul edilmiştir.

Diğer kanunlarda devamlılık unsuru, örneğin TTK'nın⁴⁶ 11'inci maddesinde, ticari işletme tanımı yapılırken *“faaliyetlerin devamlı yürütülmesi”* ifadesi kullanılmıştır. Dolayısıyla TTK'da devamlılık unsurunun tanımı bulunmamaktadır.

⁴⁵ Devamlılığın TDK sözlüğünde karşılığı *“süreklilik, kesintisiz olarak sürüp gitme durumu”* şeklindedir. <https://sozluk.gov.tr/> Erişim:05.03.2024

⁴⁶ 6102 sayılı Kanun, RG. 14/02/2011, S. 27846.

Danıştay, objektif ölçüt olarak bir yılda birden fazla satışın olmasını ve sübjektif ölçüt olarak kazanç sağlama amacı olup olmasını devamlılık unsuru olarak kabul etmiştir. 3. Daire 24.9.2003 tarihli E.2001/2606, K.2003/4436 sayılı karara⁴⁷ göre, kazanç sağlama amacının olmadığını ispatlayamayan kişinin daha önce farklı yıllarda iktisap ettiği arsa niteliğindeki birden fazla gayrimenkulü elinde bulundurması gayrimenkul alım satım faaliyetiyle uğraştığına dair karine oluşturduğu için gayrimenkulü aynı günde aynı tek kişiye satmasından elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Danıştay VDDK, 14.4.2006 tarihli E. 2006/45, K. 2006/108 sayılı karar ile Danıştay VDDK 14.11.2003 tarihli E. 2003/233, K. 2003/414 sayılı kararında⁴⁸, bir yılda birden fazla konut satışı ile devamlılık unsurunun gerçekleştiği ve kazanç sağlama amacının olmadığını mükellefin ispatı gerektiğini belirtmiştir. Danıştay'ın aksi yönde kararı mevcut olup, 4.Dairesi, 17.2.2014 tarihli E.2011/9055, K. 2014/911 sayılı kararda⁴⁹ bir yılda birden fazla konut satışında devamlılık unsurunun oluşmadığını ve faaliyetin ticari olduğuna ilişkin başka bir tespitin olmamasını gerekçe göstermiştir.

Literatürde devamlılık unsurunun objektif ölçütünün ne olması gerektiği konusunda görüşler sunulmuştur. Bozkır (2010), gayrimenkul alış ve satışında çokluk varsa, birden fazla yılda yapılan alım, birden fazla yılda satılırsa veya bu alımların aynı yılda birden fazla satılırsa (2015, 2016, 2017 yıllarında aldığı konutların bir kısmını 2018 bir kısmını 2019 yılında satması) bu satış olayında tekerrür olduğu için devamlılık unsuru gerçekleşecektir, ancak birden fazla yıldaki konut alımının aynı yılda tek bir şahsa satılması halinde devamlılık unsuru oluşmayacaktır.

2.1.2.1.2.Devamlılık Unsuru ve Gelir Teorileri

Devamlılık unsurunun temelinde, vergi kanunları açısından gelir kavramının kapsamını belirleyen gelir teorileri yer almaktadır. Gelir teorileri, kaynak teorisi ve safi artış teorisinden oluşmaktadır. GVK'nın 2'inci madde hükmünde belirtilen diğer kazanç ve iratların safi artış teorisi kapsamında, bu kazanç ve irat haricindekilerin ise kaynak teorisi kapsamında olduğu öne sürülmüştür (Türk, 1996, s. 123). Vergi adaleti açısından uygun

⁴⁷ Erişim: 04.12.2018 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

⁴⁸ Erişim 25.06.2018 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

⁴⁹ Erişim 25.06.2018 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

olduğu savunulan safi artış kuramında kişinin hem devamlı bir kaynaktan elde ettiği kazancı, hem de geçici olarak elde ettiği kazancı vergilendirilebilir gelir olarak bir bütün şekilde değerlendirilmektedir (Erginay, 1998, s. 87).

Alman ekonomist Von Hermann'ın ileri sürdüğü kaynak teorisi bağlamında gelir, belli kaynaktan sürekli biçimde sağlanan ya da bu biçimde elde edilmesi imkânı olan varidat şeklinde tanımlanabilir (Nadaroğlu, 1992, s. 351). Bu bağlamda gelirin vergilendirilebilir olması için gelirlerin belli kaynaktan sağlanması, yeterli ölçüde uzun zaman süreci içinde tekrür etmesi ve kaynağın devamlılık göstermesi gerekir (Türk, 1996, s. 122-123).

Eğer gayrimenkul alım satımından elde edilen kazanç, kaynak teorisine göre vergilendirilirse gerekli olan koşullar; kazancın, kaynağı olarak kabul edilen gayrimenkulden elde edilmesi, kazancın uzun bir süre tekrar etmesi ve gayrimenkul alım ve satımının devamlılık göstermesidir. Bu teorinin uygulanması halinde, uzun bir sürenin ne kadarlık bir süreye isabet ettiği veya devamlılık deyince ölçütünün ne olacağı sorusu sorulabilir. Örneğin, birkaç aylık dönemde elde edilen kazanç, kısa süreli mi, bir takvim yılı boyunca veya birden fazla takvim yılında elde edilen kazanç uzun bir süreli mi olarak kabul edilmelidir. Bir başka örnek, yıl içinde bir arsa ve bir konut alınması ve konutun satılması durumunda, kazanç elde eden kişi devamlılık ölçütü sağlanmış olur mu diye sorabilir.

2.1.2.1.3.Devamlılık Unsuru ve Hukuki Yorum

Hukuk kuralları özünde, hukuksal problemlerin çözülmesi için kabul edilmiştir. Bu kurallardan hareketle, problem çözülür ve sonuca ulaşılır. Bir başka anlatımla, hukuk mantığı, genelden özeli ortaya çıkaran akıl yürütme işlemi olan tümdengelim⁵⁰

⁵⁰ Karayalçın (1994, s.79) tümdengelim yönteminde, “birinci önermeye büyük önerme, ikinci önermeye küçük önerme, ilk iki önermeye öncüller, sonuca yani üçüncü önermeye vargı” denilir. Öncel ve Diğerleri (1997, s.18) vergi hukukunun uygulanmasında tümdengelim yönteminin önermelerini, “büyük önermeyi vergi yasası hükmü, küçük önermeyi vergiyi doğuran olay yani somut olay, vargıyı idare ve yargı organı kararı” şeklinde ifade etmiştir.

dayanmaktadır (Karayalçın, 1994, s. 79-93). Vergi hukukunun uygulanmasına, bu biçimsel mantık çerçevesinde bakılınca aşağıdaki örnek verilebilir.

-Büyük Önerme: GVK'nın 37'nci madde hükmü gereğince, gayrimenkul satım işi ve inşasıyla devamlı biçimde uğraşma faaliyetleri ticari faaliyet olarak vergilendirmeye tabidir.

-Küçük Önerme: Arsa payı karşılığı inşa işini ifa eden müteahhitin iktisap ettiği gayrimenkulleri satım faaliyeti, ticari faaliyettir.

-Vargı (sonuç): Gayrimenkul alım satım ve inşa faaliyetinde bulunan müteahhit, GVK'nın 37/4'üncü madde hükmüne istinaden ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Vergi hukukunda, soyut olayın somut olaya uygulanmasında tündengelim yönteminin yeterli olmadığı durumda, farklı yorum çeşitlerinden bahsetmek gerekebilir. Yorumu yapan kurum veya kişiler açısından ayırım, vergi idaresi yorumu, vergi yargısı yorumu ve bilimsel (doktrin) yorum şeklinde olabilir. Vergi hukuku kurallarının uygulanmasına ilişkin yorum çeşitleri ise VUK'un 3'üncü maddesinde şu şekilde açıklanmıştır.

“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”

Vergi kanununun lafzı, yasa metnindeki anlamını ifade eder, eğer bu anlam ile sonuç alınamıyorsa, kanun metninin ruhu araştırılır. Bu araştırma yapılırken VUK'un 3'üncü madde hükmü esas alınarak tarihi, sistematik ve amaçsal yorum yöntemi kullanılabilir. Tarihi yorum yöntemi, kanun tasarısı veya taslakları, gerekçe, meclis komisyon tutanakları vb. araştırılarak kanunun dönemler boyunca geçirdiği değişiklikler ile sonuca varmaktır (Öncel ve Diğerleri, 1997, s. 19-23). Çalışmada GVK'da tanımı bulunmayan devamlılık ölçütünün ne olması gerektiği ile ilgili sorulara cevap aramak üzere, tarihi

yorum yöntemi ile kanun maddesinin tasarısı, gerekçesi ve daha önce yürürlükte olan kanun maddeleri irdelenmiş ve mevcut yürürlükte olan hükümlerle karşılaştırılmıştır.

1960 yılında kabul edilen 193 sayılı GVK'nın temeli, daha önce yürürlükte olan ve 3.VI.1949 tarihli 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na⁵¹ dayanmaktadır. Mali, sosyal, ekonomik sebepler dolayısıyla, 5421 sayılı Kanun⁵² ile kazanç vergisinden gelir vergisi sistemine geçilmiş ve gelir unsurları belirlenmiştir. 5421 sayılı GVK'nın 38'inci madde hükmünde ticari kazanç, *“her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar”* olarak düzenlenmiş, fakat gayrimenkul satışı ve inşasından elde edilen kazanç ticari kazançta sayılmamıştır. Sadece aynı Kanunu'nun 66'ncı maddesinde *“gayrimenkul alım satımıyla devamlı biçimde uğraşmadan doğan kazanç ve işletme aktifine kayıtlı gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar”* ticari kazanç sayılacağı belirtilmiştir. Bu hüküm, 193 sayılı GVK'nın 37/4'üncü bendinde benzer şekilde yer almıştır.

193 sayılı GVK'nın 81'inci madde gerekçesinde⁵³, sair kazanç ve iratta, gayrimenkullerin satışından elde edilen kazancın iki yıl içinde satılma koşulunun olması, büyük tutarlı kazançların vergi dışında kalmasına sebep olduğu için iki yıllık süre 4 yıla çıkartılmış ve kazanç sınırı 10.000 lira olarak belirlenmiştir. Aynı zamanda bu madde gerekçesinde, spekülasyon amaçlı gayrimenkul alım ve satımı yapan kişilerin, yaptıkları işlemde tekerrür mevcut olmadığını ileri sürerek, bu alım satımdan elde edilen kazancın ticari kazanç olmadığını iddia etmeleri sebebiyle büyük tutarda kazanç vergi dışı kaldığı belirtilmiştir. Bu durumu önlemek için son fıkra, işletme aktifine kayıtlı gayrimenkul satımı ticari kazanç sayılan haller olarak eklenmiştir. 193 sayılı GVK gerekçesinde anlaşıldığı üzere, gayrimenkul alım satımında devamlılık unsuru kriteri olmadığı için kazancın ticari kazanç olmadığını o dönemde savunanların olduğu tezini göstermektedir. Aslında devamlılık ölçütünün olmayışı Kanunu'nun ilk halinde de sorun teşkil etmiştir.

⁵¹ RG .9 .VI. 1949 , S.7228

⁵² Öztan (2002, s.100) göre, Türk hukukunda iktibas yöntemi benimsenmiş ve yabancı bir ülkenin hukuku aynen veya değişiklik yapılarak kabul edilmiştir. 1949 yılına ait 5421 sayılı GVK'da hazırlanırken, Almanya Gelir Vergisi Kanunu'ndan esinlenilmiştir.

⁵³ Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi.

2.1.2.1.4.Kazancın Tespitinde Devamlılık Unsurunun Koşul Olmaması

Literatürde Kaplan (2014, s. 73), GVK'nın 37'nci madde hükmünde sayılan faaliyetlerden doğan kazancın aslında tartışmaya gerek olmaksızın, kanun hükmünde doğrudan ticari kazanç olarak sayıldığı için devamlılık ölçütünü arayamaya gerek olmadığını ifade etmiştir. Bir başka deyişle, ticari kazançla ilişkin faaliyetin kanun maddesinde sayılarak belirtilmesi, faaliyetin devamlı olduğuna karine oluşturmaktadır.

Bu bağlamda GVK'nın 37/4 bendinde, gayrimenkul ticareti ve inşası işleri ile uğraşanların kazançları, doğrudan ticari kazanç olarak sayılmış olması yeterli olup, devamlılık ölçütü için ayrıca araştırmaya gerek olmadığı sonucu çıkmaktadır. Bu sonucu ve literatür görüşünü destekleyen durum, 193 sayılı GVK'nın 37'nci maddesinin bazı bentlerinde 08.10.1962 yılında yapılan değişiklik gerekçesinde⁵⁴, ticari kazanç olarak bent halinde sayılan faaliyetlerin “*devamlı bir karakter*” arz ettiği şeklinde ayrıca belirtilmiş olması halidir.

2.1.2.1.5.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Devamlılık Unsuru

Arsa payı karşılığı inşaa işlerinde arsa sahibinin müteahhidin teslim ettiği konut veya işyerlerini ve arsasını satma işlemi, sermaye tahsis edilerek, işyeri açılarak, işçi çalıştırılarak, ticaret siciline kaydolunarak devamlı biçimde ticari organizasyona dayalı olarak yapılıyorsa, satış işleminden doğan kazanç GVK'nın 37/4 bendi gereği ticari kazançtır. Ticari organizasyonun olmadığı durumda, bu satış işleminde devamlılık unsurunun olup olmadığına göre kazancın türü belirlenebilir. Bu unsurun objektif ölçütü olarak vergi idaresi işlemin çokluğunu esas almakta ve işlemin çokluğu, “*gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla ya da takip eden birden fazla takvim yılında art arda satılmış*” olma durumuna göre değerlendirilmektedir. Subjektif ölçü ise gayrimenkul satış işleminin ticari bir amaçla yapılması ve kişisel ihtiyacın karşılanması veya servetin korunması amacıyla yapılmamasıdır. Arsa sahibine kalan

⁵⁴Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi.

konutların satışından doğan kazancın ticari kazanç kabul edilip edilmediğine ilişkin verilen özgelelerde devamlılık unsuru, aşağıdaki tablo 1’deki gibi tanımlanmıştır.

Tablo 1

Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Devamlılık Unsuruna İlişkin Özelgeler⁵⁵

Sıra No	Kurum Adı	Özelge Tarih	Özelge Sayısı	Devamlılık Unsuru	Kazanç
1	GGM	8.02.2005	B.07.0.GEL.0.40/4006 -845/5905	“Bir yılda birden fazla veya her yılda bir gayrimenkul satılması”	Ticari Kazanç
2	GİB Ankara VDB	5.04.2010	B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010/GVK-37-4-255	“Gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde satılması”	Ticari Kazanç
3	GİB Ankara VDB	8.12.2010	B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010/GVK-37-8-744		
4	GİB Ankara VDB	26.10.2011	B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-3/2010-14001-49-928		
5	GİB İstanbul VDB	4.11.2011	B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK 37-1986		
6	GİB İstanbul VDB	2.08.2013	11395140-019.01-1171		
7	GİB İstanbul VDB	16.08.2013	11395140-105[289-2012/VUK-1- . . .]-1269		
8	GİB İstanbul VDB	10.09.2013	62030549-120[Mük.80-2012/545]-1469		
9	GİB İzmir VDB	19.09.2013	84098128-120[37-2012-2]-578		
10	GİB Ankara VDB	6.06.2014	84974990-130[1-2012-34]-571		
11	GİB İstanbul VDB	14.08.2020	62030549-120[37-2016/628]-598228		
12	GİB İzmir VDB	12.08.2020	84098128-120[Mük.80/2019/1]-E.226852		
13	GİB İzmir VDB	23.02.2012	B.07.1.GİB.4.35.16.01/176200-226		
14	GİB İstanbul VDB	5.08.2011	B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-1184	“Birden fazla gayrimenkulün aynı yılda ve aynı tarihte farklı kişilere veya farklı tarihlerde aynı kişiye satılması”	Ticari Kazanç
15	GİB Ankara VDB	20.2.2012	B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[37-11/18]-253		
16	GİB Ankara VDB	30.11.2012	38418978/120[Mük.80-12/9]-1222	“Aynı kişiye farklı tarihlerde, farklı kişi veya tüzel kişilere aynı tarihte, değişik kişi ve tüzel kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda, bir kısmının teslim alındığı takvim yılı içerisinde toplu olarak, diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içinde toplu olarak satılması”	Ticari Kazanç
17	GİB İstanbul VDB	17.3.2011	B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK 72-174		
18	GİB İzmir VDB	27.9.2011	B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-484		
19	GİB Antalya VDB	15.11.2011	B.07.1.GİB.4.07.16.01/GVK.2010.80-357		
20	GİB Mersin VDB	17.11.2016	18008620-130[ÖZG-2013-66]-67		

Danıştay kararlarında, çoğunlukla gayrimenkul alış satışında ve arsa karşılığı inşaat işlerinde ticari kazancın tespitinde devamlılık unsurunun objektif ölçütü olarak muamelenin çokluğunu ve subjektif ölçüt olarak satış işleminin amacının ispatını

⁵⁵ Tablo 1’de yer alan özgelere Erişim: 24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

benimsemiştir. Dolayısıyla arsa karşılığı inşaat işlerinde vergi idaresi ve Danıştay'ın devamlılık unsurunun objektif ve subjektif ölçütleri benzerdir.

-9.Daire 24.6.2010 tarihli E.2010/1321 ve K.2010/3414 sayılı kararında, arsa payı karşılığı yapılan sözleşme ile elde edilen 182 adet konutun farklı yıllarda yapılan satıştan elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu, her ne kadar arsa sahibinin GVK 37'nci madde kapsamında gayrimenkul alım ve satımına ilişkin ticari bir organizasyon olmasa da birden fazla konut satım işleminin bulunması halinde devamlılık gösterdiğinin kabulü gerektiği ve aksi durumu ispat yükü mükellefe ait olduğu belirtilmiştir (2014, s. 72).⁵⁶

-VDDK 14.4.2021 tarihli E.2020/234, K.2021/387; 4. Daire 19.10.2020 tarihli E.2016/14238, K.2020/3958 sayılı kararlarda⁵⁷; arsa payı karşılığı yapılan sözleşme ile edinilen konutların birden fazla dönemde her bir dönem itibariyle birden fazla konutun satılması faaliyetinde devamlılık esas olup, kazanç ticari kazanç niteliğinde olduğu belirtilmiştir. VDDK 13.4.2022 tarihli E.2020/1627, K.2022/494 sayılı kararda⁵⁸, arsa sahibinin arsa payı karşılığı iktisap ettiği birden fazla konutları, art arda iki yıl içinde satılması ile devamlılık koşulu oluştuğu ve ticari kazancın esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu kararlar devamlılık unsurunun tespitinde işlemin çokluğunu esas almıştır. Örneğin, arsa sahibinin edindiği 15 adet daire, 3 adedi 2020 yılında, 5 adedi 2021 yılında, 7 adedi 2022 yılında satılması gibi.

Bir kısım Danıştay kararlarında tek bir takvim yılında birden fazla satış işleminde devamlılık unsurunun gerçekleştiği kabul edilmiştir. Şöyle ki, 3. Daire 30.10.2003 tarihli E.2001/2269, K.2003/4800 sayılı karar⁵⁹ ve VDDK, 14.4.2021 tarihli E.2019/1283, K.2021/381 sayılı kararda⁶⁰ arsa sahibi kat karşılığı elde ettiği birden fazla dairelerin tamamını tek bir yılda satmış olup, bu satışta devamlılık koşulunun gerçekleştiği ve kazancın ticari kazanç olduğu sonucuna varılmıştır.

⁵⁶ Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları.

⁵⁷ Erişim: 02.03.2024 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

⁵⁸ Erişim: 04.02.2024 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

⁵⁹ Erişim: 21.12.2022 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

⁶⁰ Erişim 02.03.2024 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

Özellikli bir durum ise devamlılık için satışlarda aranan işlem çokluğu ölçütünün gayrimenkul alışlarında aranıp aranmayacağıdır. Danıştay 4. Daire, 14.1.2021 tarih ve E.2016/19760, K.2021/247 sayılı kararda⁶¹ arsa sahibinin arsa payı karşılığı edindiği birden fazla daireyi birden fazla yılda satarak ticari faaliyetini devamlılık arz edecek biçimde yaptığı için elde edilen kazancın ticari kazanç olması gerektiği belirtilmiş ve Vergi Mahkemesinin arsa sahibinin gayrimenkul alışında devamlılık olmadığı ve arsa payı karşılığı inşattan elde ettiği konut haricinde satışının olup olmadığına ilişkin tespit bulunmadığı dolayısıyla ticari kazancın oluşmadığına ilişkin kararı bozmuştur.

Danıştay kararları içtihadında, işlemin çokluğunu esas almayan aksi yönde kararlar da mevcuttur. Bu kararlarda işlemin kesintiye uğraması, servetin nitelik değiştirmesi, başka inşa faaliyeti sonucu konut ediniminin olmaması gibi gerekçelerle işlemin çokluğu dikkate alınmamıştır. 4. Daire 08.9.2020 tarihli E.2016/17049, K.2020/2809 sayılı kararda⁶², arsa payı karşılığı edinilen konutların art arda birden fazla yılda satılması durumu, servetin biçim değiştirmesi ve değerlendirilmesi olduğu için kazancın ticari kazanç olamayacağı ifade edilmiştir.

Literatürde Pamuk (2017), devamlılık unsurunun belirlenmesinde gayrimenkul satış adetinin kıstas olmasının yeterliği olmadığını ve satış amacı, edinim tarihi, türü gibi unsurlarında dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Aynı zamanda devamlılık için gayrimenkul satışının kaç tane olması gerektiği sorusunun net cevabı olmaması sebebiyle devamlılığın tanımına ilişkin kanuni düzenleme yapılması gerektiğini ileri sürmüştür.

2.1.2.2.Diğer Kazanç ve İratlar

2.1.2.2.1.Arızı Ticari Kazanç

Arızı kelimesinin sözlük karşılığı olan geçici kavramı, arızı ticari işlemin koşuludur. GVK'nın 82/1 bendi gereği arızı ticari kazanç, *“arızı olarak ticari işlemlerin icrasından ya da bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen kazançlardır.”* Bir faaliyetin ticari

⁶¹ Erişim: 02.03.2024 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

⁶² Erişim: 04.02.2024 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

kazanç kapsamında olması, ticari organizasyonun varlığını, devamlılık unsurunu ve kazanç sağlama niyetinin varlığını gerektirir. Bu koşullardan devamlılık unsurunun bulunmadığı ve faaliyetin ticari olduğu durumda arızı ticari kazanç hükümlerinden bahsedilebilir. Ancak Kaplan (2014, s.103), gayrimenkul alım satımında devamlılık unsurunun olup olmadığını tespit etmenin ticari kazanç ve arızı kazanç ayrımında önemli olmadığını ve tersine ticari kazanç ve değer artış kazancı ayrımında önemli olduğunu ileri sürmüştür. Benzer bir görüş sunan Turut (2009, s. 212), gayrimenkul alım satım işleminin devamlı surette yapılmasından doğan kazanç ticari kazanç iken, arızı olarak yapılan işlemde doğan kazanç değer artış kazancı olduğunu ileri sürmüştür.

Türkay (2015, s.105) ise ticari, arızı ticari ve değer artış kazançları ayrımında devamlılık unsurunun, ticari kazanç ve arızı ticari kazanç ayrımında kıstas olarak almış ve kazanç tespitinde bir sıralama oluşturmuştur. Şöyle ki, gayrimenkul alım ve satım faaliyetinin anapara, organizasyon ve girişimcilik unsurlarının bir araya gelmesi ve sürekli biçimde yapılması durumunda kazanç ticari kazanç; devamlı yapılmayan ticari nitelikteki alım ve satım işleminden doğan kazanç arızı ticari kazanç, bu kapsamda düşünülmeyen satılan gayrimenkulden elde edilen kazanç değer artış kazancıdır.

Gayrimenkulün alım satım işleminin bir kereye mahsus olmak üzere ticari olarak yapılmasından doğan kazanç arızı kazanç olup, bu kazanç GVK'nın 82'nci madde hükmüne göre vergilendirilir. Bu işlemde kazanç sağlama amacı bulunmuyorsa, bu işleme ticari işlem denilerek arızı kazanç açısından vergileme yapılmamalıdır. Nitekim gayrimenkulü şahsi kullanım, servetin korunması, zorunlu (ikametgah, sağlık vb) sebeplerle elden çıkarmada kazanç sağlama amacının olmaması sebebiyle, elden çıkarma işlemi ticari bir işlem olarak kabul edilmeyecektir (Özbalcı, 2006, s. 652). Dolayısıyla yapılan ticari işlemin ticari veya arızı olup olmadığını tespit etmek uygulamada kolay değildir.

Danıştay ise 3. Daire 4.6.1996 tarihli E.1995/2718, K. 1996/2158 sayılı kararda⁶³, işlemin çokluğuna bakılmaksızın, mükellefin birden fazla konutu aynı dönemde maddi problemler sebebiyle satmasından elde ettiği kazancı, arızı ticari kazanç olarak kabul etmiştir. Kararda ticari kazanç sayılmama gerekçesi olarak kazanç sağlama niyetinin olmaması, başka parselde inşa faaliyeti olmaması ve devamlılık unsurunun oluşmaması öne sürülmüştür.

2.1.2.2.2. Değer Artış Kazancı

GVK'nın mükerrer 80'inci madde hükmünde altı bent olarak sayılan ve mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazanç, değer artış kazancıdır. Adı geçen Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinin 6 numaralı bendi aşağıdaki gibidir.

“ 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 dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar.”

Kanun hükmünden anlaşılabacağı üzere, gayrimenkullerin satılması sonucu doğan kazancın değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmesinde koşullar; iktisap edilen gayrimenkulün ivazlı olması, gayrimenkulün elden çıkarılması işleminin süreklilik arz etmemesi ve elden çıkarma işleminin beş yıl içinde yapılması şeklindedir. Değer artış kazancının vergilendirilmesinde, OECD ülkelerinin⁶⁴ bazılarında kriter olarak Ülkemizdeki kanuni düzenleme gibi yıl sınırı veya kazanç sınırı yer almaktadır. Örneğin Polonya'da gayrimenkulün satın alındığı takvim yılının bitiminden itibaren beş yıl geçtikten sonra satılması halinde elde edilen kazanç vergiye tabi değildir (PWC, 2024a).

⁶³ Erişim: 04.02.2024 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

⁶⁴ OECD ülkelerinde konut vergileri, konutların iktisap edilmesi, elde tutulması ve elden çıkarılması durumlarında uygulanmaktadır. Konutların iktisap edilmesinde, KDV ve işlem vergileri OECD ülkelerinde yaygındır. Bu ülkelerden (Avustralya, Kanada, Meksika, Portekiz vb.) yaklaşık 30'u, konutların elde edilmesinde işlem vergisi uygulamaktadır. Konutların elde tutulmasında, taşınmaz mallara ilişkin cari vergiler, gelir vergisi, ipotekli faiz indirimi, emlak vergisi, net servet vergisi söz konusudur. Konutların elden çıkarılmasında ise değer artış kazancı (sermaye gelirleri) ve veraset ve intikal vergisi uygulanmaktadır (OECD, 2022).

Meksika’da konut satışından elde edilen kazancın belli bir tutarı vergiden muaftır (PWC, 2024b).

GVK’da yer alan koşulların esas noktası elden çıkarma kavramıdır. Elden çıkarma işleminin tanımı GVK’nın mükerrer 80’inci madde hükmünde yapılmıştır. Bu tanıma göre, gayrimenkuller satış, ivazlı devir ve temlik, trampa, takas gibi işlemlerle elden çıkarılıyorsa ve kanun hükmünde yer alan koşullarda gerçekleşiyorsa oluşan kazanç değer artış kazancının⁶⁵ kapsamına girecektir.

Ancak, herhangi bir ticari organizasyon olmadan birden fazla ivazlı gayrimenkul satışı varsa kazancın türü ne olacaktır sorusunun cevabı yoruma açıktır. Bu durumda amaca göre karar verilebilir. Eğer kişisel ihtiyaç veya servetin korunması hasebiyle gayrimenkul alım-satımı yapılıyor ve bu işlem birden fazla gerçekleşiyorsa kazanç değer artış kazancına göre vergilendirilir. Örneğin ivazlı iktisap edilen gayrimenkullerin toplu şekilde tek olarak satılması durumunda oluşan kazanç değer artış kazancıdır (Türkey, 2015, s.106). Vergi İdaresinin de görüşü bu yönde olup, kazancın tespitini kişinin amacına göre belirlemiştir. Şöyle ki diğer kazanç ve irat rehberinde (2023), “*Gayrimenkul alım satım işleminde ticari bir amaç yoksa ve alım satım kişisel ihtiyacın karşılanması amacıyla yapılıyorsa elde edilen kazancı*” değer artışı kazancı olarak kabul etmiştir. Özelgede ise gayrimenkullerin bütünüyle bir kişiye satılmasından dolayı oluşan kazancın, değer artış kazancına göre vergilendirileceği belirtilmiştir.⁶⁶ Bir başka özelgede, kişinin ikametgah amaçlı konutu edindiği tarihten itibaren 5 yıl içinde satışını, değer artış kazancı kapsamında değerlendirmiştir.⁶⁷

Danıştay da tek bir dönemde aynı kişiye birden fazla satış kazancını değer artış kazancı olarak kabul etmiştir. 3. Daire 14.5.2003 tarihli E.2002/2559, K.2003/3083 sayılı kararda⁶⁸ bir takvim yılı içinde hem kendi arsası üzerine iş hanı inşa etmiş hem de aynı

⁶⁵ OECD ülkelerinin bazılarında, belli bir süreyle ikametgah olarak kullanılan konutun satışından elde edilen değer artış kazancı vergiden muaf tutulmuştur. Örneğin, Çek Cumhuriyetinde, kişinin ikamet ettiği konutu iki yıldan daha fazla elde tutması halinde, bu konut satışından elde edilen kazanç vergiden muaftır (PWC, 2024c).

⁶⁶ GİB, İstanbul VDB, 29.2.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK 37-770 sayılı özelge. Erişim: 24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

⁶⁷ GİB, Ankara VDB, 24.8.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-Mük.80-5-668 sayılı özelge. Erişim: 24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

⁶⁸ Erişim: 04.02.2024 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

yıl bu inşaatı satmış olan kişinin, satış işleminde devamlılık unsuru oluşmadığı için kazancı değer artış kazancı olarak kabul etmiştir.

Danıştay bazı kararlarında birden fazla dönemde birden fazla gayrimenkul satış kazancını ticari kazanç kapsamında değil, değer artış kazancı kapsamında değerlendirmiştir. Şöyle ki, 4. Daire 15.6.2021 tarihli E.2020/2177, K.2021/3168 sayılı kararda⁶⁹, kişinin birden fazla yılda birden fazla satıştan elde ettiği kazanç, yıllar arasında kesinti olması ve alım yapılan yıl ile satım yapılan yıl arasında birkaç yılın olması sebebiyle devamlılık oluşmadığı ve kazancın değer artış kazancı olması gerektiği belirtilmiştir.

İnşaat projesi kapsamında satın alınan konut alım hakkının satılmasına istinaden gerçekleşen kazancın ne olacağı hususu, değer artış kazancı açısından özellikli bir durumdur. Büyük inşaat projelerinde konut alım hakkı için gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi yapılmakta ve projenin başlangıcında tapuya tescil olmadan önce alıcı, tamamlanmamış konutu satın almaktadır. Alıcılar proje başlangıcında satın aldığı konut alım hakkını hemen sonrasında satabilmektedir. Bu aşamada, gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri tapuya tescil edilmişse alıcının satıştan doğan kazancı değer artış kazancı iken, tapuya tescil işlemi yoksa kazanç arızı kazanç olarak değerlendirilebilir (Akın ve Kara, 2018, s. 149).

2.1.2.2.2.1. İktisap Tarihinin Tespiti

Arsa payı karşılığı edinilen gayrimenkuller dâhil olmak üzere, satıştan doğan kazancın değer artış kazancı olması halinde, gayrimenkulün iktisap tarihinin ne olması gerektiği konusu GVK-76/2011-2 sayılı Gelir Vergisi Sirküsünde açıklanmıştır. Buna göre gayrimenkulün tapu tescil kaydı işleminin yapıldığı tarih, iktisap tarihidir. Eğer tapuya tescil kaydı işlemi öncesi gayrimenkulün fiilen teslimi söz konusu ise fiili teslim tarihi esas alınır. Fiilen gayrimenkulün kullanılması “*tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri*” koşuluna bağlanmıştır. Söz konusu sirkülerde verilen örneklerde görüleceği üzere, iktisap tarihinin

⁶⁹ Erişim: 04.02.2024. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

belirlenmesinde öncelik gayrimenkulün tapuya tescil tarihidir. Tapuya tescil kaydına konu olan işlemin içeriği kat irtifakı veya kat mülkiyeti olup olmaması önemli değildir. Konuyla ilgili özelgede⁷⁰; kendi şahsi arsası üzerine yapılan inşaatın elde edilen konutların satışında, tapu tescil kaydı tarihinin iktisap tarihi olması, fakat öncesinde fiili teslim varsa teslim ispat edilmek koşuluyla fiili teslim tarihinin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Gayrimenkullerde cins tahsisi işlemi olduğunda iktisap tarihi olarak hangi tarih alınacağı konusu da 76 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde açıklanmıştır. Buna göre arsa üzerine gerek arsa sahibinin kendinin bina inşa etmesi gerekse arsanın kat karşılığı verilmesi ile bina inşa edilmesi sonucu edinilen gayrimenkullerin tapuya tescilinin cins tahsisi işlemi olduğu ve iktisap tarihinin bu işlem tarihi olduğu belirtilmiştir. Örneğin⁷¹, arsa sahibi 03.07.2014 tarihinde edindiği arsayı, arsa payı karşılığı müteahhite 01.03.2022 tarihinde teslim etmiştir. Arsa sahibi müteahhitin kendisine teslim ettiği dairelerin, 10.06.2023 tarihinde tapuya tescil işlemini yaptırmıştır. Arsa, tapuda cins tahsisi ile gayrimenkule dönüştüğü için bu gayrimenkuller yeni bir kazanım olacak ve gayrimenkulün iktisap tarihi olarak 10.06.2023 tarihi esas alınacaktır. Eğer arsa sahibi yeni edindiği gayrimenkulü tapuya tescil tarihinden önce fiilen kullandıysa, fiili kullanım tarihi dikkate alınır.

2.1.2.2.2.2.İvazsız İktisap Edilen Gayrimenkullerin Tesliminde Kazanç

Arsanın elde ediliş şekli, arsa sahibinin arsa tesliminden doğan kazancının değer artış kazancı olup olmadığını etkilemektedir. GVK'nın mükerrer 80/6 bendinin parantez içindeki hükmünden anlaşılabacağı üzere, ivazsız edinilen gayrimenkullerin satılması ile gerçekleşen kazançlar, değer artış kazancı kapsamında değildir. Nitekim 76 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde, ivazsız edinilen arsa üzerine, arsa sahibinin kendisinin bina inşa etmesi veya arsanın arsa payı karşılığı verilerek bina inşa etmesi halinde gayrimenkullerin satılmasından doğan kazancın, değer artış kazancı olarak dikkate alınmayacağı

⁷⁰ GİB Eskişehir VDB 28.7.2010 tarihli B.07.1.GİB.4.26.15.01-GVK 40-2/4-32 sayılı özelge Erişim:12.01.2022. <http://www.gib.gov.tr>

⁷¹ 76 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerindeki örnek güncellenerek oluşturulmuştur.

belirtilmiştir. Örneğin⁷² arsa sahibi 21.02.2009 tarihinde veraset yoluyla iktisap ettiği arsayı, arsa payı karşılığı müteahhite 20.04.2021 tarihinde teslim etmiştir. Arsa sahibi müteahhitin kendisine fiilen 11.08.2022 tarihinde teslim ettiği dairelerini, 19.03.2023 tarihinde satmıştır. Arsa tapuda cins tahsisi ile gayrimenkule dönüşmesi, ivazsız iktisap edilme durumunu etkilemeyecek ve 2023 yılında sattığı gayrimenkulden elde ettiği kazanç, değer artış kazancına tabi olmayacaktır.

Vergi idaresinin arsa payı karşılığı inşaat işlerinde ivazsız edinilen arsa payının teslimi karşılığında teslim alınan konutun sayısı bir adet ise bu konutun satışından elde edilen kazancın, arsanın şeklinin veya niteliğinin değişmesi ivazsız elde edilme niteliğini değiştirmeyeceği için değer artış kazancının konusuna girmediği yönünde özelgeleri⁷³ mevcuttur. Ancak aynı özelgelerde vergi idaresi ivazsız iktisap edilen arsa payı karşılığı edinilen konutların birden fazla olması halinde ve bu konutların satışında muamelenin çokluğu esas olduğu için kazancın ticari kazanç olması gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay ise 3. Daire 1.10.2003 tarihli E.2001/ 1398, K.2003/ 4493 sayılı karara göre⁷⁴, veraseten edinilen arsanın konut karşılığı verilmesi ile teslim alınan konutların dört yıl içinde satılmasından sağlanan kazanç, ivazsız edinilen arsa dışında, yeni bir edinim söz konusu olması ve ticari amacın olmaması sebepleriyle değer artış kazancı olarak değerlendirilmelidir.

2.1.2.2.3.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşleri ve Değer Artış Kazancı

Arsa payı karşılığı yapılan inşa işinde arsa sahibi bir yandan arsa payını müteahhite devrederken bir yandan da bu pay karşılığında konut iktisap etmektedir. Bu inşaat işlerinden arsa malikinin edindiği konutları, iktisap tarihi itibarıyla beş yıllık süre içinde satması durumunda (GVK m. 80/6), kazanç ticari veya arızı kazanç değilse değer artış kazancıdır. Vergi İdaresi, arsa payı karşılığı edinilen birden fazla konutun edinildiği tarih

⁷² 76 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerindeki örnek güncellenerek oluşturulmuştur.

⁷³ GİB, Ankara VDB, 30/11/2012 tarihli 38418978-120[Mük.80-12/9]-1222 sayılı özelge Erişim: 24 Kasım 2017 ; GİB, İstanbul VDB, 10/09/2013 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2012/545]-1469 sayılı özelge Erişim: 24 Kasım 2017 ; GİB, İzmir VDB, 12/08/2020 tarih ve 84098128-120[Mük.80/2019/1]-E.226852 sayılı özelge, Erişim: 12.01.2022. <http://www.gib.gov.tr>

⁷⁴ Erişim: 21.12.2022 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

itibariyle beş yıllık süre içinde aynı şahsa tek seferde satış işlemi olması durumunda, devamlılık unsurunun oluşmadığını kabul ederek, bu kazancı değer artış kazancı şeklinde tanımlamıştır. Konu ile ilgili aşağıda tablo 2 oluşturulmuştur.

Tablo 2

*Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Değer Artış Kazancı Özelgeleri*⁷⁵

Sıra No	Kurum Adı	Özelge Tarih	Özelge Sayısı	Devamlılık Unsuru Oluşmayan Durumlar	Kazanç
1	GİB İstanbul VDB	16.2.2012	B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-567	"Gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak, beş yıl içinde satılması halinde"	Değer Artış Kazancı
2	Gelirler Genel Müdürlüğü	24.2.1999	B.07.0.GEL.0.43/4305-105/6587	"Arsa Payı karşılığı alınan konutun iktisap tarihinden başlayarak, dört yıl içinde satılması halinde"	Değer Artış Kazancı
3	GİB İstanbul VDB	17.3.2011	B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 72-174	"Tamamının iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde, topluca bir defada bir kişiye satılması"	Değer Artış Kazancı
4	GİB İzmir VDB	27.9.2011	B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-484	"Konutların ilk iktisap tarihinden itibaren 4 yıl içinde bir defada aynı kişiye (topluca elden çıkarılması) satılması"	Değer Artış Kazancı
5	GİB Ankara VDB	5.04.2010	B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-4-255	"Gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak, dört yıl içinde topluca tek satış işlemi ile satılması halinde"	Değer Artış Kazancı
6	GİB Ankara VDB	8.12.2010	B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-8-744	"İktisap tarihinden başlayarak beş yıllık süre içerisinde, topluca tek satış işlemi ile satılması"	Değer Artış Kazancı
7	GİB İstanbul VDB	5.8.2011	B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-1184	"Daireleri iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde aynı kişiye bir seferde satılması"	Değer Artış Kazancı

Danıştay ise VDDK 25.1.2023 tarihli E.2021/1448, K.2023/72 sayılı kararında⁷⁶, arsa payı karşılığı edinilen iki adet konutun tek bir dönemde beş yıl içinde satılmış olması sebebiyle kazancın değer artış kazancı olduğunu kabul etmiştir. Ancak Danıştay'ın VDDK 25.6.2004 tarihli E.2004/51, K.2004/80 sayılı kararında,⁷⁷ şahsın arsa payı karşılığı konut edinmesi halinde servetin değerlendirilmesi ve servetin şekil değiştirmesi söz konusu olması sebebiyle satış işleminden doğan kazancın değer artış kazancı niteliğinin olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu kararın dayanağı arsa karşılığı inşa işlerini Danıştay'ın trampa şeklinde değerlendirmemesidir.

⁷⁵ Tabloda sıra numarası 3, 4, 5, 6, 7 numara olan özelgeler, tablo 1' de yer alan özelgelerdir. Aynı özelgede hem değer artış kazancı hem de ticari kazanç devamlılık unsurunun tanımı yer aldığı için iki tablo da bu özelgeler kullanılmıştır. Tablo 2'de yer alan özelgeler Erişim: 24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

⁷⁶ Erişim: 04.02.2024 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

⁷⁷ Erişim: 21.06.2018 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

Çalışmanın bir önceki başlığında açıklandığı üzere, ivazsız iktisap edilen arsa payının müteahhite teslimi söz konusu ise bu teslimden elde edilen kazanç değer artış kazancına tabi değildir. Aynı zamanda Çağlayan (2005), teslim aynı bedel karşılığında yapıldığı için kazancın değer artış kazancına tabi olacağını, ancak arsa sahibinin kendi şahsi arsası üzerine inşaat yapar veya yaptırırsa arsanın elden çıkması değer artış kazancı konusuna girmeyeceğini öne sürmüştür. Konu ile ilgili vergi idaresi ise arsa sahibinin arsasını müteahhite tapuda tescil kaydı işlemi yapılmadan herhangi bir satış işlemi olmayacağı için arsa devir işlemi değer artış kazancının konusuna girmediğini belirtmiştir.⁷⁸

2.1.3.Vergiye Doğuran Olayın Belirlenmesi

VUK'un⁷⁹ 19'uncu madde hükmünde vergiyi doğuran olayın tanımı yapılmıştır. Gelir vergisi mevzuatında vergiyi doğuran olayın tespiti, gelirin elde edilmiş olmasına bağlanmış ve kazancın türüne göre elde etme esasları belirlenmiştir. Özel inşaat işlerinde mükellefler ticari kazanç kapsamında faaliyette bulunursa, geliri elde etmede tahakkuk esası⁸⁰ ve dönemsellik esası geçerli olacaktır. Örneğin müteahhit kendi arsası üzerine inşaat ettiği bağımsız bölümü alıcıya 2023 yılında teslim etmiştir ve bu teslimle ticari işlemin mahiyeti gerçekleşmiştir. Bu durumda ticari işlemin mahiyeti konut teslimi olması sebebiyle tahakkuk esası gereği gelir ortaya çıkmıştır (Akın, 2016 s. 71). Bu açıklamalara göre kendi arsası üzerine inşaat yapan müteahhitin bağımsız bölümleri satış yaptığı alıcılara fiilen teslim tarihinin, gelir vergisinde vergi doğuran olayın tarihi olacağı konusunda kuşku yoktur.

Ancak gayrimenkullerin devri MK'da ve BK'da resmi şekil işlemlerine tabi olması sebebiyle vergiyi doğuran olayın tarihi belirlenirken gayrimenkulün tapuya tescil tarihi mi fiili teslim tarihi mi esas alınacağı sorusu gündeme gelmektedir. MK'nın 705'inci madde hükmü gereğince, “*taşınmaz mülkiyetinin kazanılması tapu kütüğüne tescille*” olur. Aynı Kanunu'nun 706'ncı madde hükmü bağlamında, taşınmaz mülkiyeti devrini

⁷⁸ GİB, Ankara VDB, 05/04/2010 tarihli B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-4-255 sayılı özelge Erişim: 24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

⁷⁹ 213 sayılı Kanun, RG. 10/01/1961, S. 10703.

⁸⁰ Tahakkuk esası, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir (BDR, 2023, s. 35). Ancak literatürde bu açıklamanın yeterli olmadığına ilişkin görüşte mevcuttur. Şöyle ki tahakkuk esası, ticari işlemin mahiyet olarak gerçekleşmesi şeklinde tanımlanmıştır. Ticari işlemin içeriği, konusunun gerçekleşmesi ile tahakkuk esası ortaya çıkarak gelir elde edilmiş sayılır (Akın, 2016 s. 71).

konu alan sözleşmenin geçerli olabilmesi için resmi şekilde yapılması gerekir. Bu Kanun hükmüne benzer diğer bir hüküm ise BK'nın 237'nci maddesi olup, buna göre taşınmaz satışında yapılan sözleşmede resmi şekil şartına uyulması gerekir. Konu ile ilgili gerek Medeni Kanun hükmü gerekse Borçlar Kanunu hükmü şekilsel yükümlülöklere ilişkin olup, vergisel açıdan vergiyi doğuran olayın özünü etkilememektedir.

Literatürde ve yargı kararlarında gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın zamanı belirlenirken, tapuya tescil tarihinden ziyade fiili teslim tarihinin esas alınması gerektiği yönde görüşler yer almaktadır. Özbacı'ya göre (2006 s. 313) vergi mevzuatı açısından tapuya tescil tarihi beklenilmeksizin, gayrimenkulün alıcının faydalanmasına bırakılması veya alıcının ekonomik yararına sunulması gelirin elde edilmiş sayılması için yeterlidir. Kızılot'a (2014 s. 419) göre, gayrimenkulün resmi şekil koşuluna uyulmadan ve tapuya tescil işlemi yapılmadan önce iktisap edilmesi halinde vergiyi doğuran olayı tapuya tescil işleminin yapılmasına bağlama imkânı bulunmamaktadır. Bozkır (2008), özel inşaat işlerinde satılan gayrimenkullerin tapuya tescil tarihi, işin fiilen bitim tarihinden önce olsa bile, vergiyi doğuran olay olarak işin bitim tarihinin esas alınması gerektiğini belirtmiştir.

Danıştay VDDK 28.12.2022 tarihli E.2022/1475, K.2022/1727 sayılı kararda⁸¹ tapuya tescil tarihinden önce taşınmazın fiili olarak teslim edildiği hususunun “*elektrik, doğalgaz vb. belgelerle tevsik edilmesi*” durumunda, ticari kazancın belirlenmesinde fiilen kullanıma başlanılan tarihin vergiyi doğuran olayın tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla bağımsız bölümlerin kullanıldığına ilişkin bu tevsik edici belgeler, fiili teslimin yapıldığına karine oluşturmaktadır. Bazı kararlarda Danıştay vergiyi doğuran olay tarihi olarak tapuya tescil tarihini esas almıştır. Danıştay 4. Daire 22.3.2021 tarihli E.2016/8262, K.2021/1729 sayılı karar ve Danıştay 4. Daire 22.3.2021 tarihli E.2016/216, K.2021/1733 sayılı kararlara göre⁸², konut veya işyeri satımında, tapuya tescilin alıcı açısından mülkiyet hakkının kazanımını ve taşınmazın tasarruf hakkını elde edileceği için vergiyi doğuran olay tapuya tescil işlemi ile gerçekleşir.

⁸¹ Erişim: 20.01.2024 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

⁸² Erişim: 18.03.2024 <https://karararama.danistay.gov.tr/>

Diğer bir tartışma konusu, yapı kullanım izin belge tarihi fiili teslim tarihinden önce ise vergiyi doğuran olayda hangi tarih esas alınacaktır. İK'nın 31'inci madde hükmüne göre, yapı kullanım izin belgesinin tarihi, inşaatın tamamlandığını ve fiilen teslim edilebilir olduğunu göstermektedir. Ancak uygulamada yapı kullanım izninden önce konutlar fiilen teslim edilebilmektedir. Fiili teslim olduğu halde yapı kullanım izin belgesinin alınmamış olması vergiyi doğuran olayı etkilememesi gerekir. Aksi takdirde yapı kullanım izin belgesi alınmadığı için bağımsız bölüm satışından elde edilen bir gelir de olmayacak ve vergileme de olmayacaktır. Bu durum mevcut yürürlükteki vergi mevzuatına ters düşmektedir.

2.1.3.1.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşleri ve Vergiyi Doğuran Olay

Ticari işletme aktifine kayıtlı arsanın veya aktife kayıtlı olmayan arsanın müteahhite tesliminde vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşeceği konusunda tereddütler bulunmaktadır. Arsa sahibinin, müteahhite inşaat yapmak üzere tapuda devir olmaksızın arsayı teslimi ile arsa müteahhitin faydalanmasına bırakılmaktadır. Bu sebeple arsa payının teslimi ile arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin teslimi aslında eş anlı değildir. Arsa payı devrinin tapuya tescili yapılmadan önce fiili teslimi sebebiyle ticari kazançta tahakkuk esası gerçekleşmiş olduğunu kabul edildiğinde, arsanın satışı da yapılmış olacaktır. Bu durum, arsa karşılığı yapılan inşa işinde vergiyi doğuran olay kavramının özüne uygun düşmemektedir.

Arsa payı karşılığı inşa işlerinde, karşılıklı yükümlülükler ifa edilmeden vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir. Arsa sahibinin arsayı teslimi ticari kazanç hükmünde değilse müteahhit bağımsız bölüm inşaatını tamamlayıp arsa sahibine konutları teslim etmedikçe kendisine kalan konutların arsa payını üzerine almaya ve konutları satmaya hak kazanamamaktadır. Sonuç olarak arsanın müteahhide devrinin, tapuda kat irtifakı veya tapu işlemi yapılmadan fiili teslimi veya arsanın bir kısmının parasının nakit olarak tahsil edilmesi şeklinde olsa bile, bağımsız bölümlerin inşasının tamamlanıp arsa sahibine tesliminden sonra vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir (Şeker, 2009). Bu durum vergi idaresinin arsa payı karşılığı inşaat işi karşılığı yapılan teslimleri trampa olarak kabul etmesinden kaynaklanmaktadır. KDV açısından KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre,

bu işlerde vergiyi doğuran olay, arsa sahibi ve müteahhit açısından eş anlı olarak vuku bulmaktadır.

2.1.3.2.Kat İrtifakı Tesis Edilen Gayrimenkul Satışları ve Avanslar

Çalışmanın birinci bölümünde kat irtifakı başlıklı bölümde ifade edildiği üzere, kat irtifakı, inşa edilmekte olan bağımsız bölümler için arsa sahipleri tarafından kurulan bir haktır. Dolayısıyla kat irtifakı şeklinde yapılan satışlar, arsa payı ile ilgili olup, bağımsız bölümleri edinme kat mülkiyetine geçişle olmaktadır. Ticari faaliyete ilişkin mükellefiyeti bulunmayan bir kişinin, kat irtifakı tesis edilmiş arsa payını satın alması ve bu payı edinim tarihi itibarıyla beş yıl içinde satılmasından doğan kazanç, değer artış kazancıdır.

Uygulamada inşa faaliyeti yapan firmaların kat irtifakı kurulmuş olan inşaat projeleri yer almakta ve bu proje devam ederken arsa paylı kat irtifakı taksitle satılabilmektedir. Bu projelerde yapılan taksit ödemeleri avans olarak kabul edilmektedir. Literatürde bu taksitli satışın avans olarak kabul edilmesini eleştiren Arslan (2011, s.25-26), taksitli satışların aslında kat irtifakı kaynaklı arsa payının satışı olduğu ve bu satış tutarına göre fatura tanzim edilmesi gerektiğini öne sürmüştür. Aynı zamanda Arslan (2011, s. 26), kat irtifakının kat mülkiyetine dönüştüğü tarihte, konutun devir işlemi gerçekleşeceği için arsa payı dahil edilmeyerek konut satış faturasının düzenlenmesi gerektiğini de ileri sürmüştür.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine tabi inşa işlerinde ise müteahhitin kendisine kalan konutları henüz teslim etmeden sattığında alıcıdan yaptığı tahsilat avans olarak kabul edilmekte ve gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir. Çünkü vergilendirmede olayın gerçek mahiyeti esas olup, bu olayda vergiyi doğuran olay alıcı adına kat irtifakının tesis edilmesi değil, inşaatın tamamlanarak bağımsız bölümlerin iktisadi tasarruf hakkının alıcıya devredilmesi ile gerçekleşir (Bozkır 2008). Örneğin müteahhit 2023 yılında yapılan sözleşme kapsamında inşa ettiği ancak henüz inşaat tamamlamadığı kendisine düşen dairelerden 2 adedini 2023 Aralık ayında satmış ve bedelini tahsil etmiştir. İnşaat 2024 Ocak ayında tamamlanmıştır. Müteahhit kendine

düşen dairelerin 2 adedinin bedelini 2023 yılında tahsil etse bile inşa edilen konut 2024 yılında tamamlandığı ve 2024 yılında teslim edildiği için 2024 yılında ticari kazanç tahakkuk edecektir. Çünkü müteahhit ile üçüncü kişi alıcı arasında yapılan işlemde konu, konutun inşa edilmesi ve teslim edilmesidir.

Özelgelerde⁸³, kat irtifakı kurularak üçüncü kişilere yapılan satışlardan tahsil edilen tutarların, avans olarak kabul edilmesi ve inşaatın bittiği ve konutların tesliminin yapıldığı yılın kazancın hesaplanmasında dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Danıştay ise 4. Daire 22.3.2021 tarihli E.2016/8535, K.2021/1732 ve Danıştay 4. Daire 07.06.2022 tarihli E.2018/6641, K.2022/3750 sayılı kararlarda⁸⁴, müteahhitin arsa payı karşılığı inşa kapsamındaki kendisine kalan konutları inşaat devam ettiği sürede kat irtifakı şeklinde yaptığı satışın bedelini Vergi Mahkemesinin avans olarak değerlendirmesi ve inşaatın tamamlanma tarihinde düzenlenen fatura tarihinin KDV açısından vergiyi doğuran olayın tarihi olarak kabul etmesine ilişkin kararına, Danıştay bozulması kararı vermiştir.

2.1.4.Vergi Matrahının Tespiti

Gelir vergisinin matrahı, “bir takvim yılı içinde gerçekleşen kazanç ve iratlardan giderler, indirimler, istisnalar vb. düşüldükten sonra kalan kısımdır” (Bilici 2005 s. 62). Vergi matrahı, ticari kazanç ile diğer kazanç ve iratlarda mükellefin beyanı ile oluşur. Özel inşaat işlerinde ticari kazanç tabi olan kazanç gerçek usulde vergilendirilir. Gerçek usule tabi olan mükellefler, VUK’un 176’ncı madde hükmü gereği, defter tutma yönünden birinci sınıf tacir ve ikinci sınıf tacir şeklinde ikiye ayrılmıştır. Birinci sınıf tacirler bilanço esasına göre, ikinci sınıf tacirler ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Ticari kazancın tespiti, bilanço esaslı için GVK’nın 38’inci madde hükmünde ve işletme hesabı esaslı için GVK’nın 39’uncu maddesinde hükme bağlanmıştır. Safi ticari kazanç tespit edilirken GVK’nın 40’ıncı ve 41’inci madde hükümleri dikkate alınır. Sonrasında tespit edilen safi ticari kazanç tutarından beyanname üzerinden eklenecek tutarlar eklenip, indirilecek tutarlar indirildikten sonra kalan tutar gelir vergisi matrahı tutarı olur. Gelir

⁸³ GİB İstanbul VDB, 14/12/2020 tarihli 11395140-105[VUK-1-19380]-929596 sayılı özelge Erişim:01.04.2024; GİB Büyük Mükellefler VDB 05/05/2020 tarihli B.07.1.GİB.4.99.16.02-130-11377 sayılı özelge. Erişim: 01.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

⁸⁴ Erişim: 02.03.2024. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

vergisi matrahının tespitinde bu sıralama esas alınarak aşağıdaki alt başlıklar oluşturulmuştur.

2.1.4.1.Ticari Kazanç Tutarının Tespiti

Yıllara sari inşaat işlerinde kazancın tespitine ilişkin GVK'da özel hüküm var iken, özel inşaat işlerinde ticari kazancın tespitine ilişkin ayrı bir düzenleme yoktur. Özel inşaat işlerinde gerçek usulde ticari kazanç tespiti bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre yapılabilir. Bu esaslara göre ticari kazanç tespit edilirken, VUK'un ilgili değerlendirme maddelerine ve GVK'nın 40 ila 41'inci maddelere uyulur (GVK m. 38 ve m. 39). Özel inşaat işlerinde ticari kazanç, gelir ve giderler arasındaki olumlu farktır. Bu bağlamda kazancın tespiti inşa faaliyeti ile uğraşan müteahhit ve gayrimenkul alım satımı yapan arsa sahibi veya işletme sahibi açısından farklılık arz edebilir. Çünkü VUK değerlendirme hükümleri gayrimenkul, emtia ve imal edilen emtia açısından farklı hükümleri içermektedir. Şöyle ki müteahhit inşa faaliyeti ile konut imal ettiği için değerlemede VUK 275'inci madde esas alınırken, gayrimenkul alım satımında gayrimenkul emtia olarak kabul edilirse değerlemede VUK 274'üncü madde esas alınır.

Gayrimenkul inşa faaliyeti olmaksızın sadece gayrimenkul alım satımından ticari kazanç elde eden mükellef, seçtiği maliyet bedeli yöntemine⁸⁵ göre maliyet bedelini tespit eder ve bu bedeli esas alarak VUK'un 274'üncü madde hükmüne göre, satın aldığı gayrimenkullerin maliyet bedeli değerlemesini yapar.

Mükellefin inşa faaliyeti ile uğraşan müteahhit olması halinde, işletme aktifine kayıtlı arsa üzerine yaptığı inşaat işi imal işlemi olup, faaliyet kazancı ticari kazanç kapsamındadır. Ticari kazancı tespit ederken öncelikle inşaat maliyet tutarı belirlenir. Konut ve işyerlerinin maliyeti, inşa edilen binanın tüm maliyetinden her bir konuta ve işyerine birtakım ölçütlere göre pay verilerek tespit edilir (Kızılot, 2014 s.429). İnşaat maliyet bedeli tespit edilirken VUK'un 275'inci madde hükümleri esas alınır. Ticari işletme aktifine kayıtlı arsa üzerine müteahhit inşaat yaparsa, arsa deftere kayıtlı değeri

⁸⁵ Ortalama maliyet, fiili maliyet, son giren ilk çıkar veya ilk giren ilk çıkar yöntemleri.

üzerinden inşaat maliyetine dahil edilir. Mükellef VUK'un geçici 31'inci⁸⁶ madde hükmü gereği arsayı yeniden değerlemeye tabi tutmuş ise değerlendirilmiş tutar baz alınır. Eğer enflasyon düzeltme koşulları oluşursa arsanın enflasyon düzeltmesine tabi tutarları inşaat maliyetinde dikkate alınır.

Uygulamada maliyet ile ilgili karşılaşılan bir başka konu ise kentsel dönüşüm veya arsa payı karşılığı yapılan işlerde, satın alınarak yıkılan bir bina üzerine müteahhitin yeni bina inşa etmesi ve bina yıkım harcamalarının VUK'un 262/d bendi uyarınca arsanın maliyet bedeline dâhil edilmesi konusudur. Örneğin mükellefin yıkılmak üzere 2.000.000,00.-TL'ye satın aldığı binaya yıkım harcaması 150.000,00.-TL olsun. Bu arsanın maliyet tutarı 2.150.000,00.-TL(=2.000.000,00+150.000,00) olacaktır.

Müteahhit inşaat maliyetini tespit ettikten sonra, inşa edilen tüm konut ve işyerlerinin satışı beklenmeksizin, ilgili yıldaki satışlar dikkate alınarak gelir vergisi açısından kazanç hesaplanır. Bir takvim yılı içinde satışa konu olmayan konutlar ve işyerleri, işletme stoku olarak bilanço kalemlerine yansır (Kızılot, 2014 s.430-431).

2.1.4.1.1.Arsa Payı Karşılığı İnşa İşlerinde Kazanç Tutarının Tespiti

Arsa payı karşılığı yapılan inşaat işlerinde, gelir vergisi açısından kazancın tespitine ilişkin GVK'da ayrı bir hüküm mevcut değildir. Bu işlerin trampa kapsamında yapıldığı KDV hükümlerinde belirtilmiştir. Buna göre arsa sahibine teslim edilecek konutların emsal bedel değeri tespit edilir. Bu emsal bedel gelir vergisi açısından düşünüldüğünde, bir yandan müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği konutların satış tutarı, diğer yandan müteahhitin kendisine kalan konutların arsa maliyet tutarıdır. Bu bağlamda arsa sahibine konutların teslim edilmesi durumunun müteahhit açısından hem kazanç hem de maliyet olduğu yönünde vergi idaresinin görüşü⁸⁷ mevcuttur. Örneğin, müteahhit arsa sahibine teslim ettiği konutların emsal değerini 6.000.000,00.-TL belirlemiş ve faturasını bu bedel üzerinden düzenlemiş olsun. Bu durumda müteahhit gelir tablosuna 6.000.000,00.-TL'yi

⁸⁶ 7326 sayılı Kanunu'nun 11'inci madde olarak eklenen fıkra. Bu eklenen fıkra ile taşınmazlar ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler 31/12/2021 tarihine kadar yeniden değerlemeye tabi tutulabilir denilmiştir.

⁸⁷ GİB, Ankara VDB, 27.8.2014 tarihli 27575268-105[262-2013-209]-831 sayılı özelge. Erişim:10.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

hem satış tutarı olarak hem de maliyet tutarı olarak dikkate alacaktır. Dolayısıyla arsa sahibine teslim edilen konutların tesliminde satış ve maliyet arasındaki fark 0,00-TL (=6.000.000,00-6.000.000,00) olup, kazanç ortaya çıkmayacaktır. Literatürde vergi idaresi görüşünün aksine farklı bir bakış açısı sunulmuştur. Turut'a göre (2009 s. 280), müteahhitin arsa malikine aslında inşa hizmeti sunması ve aynı zamanda karşılığının arsa payı şeklinde alınması sebebiyle, müteahhitin kazancının tespitinde tahsil edilen ücret niteliğindeki arsanın rayiç bedeli esas alınmalıdır. Bu rayiç bedel de sözleşmenin yapıldığı veya müteahhite düşecek dairelerin belirlendiği andaki arsa rayiç bedelidir.

Müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği konut harcamalarının yanı sıra kendisine kalan bağımsız bölüm harcamaları da inşaat maliyetini oluşturmaktadır (Kızılot, 2014 s. 486). Müteahhit açısından kendine düşen konutların maliyeti, kendi konutları ile bu konutlara ait arsa payına ödediği bedel toplamından oluşmaktadır.⁸⁸ Sonuçta, arsa payı karşılığı yapılan inşaat işinde müteahhit, yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda inşaat maliyetini tespit eder ve konut satışlarından elde ettiği hasılat ile karşılaştırır ve kazancını ticari kazanç olarak beyan eder.

2.1.4.1.1.Müteahhitin Arsa Sahibi Adına Ödediği Giderler

Gelir vergisi açısından ticari kazancın tespitinde giderin indirim konusu yapılabilmesi için GVK'nın 40'ıncı maddesinde sayılan giderlerden olması gerekir. Aksi takdirde bu giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilir. VUK'un ilgili hükümlerine göre tutulan kayıtların belgelerle tevsiki mecburidir. Buna göre ticari faaliyet kapsamında yapılan giderlerin fatura, irsaliye vb. belgelere dayanması gerekir. Bu belgelerin gerçek mahiyeti açısından işlemle ilgili olan kişiler veya kurumlar adına düzenlenmelidir.

Arsa payı karşılığı yapılan inşa işlerinde inşaatın başlangıç aşamasında veya ilerleyen süreçlerde, müteahhit tarafından ödenmiş olan fakat arsa maliki adına tanzim edilen belgelerin, kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususu sorun teşkil etmektedir. Vergi idaresi, arsa maliki adına tanzim edilen vesikaların müteahhite

⁸⁸ GİB İstanbul VDB, 9.9.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1553 sayılı özelge Erişim: 10.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

ait kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağını ileri sürmektedir. Şöyle ki, özeldede inşa edilen binaya ait ruhsat için müteahhit tarafından Belediyelere, Su İdaresine veya Yapı Denetim firmasına harç, çeşitli katılım payları gibi yapılan ödemelerin, ticari faaliyetin gideri veya maliyeti olarak indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.⁸⁹ Gider kabul edilmeme nedeni, arsa karşılığı inşa işlerinde yapı ruhsatının arsa maliki adına düzenlenmiş olmasıdır.

Arsa maliki adına ödenen harç, yapı denetim gibi tutarların, gider veya maliyet olarak dikkate alabilmenin yolunu Vergi idaresi⁹⁰, müteahhitin sözleşme kapsamında arsa sahibine düzenleyeceği faturaya yansıtması durumunda, ödenen tutarların maliyet olarak kazancın tespitinde kabul edileceği şeklinde açıklamıştır. Literatürde Yüce (2009, s.127) ise müteahhitin harç, pay vb. ödemeleri gider olarak yazabilmesi için giderin müteahhit tarafından ödeneceğine ilişkin sözleşmede hüküm olması ve belgeyle tevsik edilmesi gerektiğini öne sürmüştür. Yüce (2009, s. 127) bu görüşünü aynı zamanda ekonomik yaklaşım ilkesi ile destekleyerek de açıklamıştır. Şöyle ki, yapı ruhsatı veya yapı denetimi işlemlerinde yapı kime ait ise onun üzerinden yürütülmesine ilişkin hukuki durumla ile müteahhitin fiilen işi üstlendiği iktisadi durum farklı mecralardır. Her ne kadar müteahhitin yaptığı ödeme arsa sahibi adına olsa da VUK'un 3'üncü maddesinin izin verdiği ekonomik yaklaşım ilkesine göre hukuki durumun ötesinde gerçek iktisadi durum esas alındığında, müteahhit ödediği bedeli gider olarak dikkate alabilir.

2.1.4.1.1.2.Müteahhitin Arsa Sahibine Ödediği Kira Yardımları

Arsa payı karşılığı yapılan inşa işi veya kentsel dönüşüm kapsamında arsa sahibine ödenen kira yardımının, hem arsa sahibi hem de müteahhit açısından vergilendirilme boyutunun nasıl olacağı hususu özellikli bir konudur. Şöyle ki; arsa sahibine ödenen kira yardımının arsa sahibi açısından gelir vergisi kazanç türlerinden gayrimenkul sermaye

⁸⁹ GİB, İstanbul VDB, 22.3.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[229-2012/VUK-1- . . .]—1120 sayılı özelge. Erişim: 24.11.2017 ; GİB, İstanbul VDB, 05/09/2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1458 sayılı özelge Erişim: 24.11.2017; GİB, İstanbul VDB, 22.6.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-811 sayılı özelge Erişim: 24.11.2017.; GİB, İzmir VDB, 22.8.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-401 sayılı özelge. Erişim: 24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

⁹⁰ GİB, İstanbul VDB, 2.03.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-820 sayılı özelge. Erişim: 24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

iradı kapsamında olup olmadığı veya müteahhitin yaptığı kira ödemelerinin gelir vergisi stopajına tabi olup olmadığı gibi hususlar söz konusudur.

Vergi idaresi tarafından verilen özelgelere⁹¹, müteahhitin inşaat devam ettiği sürece arsa sahibine ödediği kira yardımının müteahhitin arsa maliyet bedeline ilişkin harcaması olduğu, yapılan işlemin gayrimenkul kiralama işlemi olmadığı, kira yardımı ödemesi için stopaj yapılmasına gerek olmadığı belirtilmiştir. Özelgeden anlaşılabileceği üzere, arsa sahibinin elde ettiği kira bedeli, gayrimenkul kiralama işlemi niteliğinde olmadığı için GVK'nın 70'inci madde hükmünde düzenlenen gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değildir. Bir işlemin kiralama işlemi olabilmesi için, BK'nın 299'uncu madde hükmüne göre, *kira sözleşmesinin* düzenlenmiş olması gerekir. Buna göre, arsa maliki ile müteahhit arasında bir kira sözleşmesi ve kiralama işlemi olmadığı için müteahhit tarafından ödenen kira bedeli, müteahhitin arsa maliyeti harcamasıdır.

6306 sayılı “*Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında*” Kanun, riskli yapıların yenilenmesi ve dönüştürülmesinde kira yardımının yapılabileceğini hükme bağlamıştır. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğü tarafından riskli yapılara ilişkin “*Kira yardımı kılavuzu*” hazırlanmıştır. Kentsel dönüşüm kapsamında riskli yapılara ilişkin yapılacak kira yardımının koşulları, bu kılavuzda açıklanmıştır. Vergi idaresi tarafından kentsel dönüşüm projesi kapsamında yapılan kira yardımına ilişkin verilen özelgede⁹², müteahhitin kooperatife ait arsada kentsel dönüşüm kapsamında yapılan inşaat için kooperatif üyelerine ödenen kira yardımı bedelinin kiralama işlemi olmadığı, GVK'da sayılan gelir unsurlarına girmediği, gayrimenkul sermaye iradı olmadığı ve kira yardımı ödemesinin gelir vergisi tevkifatına tabi olmadığı belirtilmiştir.

⁹¹GİB, İzmir VDB, 12.10.2012 tarihli 84098128-120-904 sayılı özelge, Erişim:14.01.2019; GİB İstanbul VDB, 9.9.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1553 sayılı özelge, Erişim:10.11.2017; GİB, İstanbul VDB 17.3.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 72-174 sayılı özelge, Erişim:24.11.2017, <http://www.gib.gov.tr>

⁹² GİB İstanbul VDB, 4.8.2017 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-125-235819 sayılı özelge, Erişim: 31.03.2022, <http://www.gib.gov.tr>

2.1.4.2. Değer Artış Kazanç Tutarının Tespiti

GVK'nın mükerrer 81'inci madde hükmünde, değer artış kazanç tutarının tespitinin ayrıntısı şu şekilde düzenlenmiştir.

“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. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.”

Gayrimenkuller satıldığında değer artışı kazancı hesaplanırken, maliyet bedeli tutarı ne olmalı sorusu önemlidir. GVK'nın mükerrer 80'inci madde hükmünde elden çıkarma tanımı söz konusu, ancak maliyet bedelinin tanımı bulunmamaktadır. Aynı Kanunu'nun mükerrer 81/1 fıkrada değer artış kazancında safi kazanç belirlenmesinde “maliyet bedeli” ifadesi kullanılmış ve son fıkrasında iktisap bedelinin⁹³ nasıl belirleneceği açıklanmıştır. Kanun maddesinde iki farklı kavrama yer verilmiştir.

Özbalcı'ya (2006) göre, maliyet bedeli (tapudan tespit edilebilecek olan bedel) ile iktisap bedeli farklı kavramlardır. Maliyet bedeli, satın alma bedeli ve buna bağlı giderlerden oluşmaktadır. İktisap bedeli ise sadece satın alma bedelini içermektedir. İktisap bedeline endeksleme yapılırken, satın alma bedeli dışındaki giderler endekslemeye dahil edilmemektedir. Bu durum VUK'un 262'nci madde hükmünde düzenlenen maliyet bedeli kavramı ile çelişmektedir. Dolayısıyla maliyet ve iktisap bedeli tanımlarının netleştirilmesine ilişkin yasal düzenlemeye ihtiyaç vardır (Özbalcı, 2006: 670-671).

⁹³ GVK'nın mükerrer 81'inci maddesi son fıkrasına göre, iktisap bedeli “elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak” tespit edilir

Eğer gayrimenkulün maliyet bedeli tutarı bilinmiyor ve tespit edilemiyorsa GVK'nın mükerrer 81'inci madde ikinci fıkra hükmü gereğince maliyet bedeli yerine, VUK'da belirtilen takdir komisyonunca⁹⁴ belirlenen değer, bilanço veya işletme hesabına göre kazancının tespit eden firmalarda ise en son bilanço ya da envanter defterine kaydedilen değer dikkate alınır.

Örneğin, gerçek kişi (D), 20/04/2020 takvim yılında 900.000,00.-TL'ye satın aldığı konutu 18/09/2022 tarihinde 3.000.000,00-TL satmış olsun. Mükellef bu konutu iktisap tarihi olan 20/04/2020 tarihinden itibaren 5 yıllık süre içinde sattığı için kazanç, değer artış kazancıdır. Konutun edinim tarihinden önce olan 2020 Mart döneminde yurt içi üretici fiyat endeksi 468,69 iken, elden çıkarılan aydan önceki Ağustos 2022 döneminde 1.780,05'dir. Buna göre ilgili dönem artışı %10 üzerindedir.

Tablo 3

Değer Artış Kazancı Tutarı Tespit Örneği

Endeksleme Katsayısı =1.780,05/468,69	3,7979
Endekslenmiş Maliyet Tutarı (TL) =900.000,00*3,7979	3.418.110,00
Elde Edilen Kazanç Tutarı (TL) =3.418.110,00-3.000.000,00	418.110,00
Tapu Harcı Gideri (TL)	60.000,00
Vergiden İstisna Edilmiş Olan Tutar (TL)	25.000,00
Vergiye Tabi Gelir (Vergi Matrahı) (TL)	333.110,00
Hesaplanan Gelir Vergisi (TL)	96.488,50

Mükellef (D), elde ettiği değer artış kazancını yukarıdaki tablodaki hesaplamalar doğrultusunda, ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğüne 2023 Mart döneminde gelir vergisi beyanını verecektir.

⁹⁴ GİB, İstanbul VDB, 25.03.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-197 sayılı özelge Erişim: 24.11.2017 <http://www.gib.gov.tr>

2.1.5.Verginin Beyanı

GVK'nın 85'inci madde hükmü gereği, gelir vergisi kapsamında kazanç elde eden gerçek kişiler yıllık gelir vergisi beyannamesi verirler. Gelir vergisinin beyanında, bir takvim yılı esastır. Özel inşa işlerinde bir takvim yılında gerçekleşen ticari kazançla ilişkin gelir vergisi beyannamesi, GVK'nın 92'nci maddesi uyarınca ertesi yıl ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğüne gönderilir. Bu durumun istisnası GVK'nın 92'nci madde hükmü gereği, bir yılda memleketi terk eden kişilerin gelir vergisi beyannamelerini, bu terk tarihinden itibaren 15 gün içinde vermeleridir. Örneğin 01.02.2023 tarihinde memleketi terk eden gerçek kişi, bu tarihten sonra gayrimenkulünü satarsa 2023 yılı sonu itibariyle bir kazanç elde etmiş olur ise dar mükellef esasına göre vergilendirilir.

Özel inşa işleri kapsamında değer artış ya da arızı kazanç elde edenlerin beyanname verebilmesi için istisna haddini aşp aşmadığına bakılır. Kanuni istisna haddi aşılmamış ise bu kazançlara yönelik gelir vergisi beyannamesi verilmemektedir. Ancak kanuni istisna haddi aşılması durumunda bu kazançlar, gelir vergisi beyanına konu olur.

2.2.ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KURUMLAR VERGİSİ

KVK'nın 1'inci madde hükmüne göre verginin konusu, “*sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının*” kurum kazancıdır. Kurum kazancı, aynı Kanun madde hükmü gereği gelir vergisi kapsamına giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Şöyle ki, KVK'nın 6'ncı maddesinde, “*saftı kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmasının*” esas olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla özel inşaat işleri ile uğraşan kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançları için ticari kazanç ile ilgili GVK'nın ilgili hükümleri uygulanacaktır. Çalışmanın gelir vergisi başlıklı bölümlerinde bu hükümler ayrıntılı olarak açıklanması sebebiyle bu bölümde tekrar edilmemiştir. İlerleyen başlıklarda kurumlar vergisi ilgili özellikli konular açıklanmıştır.

2.2.1.Konut Yapı Kooperatiflerinde Vergilendirme

Kooperatiflerin kurum kazancı, KVK'nın 1'inci maddesi gereği, kurumlar vergisine tabidir. Aynı zamanda kooperatifler, aynı Kanunu'nun 2'inci madde hükmünde kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmıştır. Kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefi sayılmadığı haller KVK'nın 4'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre KVK'nın 4/1-k bendindeki koşulların sağlanması durumunda kooperatifler kurumlar vergisi mükellefiyetinden muaf tutulmuştur. Adı geçen Kanun hükmünde ve 1 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde uygulama esasları şu şekilde açıklanmıştır.

“Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muaflığından faydalanabilmeleri için ana sözleşmelerinde; sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine, yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına, sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümlerin yer alması ve bu kayıt ve şartlara fiiliyatta uyulması gerekir (KVK m. 4/1-k). Parantez içi hükümde ise kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemler olduğu; Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacağı; Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği; Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirleneceği belirtilmiştir(KVK m. 4/1-k).”

Kanun hükmünden anlaşıldığı üzere, kooperatiflerin ortak içi işlemleri ve ortak dışı işlemleri birbirini muaf olma durumu açısından etkilemeyecektir. Şöyle ki, kooperatifin ortak içi ve ortak dışı işlemlerin bir arada bulunması halinde, ortak içi işlemler sebebiyle kurumlar vergisi muaflığı devam ederken, ortak dışı işlemlerden doğan kazanç için kooperatif tüzel kişiliğine ait ayrı iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi olunacaktır. Dolayısıyla ortak dışı işlemler için kurumlar vergisi mükellefiyeti oluşturulacaktır. Örneğin, vergi idaresi özelgede⁹⁵ konut yapı kooperatifinin kendi arsası

⁹⁵ Sivas VALİLİĞİ Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 8.11.2023 tarihli 67630374-125[2019]-33782 sayılı özelge. Erişim: 24.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

üzerine inşa ettiği işyerlerini üye haricinde üçüncü kişilere satması durumunda, bu işlemlerin ortak dışı işlemler olduğunu ve işlemten doğan kazancın kurumlar vergisine tabi olacağını belirtmiştir.

Konut yapı kooperatiflerinin arsalarını arsa payı karşılığı vermelerine ilişkin tebliğde özel düzenleme mevcuttur. Tebliğde “*yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılırken, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmemiştir*” şeklinde ortak dışı işlemlerden bahsedilmiştir. Konu ile ilgili özelgeye⁹⁶ göre, yapı kooperatifinin arsasını arsa payı karşılığı müteahhite vermesi ile edinilen konut veya işyerlerinin, kooperatifte kayıtlı hisse sayısından az olsa bile muaflığını etkilememektedir. Bir başka özelgede, başkasına ait arsa üzerine yapı kooperatifi arsa payı karşılığı inşaat yaptığında, ortak içi işlemler koşulu ihlal edilmiş olduğundan kurumlar vergisi muaflığından yararlanılamaması ve mükellefiyet tesisinin yapılması gerektiği belirtilmiştir.⁹⁷

Yapı kooperatifinin kurumlar vergisi muaflığına ilişkin Danıştay 4. Daire 16.2.2021 tarihli E.2016/21160, K.2021/1008 sayılı kararına göre,⁹⁸ kooperatif üye sayısından fazla konut inşa etmesi halinde, üye dışında bu konutların birine satışı olmaması sebebiyle kurumlar vergisi muaflığını ihlal etmiş sayılmamaktadır.

2.2.2.Kurumlar Vergisi İstisnaları

7456 sayılı Yasa yürürlüğe girmeden önce, KVK’nın 5/1-e madde hükmünde kurumlar vergisi mükelleflerinin gayrimenkul satış kazancına ilişkin istisna şöyledir.

⁹⁶ GİB, Ankara VDB, 20/06/2012 tarihli B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-8488-686 sayılı özelge. Erişim: 24.03.2024 <http://www.gib.gov.tr>

⁹⁷ GİB Mersin VDB 5.5.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-721-6-12 sayılı özelge; GİB, İstanbul VDB, 2.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-819 sayılı özelge Erişim: 24.03.2024 <http://www.gib.gov.tr>

⁹⁸ Erişim: 24.03.2024. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

“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 % 50'lik kısmı istisnadır.”

1 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ve Kanun madde gerekçesinde⁹⁹ açıklandığı üzere istisnanın amacı, kurumların mali kapasitelerini güçlü hale getirmelerini sağlamaktır. Taşınmaz satış kazancına ilişkin istisna uygulamasından yararlanma şartları, anılan Tebliğ'in 5.6.bölümü başlığında alt başlıklar ile açıklanmıştır. İstisna hükmünden tam ve dar mükelleflerin tümü yararlanabilir. Taşınmazın istisnadan yararlanabilmesi için, MK'nın 705'inci madde hükmü gereği, kurumlar vergisi mükellefi adına taşınmazın tapu tescil kaydı işlemi yapılmalıdır. Aynı zamanda taşınmaz, en az iki hesap dönemi kurumun aktifinde kayıtlı olmalı ve mükellef taşınmaz alım satımı faaliyetiyle uğraşmamalıdır. Taşınmazın satışından doğan kazanç için istisna, satış işleminin olduğu hesap döneminde uygulanır. Bu istisna tutarının, pasifte özel fon hesabına kaydedilmesi ve satış işleminin yapıldığı hesap dönemini izleyen beşinci yılın sonuna kadar fon hesabında kayıtlı olması gerekir. Taşınmazın herhangi bir bedel ödemediği devri ya da trampa işlemi istisna kapsamında değildir. Buna göre kat karşılığı olarak arsa devri işlemlerinde, trampa söz konusu olduğu için istisna hükmü uygulanmayacaktır.

7456 sayılı Yasa'nın yürürlük tarihinden sonraki gerçekleşen taşınmaz satışlarında istisna hükmü değişmiştir. 7456 sayılı Kanunu'nun 19/b madde hükmü ile yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla 15.07.2023 tarihinden sonra kurumların aktifine aldığı taşınmazın satışından doğan kazanç için istisna uygulanmayacaktır. 7456 sayılı Kanunu'nun 22'nci madde hükmü ile KVK'ya geçici 16'ıncı madde hükmü eklenmiştir. Bu Kanun maddesi ile 15.7.2023 tarihinden önce kurumların aktifine aldığı taşınmazın satışından doğan kazanç istisna oranı %50'den %25'e düşürülmüştür. Aşağıda örneklerde ve açıklamalarda görüleceği üzere, 7456 sayılı Yasa yürürlüğe girmesi ile üç farklı durum ortaya çıkmıştır.

⁹⁹ Erişim: 04.11.2023. www.gib.gov.tr

Birincisi iktisap edilen ve işletme kayıtlarında en az iki yıl bulunan ve 15.07.2023 tarihinden önce satılan taşınmazdan elde edilen kazanca ilişkin istisna uygulamasıdır. Bu uygulamada istisna kazanç oranı %50'dir. Örneğin: A Ltd.Şti. iki yıldan fazla aktifinde kayıtlı gayrimenkulü peşin bedelle satmıştır. Gayrimenkulün maliyet bedeli 3.000.000,00-TL ve satış bedeli 5.000.000,00.-TL olsun. Satıştan doğan kazanç 2.000.000,00.-TL(=5.000.000,00-3.000.000,00) iken istisna uygulanacak tutar 1.000.000,00-TL (=2.000.000,00*0,50) olacaktır. Bu istisna kazanç tutarı, 2023 yılı Nisan ayı son gününe kadar özel bir fon hesabına kaydedilmesi ve satışın yapıldığı hesap dönemini izleyen beşinci yılın sonuna (31/12/2027) kadar da fon hesabında tutulması gerekmektedir. Fon hesabında yer alan tutarın bu süre içinde işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

İkincisi 15.07.2023 tarihi öncesi edinilen ve işletme kayıtlarında en az iki yıl bulunan ve 15.07.2023 tarihinden sonra satılan taşınmazdan elde edilen kazanca ilişkin istisna uygulamasıdır. Bu uygulamada istisna kazanç oranı %25'dir. Yukarıdaki örneğimizde yer alan taşınmazın 15.07.2023 tarihinden sonra satılması durumunda satıştan doğan kazanç 2.000.000,00.-TL(=5.000.000,00-3.000.000,00) iken istisna uygulanacak tutar 500.000,00-TL (=2.000.000,00*0,25) olacaktır.

Üçüncüsü 15.07.2023 tarihinden sonra iktisap edilen ve işletme kayıtlarında en az iki yıl bulunan ve 15.07.2023 tarihinden sonra satılan taşınmazdan elde edilen kazanca ilişkin istisna uygulaması kaldırılmıştır. Yukarıdaki örneğimizde yer alan taşınmazın 15.07.2023 tarihinden sonra iktisap edilmesi ve satılması durumunda satıştan doğan kazanç 2.000.000,00.-TL(=5.000.000,00-3.000.000,00) iken bu kazancın tamamı üzerinden kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

2.3.HASILAT PAYLAŞIMLI İNŞAAT İŞİNDE GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİ

Çalışmanın birinci bölümünde, hasılat paylaşımli inşaat sözleşme kavramı açıklanmış olup, bu sözleşme kapsamında arsa sahibi arsasının bedelini, müteahhitin inşa ettiği bağımsız bölümlerin satışından doğan hasılatın belli yüzdesi ile tahsil etmektedir. Bir

başka deyişle bu sözleşme ile arsa sahibine herhangi bir konut teslimi yapılmamaktadır. Bu inşaat işlerinde, satıştan doğan hasılat, arsa maliki adına açılan banka hesabında toplanmakta ve toplanan gelir müteahhite yaptığı işin ilerlemesine göre ödeme yapılmaktadır (Ülgen, 2011). Örneğin, arsa maliki ile müteahhitin yaptığı hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi ile satış hasılatının %45'inin arsa sahibine verilmesi kabul edilmiş olsun. Müteahhitin inşa ettiği konutların satışından doğan hasılat 40.000.000,00.- TL ise arsa malikinin alacağı tutar 18.000.000,00.-TL ($=40.000.000,00 \times 0,45$) olacaktır.

Müteahhit firma, ticari faaliyette bulunduğu için hasılat paylaşımlı inşaat işinden elde ettiği hasılat ile katlandığı maliyet arasındaki olumlu veya olumsuz farka göre gelir vergisi (veya kurumlar vergisi¹⁰⁰) beyanında bulunur. Hasılat paylaşımlı inşaatta kazancın türüne veya tespitine ilişkin özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple arsa sahibinin elde ettiği kazancın ne olacağı konusu tartışmaya açık bir konudur.

Küçük (2014, 18-19), arsa sahibi şahsi mülkiyetindeki arsasından hasılat paylaşımı karşılığında arsa satışı ile gelir elde ettiği için bu gelirin ticari kazanç karine oluşturmayacağını ve gelirin GVK'nın mükerrer 80'inci madde hükmü gereği, değer artış kazancına göre vergilendirileceğini ifade etmiştir. Bu görüşe benzer biçimde Kızılot (2011), arsanın beş yıl içinde elden çıkması koşuluyla arsa sahibinin arsayı edinme bedeli ile hasılat paylaşımlı inşaattan elde ettiği hasılat arasındaki farkı değer artış kazancı olarak beyan edilebileceğini öne sürmüştür.

Vergi idaresi¹⁰¹ bu görüşlerin aksine hasılat paylaşımı inşaat işinde arsa sahibini doğrudan ticari faaliyette bulunduğunu özelgede kabul etmiştir. Şöyle ki özelgede¹⁰², inşaat işinin hasılat paylaşımı karşılığı sözleşmeye istinaden yapılması arsa sahibi açısından ticari organizasyonun varlığına karine teşkil ettiği için elde edilen kazancın ticari kazanç tabi olduğu belirtilmiştir. Literatürde bu görüşe benzer olarak Yılmaz (2015 s. 261-262), hasılat paylaşımı inşaat işinde amaç kar elde etme olup, bu inşaattan para olarak alınan

¹⁰⁰ Müteahhit firma kurumlar vergisi mükellefi ise kurumlar vergisi beyanı verir.

¹⁰¹ 12 Haziran 2013 tarihli TBMM'ne gönderilen Yeni GVK Tasarısı'nın 14/3 fıkrasında, hasılat paylaşımlı inşa işinde yapılan faaliyetin, arsa maliki açısından ticari faaliyet olduğu belirtilmiştir.

¹⁰² Sivas Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü 9.04.2014 tarihli 67630374-120[2013/6]-4 sayılı özelge, Erişim: 12.01.2022 <http://www.gib.gov.tr>

paylar arsa maliki ve müteahhit açısından ticari bir organizasyonun varlığını gösterdiğini ileri sürmüştür. Çünkü bir yandan arsa sahibi arsasını ortaya koyarken diğer yandan müteahhitin maliyeti yüklenmesi, adi ortaklığa benzer durumu ortaya çıkarır.

Şahsi mülkiyetinde olan arsa üzerine inşaat yapılması için arsa sahibi ile adi ortaklık şirketi arasında hasılat paylaşımı sözleşmesi düzenlenmiş ve arsa sahibi tapuda kendi adına kayıtlı arsasını tapuda devir ve teslim işlemi yapmamıştır. Bu durumda tapuda devir işlemi olmadığı için arsanın adi ortaklığa satışı olmayacak ve arsanın adi ortaklığa bırakılması teslim olarak değerlendirilmediğinden katma değer vergisinin konusuna girmeyecektir. Ancak hasılat paylaşımı sözleşmesi ile inşaat yapılması, arsa sahibi açısından ticari organizasyon varlığına karine oluşturduğu için adi ortaklık tarafından inşa edilen konutların ilk satışını gerçekleştirdiği tarihten itibaren arsa sahibi adına ticari kazanç açısından mükellefiyet tesisi gerekir.¹⁰³ Aslında bu özelgeden gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olayın tarihi olarak konutların ilk satışının yapıldığı tarihin esas alınması gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Müteahhitin inşa ettiği konutu üçüncü kişilere sattığı tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşir ve müteahhit toplam satış bedeli üzerinden üçüncü kişilere faturayı düzenler. Eğer arsa sahibinin mükellefiyeti söz konusu ise bu tarih itibarıyla hasılatı alan paya göre müteahhit firmaya fatura düzenlemesi gerekir (Bağdın, 2013 s. 19).

2.4.ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ VE VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİ

Özel inşaat işleri kapsamında ticari faaliyette bulunan mükelleflerin, VUK'un 227'nci maddesi hükmü gereği, bu kanunda aksi durum belirtilmedikçe, yasal defterlere yaptıkları kayıtların tevsik edilmesi, yani belgelendirilmesi zorunludur. Aynı zamanda bu belgelerin ilgili Kanun maddesinde belirtilen zorunlu bilgileri de taşıması gerekir, aksi takdirde belge düzenlenmemiş sayılır.

¹⁰³ GİB, Ankara VDB, 19.2.2014 tarihli 84974990-130[01-2013/81]-109 sayılı özelge. Erişim: 07.05.2018. <http://www.gib.gov.tr>

Gayrimenkul alım satımı veya inşası ile uğraşan mükelleflerin, gayrimenkulü teslim tarihinden itibaren 7 gün içinde alıcılara fatura düzenlemesi gerekir. Fatura kavramı VUK'un 229'uncu maddesinde, “*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika*” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla fatura, satılan mal ya da yapılan iş varsa düzenlenmesi gerekmektedir. Özyer (2003, s. 326), fatura tanımında yer alan “*ticari belge*” ifadesinin, ticari faaliyette bulunan mükelleflerce düzenleneceği sonucunu çıkarmıştır.

VUK'un 232'inci madde hükmü gereği, birinci sınıf ve ikinci sınıf tacirler birbirlerine fatura düzenlemek zorundadırlar. Bu kapsamda arsa payı karşılığı yapılan inşaat işlerinde ticari işletme aktifine kayıtlı arsanın tesliminde, arsa sahibi birinci sınıf tüccar olması hasebiyle birinci sınıf veya ikinci sınıf tüccar olan müteahhite fatura düzenlemesi gerekir. Müteahhit de arsa sahibine teslim ettiği konutlar için fatura düzenlemek durumundadır.¹⁰⁴

Arsa sahibinin mükellefiyetinin olmaması halinde ise müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği konutların teslim tarihini takip eden yedi gün içinde, bu konutların emsal tutarı esas alınarak müteahhitin arsa maliki adına arsanın satımı için gider pusulası düzenlenmesi gerekir. Ayrıca müteahhit arsa malikine teslim edilen dairelere, fatura düzenlemelidir.¹⁰⁵

Kooperatifin arsa payı karşılığı inşaat işinde kurumlar vergisinden muaf olması durumunda belge düzeni farklılık arz eder. Konu ile özelgeye¹⁰⁶ göre, müteahhit firma, kooperatife teslim ettiği konutlar için yedi gün içinde VUK hükümlerine göre emsal bedel üzerinden fatura düzenlemesi gerekir. Kooperatifin kurumlar vergisi muaflığı söz konusu olduğu için kooperatifin arsasını müteahhite tesliminde, müteahhitin teslim ettiği bağımsız bölümlerin emsal tutarı dikkate alınarak gider pusulası düzenlenmesi gerekir.

¹⁰⁴ GİB, Ankara VDB 19.11.2013 tarihli 84974990-130[1-2012-73]-1208 sayılı özelge, Erişim :29.09.2023. ; GİB, Ankara VDB, 27.10.2015 tarihli 27575268-105[234-213-54]-1078 sayılı özelge Erişim: 15.04.2016 <https://www.gib.gov.tr>

¹⁰⁵ GİB, Mersin VDB, 17.11.2016 tarihli 18008620-130[ÖZG-2013-66]-67 sayılı özelge Erişim: 24.11.2017 <https://www.gib.gov.tr>

¹⁰⁶ GİB, İstanbul VDB, 22.3.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[267-2012/VUK-1- . . .]-1123 sayılı özelge. Erişim: 24.03.2024. <https://www.gib.gov.tr>

Hasılat paylaşımı inşaat işlerinde müteahhit, alıcılara teslim ettiği konutlar için bu tarihten itibaren yedi gün içinde fatura düzenlemesi gerekir. Arsa sahibinin herhangi bir ticari faaliyeti bulunmuyorsa, arsa sahibinin hasılatıdan aldığı paya yönelik müteahhit gider pusulası düzenlemelidir. Eğer arsa sahibinin ticari faaliyeti varsa hasılatıdan aldığı pay için fatura düzenlemesi gerekir (Kızılot, 2011).



3.BÖLÜM

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

Çalışmanın önceki bölümünde, özel inşa işlerinden doğan kazanç gelir veya kurumlar vergisi açısından değerlendirilmiştir. Bu bölümde ise ticari faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, özel inşa işlerine ilişkin katma değer vergisi konusu vergilendirme süreçlerine göre irdelenmiştir.

3.1.MÜKELLEFİN TESPİTİ

KDVK'nın¹⁰⁷ 8'inci maddesinde katma değer vergisi mükellefleri¹⁰⁸ bent halinde sayılmıştır. Özel inşaat işlerinde ticari kazanç kapsamında faaliyette bulunulması halinde KDV mükellefi, adı geçen Kanun hükmü gereği “...mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlardır.” Mal kavramı, inşaat açısından gayrimenkul veya taşınmaz kavramlarını içermektedir. Özel inşaat işleri çerçevesinde faaliyette bulunacak mükellefin işe başlaması ile katma değer vergisi açısından mükellefiyet tesis edilecektir. Gayrimenkul alım satımı ile arızı ticari kazanç kapsamında gelir elden kişi, katma değer vergisi mükellefi değildir.

3.2.VERGİNİN KONUSUNUN BELİRLENMESİ

KDV'nin konusuna giren işlemler, KDVK'nın 1'inci madde hükmünde tek tek sayılmış ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nde¹⁰⁹ ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Söz konusu Kanun madde hükmüne göre, yapılan işlemin verginin konusuna girebilmesi için “Türkiye’de yapılan ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler” kapsamında olması veya işlemin Kanunda sayılmış olması gerekmektedir.

¹⁰⁷ 3065 sayılı Kanun, RG. 2/11/1984, S. 18563.

¹⁰⁸ Çalışmanın gelir vergisi bölümünde Vergi Usul Kanunu’nda mükellef hükümleri ile ilgili açıklamaya yer verilmiştir.

¹⁰⁹ RG. 26/04/2014, S. 28983.

Verginin konusu için öncelikle bir işlemin yapılması ve bu işlemin Türkiye sınırlarında yapılması ön koşuldur. Buna göre özel inşaat işlerinin KDV'nin konusuna girebilmesi için inşaat işine ilişkin bir işlemin yapılması ve inşaat işinin Türkiye'de yapılması gerekmektedir.

Verginin konusuna ilişkin diğer koşul, işlemin ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılması ve işlemin teslim ve hizmet ifası şeklinde yapılmasıdır. Özel inşaat işlemlerinin KDV'nin konusuna girebilmesi, işlemin ticarî faaliyet kapsamında yapılmasına bağlıdır. Ticarî faaliyet kapsamının niteliği, devamlılığı, KDV Kanunu'nun 1'inci madde hükmünün ikinci fıkrasında, *“Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği”* şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre arsa payı karşılığı inşaat işleminin ticarî faaliyet kapsamında olup olmadığı Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine ve diğer ilgili mevzuata göre değerlendirilmelidir. Bu durum çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Arsa payı karşılığı inşaat işleri veya özel inşaat şeklindeki diğer işlerin faaliyeti ticari kazanç kapsamında olmadığı ve arazi kazanç olduğu belirlenirse, KDV'nin konusuna girmeyecektir. İvazsız olarak intikal eden arsa, arazi kazanç kapsamında arsa payı karşılığı verilirse KDV'ye tabi olmayacağı vergi idaresi özelgesinde¹¹⁰ belirtilmiştir.

Diğer koşul işlemin mal teslimi ile hizmet ifası şeklinde yapılmasıdır. Bir malın tesliminin KDV kapsamında teslim olup olmadığına ilişkin, KDVK'nın 2'nci ve 3'üncü madde hükümlerine bakılabilir. KDVK'nın 2'nci maddesine göre teslim, *“bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir”* şeklinde hükme bağlanmış ve alt fıkralarında açıklamalar yapılmıştır. Bir emtiaya ait tasarruf hakkının devredilmesi, mülkiyet hakkının alıcıya intikalidir. Gayrimenkullerde teslim, mülkiyetin alıcı adına tescili ile gerçekleşmekte ve bu tescil işlemi tasarrufi işlem olmaktadır (Özbalcı, 2005 s.166-167).

¹¹⁰ GİB, İzmir VDB, 19.9.2013 tarih ve 84098128-120[37-2012-2]-578 sayılı özelge. Erişim: 14.01.2019 <http://www.gib.gov.tr>

3.2.1.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Teslim

Özel inşa işlerinde özellikle arsa payı karşılığı yapılan işlerde teslimin ne olduğu hususu yıllarca, vergi idaresinin trampa olarak kabul etmesi veya yargının aksi yönde kararlarının olması şeklinde süregelmiştir. Bunun sebebi arsa payı karşılığı inşaat işlerine ilişkin KDVK’da, 7104 sayılı Kanun değişikliği öncesinde bir düzenleme bulunmamasıdır. 7104 sayılı Kanunu’nun 1’inci madde hükmü gereği, arsa payı karşılığı inşa işinde teslim, trampa olarak değerlendirilmiştir. Arsa payı karşılığı inşa işinde arsa payı teslimi ve bağımsız bölüm teslimi, KDVK’nın 2’nci madde hükmünün 5’inci fıkrasında trampa şeklinde iki ayrı teslim olarak kabul edilmiştir. Adı geçen Kanun hükmü şu şekildedir.

“Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Bu kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır.”

Konu ile ilgili KDV Genel Uygulama Tebliği’nde arsa payı ile konut teslimi, “8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri” başlığının alt başlıklarında açıklanmıştır.¹¹¹ Tablo 4’te arsa sahibinin ve müteahhitin tesliminin hangi durumlarda KDV’nin konusuna girdiği hususu yer almaktadır.

¹¹¹ KDV mevzuatında, arsa payı karşılığı inşaat işi ilkinde mülga 30 seri no.lu KDV Kanunu Genel Tebliği’nde düzenlenmiştir. Daha sonra 60 seri no.lu KDV sirkülerinde 1.8.alt başlığı ile arsa payı karşılığı inşa işinde teslim, vergiyi doğuran olay, KDV oranı gibi konularda açıklanmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliği’nde, 7104 sayılı değişiklik öncesinde 30 seri no.lu KDV Kanunu Genel Tebliği ve 60 seri nolu sirkülere benzer açıklamalar yer almaktaydı. Ancak 6.4.2018 tarihinden sonra arsa payı karşılığı inşaat işi teslimlerine uygulanmak üzere 7104 sayılı Kanun ile KDV Genel Uygulama Tebliği’nde değişiklik yapılmış ve bu değişiklik 05.06.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Tablo 4*Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Teslim*

Taraflar	Teslim Şekli	KDV'nin Konusu
Arsa Sahibi	Bir iktisadi işletme aktifinde olan arsa payını arsa sahibinin konut ya da işyeri karşılığı teslimi	KDV'nin konusuna girmektedir.
	Arsa alım satımını sürekli yapan arsa sahibinin arsa payını konut ya da işyeri karşılığı teslimi	KDV'nin konusuna girmektedir.
	KDV mükellefiyeti olmadan arazi faaliyet kapsamında arsa sahibinin arsa payını konut ya da işyeri karşılığı teslimi	KDV'nin konusuna girmemektedir.
Müteahhit	Müteahhitin arsa malikine konut veya işyeri teslimi	KDV'nin konusuna girmektedir.

Trampa işleminde, arsa sahibi müteahhite kalan konutların arsa payının tasarruf hakkını veya mülkiyet hakkını müteahhite devretmekte, ancak müteahhit arsa sahibine kalan konutların arsa payını devir etmemektedir. Çünkü bu konutların arsa payı, zaten arsa sahibindedir. Danıştay 7104 sayılı Kanun öncesindeki kararlarında, arsa payı karşılığı inşaa işini böyle değerlendirmiş ve teslimin trampa olmadığını öne sürmüştür. Örneğin Danıştay 9. Daire 19.2.2007 tarihli E.2005/2439, K.2007/468 sayılı kararda, arsa sahibinin arsanın mülkiyetini ve tasarruf hakkını müteahhite devretmemesi ve sadece inşaat yapılması için arsanın verilmesi ve arsanın değerlendirilmesine ilişkin bir tasarruf olması sebepleriyle arsanın teslimin trampa olmadığı kabul edilerek KDV yönünden tarha isabet bulunmadığını belirtmiştir (Değer, 2011, s. 482-483). Arsa payı karşılığı inşaa işinde teslimin, trampa olarak kabul edildiği Danıştay kararı da mevcuttur. Şöyle ki, Danıştay 13.Daire E.1976/21779 K.1977/2336 sayılı kararda, arsa malikine arsa payı karşılığı müteahhit tarafından konut teslim edilmesi, gelir vergisi bağlamında trampa hükmünde olduğu ve trampanın gerçekleştiği anın arsa sahibine konutun teslim edildiği tarih olduğu belirtilmiştir (Manisa Defterdarlığı, 1997).

7104 sayılı Kanun öncesinde vergi idaresi ile Danıştay kararları arasındaki temel yorum farklılığının dayanağı, arsa payı karşılığı müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği konutların KDV'nin konusuna girip girmediğidir. Danıştay bu durumu trampa olarak değerlendirmede için KDV'nin konusuna girmediğini ileri sürerken, vergi idaresi bu durumu trampa olarak değerlendirmiştir. Literatürde ise Varlı (2012 s. 130), arsa karşılığı inşaa işlerinin trampa, eser sözleşmesi vb olarak özel hukukta kabul edilmesinin, ticari işlemin vergisel anlamda katma değer vergisinin konusuna girmesi durumunu değiştirmeyeceğini ileri sürmüştür. Gerekçe olarak katma değer vergisinin işlem vergisi olduğu ve mal veya hizmet alım satımı yapan tarafların amacının ne olduğu ile ilgilenilmediğini sunmuştur. Dolayısıyla müteahhitin arsa sahibine konut teslimi KDV'ye tabidir.

Müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği konutların aslında KDVK'nın 2'inci maddesindeki teslim işlemi olmadığı ve yapılan işin hizmet olduğuna ilişkin literatürde görüş sunulmuştur. Kahraman'a (2010 s. 19-20) göre, arsa payı karşılığı inşaat işinde müteahhitin yaptığı işlem bir şeyi imal etmek olup, bu işlem KDVK'nın 4'üncü maddesindeki hizmet kapsamındadır. Arsa sahibine teslim edilen konutların arsa payının mülkiyeti (kat irtifakı), sözleşmenin yapıldığı andan beri arsa sahibinde olduğu için bu konutların mülkiyeti herhangi şekilde müteahhite geçmemektedir. Dolayısıyla müteahhitin teslim edeceği konuttan söz etmek mümkün değildir. Çalışmanın birinci bölümünde açıklandığı üzere konut, arsa payı ile bir bütün olup, arsa payı olmadan konutun varlığından bahsedilmeyeceği için müteahhit açısından yapılan işlem teslim değil hizmettir.

3.3.VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN BELİRLENMESİ

KDVK'nın 10'uncu madde hükmünde vergiyi doğuran olay, yasal durumlara göre ve işlemin özelliğine göre bentler halinde sayılmıştır. Söz konusu Kanun maddesinde özel inşaat işlerini ilgilendiren hükümler aşağıdaki gibidir.

- *Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması (KDVK'nın 10/a bendi),*

- *Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi (KDVK'nın 10/b bendi).*

Ticari kazanca tabi olan ve inşa faaliyetinde bulunan müteahhitin satışa konu ettiği konut veya işyerlerini teslim ettiği anda KDV açısından KDVK'nın 10/a hükmü gereği, vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Teslim işlemi ise konut veya işyerinin alıcı adına tapuda tescil kaydının yapılması ile olur. Ancak tapuya tescil işleminden önce konutlar alıcının fiilen kullanımına bırakılırsa, bu tarih vergiyi doğuran olayın tarihi olarak değerlendirilir. Vergi idaresi özelgelerinde¹¹² bu yönde görüş bildirmiştir. Aksi yönde literatürde görüşü olan Yüce (2012b) gayrimenkul teslimlerinde, tasarruf hakkının devri ile KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceğini ifade etmiştir ve vergi idaresinin tapuya tescil işleminden önce fiili teslim tarihini dikkate almasını kanunun ruhuna uygun bulmamıştır. Şöyle ki tasarruf hakkının KDVK'da tanımlanmamış olması sebebiyle yorum yöntemi kullanılarak bu kavramın hukuk alanındaki tanımına bakmak gerekir. MK'nın 705'inci madde hükmüne göre tasarruf hakkının oluşması mülkiyet hakkının devrini gerektirdiği için gayrimenkul tesliminde tapu siciline tescil kaydının yapıldığı tarih vergiyi doğuran olay vuku bulur. Bu görüşe benzer Danıştay'ın 4. Daire 29.6.2021 tarihli E.2016/10222, K.2021/3672 sayılı kararında, tapuda alıcı adına tescil işlemi yapılan gayrimenkulün tasarruf hakkının alıcı şahıslara fiilen veya yasal olarak devredilmesi hasebiyle KDV bağlamında vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu belirtilmiştir.

KDVK'nın 10/b hükmüne göre, malın tesliminden önce fatura verilmesi durumunda faturanın düzenlenmiş olması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Bir başka deyişle vergiyi doğuran olay faturanın düzenlenmiş olması koşuluna bağlı olup, işleme konu tutarın tahsil edilmesi koşuluna bağlı değildir. Örneğin müteahhit inşa ettiği konutları üçüncü şahsa teslim etmeden fatura düzenlemesi halinde, fatura düzenlendiği tarihte KDV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Müteahhit KDV açısından kendi

¹¹² Gelirler Genel Müdürlüğü, 30.12.2003 tarihli B.07.0.GEL.0.54/5410-259-56121 sayılı özelge. Erişim: 18.03.2024; Gelirler Genel Müdürlüğü 22.5.1998 tarihli B.07.0.GEL.0.52/5279-45-112/19201 sayılı özelge. Erişim: 12.07.2019. <http://www.gib.gov.tr>

lehine bir durum olduğunda, vergiyi doğuran olayla ilgili KDV Kanunu'nun 10/b hükmünü kullanabilir. Şöyle ki, inşaat işlerinde KDV oranı, bazı dönemlerde geçici olarak değiştirilmekte ve oran düşürülmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde yer alan KDV oranına ilişkin hangi düzenleme mevcutsa o uygulanacaktır. Bu durumda müteahhit bu KDV oran indiriminden yararlanmak amacıyla inşa ettiği kendisine kalan daireleri teslim etmeden faturasını düzenleyebilir.

Mal teslimi ile hizmet ifası öncesi fatura tanzim edilmiş olması, VUK'un 231'inci maddesinde yer alan fatura tanımına uygun düşmemektedir. Çünkü fatura, malların teslimi ya da hizmetin ifa edildiği an itibariyle düzenlenir. Mal tesliminden önce fatura düzenlenmesine ilişkin VUK hüküm bulunmamakta iken, gerçek muameleye istinaden olması koşuluyla öncesinde fatura düzenlemesine önleyen hüküm de VUK yer almamaktadır (Özbalcı, 2005 s. 307).

Literatürde, Özbalcı'nın bu değerlendirmesi gibi Maç (t.y.) VUK hükümleri ile faturanın yasal niteliğinin çeliştiğini ifade etmiştir. Ancak birbiri ile çelişki halinde olan birden fazla madde hükmünden, en son yürürlük tarihi olan maddenin önceliğinin olduğu yönündeki kurala istinaden, mal teslimi öncesi fatura tanzim edilebileceği sonucuna varmıştır. Her ne kadar mal teslimi öncesi fatura tanzim edilmesi sonucunda, vergiyi doğuran olay gerçekleşse de bazı işlemlerde katma değer vergisinde iade hakkının doğabilmesi için malın teslimi gerekir (Değer, 2014 s. 447).

3.3.1.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay

7104 sayılı Kanun öncesinde arsa karşılığı inşaat işinde teslim ile vergiyi doğuran olay, 60 nolu KDV sirkülerinde açıklanmıştır. Şöyle ki, bu Sirkülere göre, müteahhit açısından arsa sahibine bağımsız bölümleri teslim ettiği anda, arsa sahibinin de arsasını teslim ettiği kabul edilerek, eş zamanlı olarak vergiyi doğuran olay gerçekleşir. 7104 sayılı Kanun ve 18 nolu KDV Tebliği ile vergiyi doğuran olay açısından bu hükme benzer düzenleme yapılmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin arsa payı karşılığı inşaat işinde vergiyi doğuran olay şu şekilde açıklanmıştır.

“Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa payı karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşir. Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa payı teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada, arsa payı karşılığı alınan bağımsız birimlerin 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV hesaplanır. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde ise KDV uygulanmaz.”

Söz konusu Tebliğ ile işletme akitifine kayıtlı arsanın tesliminde vergiyi doğuran olay, müteahhitin arsa sahibine konutları teslim ettiği zamanla eş anlıdır. Ancak arsa sahibi konutları teslim almadan önce arsayı müteahhite fiilen teslim etmiş veya tapuya tescille arsa payını müteahhite devretmiş olabilir. Literatürde Koç (2007) arsanın inşaat başlarken müteahhite teslim durumu, verilen aynı bir avans olarak kabul edilmeli, nasıl ki avanslar için KDV hesaplanmıyorsa arsanın teslim edildiği anda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyecek ve daha sonra bağımsız bölüm teslimi ile gerçekleşecektir. Aynı yönde görüş sunan Turut (2009, s. 311) ise müteahhite arsa tesliminin önceden yapılması hali, müteahhite güvence vermek amacı ile yapıldığı ve şekli bir işlem olduğu sebepleriyle vergiyi doğuran olayı etkilemediğini öne sürmüştür. Arsa sahibinin arsa teslimi ile müteahhitin bağımsız bölüm tesliminde vergiyi doğuran olayın eş anlı olması ile arsa sahibinin gelir veya kurumlar vergisi yükümlülüğü bu anla aynı döneme denk gelecektir. Böylece arsa sahibi açısından KDV’de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zaman gelir vergisinde de vergiyi doğuran olay vuku bulacaktır (Özbalcı, 2005, s. 280).

3.3.2. Avanslar ve Vergiyi Doğuran Olay

Avanslar “ilerleyen zamanlarda teslim edilecek mal veya ifa edilecek hizmetin karşılığı olan bedele mahsuben peşinen yapılan tahsilattır” (Özbalcı, 2005, s. 113). İnşaat henüz bitmeden, müteahhit üçüncü kişilere konut satmakta ve bedelini tahsil etmektedir. Bu

bedel avans olarak nitelendirilmektedir. KDVK'nın 10'uncu maddesi gereği avans tahsili ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir. Vergi idaresinin görüşü de bu yöndedir. Özelgede¹¹³, müteahhitin arsa karşılığı kendisine kalan konutları, inşaat henüz bitmeden kat irtifakı şeklinde satarak tahsil ettiği tutarların avans niteliğinde olması sebebiyle, fiili teslim işleminin yapılmadığı ve fatura düzenlenmediği sürece KDV hesaplanmaması gerektiği belirtilmiştir. Bir başka özelgede¹¹⁴, arsa sahibine müteahhitin bağımsız bölüm dışında nakit ödemesi durumunda vergiyi doğuran olayın tarihinin ne olacağı hususunda, müteahhit tarafından arsa sahibine ödenen nakit bedelin avans mahiyetinde olduğu ve vergiyi doğuran olayın meydana gelmediği, dolayısıyla KDV hesaplamasına gerek olmadığı belirtilmiştir.

Ancak, avans bedelinin tahsili ile birlikte fatura düzenlenmesi durumunda KDVK'nın 10/b bendi uyarınca vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Özelgede,¹¹⁵ inşaat tamamlanmadan kat irtifakı satışına ilişkin fatura düzenlenmesi halinde KDV açısından vergiyi doğuran olayın vuku bulacağı ileri sürülmüştür. Gayrimenkul satış vaadi şeklindeki teslimlerde ise sözleşmenin yapılmış olması mülkiyetin devir işlemi için yeterli değildir. Bu satış vaadinde konutun teslim tarihi sonraki tarihlerde olacağı için vergiyi doğuran olay vuku bulmayacaktır (Kızılot, 2010, s.573).

3.4.VERGİ MATRAHININ TESPİTİ

KDVK'nın 20'nci maddesinin birinci fıkrasına göre KDV matrahı, mal teslimi ya da hizmet işlemlerinin yapılması karşılığında alınan bedeldir. Özel inşaat işlerinde gayrimenkul alım satımı veya inşaa faaliyetiyle uğraşanların gayrimenkul teslimlerinde KDV matrahı, teslim karşılığı alınan bedel olacaktır. Eğer arsa payı karşılığı inşaat işlerindeki gibi bir mal teslimi karşılığında başka bir mal teslimi söz konusu ise yani trampa varsa KDV matrahının hesaplanması özellikli bir konudur. Kooperatifin üyelerine

¹¹³ GİB, Ankara VDB 6.6.2014 tarihli 84974990-130[1-2012-34]-571 sayılı özelge. Erişim: 01.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹¹⁴ GİB Adana VDB 4.3.2019 tarihli B.07.1.GİB.4.01.17.02-105[231-2015/7]-27211 sayılı özelge, Erişim: 17.04.2020. <http://www.gib.gov.tr>

¹¹⁵ GİB İzmir VDB, 2.1.2018 tarihli B.07.1.GİB.4.35.17.01-130[99-2016-02-6005]-389 sayılı özelge. Erişim:30.05.2019 <http://www.gib.gov.tr>

teslim ettiği konutlarda KDV matrahı ise Tebliğ'e göre, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte üyelerce ödenen veya borçlanılan tutarlar toplamından oluşacaktır.

3.4.1.Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşleri ve Vergi Matrahı

Arsa payı karşılığı inşa işinde karşılıklı teslimin, trampa olarak değerlendirilmesi hasebiyle, KDV matrahının tespiti farklıdır. Vergi idaresine göre, arsa malikine teslim edilecek konutlarda vergi matrahının hesaplanmasında emsal bedelin dikkate alınması gerekir. KDVK'nın 27'nci maddesinin birinci fıkrasına göre, mal teslimi ya da hizmet yapılması karşılığı alınan bedelin, mal teslimi ya da hizmet yapılması gibi aynı bir değer olması durumunda katma değer vergisinin matrahı, yapılan işlemin emsal bedelidir. Emsal bedelin VUK hükümlerine göre belirlenmesi gerekir. VUK'un 267'nci madde hükmüne göre, emsal bedel belirlenen esasların sırasına göre tayin edilmelidir. Emsal bedelin sırası, ortalama fiyat (birinci sıra), maliyet bedeli (ikinci sıra) ve takdir esası (üçüncü sıra) şeklindedir.

Arsa payı karşılığı inşaat işlemlerinde 7104 sayılı Kanun değişikliği öncesinde, VUK'da belirlenen emsal bedel sıralamasında hangi esasın dikkate alınacağı hususuna ve emsal bedele arsa payının dâhil edilmesi konusuna ilişkin uyuşmazlıklar ortaya çıkmıştır. Vergi idaresi, arsa karşılığı inşa işleri sebebiyle arsa malikine teslimi yapılan konutların emsal bedelinin tespitinde, VUK'un 267'nci madde hükmünde yer alan sıralamaya göre işlem yapılması gerektiği yönünde görüş öne sürmüştür.¹¹⁶ Aynı zamanda 60 nolu KDV Sirküleri ile iktisadi işletmeye dahil olan arsanın müteahhite arsa payı karşılığı tesliminde, bu teslim ile ilişkin matrahın, arsa payı karşılığı alınan konutların arsa payı dahil emsal tutarı üzerinden hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre müteahhit de arsa sahibine teslim ettiği konutların matrahını, arsa payı dahil emsal bedel üzerinden hesaplamıştır. Fakat müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği konutlara ilişkin arsa payı aslında müteahhite devredilmemektedir. Bu sebeplerle müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği konutların emsal bedelinin belirlenmesinde, arsa payı dâhil edilmemesi gerektiği hususu tartışma konusu olmuştur. Bu sorun 18 no.lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğinde "*arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine*

¹¹⁶ GİB, İzmir VDB 17.9.2012 tarihli 67854564-1741-857 sayılı özelge. Erişim: 10.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacağı” hükmü ile çözüme kavuşturulmuştur.

7104 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ve 18 no.lu KDV Tebliğ ile müteahhitin arsa malikine bıraktığı konutların teslim bedelinin belirlenmesinde hangi emsal bedel yöntemi kullanılacaktır sorusunun cevabı da netleştirilmiştir. Bu bağlamda KDVK’nın 27’nci maddesinin 6’ncı fıkrasına emsal bedel¹¹⁷ ile ilgili aşağıdaki hüküm ilave edilmiştir.

“Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır.”

Kanun hükmünden anlaşılabacağı üzere, emsal bedel yöntemi olarak maliyet bedeli esas alınmalıdır. VUK’un 267’nci madde ikinci fıkrası bağlamında, müteahhit arsa sahibine teslim edeceği konut veya işyerinin maliyet bedelini tespit edebiliyorsa, bu maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini belirler. Ancak arsa malikine teslim edilen konutların toptan satış veya perakende satış olup olmadığını belirlemede kanunda net bir kriter bulunmamaktadır. 18 no.lu KDV Genel Uygulama Tebliği’nde verilen örneklerde arsa sahibinin mükellefiyetinin olup olmamasına göre toptan satış ve perakende satış ayrımı yapılmıştır. Örneklerde görüleceği üzere, eğer arsa sahibinin mükellefiyeti yoksa, müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği konutlarda satış, perakende satış olarak kabul edilmiştir ve emsal bedel tespitinde %10 oran dikkate alınmıştır. Eğer arsa sahibi ticari işletmeye kayıtlı arsa payı karşılığında konut teslim alıyorsa, müteahhit emsal bedel tespit ederken bu satışı toptan satış olarak kabul etmiştir ve %5 oran dikkate alınmıştır.

Tebliğ’de yer alan örneklerde satışların toptan satış veya perakende satış ayrımı, söz konusu Tebliğin B/1-1.1 bölümünde yapılan perakende satış tanımından kaynaklanmaktadır. Bu tanım, 2007/13033 sayılı Kararnamenin 1 inci maddesinin

¹¹⁷ Müteahhitin, KDVK’nın 27’nci maddesi dördüncü fıkrasına göre, arsa payı karşılığı inşaat işinde emsal bedel tutarına, genel yönetim giderleri ve bu giderlerden mamule düşen hisse dâhil etmesi gerekmektedir.

dördüncü fıkrasına atıf yapılarak, “perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır” denilmiştir. Bu hüküm bağlamında KDV mevzuatı açısından, malın teslim edildiği kişinin mükellefiyet durumuna göre perakende satış ve toptan satış ayrımı yapılmıştır. Bu ayrım da satılan ürünün miktarının çokluğu ya da azlığı dikkate alınmamıştır. Mükellefiyeti olmayan arsa sahibine, müteahhit tarafından yapılan konut teslimleri de bu tanıma göre perakende teslim gibidir.

Tebliğ örnek 2’de görüleceği üzere, mükellefiyeti olmayan arsa sahibine, 20 konuttan 8’i, işyerinden de 2’si müteahhit tarafından teslim edilmiştir. Bu örnekte arsa sahibine teslim edilen konutların emsal bedelinin tayininde satış, perakende satış olarak %10 uygulanmıştır. Ancak arsa sahibi toplamda 10 adet teslim aldığı bağımsız bölümü daha sonra satması durumunda, bu satış işlemi ticari faaliyet olarak değerlendirilebilir. Bu durumda arsa sahibi nihai tüketici konumundan, mükellefiyeti olan kişi konumuna geçmektedir.

Müteahhit açısından arsa sahibine teslim edilen konutlar için emsal bedel olarak VUK’un 267’nci maddesindeki maliyet bedeli esasının uygulanması, literatürde rayiç bedele yakın bir bedel olmayacağı görüşü ile eleştiri konusu yapılmıştır. Şöyle ki Çeçen’e göre (1988), arsa payı karşılığı inşaat işinin bir yıldan fazla sürmesi halinde maliyetteki artış kar oranına yansımış olsa bile, maliyet bedeli esasıyla belirlenen emsal bedel kar oranından ayrı kalacaktır ve rayiç bedele yakın bir bedel olmayacaktır.

Arsa sahibi açısından arsa payının tesliminde, KDV Genel Uygulama Tebliği’nde açıklandığı üzere, müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği dairelerin emsal bedeli, arsa payının bedeli olarak kabul edilmiştir. Buna göre arsa payı tesliminde KDV matrahı emsal bedel olacaktır. Literatürde bu konuya farklı bir bakış açısı sunan Turut (2009 s. 316) arsanın müteahhite devir bedeli olarak arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin yapıldığı veya paylaşımın yapıldığı tarihteki rayiç bedelin dikkate alınması ve bu bedelin KDV matrahı olarak kabul edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Çeçen (1988) de arsa sahibinin

ticari işletme aktifine kayıtlı arsa tesliminde matrahın rayiç bir bedele yakın olması gerektiğini ifade ederek, arsa tesliminde emsal bedel olarak takdir komisyonunca belirlenen değerin esas alınmasını ileri sürmüştür.

3.4.1.1.Arsa Payı Karşılığı İnşa İşleri ve Örnek Uygulama

-A Ltd.Şti.nin “ikamet amaçlı bina inşaatı” faaliyeti konusunda mükellefiyeti bulunmaktadır. A Ltd. Şti. ile B A.Ş. arasında arsa payı karşılığı yapılan inşa sözleşmesi 01.01.2022 tarihinde imzalanmıştır. Bu sözleşmeye göre, B A.Ş. iktisadi işletmesine dâhil olan 600 m2 arsa karşılığı 2 adet konut teslim almış ve müteahhitin kendisine 4 adet konut düşmüştür. Her bir konut 100 m² olarak inşa edilmiştir. İnşaat tamamlanmış ve B A.Ş.ne düşen 2 adet konut 10.12.2022 tarihinde müteahhit tarafından teslim edilmiştir ve fatura düzenlenmiştir.¹¹⁸

■ Müteahhit A Ltd. Şti.nin 2022 hesap döneminde inşaat maliyeti harcamaları (arsa maliyeti hariç) toplamı 4.800.000,00.-TL olup, ayrıntısı aşağıdaki gibidir. (örnekte genel giderlerden mamule düşen paya ilişkin veriler dikkate alınmamıştır.)

İnşaat Maliyeti	Tutar (TL)
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	3.000.000,00
Direkt İşçilik Gideri	1.200.000,00
Genel Üretim Gideri	600.000,00
Toplam	4.800.000,00

■Yukarıdaki verilere göre, Müteahhit A Ltd. Şti. nin inşa ettiği her bir konutun maliyetinin hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

İnşaat Maliyeti Tutarı = Mamul Maliyeti Tutarı

İnşaat Maliyeti Tutarı = 4.800.000,00

¹¹⁸ Örnek uygulama tarafimca hazırlanmıştır.

Toplam İnşaat Alanı = 600 m² (100 m² * 6 adet konut)

İnşaat birim m² Maliyet Tutarı= İnşaat Maliyeti Tutarı / Toplam İnşaat Alanı

İnşaat birim m² Maliyet Tutarı = 4.800.000,00 / 600 m² = 8.000,00

Arsa Payı Hariç Bir adet Konutun İnşaat Maliyeti Tutarı = İnşaatın birim m² Maliyet Tutarı x Bir adet Konutun Alanı

Arsa Payı Hariç Bir adet Konutun İnşaat Maliyeti Tutarı = 8.000,00 x 100 =800.000,00

Müteahhite Kalan Konutların Arsa Payı Toplam Tutarı= Arsa Payı Hariç Bir adet Konutun İnşaat Maliyeti Tutarı x Arsa Sahibine Kalan Konut Sayısı

Müteahhite Kalan Konutların Arsa Payı Toplam Tutarı=800.000,00 x 2 = 1.600.000,00

Müteahhite Kalan Konut Başına Düşen Arsa Payı Tutarı= Müteahhite Kalan Konutların Arsa Payı Toplam Tutarı / Müteahhite Kalan Konut Sayısı

Müteahhite Kalan Konut Başına Düşen Arsa Payı Tutarı=1.600.000,00 /4 = 400.000,00

Müteahhite Kalan Konut Başına Düşen Arsa Payı Dahil Maliyet Tutarı= Arsa Payı Hariç Bir adet Konutun İnşaat Maliyeti Tutarı + Müteahhite Kalan Konut Başına Düşen Arsa Payı Tutarı

Müteahhite Kalan Konut Başına Düşen Arsa Payı Dahil Maliyet Tutarı= 800.000,00 + 400.000,00 = 1.200.000,00

Arsa Malikine Teslim edilen Konutların Maliyet Bedeli Tutarı= Arsa Payı Hariç Bir adet Konutun İnşaat Maliyeti Tutarı x Arsa Malikine Teslim edilen Konutların Sayısı

Arsa Sahibine Teslim edilen Konutların Maliyet Bedeli Tutarı = 800.000,00 x 2 = 1.600.000,00

■ Müteahhit A Ltd. Şti. tarafından arsa sahibine bırakılan 2 adet konutun teslim bedelinin belirlenmesinde 18 seri nolu Tebliĝ’de a ıklandıĝı üzere, VUK’un 267/2 fıkrasında ikinci sırada olan maliyet bedeli esası yöntemi kullanılacaktır. Buna göre müteahhitin arsa sahibine teslim ettiĝi 2 adet konutun toptan satış olduĝunu varsayıldıĝında, maliyet bedeline %5 ilave edilmek suretiyle emsal bedel tutarı tespit edilebilir.

■ 7104 sayılı Kanun deĝiőikliĝi sonrasında emsal bedel tutarının (KDV hariç tutarın) hesaplanması aőaĝıdaki gibi olacaktır.

Arsa Sahibine Teslim Edilen Konutların Maliyet Tutarı (Arsa Maliyet Tutarı) = 1.600.000,00¹¹⁹

Emsal Bedel Tutarı (KDV Matrahı) = Arsa Malikine Teslim Edilen Konutların Maliyet Tutarı + (Arsa Malikine Teslim Edilen Konutların Maliyet Tutarı x 0,05)

Emsal Bedel Tutarı (KDV Matrahı) = 1.600.000,00 + 80.000,00= 1.680.000,00

KDV Tutarı = Emsal Bedel Tutarı x 0,01¹²⁰

KDV Tutarı = 1.680.000 x 0,01 = 16.800,00

Yukarıdaki hesaplamalarda g r leceĝi üzere, hesaplama yapılırken müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 2 adet konuta ilişkin arsa payı dikkate alınmamıştır.       müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 2 adet konuta ilişkin arsa payı müteahhide devredilmemektedir.

■ 7104 sayılı Kanun öncesinde emsal bedel tutarının (KDV hariç tutarın) hesaplanması ise aőaĝıdaki gibidir.

¹¹⁹ Arsa Sahibine Teslim Edilen Konutların İnşaat Maliyeti Tutarı = 8.000,00 x 200 = 1.600.000,00

¹²⁰ örnekte inşa edilen konut alanı 100 m² olması ve 150 m² altında olması sebebiyle hesaplamada KDV Oranı %1 olarak dikkate alınmıştır.

18 seri nolu KDV Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ndeki hükümlerinden önceki uygulamada, hesaplama yapılırken müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 2 adet konuta ilişkin arsa payı dikkate alınmıştır. Yani arsa payı dâhil edilmiştir.

Arsa Malikine Teslim Edilen Konutların İnşaat Maliyet Tutarı= İnşaat birim m² Maliyet Tutarı x Arsa Malikine Teslim Edilen Konutların Toplam m² Alanı

Arsa Malikine Teslim Edilen Konutların İnşaat Maliyet Tutarı = 8.000,00 x 200 = 1.600.000,00

1 adet Konutun Toplam İnşaat Maliyeti Tutarı = 400.000,00+ 800.000,00 = 1.200.000,00

Arsa Malikine Teslim Edilen Konutların Maliyet Tutarı = Bir adet Konutun Toplam İnşaat Maliyeti Tutarı x Arsa Malikine Teslim Edilen Konut Sayısı

Arsa Malikine Teslim Edilen Konutların Maliyet Tutarı = 1.200.000,00 x 2 = 2.400.000,00

Emsal Bedel Tutarı (KDV Matrahı) = Arsa Sahibine Teslim Edilen Konutların Maliyet Tutarı + (Arsa Sahibine Teslim Edilen Konutların Maliyet Tutarı x 0,05)

Emsal Bedel Tutarı (KDV Hariç Tutar) = 2.400.000,00 + 120.000,00 = 2.520.000,00

KDV Tutarı = Emsal Bedel Tutarı x 0,01

KDV Tutarı = 2.520.000,00 x 0,01 = 25.200,00

Buna göre önceki uygulamada müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği 2 adet konutun maliyet tutarı 2.400.000,00 TL iken, 18 seri nolu KDV Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği 2 adet konutun maliyet tutarı 1.600.000,00.- TL'ye düşmüştür. Mükellefler açısından yeni uygulama, KDV matrahı tutarının ve KDV tutarının azalmasına yol açmıştır.

Arsa sahibi açısından yukarıdaki örnekte yer alan verilere göre bir değerlendirme yapıldığında, B A.Ş.ne 10.12.2022 tarihinde teslim edilen 2 adet konutun toplam emsal bedel tutarı 1.680.000,00.-TL'dir. B A.Ş. bu tutar üzerinden KDV hesaplayarak, A Ltd.Şti.ne 10.12.2022 tarihli fatura düzenlemesi gerekmektedir. Buna göre, B A.Ş. %8¹²¹ KDV oranı üzerinden 134.400,00.-TL (=1.680.000,00 x 0,08) KDV hesaplayacaktır.

3.4.2.İkinci El Taşınmaz Ticaretinde Özel Matrah

KDVK'nın 23'üncü maddesi f bendi uyarınca ikinci el taşınmaz ticaretinde özel matrah, şu şekilde düzenlenmiştir.

“İkinci el taşınmaz ticaretiyle iştirak eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak vâfında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır.”

Özel matrah uygulamasından yararlanıp yararlanılamayacağı hususu özgelere konu olmuştur. Şöyle ki, taşınmaz ticareti kapsamında yetki belgesi bulunan şirketin, KDV mükellefiyeti bulunmayan bir şahıstan satın aldığı arsayı, arsa payı karşılığı müteahhite vermesi durumunda, şirketin arsa payını müteahhite fatura düzenlerken KDVK'nın 23/f bendindeki özel matrah uygulamasından yararlanabilir.¹²² Bir başka özeltede¹²³, 6736 sayılı Kanunun varlık barışı kapsamında şirket aktifine kayıt edilen taşınmazların özel matrah uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Taşınmaz ticareti ile uğraşanlar, KDV Genel Uygulama Tebliğine göre “*Taşınmaz Ticareti Hakkında Yönetmelik*”¹²⁴ kapsamında yetki belgesi alan ticari işletmeler ile esnaf ve sanatkârlardır. Tebliğdeki bu düzenleme ile yetki belgesi alınmış olması özel matrah için koşul hale gelmiştir. Kanun maddesinde bu koşul yer almazken Tebliğde

¹²¹31816 Sayılı RG'de yayımlanan 5359 sayılı Cumhurbaşkan Kararı'nın 9. Maddesi ile arsa tesliminde KDV oranı 01.04.2022 tarihinden itibaren %18 olan oran %8 olarak değişmiştir.

¹²²GİB, Antalya VDB, 23.8.2022 tarihli 76464994-130-204798 sayılı özelge. Erişim: 31.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹²³GİB, Bursa VDB, 20.6.2022 tarihli 45404237-130[I-20-314]-147888 sayılı özelge. Erişim: 31.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹²⁴ RG. 5/6/2018 S. 30442

düzenlenmiş olması Danıştay kararına konu olmuştur. Danıştay 4. Daire 23.2.2023 tarihli E.2021/3586, K.2023/967 sayılı kararında¹²⁵, davacının taşınmaz ticaretinde yetki belgesi olmaması sebebiyle yapılan tahakkukun kaynağı olan Tebliğin taşınmaz ticaretinde yetki belgesinin alınmasının koşuluna ilişkin cümlelerin iptalini isteme sebebi, vergisel avantajın kanunla düzenlenebileceğini ve kanunla sınırlama yapılabileceğini ve Tebliğdeki koşulun vergilendirme ile ilgili olmadığını ileri sürmüştür. Bu karar ile Tebliğde belirlenen koşul düzenlemesinin normlar hiyerarşisine ve kanunilik şartına aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır.

Tebliğ'e göre yetki belgesinin alınmasının şart olmadığı mükellefler ise *“6362 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan gayrimenkul yatırım fonları ile gayrimenkul yatırım ortaklıkları”* olup, bunlar taşınmaz ticaretiyle uğraşan mükelleflerdir.

İkinci el bu taşınmazlar satıldığında, satış faturası düzenlenirken satış tutarı ile alış tutarı arasındaki fark üzerinden KDV hesaplanır. Konu ile özelgeye göre¹²⁶, ikinci el ticarete, emsal bedelden daha düşük olmamak koşuluyla yapılan satışta, satış tutarının alış tutarından düşük olması halinde, KDV matrahı oluşmadığı için bu satışta KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

3.5.KATMA DEĞER VERGİSİ ORANIN TESPİTİ

KDVK'nın 28'inci maddesine göre oran, vergiye tabi her bir işlem için % 10 olup, ayrıca Cumhurbaşkanının bu oranı belirleme yetkisi bulunmaktadır. Cumhurbaşkanının bu orana ilişkin yetkisi aşağıdaki gibidir.

*“-dört katına kadar artırmaya,
-%1'e kadar indirmeye,
-bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası
için farklı vergi oranları tespit etmeye,*

¹²⁵Erişim: 18.04.2024. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

¹²⁶ GİB, Ankara VDB, 21.3.2019 tarihli 84974990-130[KDV-5\I.23.2018.02)]-E.87253 sayılı özelge Erişim: 31.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

- bu oranlar dâhilinde inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmek.”

Bu Kanun hükmünde değişiklik¹²⁷ ile konutun değerine göre farklı vergi oranları uygulanabilir hale gelmiştir. Konut teslimlerinde KDV oranlarının günümüze kadar yapılan değişiklikleri incelendiğinde, günün ekonomik koşullarına göre oranlarda değişiklik yapıldığı görülmektedir. Bu değişikliklerin RG yayım bilgileri şu şekildedir: RG. 30.12.2007, S. 26742; RG. 1.1.2013 S. 28515; RG. 8.9.2016, S. 29825; RG. 3.2.2017, S. 29968; RG. 5.5.2018, S. 30412; RG. 18.5.2018, S. 30425; RG. 31.10.2018, S. 30581 (Mükerrer); RG. 31.12.2018, S. 30642 (4.Mükerrer); RG. 21.3.2019 S. 30721; RG. 30.1.2021, S. 31380.

29.3.2022 tarihli 31793 sayılı RG’de yayımlanan 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ile konutun Büyükşehir Belediye sınırları için olup olmaması, lüks veya birinci sınıf statüsünde olup olmaması ve konutun arsa birim metrekare değerinin ne olması gerektiği önemini yitirmiştir (Maç, 2022). 7.7.2023 tarihli 32241 sayılı RG’de yayımlanan 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararına göre, KDV oranı ekli listede yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için %20 ve ekli II sayılı listede yer alanlar için %10 olmak üzere değiştirilmiştir.

■ 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı karar ile değişen ve 1/4/2022 tarihinden itibaren yapı ruhsatı alınan konut ve işyeri için KDV oranları ile 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ile değişen ve 10/7/2023 tarihinden itibaren konut ya da işyeri tesliminde KDV oranı tablo 5’deki gibidir.

¹²⁷ 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı RG’de yayımlanan 6322 sayılı Kanunun 22’nci maddesi ile değiştirilmiş“...inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.” ibaresi eklenmiştir.

Tablo 5*Konut ve İşyeri Tesliminde KDV Oranları¹²⁸*

Liste Adı	Kapsam	1/4/2022'den İtibaren Geçerli KDV Oranı	10/7/2023'den İtibaren Geçerli KDV Oranı
(I) sayılı liste	6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında olan konutların net alanının 150 m ² 'ye kadar olan kısmı	1%	1%
(I) sayılı liste	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 dahil) net alanı 150 m ² 'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı	1%	1%
(I) sayılı liste	Konut yapı kooperatiflerince yapılan inşaat taahhüt işler	1%	1%
(I) sayılı liste	Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m ² 'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri.	1%	1%
(II) sayılı liste	Konutların net alanının 150 m ² 'ye kadar olan kısmı	8%	10%
(II) sayılı liste	Arsa ve arazi teslimleri	8%	10%
Ekli Listede Olmayanlar	Konutların net alanın 150 m ² 'den fazla olması durumunda ise satış bedelinin 150 m ² 'ye kadar olan kısmı için	8%	10%
	Konutların net alanının 150 m ² 'den fazla olması durumunda ise satış bedelinin 150 m ² üzerinde olan kısmı için	18%	20%
	6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında olan konutların 150 m ² 'den fazla olması durumunda ise satış bedelinin 150 m ² 'ye kadar olan kısmı için	1%	1%
	6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında olan konutların 150 m ² 'den fazla olması durumunda ise satış bedelinin 150 m ² 'nin üzerindeki kısmı için	18%	20%
	İşyeri Teslimleri	18%	20%

İlk olarak inşa edilen konut teslimlerinde katma değer vergisi oranında kriter olarak net alan kullanılmıştır. Daha sonra Büyükşehir Belediye sınırları içinde olması, riskli yapı olması, konutun lüks konut olması vb. kriterleri esas alınarak, arsa birim m² vergi değeri üzerinden farklı KDV oranları belirlenmiştir. 1/4/2022 tarihinden itibaren ise konut teslimlerinde KDV oranını belirlemede kriter olarak sadece net alan esas alınmıştır.

¹²⁸ Tablo 5359 sayılı kararına ve KDV Genel Uygulama Tebliği esaslarına göre oluşturulmuştur

Sonuç olarak konut teslimlerinde KDV oranları, 2007 yılından beri 12 defa değişikliğe uğramıştır. KDV oranları ile ilgili yapılan değişikliklerin mükellef tarafından daha kolay anlaşılır olmasını sağlamak, vergilemede basitlik ilkesinin gereğidir (Güngör, 2017 s. 85).

3.5.1.Net Alan

Net alan KDVK’da tanımı bulunmamaktadır. “*Mal Ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda*” net alan ifadesi yer almaktadır. KDV mevzuatında net alanın nasıl tespit edileceği KDV Genel Uygulama Tebliğinde, “*Bağımsız bölüm net alanı, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının “Planlı Alanlar İmar Yönetmeliğine¹²⁹ göre hesaplanır¹³⁰” şeklinde hükme bağlanmıştır. Bu değişiklik öncesinde net alan konusu tartışmalı bir konu olmuştur. Danıştay VDDK 7.2.2018 tarihli E.2017/681, K.2018/50 sayılı kararla¹³¹, KDV Genel Uygulama Tebliği’nin “Net Alan” başlıklı bölümü iptal eden Danıştay 4. Dairesi, 2.3.2017 gün ve E.2014/4835, K.2017/2170 sayılı kararını onayarak temyiz talebini reddetmiştir. Böylece net alan, Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği’ne göre belirlenecektir. Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği’nin 4’üncü maddesinde “*bağımsız bölüm net alanı*” aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.*

“...İçerden bağlantılı piyesleri ile birlikte bağımsız bölümün içerisindeki boşluklar hariç, duvarlar arasında kalan temiz alanı (Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2.5 santimetreyi 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 metre 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 çıkmalar, 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

¹²⁹ RG, 03.07.2017, S. 30113

¹³⁰ 21/04/2022 tarih ve 31816 sayılı RG’de yayımlanan 41 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile bölüm değişmiştir.

¹³¹ Erişim: 08.04.2024. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

çatı araları dâhil birden fazla katta yer alan mekânlardan oluşması halinde bu katlardaki bağımsız bölüme ait alanlar birlikte değerlendirilerek bağımsız bölüm net alanı bulunur.)”

Net alan kavramı, konut teslimlerinde KDV oranında kriter olduğu için doğru tespiti önemlidir. 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı karar öncesinde 150 m² ye kadar konutlar için %1 KDV oranı esas olup, bu düşük orandan yararlanmak için işletmelerin bazıları dubleks konut veya m² si büyük konut satışı yapmalarına rağmen iki ayrı konut satışı yapmış gibi göstererek kayıt dışılığa sebep olabilmektedirler (Güçlü, 2012, s. 13). Net alan tespiti, aynı zamanda indirimli orana tabi katma değer vergisi iadedden yararlanmada önemlidir.

3.5.2.İnşa Edilen Yapının Türünün Belirlenmesi ve KDV Oranı

İnşa edilen yapının tesliminde bağımsız bölümlerin niteliğinin konut veya işyeri olup olmadığı neye göre belirlenecektir. Bağımsız bölümlerin niteliği fiili durumda, yapı ruhsatında belirtilen durumdan farklı olabilir. Kullanım şeklinin doğru tespiti katma değer vergisi oranını belirlemede önemli olup, konutun teslimi anında ne için kullanıldığının tespit edilmesinde zorluklar söz konusudur (Avcı, 2015, s.56). Vergi idaresi özelgelerinde belirttiği üzere, gayrimenkulün teslim edildiği tarih itibariyle geçerli olan fiili durum esas alınmalıdır. Yapı ruhsatında ve yapı kullanım izin belgesinde konut olarak yer alan bağımsız bölümün konut olarak kullanılmak amacı ile satıldığında, satın alan kişi tarafından işyeri olarak kullanılması durumunda, taşınmazın işyerlerinin bulunduğu binada olması ve işyeri olarak kullanıldığının yoklama ile tespit edilmesi sebepleriyle bu taşınmazın niteliğinin işyeri olduğu ve buna göre %18 KDV oranında KDV hesaplanması gerektiği özelgede belirtilmiştir.¹³² Şirketin aktifinde kayıtlı bağımsız bölümün tapuda konut olarak yer alması ve fiili durumda işyeri olarak kullanılması durumunda,

¹³²GİB Zonguldak VDB, 30.4.2014 tarihli 84695066-010.01[2013 - Kdv/28]-12 sayılı özelge, Erişim:24.11.2017 <http://www.gib.gov.tr>

taşınmazın fiili haline göre işyeri şeklinde kabul edilmesi ve %18 KDV oranında KDV hesaplanması gerekir.¹³³

Ancak Vergi idaresi sonraki yıllarda verdiği özelgelerde, KDV oranının belirlenmesinde fiili durumdan ziyade yapı ruhsatındaki durumu esas almıştır. Şöyle ki, yapı ruhsatının işyeri olarak verilmesi, taşınmazın fiili durumda işyeri olarak kullanılabilmesi ve işyeri olarak satılabilmesinin mümkün olması sebebiyle taşınmazın niteliğinin işyeri olarak dikkate alınması ve buna göre KDV hesaplanması gerekir.¹³⁴

Home-office olarak inşa edilen yapıların tesliminde, konut için uygulanan KDV oranı mı yoksa işyeri için uygulanan KDV oranı mı dikkate alınacaktır sorusu akla gelebilir. Vergi idaresi home-office yapılarını işyeri olarak kabul etmekte ve buna ilişkin oran uygulamaktadır. Şöyle ki, yapı ruhsatında büro ofis (home-office) şeklinde yer alan ve fiilen bu şekilde kullanılacak olan yapıların tesliminde, işyeri teslimine ilişkin KDV oranı uygulanacaktır.¹³⁵ Prefabrik konutların tesliminde KDV oranı da özellikli bir durumdur. Vergi idaresi, bu yapıların arsa üzerine monte edilerek teslim edilmesi halinde, yapıyı konut olarak kabul etmekte ve konutlara ilişkin KDV oranının uygulanması gerektiğini ileri sürmektedir.¹³⁶

3.5.3.Arsa Payı Karşılığı İnşa İşleri ve KDV Oranı

Arsa payı karşılığı inşa işlerinde aynı KDV matrahı üzerinden, arsa sahibinin ticari işletme aktifine kayıtlı arsa payını müteahhite tesliminde düzenlediği faturada KDV oranı, müteahhitin arsa sahibine konut tesliminde düzenlediği faturada KDV oranı farklı olması literatürde eleştiri konusu yapılmıştır (Dayanç 2018, s. 65). Örneğin çalışmanın önceki bölümünde yapılan örnek çalışmada emsal bedel hesaplamalarına göre KDV

¹³³ GİB Kocaeli VDB, 21.8.2013 tarihli 93767041-130[28-2012/86]-160 sayılı özelge Erişim:24.11.2017 <http://www.gib.gov.tr>

¹³⁴ Sivas Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 16.3.2015 tarihli 67630374-130[2014-41]-1 sayılı özelge, Erişim: 24.11.2017. <http://www.gib.gov.tr>

¹³⁵ GİB Ankara VDB, 28.05.2014 tarihli 84974990-130[2014-28/06]-524 sayılı özelge. Erişim: 08.04.2024 <http://www.gib.gov.tr>

¹³⁶ GİB İstanbul VDB, 5.11.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 28-2995 sayılı özelge Erişim: 08.04.2024; GİB İstanbul VDB, 21.6.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 28-797 sayılı özelge. Erişim: 08.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

matrahı 1.680.000,00-TL'dir. Buna göre ticari işletme aktifine kayıtlı arsanın tesliminde KDV tutarı 134.400,00.-TL($=1.680.000,00 \times 0,18$) iken müteahhitin arsa sahibine konut tesliminde KDV tutarı 16.800,00.-TL($=1.680.000,00 \times 0,01$)'dir. Yani arsa sahibi açısından hesaplanan KDV tutarı daha yüksek olacaktır.

Arsa teslimlerinde KDV oranı 10/7/2023 tarihi itibarıyla %18 oranından %10 oranına indirilmiştir. 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan değişiklikle konutların tesliminde ise net alanının 150 m²'ye kadar olan kısmı için %10 (istisnai durumlar hariç), 150 m² üzeri için %20 KDV oranı belirlenmiştir. Bu düzenlemeler ile ticari işletme aktifinde kayıtlı arsanın tesliminde KDV oranı %10 ve müteahhitin 150m²'ye kadar olan konutları arsa sahibine tesliminde %10 KDV oranı uygulanmak suretiyle KDV oran farklılaşması bir nebze giderilmiştir.

3.6. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNALARI

3.6.1.Yabancılar Konut veya İşyeri Tesliminde İstisna

Yabancılar konut ve işyeri şeklinde bağımsız bölüm satılmasında KDV istisna hükmü, KDVK'nın 13/1-i bendinde düzenlenmiştir. Bu istisna hükümlerinin uygulama esasları, 12 nolu KDV Tebliği'nde açıklanmıştır. İstisnaya konu teslim, konut ve işyeri teslimidir. Konut ve işyerlerinin yapı ruhsatı alınmış ve fiilen teslim edilmiş olması hali istisnadan yararlanmada koşuldur. Ayrıca bu konut ve işyerlerinde kat irtifakı varsa irtifakın kurulmuş olması gerekir.

İstisna, inşa faaliyetinde bulunan müteahhitin, konut ve işyerlerini alıcılara ilk tesliminde uygulanır. Eğer konut veya işyeri inşa edenden satın alınıp başka birine satılırsa, bu teslim ilk teslim değildir. Örneğin müteahhit 2023 yılında inşa ettiği konutu alıcıya satmış, alıcı da bu konutu Türkiye'de yerleşik olmayan yabancı uyruklu şahsa satmış olsun. Bu durumda inşa faaliyetini yapan müteahhit, KDV istisnasından yararlanamamaktadır. İlk teslim sayılma durumu, birden fazla özelgeye konu olmuştur. Henüz inşaatı tamamlanmamış ve kat irtifakı kurulmuş olan konut veya işyerlerinin şirkete aynı sermaye olarak koyulduktan sonra satışının ilk teslim olmamakta ve KDV 13/i istisnadan

yararlanılmamaktadır.¹³⁷ Arsa payı karşılığı edinilen konutun, yabancı uyruklu şahsa satılması ilk teslim olup, bu teslim istisnaya tabidir.¹³⁸

Tebliğde istisnadan yararlanacak olan alıcılar sayılmıştır. Konu ile ilgili özelgede, yurt dışında görevli olan yabancı uyruklu kişinin, konut veya işyeri satın alacağı dönemde, 6 aydan fazla Türkiye’de bulunması halinde tam mükellef olacağı için istisnadan yararlanma durumu bulunmadığı belirtilmiştir. Bir başka özelgeye göre¹³⁹, KKTC de ikamet eden ve Türk vatandaşı olan kişilere konut teslimi istisna kapsamındadır.

Konut veya işyeri satış bedelinin döviz olarak en az %50’sinin satış işlemine ait fatura tanzim edilmeden önce, kalan tutarın da en geç bir yıl içinde Türkiye’ye getirilmesi ve dövizin Türkiye’deki bir banka hesabına gönderilmesi gerekir. Örneğin yurt dışındaki alıcılara yapılan konut satışlarının döviz bedelinin, inşa faaliyetinde bulunan müteahhite, toplu şekilde gönderilmesinin istisnadan yararlanmaya engel bir durum değildir.¹⁴⁰ Yapı kooperatifine yabancı uyruklu kişinin üye olması ve bu kişinin döviz bedelini Türkiye’ye göndermesi halinde, bu konut tesliminde istisnadan yararlanılabilir.¹⁴¹

Müteahhit, ilgili dönem verdiği KDV beyannamesini “*Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler*” tablosuna 13/i bendi kapsamında olan konut veya işyeri satışının KDV hariç tutarı ve yüklenilen KDV tutarı yazarak beyan eder ve iade hakkından yararlanır. Bu mükellef açısından vergi avantajıdır.

Gökçe (2017, s. 92) göre, bu KDV istisnası vergilemede genellik (verginin kişiler arasında hiçbir ayırım olmaksızın alınması) ve eşitlik (ödeme gücüne göre aynı durumda olan kişilerin aynı vergilendirme hükmüne tabi olması, farklı durumda olan kişilerin farklı vergilendirme hükmüne tabi olması) ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Ancak Anayasa

¹³⁷ GİB, İstanbul VDB, 10.3.2023 tarihli 39044742-130[Özelge]-307181 sayılı özelge Erişim:20.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹³⁸ GİB İstanbul VDB, 22.7.2019 tarihli 39044742-130[Özelge]-591162 sayılı özelge. Erişim: 20.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹³⁹ GİB, İstanbul VDB, 10.9.2018 tarihli B.07.1.GİB.4.34.17.01-130-807159 sayılı özelge. Erişim: 20.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁴⁰ GİB İstanbul VDB, 3.9.2019 tarihli B.07.1.GİB.4.34.17.01-130[Özelge]-709068 sayılı özelge. Erişim: 20.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁴¹ GİB Antalya VDB, 25.4.2023 tarihli 76464994-130-82522 sayılı özelge Erişim: 20.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

Mahkemesinin 28.2.2018 tarihli E.2017/117, K.2018/28 sayılı kararında¹⁴², konut veya işyeri teslim edilen kişilerin, dar mükellef olması ve bu mükelleflerin tam mükelleflerden farklı hükümlere tabi olması, bir başka deyişle hukuki durum ve konumlarının aynı olmaması sebebiyle vergilemede eşitlik ilkesine aykırı bir durumun olmadığına karar vermiş ve KDVK'nın 13/i bendini iptal kararını red etmiştir.

3.6.2.Diğer İstisnalar

KDV Kanunu'nda diğer İstisnalar, KDVK'nın 17/4 madde alt bentlerinde düzenlenmiştir. Bu istisnalardan özel inşaat işleri ile ilgili hükümler aşağıda açıklanmıştır.

KDVK'nın 17/4-k maddesinde “*organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri*” katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Konu ile ilgili özelgede¹⁴³, küçük sanayi site için kurulan konut yapı kooperatifinin iktisadi işletmesi nezdinde bu siteye işyeri teslimi KDVK'nın 17/4-k hükmüne göre istisna olduğu belirtilmiştir. Bir yandan küçük sanayi sitelerine inşa edilerek teslim edilen işyerlerine ilişkin KDVK'nın 17/4-k maddesine göre istisna söz konusu iken diğer taraftan bu sitelerde işyeri inşaatı için bunlara veya bunların oluşturduğu iktisadi işletmelere mal teslimi ya da hizmetin yapılması da KDVK'nın 13/j bendi uyarınca katma değer vergisinden istisnadır.

KDVK'nın 17/4-p madde hükmünde taşınmaz ile ilgili istisna aşağıdaki gibidir.

“Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri, belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetindeki taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler”

¹⁴²Erişim: 20.03.2024. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/04/20180404-8.pdf>

¹⁴³ Sivas VALİLİĞİ Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 08/11/2023 tarihli 67630374-125[2019]-33782 sayılı özelge. Erişim: 24.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

Tebliğde belediye ve il özel idarelerinin bünyesinde yer alan iktisadi işletmelerin taşınmaz satışları, KDVK'nın 17/4-p maddesindeki istisna kapsamında olmadığı hükme bağlanmıştır.

7456 sayılı Yasa yürürlüğe girmeden önce, KDVK'nın 17/4-r maddesine göre, kurumun aktifinde en az iki yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den istisna kapsamında düzenlenmiştir. Bu istisna, 7456 sayılı Kanunu'nun 7. maddesi ile KDVK'nın 17/4-r maddesinde taşınmaz ifadesi çıkarılmak suretiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla 15.7.2023 tarihinden sonra kurumların aktifine aldığı taşınmazların satışına ilişkin teslimlerde KDV'de istisna uygulanmayacaktır.

3.6.4.Geçici Maddelerde Yer Alan İstisnalar

KDV Genel Uygulama Tebliğinde açıklandığı üzere, KDVK'nın geçici 28'inci maddesi gereği, 3.7.2009 tarihi öncesi bina inşaat ruhsatı alınmış olan yapı kooperatiflerin üyelerine konutlar teslimi KDV'den istisna iken, bu tarihten sonra üyelere konut teslimi katma değer vergisine tabidir. Kooperatiflerin üyeler haricinde üçüncü kişilere konut satışı da¹⁴⁴ KDV'nin konusuna girmektedir. Tebliğe göre kooperatiflerin arsa karşılığı inşa işinde, sözleşme gereği arsa maliki kooperatife müteahhit tarafından yapılacak konut tesliminde istisna veya indirimli oran uygulaması olmadığı için KDV hesaplanacaktır.

7456 sayılı Kanunu'nun 8.madde hükmü ile KDVK'ya geçici 43.madde eklenmiştir. Adı geçen Kanun maddesi ile 15.07.2023 tarihinden önce kurumların aktifine aldığı taşınmazların tesliminde KDVK'nın 17/4-r KDV istisnası devam etmektedir.

KDVK'na 7456 sayılı Kanun'un 9'uncu madde hükmü ile ilave edilen geçici 44'üncü maddede “Afetzedelere bağışlanacak konutların inşasına ilişkin 31/12/2024 tarihine kadar KDV istisna” hükmü düzenlenmiştir. İstisnanın uygulama esasları için 47 nolu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapılmıştır. Konut niteliğinde

¹⁴⁴ GİB, Eskişehir VDB, 13.11.2023 tarihli 11355271-125.04.02-70311 sayılı özelge. Erişim:24.03.2024. <https://www.gib.gov.tr>

olmayan işyeri, okul gibi yerler istisnadan faydalanamamaktadır. Kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşu, AFAD ile bağış protokolü imzalaması koşulu ile istisnadan yararlanılabilir. Ayrıca KDVK'nın geçici 44'üncü maddesine göre, istisnaya konu teslim ve hizmetlerde yüklenime konu olan KDV'nin indirilememesi halinde KDVK'nın 32'nci madde hükmü gereği iade talep edilebilir.

3.7.HASILAT PAYLAŞIMLI İNŞAAT

Hasılat paylaşımı inşaat işleri ile ilgili KDVK'da ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde “*hasılat paylaşımı inşaat*” şeklinde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. 60 nolu KDV sirkülerinde, hasılat paylaşımı ya da gelir paylaşımı inşaat sözleşmesine istinaden yapılan işlerinin 30 nolu KDV Genel Tebliğine¹⁴⁵ atıf yapılarak “arsa karşılığı inşaat” şeklinde değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 2014 yılında yürürlüğe girmesiyle 30 nolu KDV Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla 60 nolu KDV sirküleri sadece hasılat paylaşımı inşaatı bahsetmiştir.

Sirkülere göre, hasılat paylaşımı inşaat işinde arsa sahibinin arsasının ticari işletme aktifine kayıtlı olması ya da arsa ticaretini sürekli yapması halinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte arsa sahibinin hasılatı alan tutar için müteahhit adına fatura düzenlemesi ve KDV tutarı hesaplaması gerekmektedir. Eğer müteahhite arsa teslimi KDV'nin konusuna girmiyorsa ve istisna durumu yoksa KDV hesaplaması yapılmayacaktır. Müteahhit tarafından hasılat paylaşımı olarak inşaatı tamamlanan ve satılan konutların alıcılara teslim edildiği tarih esas alınarak bu alıcılar adına fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerektiği sirkülerde açıklanmıştır.

Sonuç olarak vergi idaresi¹⁴⁶, şirket aktifine kayıtlı arsanın hasılat paylaşımı inşaat sözleşmesi kapsamında teslim edilmesini, arsa payı karşılığı inşaat gibi değerlendirdiği için bu işlemi trampa olarak kabul etmektedir. Buna göre hasılat paylaşımı inşaat işinin

¹⁴⁵ 16/12/1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazete.

¹⁴⁶ GİB, İzmir VDB, 15.8.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-766 sayılı özelge. Erişim:07.05.2018; GİB, Büyük Mükellefler VDB, 16.8.2013 tarihli 64597866-vuk-229-128 sayılı özelge. Erişim:07.05.2018. <http://www.gib.gov.tr>

vergilendirilmesinde arsa payı karşılığı inşa işlerine ilişkin katma değer vergisi hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Literatürde Maç ve Turut (2011) ve Kızılot (2014, 465), vergi idaresinin hasılat paylaşımı inşaat işinin trampa olduğuna ilişkin görüşünün aksine bu inşaat işinin trampa olmadığını ve arsa payı karşılığı inşaat gibi değerlendirilemeyeceğini ileri sürmüştür. Bu görüşün gerekçeleri, arsa sahibi ile müteahhit arasında karşılıklı mal tesliminin söz konusu olmaması, arsa sahibinin arsasını müteahhitten alacağı para karşılığında satışını yapması, arsa sahibinin servetinin şekil değiştirmesinin söz konusu olmaması şeklinde sıralanmıştır.



4.BÖLÜM

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ VE DİĞER KANUNLAR

Çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümünde, temel vergi kanunlarında özel inşa işine ilişkin hükümler incelenmiştir. Bu bölümde ise gayrimenkul alım, satım veya kullanım durumuna göre diğer kanunlarında düzenlenmiş olan hükümler açıklanmıştır.

4.1.EMLAK VERGİSİ

Emlak vergisi, özel bir servet vergisi olup, servetin unsuru olan gayrimenkuller üzerinden alınır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1997, s. 368). Belediyenin vergi gelirleri içinde önemli payı vardır. Şöyle ki, 2022 yılı Mahalli İdare bütçe verilerine¹⁴⁷ göre, mülkiyet üzerinden alınan vergilerin (bina, arazi, arsa ve ÇTV) toplam vergi gelirleri içindeki payı¹⁴⁸ %48,7'dir.

Emlak vergisi, bina, arazi ve değerli konut vergisinden (DKV) oluşmaktadır. Türkiye’de bulunan binalar bina vergisi, araziler arazi vergisi ve vergi değeri belli sınırı aşan mesken niteliğine haiz taşınmazlar DKV olarak emlak vergisinin konusuna (EVK¹⁴⁹ m. 1 ve m. 12) girmektedir. Bina vergisi ve arazi vergisinin mükellefi, “*binanın ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerdir*” (EVK m. 3 ve m. 13).

Bina vergisinin matrahı, binanın vergi değeri iken arazi vergisinin matrahı arazinin vergi değeridir (EVK m. 7 ve m. 17). Vergi değerinin EVK’nın 29’uncu maddesinde¹⁵⁰ nasıl hesaplanacağı açıklanmıştır. Buna göre, arsa ve araziler için takdir komisyonlarınca takdir olunan birim değerine göre hesaplanan bedel vergi değeri iken, binalar için ilgili Bakanlıklarca tespit ve ilan olunan bina metrekare normal inşaat maliyeti ile takdir

¹⁴⁷Erişim: 02.04.2024. <https://muhasabat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>

¹⁴⁸ =18.640.678.000/38.275.059.000*100. 2022 yılı bina vergisi 13.880.748.000, arsa vergisi 4.560.637.000, arazi vergisi 191.361.000, çevre temizlik vergisi 7.932.000.

¹⁴⁹ 1319 sayılı Kanun, RG. 1.8.1970, S.13576.

¹⁵⁰EVK’nın 29’uncu maddesinde değişiklik öncesinde vergi değeri olarak bina ve arazinin beyan dönemindeki normal alım satım bedeli olan rayiç bedel kabul edilmiştir.

komisyonunca belirlenen arsa değeri üzerinden 31'inci maddeye dayalı yönetmelik hükümleri dikkate alınarak hesaplanan bedeldir. Vergi değeri her yıl güncellenmekte ve her takvim yılında, önceki yıla ait vergi değeri VUK'da düzenlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak hesaplanmaktadır.

Diğer Belediyelerde olan meskenlerde bina vergisi oranı binde bir ve diğer binalarda binde ikidir (EVK m. 8). Büyükşehir Belediye sınırları içinde ve mücavir alan içinde oran, %100 oranında artırılır ve bu oran meskenlerde binde iki diğer binalarda binde dördüttür. Diğer Belediyelerde arazi vergisinin oranı ise binde bir ve arsalarda binde üçtür (EVK m. 18). Büyükşehir Belediye sınırları içinde ve mücavir alan içinde oran, %100 oranında artırılır ve arazide binde iki arsalarda binde altıdır. Bina ve arazi vergisi, Belediye İdaresince tarh edilmektedir (EVK m. 11 ve m. 21).

4.1.1. Değerli Konut Vergisi

Değerli konut vergisi, 7194 sayılı Kanun¹⁵¹ ile EVK'ya bir başlıkla 42 ilâ 49 uncu maddelere eklenmiştir. Verginin mükellefi, EVK'nın 45'inci maddesine göre, *“mesken nitelikli taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf edenlerdir.”* DKV, mükellefin beyanı ile tarh olunur ve beyan taşınmazın olduğu yerdeki vergi dairesine verilir.

EVK'nın 42'nci maddesi gereği *“Türkiye sınırlarında bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan 29'uncu madde hükmüne göre belirlenen bina vergi değeri 12.880.000¹⁵² Türk lirasının (2024 yılı için 84 nolu Tebliğ) üzerinde olanlar”* verginin konusuna girmektedir. Adı geçen Kanun'un 44'üncü madde hükmünde *“bina vergi değerinin 42 nci maddede belirtilen tutarı aşan kısmı”* verginin matrahı olarak belirlenirken, vergi oranları ise artan oranlı olarak binde 3, 6 ve 10 şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre mesken nitelikli taşınmazın vergi değerinin 12.880.000,00.-TL aşan kısmı DKV'ye tabi olacaktır. Bir tane mesken nitelikli taşınmaza sahip olanlar, değerli konut vergisinden

¹⁵¹ RG. 07.12.2019, S. 30971

¹⁵² Bu miktar EVK Genel Tebliği (Seri No:84) tebliğde belirlenmiştir. EVK Genel Tebliği (Seri No:82) ise 2023 takvim yılına ilişkin 9.967.000 Türk Lirası bir sınır belirlenmiştir.

muaftırlar. Konu ile ilgili özelgede, mükellefin 3 adet meskeninden bir tanesinin vergi değeri sınırını aşması ve vergi kapsamına girmesi durumunda, tek mesken vergi kapsamında olduğu için DKV'den muaf olunacağı belirtilmiştir.¹⁵³ Arsa payı karşılığı inşaa işinde, sözleşmeye istinaden mütahhite kalan yeni inşaa edilen ve ilk satışı yapılmamış veya devir ve temlik edilmemiş olan konutlar (*bu taşınmazın kiralanmış olması ya da diğer saikle kullanılma durumları hariç*), EVK'nın 46'nci maddesinin ç bendi gereği değerli konutlar vergisinden muaftır.

DKV, Anayasa Mahkemesinin 18.5.2023 tarihli E.2020/11, K.2023/98 sayılı karara¹⁵⁴ ve E.2020/42, K.2023/99 sayılı karara¹⁵⁵ konu olmuştur ve anayasaya aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır. Mahkemenin E.2020/11 K.2023/98 sayılı kararında değerli konut vergisi amacını açıklarken bu vergi kapsamındaki taşınmazın lüks servet unsuru niteliği taşınması ifadesi, servetin unsurunun vergilendirildiği görüşünü destekler niteliktedir.

Değerli konut vergisinin uygulamasında sorunlar mevcuttur. EVK'nın 47'nci maddesi gereği mükellefin meskenin değerli konut vergisi kapsamına girdiği yılı izleyen yılda mükellefiyeti başlar. Verginin kapsamına girdiği yıl ile vergi tarifesinin uygulandığı yıl farklıdır. Doğrusöz (2024), bu durumu karışık ve vergi düzenlenişinde hata olarak ifade etmiştir. Örneğin mükellefin meskenlerinden biri 2023 yılında değeri 10.000.000,00-TL ise 9.967.000,00,-TL sınırı aştığı için değerli konut vergisi kapsamına girmektedir. Ancak bu 10.000.000,00-TL değer, ertesi yıl 2024 yılında tarifenin alt dilimindeki 12.880.000,00-TL sınırın altında kaldığı için vergi hesaplanmamaktadır.

Karyağdı (2021), değerli konutlar vergisi ile ilgili sorunları;

-aynı mesken nitelikli taşınmaz üzerinden hem değerli konutlar vergisi hem de emlak vergisinin alınmasının mükerrer vergileme anlamına geldiği,

¹⁵³ İstanbul VDB, 30.3.2021 tarihli 97895701-175.01[2020/6.1-38]-277600 sayılı özelge. Erişim: 29.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁵⁴RG. 12/9/2023, S. 32307

¹⁵⁵RG. 4/10/2023, S. 32329

-bu vergi servet unsurunun vergilendirilmesi üzerine inşa edildiyse aynı nitelikte olan değerli işyeri, alışveriş merkezi gibi yerlerin kapsam dışında olmasının vergide eşitlik ilkesine uygun düşmediği,

-şahsın birden fazla meskeninden ikisinin sınırı aşması halinde sadece bir mesken için değerli konut vergisi hesaplanmasının vergide adalet ilkesine uymadığı,

şeklinde sıralamıştır.

Değerli konut vergisi, EVK’da bina ve arazi vergisinden farklı olarak mükellef tarafından verilen beyanname ile beyan edilir ve taşınmazın bulunduğu yer vergi dairesi müdürlüğüne beyan işlemi yapılır. EVK içeriğinde vergilere farklı hükümler uygulanması Kanun sistematığı açısından sorun teşkil edebilir.

4.2.BELEDİYE VERGİLERİ VE HARÇLARI

4.2.1.Çevre Temizlik Vergisi

Günümüzün önemli kavramlarından olan sürdürülebilirlik veya yeşil dönüşüm deyince yeşil vergi veya çevre vergisi akla gelmektedir. Bu kavramların devamı olan çevre temizlik vergisi, literatürde kirlilik vergisi olarak anılmaktadır. Çevrenin korunması açısından önemli olan ÇTV, Belediye Gelirleri Kanunu’nun¹⁵⁶ “Çeşitli Vergiler” başlıklı bölüme mükerrer 44’üncü madde ile eklenmiştir. Verginin uygulama esasları, “30 Seri Numaralı BGK Genel Tebliği¹⁵⁷” ile açıklanmıştır. Adı geçen Tebliğde görüleceği üzere, bu vergi ile binaların kullanılmasında oluşan ve çevre kirlenmesine sebep olan atıkların hem şahıslara zarar vermesinin önlenmesi hem de ekonomik anlamda katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Bu Kanun hükmü gereği, verginin konusu, “*Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer*

¹⁵⁶ RG. 29/5/1981, S. 17354

¹⁵⁷ RG. 10/01/2004, S. 25342.

şekillerde kullanılan binalardır.” Mükellef, binaları kullanan şahıs veya kurumlardır. Vergiden muaf olanlar anılan Kanun’un ikinci fıkrasında sayılmıştır. Çevre temizlik vergisinin mükellefiyeti, binanın kullanılmasıyla başlar. Konutlara ve işyerlerine uygulanacak ÇTV’nin yıllık tutarı hesaplanırken farklı vergi tarife kriterleri belirlenmiştir. Konutlara ilişkin ÇTV, binaları kullananların su tüketim miktarı dikkate alınarak m³ başına değer verilerek hesaplanır. İşyerleri ve konut amacı dışında kullanılan binalara ilişkin verginin hesaplanmasında ise binalar yedi gruba ve beş dereceye ayrılmış ve binaların grup ve derecelerine göre tutarlar belirlenmiş ve bu tutarların büyükşehir belediyelerinde %25 artırımlı uygulanmasına ilişkin bir vergi tarifesi oluşturulmuştur.

Binaları konut olarak kullananlar, su faturasında gösterilerek tahakkuk eden çevre temizlik vergisini su tüketim bedeli ile belediyelere öderler. İşyeri ve konut amacı dışında kullanılan binalar için vergi, tarifeye göre ilgili belediye tarafından yıllık olarak tahakkuk ettirilir ve her yıl emlak vergisi taksit ödeme zamanlarında ödenir.

Vergi idaresi özelgelerinde, vergiden muaf olup olmama¹⁵⁸, sanal ofis kullanımında vergi¹⁵⁹, aynı binada birden fazla kurumun olması halinde vergi¹⁶⁰ ve bina grubunun tespiti¹⁶¹ gibi konularda ÇTV ile ilgili görüş istenilmiştir. Çevre temizlik vergisi ile ilgili olarak çalışmada, yaklaşık 24 adet özelge taraması ve okuması yapılmıştır.

ÇTV, yargı organlarının birden fazla kararı içinde yer almıştır. Özellikle tebliğler ile belirlenen tarifenin tutarlarının çok yüksek olduğu ve bu durumun Anayasa’da ifade edilen mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle dava konusu yapılmıştır. Danıştay VDDK 10.3.2021 tarihli E.2020/1154 ve K.2021/301 sayılı kararda¹⁶², 43 Seri No’lu BGK Genel Tebliği’nin, VDDK 10.3.2022 tarihli E.2021/1156 ve K.2022/288 sayılı kararda¹⁶³, 46 Seri No’lu BGK Genel Tebliği’nin, VDDK 10.3.2021

¹⁵⁸ GİB Denizli VDB, 13.8.2020 tarihli 51421814-175[44-2018-46]-41891 sayılı özelge. Erişim:03.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁵⁹ GİB İzmir VDB, 27.12.2018 tarihli B.07.1.GİB.4.35.17.02-175.02[mük44-2017-8]-536621 sayılı özelge. Erişim:03.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁶⁰ GİB İstanbul VDB, 13.3.2018 tarihli B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.02[Mük.44.2017/7.1.3-201224]-252650 sayılı özelge. Erişim:03.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁶¹ GİB, İstanbul VDB, 6.11.2017 tarihli 97895701-175.02[44.2017/1.1-61638]-427778 sayılı özelge. Erişim:03.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁶² Erişim: 03.04.2024. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

¹⁶³ Erişim: 03.04.2024. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

tarıhli E.2020/1155 ve K.2021/302 sayılı kararda¹⁶⁴ 49 Seri No'lu BGK Genel Tebliği'nin, VDDK 10.3.2021 tarihli E.2020/1157 ve K.2021/300 sayılı kararda¹⁶⁵ ise 47 Seri No'lu BGK Genel Tebliği'nin evre temizlik vergisi tarifesine ilişkin bölümünün mali ödeme gücü ilkesine aykırı görülmediği gerekçesiyle temyiz isteminin reddine karar vermiştir.

4.2.2.Bina İnaaat Harcı

Literatürde yapı ruhsatı olarak adı geçen bina inaaat harcı, 26/5/1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun “*Mükerrer Yedinci Bölümünde*” ek madde 1 ila ek madde 7 olarak düzenlenmiştir. Anılan Kanun'un ek madde 1 hükmünde verginin konusu belirlenmiştir Buna göre belediye sınırları ve mücavir alanlarda inşa edilen bina inaaatı, harca tabidir. İnaa işi veya tadilat amaçlı inaaat ruhsatı alan kişiler ile binanın kullanış tarzını değiştiren bina sahipleri harcın mükellefidir (BGK ek m. 3). Harcın matrahı, her bir konut veya işyeri biriminin ayrı ayrı inaaat alanının yzlmlerinden oluşmaktadır (BGK ek m. 4).İnaaat ruhsatı almadan önce makbuz karşılığı belediyeye harç ödenir (BGK ek m. 5). Harcın tarifesi, konut inaaat alanı ve işyeri inaaat alanı için ayrı ayrı belirlenmiş ve konut ve işyeri için belirlenen m² baz alınarak en az m² başına TL değerleri ila en çok m² başına TL değerleri kriter olarak alınmiştır (BGK ek m. 6). Bir kısım bina inaaat işleri bina harcından istisna tutulmuştur (BGK ek m. 2).

Vergi idaresi özelgelerinde, harcın istisna olup olmama¹⁶⁶, ruhsatın yenilenmesinde har¹⁶⁷ ve ruhsatsız başlanılan inaaat işinde har¹⁶⁸ vb gibi konularla bina inaaat harcına ilişkin görüş istenilmiştir. Çalışmada, bina inaaat harcı ile ilgili yaklaşık 22 adet zelge taraması ve okuması yapılmış olup, çoğunluğu harcın istisnası ile alakalıdır.

¹⁶⁴ Erişim: 03.04.2024. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

¹⁶⁵ Erişim: 03.04.2024. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

¹⁶⁶ GİB Manisa VDB, 15.5.2018 tarihli 85373914-175.02[66.01.9]-65002 sayılı zelge. Erişim:03.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁶⁷ GİB İstanbul VDB, 2.5.2017 tarihli B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.02[Ek.1-2016/7.1.7-263083]-119990 sayılı zelge. Erişim:03.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁶⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü, 9.3.2005 tarihli B.07.0.GEL.0.66/6609-444/11497 sayılı zelge. Erişim:03.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

4.2.3.Yapı Kullanma İzin Harcı

Literatürde iskân harcı olarak anılan yapı kullanma izin harcı, Belediye Gelirleri Kanunu'nun 80/f bendinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede, “*yapı kullanma izni verilmesi işlerinin*” harca tabi olduğu ve bir kısım izin verme işleminin de istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Harcın tutarı, BGK'nın 84'üncü maddesinde açıklandığı üzere, “*beher inşaat metre karesi için*” belirlenen TL değeri üzerinden hesaplanır. Vergi idaresi özelgelerinde, harcın istisna olup olmadığı¹⁶⁹, harcın hangi tutar üzerinden alınacağı¹⁷⁰ ve riskli yapı şerhi olan binada harç¹⁷¹ gibi konular hakkında yapı kullanım izin harcına ilişkin görüş istenilmiştir.

4.2.4.Katılma Payları

Harcamalara katılma payları, BGK'nın “*yol harcamalarına katılma payı bölümünde*” 86'ncı maddede, “*kanalizasyon harcamalarına katılma payı bölümünde*” 87'nci maddede ve “*su tesisleri harcamalarına katılma payı bölümünde*” 88'inci maddede düzenlenmiştir. Her iki katılma payı da hizmetten faydalanan gayrimenkul sahiplerinden alınmaktadır. Belediyenin yaptığı hizmete ilişkin giderin tamamı, bu hizmetten faydalananların gayrimenkullerinin vergi değeri toplamına oranlanarak dağıtılmak suretiyle hesaplanarak tahakkuk ettirilir (BGK m. 89 ve m. 90). Katılma payı, gayrimenkul sahiplerine belediyelerce yapılan ilan ve tebliğ edildiği yılı izleyen yıldan itibaren iki yılda dört eşit taksitte ödenir (BGK m. 93).

Vergi idaresi özelgelerinde, katılma payı istisna olup olmadığı¹⁷², katılma payı ne üzerinden hesaplanacağı¹⁷³ ve katılma payının gider olarak yazılıp yazılmayacağı¹⁷⁴ gibi konular hakkında harcamalara katılma payına ilişkin görüş istenilmiştir. Çalışmada,

¹⁶⁹ GİB, 5.3.2008 tarihli B.07.1.GİB.0.66/6609-586/21700 sayılı özelge. Erişim:03.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁷⁰ GİB, 15.10.2008 tarihli B.07.1.GİB.0.66/6609-615-100350 sayılı özelge. Erişim:03.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁷¹ GİB, Balıkesir VDB, 10.6.2021 ve 46480499-140[2021/745]-55969 sayılı özelge. Erişim:03.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁷² GİB, Bursa VDB, 24.10.2018 tarihli B.07.1.GİB.4.16.16.02-175.02[18-1]-217653 sayılı özelge. Erişim:04.04.2024 <http://www.gib.gov.tr>

¹⁷³ GİB, 20.05.2009 tarihli B.07.1.GİB.0.02.66/6614-98/51126 sayılı özelge. Erişim: 04.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁷⁴ GİB, Bursa VDB, 21.5.2013 tarih ve 17192610-120[ÖZG-12/207]-153 sayılı özelge. Erişim: 04.04.2024. <http://www.gib.gov.tr>

harcamalara katılma payı ile ilgili yaklaşık 15 adet özelge taraması ve okuması yapılmış olup, çoğunluğu istisna ile alakalıdır.

4.3.TAPU HARCİ

Özel inşaat işlerinin vergilendirilmesinde önemli konulardan biri olan tapu harcı, Harçlar Kanunu'nun¹⁷⁵ 1'nci madde hükmünde, “*Tapu ve kadastro harçları*” şeklinde düzenlenmiştir ve dördüncü kısım bölümünde de ayrıntısı açıklanmıştır. Söz konusu Kanunu'nun 4 sayılı tarifenin I-20/a fıkrasında gayrimenkul alım ve satımın ilişkin tapu harcı tarifesi düzenlenmiştir.

HK'nın 58'inci maddesine göre, aksine hüküm olmamak kaydıyla bu harcı ödemekle mükellef olanlar aşağıdaki gibi sayılmıştır.

“-Mülkiyet ve mülkiyetten gayri aynı hakları iktisap edenler (İktisap eden kişiler birden fazla ise harçları hisseleri oranınca öderler);

-İpotek tesisinde ipoteği tesis edenler; Kadastro işlerinde adlarına tescil yapılanlar;

-Miras sebebiyle çıplak mülkiyetin mirasçı adına tescilinde, çıplak mülkiyet sahibi olanlar;

-Rücularda rücu eden taraf; Bunlar dışında kalan işlemlerde lehine işlem yapılmış olanlar” .

HK'nın 57'nci maddesine göre “*Tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifiede yazılı olanlar*” tapu ve kadastro harçlarının konusunu oluşturmaktadır. Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I-20/a fıkrası gereği, gayrimenkullerin bir bedel karşılığı veya trampa yoluyla devir işleminde, bu gayrimenkulün beyan edilmiş olan devir tutarından az olmamak koşuluyla emlak vergisi değer üzerinden hem devir eden hem de devir alan için tapu harcı ayrı ayrı hesaplanır. Buna göre gayrimenkullerde tapu harcının konusu tapuda yapılan tescil işlemidir. Tapu ve kadastro harcından istisna olan işlemler

¹⁷⁵ RG. 7/7/1964, S. 11756. Harçlar Kanunu öncesinde tapu harçları ayrı bir kanun ile düzenlenmiştir. Bu kanun 29.05.1929 tarih ve 1202 sayılı RG'de yayımlanan 1451 sayılı Tapu Harçları Kanunu'nudur. Söz konusu Kanun'un birinci maddesinde tapu harcını gayrimenkulü temellük eden yani alan taraf öder. Dolayısıyla gayrimenkulü devreden tapu harcı ödememektedir.

ise HK'nın 59'uncu maddesinde tek tek sayılmıştır. Gayrimenkul vasıf değişikliği halinde, HK'nın 65'inci madde hükmüne göre tashih harcı alınır.

Gayrimenkul alım satımında tapu harcı matrahı emlak vergisi değerinden az olmamak koşuluyla, gerçek alım satımı tutarı üzerinden belirlenir. Söz konusu Kanunu'nun 63'üncü maddesinde kayıtlı değer ve emlak vergisi değeri ise “*EVK'nın 29 uncu madde hükmüne göre tespit edilen vergi değeri*” şeklinde tanımlanmıştır. Özelgeye¹⁷⁶ göre, konutun gerçek alım satım bedelinin, banka kredi tutarından ve emlak vergisi değerinden yüksek olup, tapu harcının gerçek alım satım bedeli üzerinden ödenmesi gerekir. Tapu harcı beyanın gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin tespit yapılırsa ödenen tapu harcı ile olması gereken tapu harcı arasındaki tutara isabet eden harç için aynı Kanunu'nun 63'üncü maddesi gereği ikmalen ya da re'sen tarh işlemi yapılır ve bu tutar üzerinden VUK'un vergi ziyai ceza hükmü %25 oranında tatbik edilir.

HK'nın 4 sayılı tarifenin I-20/a fıkrasında gayrimenkul alım satımında alıcı ve satıcı için tapu harcı oranı binde 20 şeklinde belirlenmiştir. Tapu harcı oranının yüksekliği, satın alınan konutların gerçek değeri altında beyan edilmesine yol açmaktadır. Böylece, konutlar vergi değeri alım satım ile alınmış olsa bile tapu harcına konu olacak değer, gerçek değer olmayacaktır (Karadeniz, 2021, s. 178).

Gayrimenkul alım satımında tapu harcı matrahı tutarı hesaplanırken KDV dâhil edilecek mi konusu önemlidir. Vergi idaresinin 1997/5 Sıra numaralı HK İç Genelgesi'nde “*tapu harcının matrahının belirlenmesinde katma değer vergisinin dâhil edilmemesi*” gerektiği belirtilmiştir. Bu konu ile ilgili özelgelere¹⁷⁷ de aynı yönde görüş bildirilmiştir.

Tapu harcı konusunda çalışmada, yaklaşık 106 adet özelge taraması ve okuması yapılmış olup, bu özelgelerin konularına göre istatistiki rakamları tablo 6'da oluşturulmuştur.

¹⁷⁶ GİB İzmir VDB 22.8.2013 tarihli 66813766-140[57-2013-37]-525 sayılı özelge. Erişim:26.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁷⁷ GİB İstanbul VDB 21.12.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.18.01-003.01-2263 sayılı özelge; GİB 10/07/2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.63/6369-1123/69618 sayılı özelge. . Erişim:26.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

Tablo 6*Tapu Harcı ile İlgili Özelge Sayıları*

Özelge konusu	Özelge sayısı
Tapu harcı aranılıp aranmayacağı veya istisna olup olmadığı hususu	33
Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde tapu harcının aranılıp aranılmayacağı hususu	12
6306 sayılı Kanun riskli yapı ve kentsel dönüşüm kapsamında tapu harcının aranılıp aranmayacağı ve istisna hususu.	37
6306 sayılı Kanun riskli yapı ve kentsel dönüşüm kapsamında arsa payı karşılığı inşaatta tapu harcının aranılıp aranmayacağı hususu	24
Toplam	106

Tabloda görüleceği üzere, özellikle tapu harcının konusuna ilişkin çok sayıda özelgeyle görüş istenilmiştir. Bu özelgelerden aşağıda birkaç örnek verilmiştir.

-Şahsi işletmeye kayıtlı gayrimenkulün, sermaye şirketine devri, GVK'nın 81/2'nci madde hükmü gereği yapılması sebebiyle yapılan işlem sermaye artırımı işlemi olup, bu işlem tapu harcı istisnasına tabidir.¹⁷⁸

- Müteahhitin riskli yapı şerhi bulunan binayı yıkarak yerine inşa ettiği bağımsız bölümlerin, tapuda cins tahsis işlemi tapu harcından istisna edilmiştir.¹⁷⁹

-6306 sayılı Kanun kapsamında olan binanın yıkılarak yenisi yapılmak üzere arsa payı karşılığı inşa sözleşmesi düzenlenmesi halinde, hak sahipleri adına yapılacak tapu tescil işleminde tapu harcının aranılmayacağı belirtilmiştir.¹⁸⁰

¹⁷⁸ GİB Sakarya VDB, 26.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.54.15.01-HARÇ-6 sayılı özelge. Erişim:01.10.2023. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁷⁹ GİB Eskişehir VDB, 7.4.2015 tarihli 73903997-140[57-2014/22]-10043 sayılı özelge. Erişim:01.10.2023. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁸⁰ GİB İstanbul VDB, 4.3.2015 tarih ve 39044742-KDV. 28-348 sayılı özelge. Erişim:01.10.2023. <http://www.gib.gov.tr>

4.3.1.Kat İrtifakı ve Tapu Harcı

Kat irtifakı payının devrinin tapu harcının konusuna girip girmediği, 56 no.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliğinde¹⁸¹ açıklanmıştır. Şöyle ki, kat irtifakı kurulmuş olan arsa üzerine yapılacak binanın bağımsız bölümlerine isabet eden arsa payının satın alınması halinde, hem alıcı hem de satıcı gerçek satış bedeli üzerinden harç ödemesi gerekmektedir. Bu devir işleminde tapu harcını doğuran olay özelgede¹⁸², “*kat irtifakına bağlı olarak mülkiyetin devrinin tapuya tescili işlemi*” şeklinde belirtilmiştir. HK’nın 63’üncü madde hükmüne göre, kat irtifaklı yapılan “*gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden*” hesaplanmalıdır.

Arsa payı karşılığı inşaat bitene kadar, inşa edilen konutlara ilişkin kat irtifakı arsa sahibi üzerinden yürütülür. İnşaat bittikten sonra arsa sahibi, müteahhite kalan ve üzerinde kat irtifakı olan konutların tapuda devir işlemini yapar. Bu işlemin tapu harcının konusuna girip girmediği özelgelere konu olmuştur. Özelgeye¹⁸³ göre, arsa karşılığı inşa sözleşmesine istinaden arsa sahipleri adına kat irtifakı tesis edilen konutların arsa sahibince müteahhite devredilmesi durumunda, devir işlemine konu olan konutların emlak vergisi değerinden az olmamak koşuluyla devir bedelinin tamamı üzerinden tapu harcı hesaplanmalıdır.

Uygulamada müteahhitin arsa karşılığı edindiği konutların arsa sahibince müteahhite tapuda devir işlemi yapılmadan, doğrudan arsa sahibi üzerinden üçüncü kişilere satış yapıldığında, tapu harcının hesaplanması gerektiği özelgelere¹⁸⁴ açıklanmıştır. Bu durum vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esasına uygun düşmemektedir. Müteahhite kalan dairelerin üçüncü kişilere satılmadan önce arsa sahibinin müteahhite tapuda devir tescil işlemini yapmaması, gerçek durumun gizlenmesidir.

¹⁸¹ RG. 12/07/2008, S. 26934.

¹⁸² GİB Sakarya VDB 16.5.2014 tarih ve 41931384-140[57-2012-10]-33 sayılı özelge. Erişim:01.10.2023. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁸³ GİB Kayseri VDB 29.1.2020 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-130[29-2017/20-1385]-8674 sayılı özelge. Erişim:01.10.2023. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁸⁴ Kastomunu Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 25.10.2011 tarihli B.07.4.DEF.0.37.10.00-037.02-21 sayılı özelge; GİB İstanbul VDB, 3.10.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.18.01-003.01-1702 sayılı özelge. Erişim:01.10.2023. <http://www.gib.gov.tr>

Sonuç olarak, inşaat henüz bitmeden önce yapılan kat irtifaklı satışlarda, alıcılar adına kat irtifakı tapu tescil işlemi yapılır. İnşaat tamamlandıktan sonra bu alıcıların arsa payı binaya dönüştüğü için tapuda cins tahsis işlemi yapılmakta ve bu işlemin harcı da alıcılardan tahsil edilmektedir. Literatürde bu durumu eleştiren Sağlam ve Turgut (2009), alıcının müteahhitten arsa payı satın almak gibi bir niyeti olmadığı için kat irtifaklı arsa payının alıcı adına tescili aslında şekilsel bir işlem olup, arsa payı devir tutarını, tamamlanmış bağımsız bölüm gibi devir tutarına bağlamının ticari teamül ve adalete uygun olmadığı ileri sürülmüştür.

4.4.DAMGA VERGİSİ

İnşaat kapsamında düzenlenen sözleşmelerin damga vergisine konu olabilmesi için Damga Vergisi Kanunu'na¹⁸⁵ ekli (1) sayılı tabloda yer alması ve damga vergisinden istisna edilmemiş olması gerekmektedir. Bu sözleşmelere ilişkin damga vergisi, aynı Kanunu'nun ekli (1) sayılı tablonun I-A bölümünde tablo 7'deki gibidir.

Tablo 7

İnşaat Sözleşmelerinde Damga Vergisi Oranları

Belli Parayı İhtiva Eden Kağıtlar	Kanunla Getirilen	Uygulanacak Oran
8.Resmi şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri	Binde 9,48	Binde 0
14. Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri	Binde 9,48	Binde 0
15. Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmeleri	Binde 9,48	Binde 0
16. Kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat işlerine ilişkin danışmanlık hizmet sözleşmeleri	Binde 9,48	Binde 0
17. Yapı denetimi hizmet sözleşmeleri	Binde 9,48	Binde 0

¹⁸⁵ RG, 11/7/1964 S.11751.

Tabloda görüleceği üzere, inşaat işleri ile ilgili sözleşmelerin resmi şekilde yapılması kaydıyla, damga vergisi oranı kanunla binde 9,48 olarak belirlenmiştir. Ancak 31.1.2017 tarihinde kararlaştırılan 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile (8) numaralı bent ve 13.03.2017 tarihinde kararlaştırılan 2017/9973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile (14), (15), (16) ve (17) numaralı bentler için damga vergisi oranı (0) sıfır olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda resmi şekilde düzenlenmemiş olan arsa karşılığı ve hasılat paylaşımlı inşaa sözleşmeleri, sıfır oran damga vergisi uygulamasından yararlanamayacaktır. Resmi şekil ifadesinden, sözleşmenin noter huzurunda düzenlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bakanlar Kurulu Kararı gereği, inşaat sözleşmelerinin damga vergisi oranının sıfır belirlenmesi, damga vergisine ilişkin kanun hükmünü kaldırır mı sorusu literatürde tartışma konusu olmuştur. Vergi oranı sıfıra indirgenerek vergi borcu doğmaması ve şekli vergi ödevlerinden beyanname verme sorumluluğunun da devam etmemesi durumunda vergi kanunlarından beklenen fonksiyonların yerine getirilmemesi sonucunu doğuracaktır (Yakar ve Budak, 2013, s.415-416). 46 nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğindeki, “...kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken damga vergisi bulunmaması halinde, durumu bir yazı ile vergi dairesine bildirmeleri zorunluluğu kaldırılmıştır.” hükmüne göre, damga vergisi mükellefinin boş olarak damga vergisi beyannamesi vermesine gerek bulunmamaktadır. İnşaat sözleşmelerinde damga vergisi oranının sıfır olması, hem şekli yükümlülük (boş beyanname verilmesi) hem de maddi yükümlülük kaldırmakta ve görünürde kanun maddesi kaldırılmış gibi olmaktadır.

Konu ile ilgili özelgede¹⁸⁶, resmi şekilde düzenlenen arsa payı karşılığı inşaa sözleşmesi için sıfır oran damga vergisi uygulanacağı, ancak alt yüklenici ile üçüncü şahıs arasında sözleşme düzenlenmesi durumunda damga vergisinin aranılacağı belirtilmiştir. Bir başka özelgede¹⁸⁷ resmi şekilde düzenlenmeyen inşaat sözleşmesinde damga vergisi sıfır oran üzerinden hesaplanmayacağı belirtilmiştir.

¹⁸⁶ GİB İstanbul VDB, 14.8.2020 tarihli 97895701-155[2019/193]-E.595998 sayılı özelge. Erişim:22.01.2024 <http://www.gib.gov.tr>

¹⁸⁷ GİB İstanbul VDB, 21.1.2020 tarihli B.07.1.GİB.4.34.18.01-155[2017/299]-76339 sayılı özelge. Erişim: 25.01.2024. <http://www.gib.gov.tr>

Danıştay 9.Daire 25.10.2022 tarihli E.2020/6292, K.2022/5032 sayılı kararına¹⁸⁸ göre, resmi şekilde düzenlenen hasılat paylaşımı ve gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinde asıl işlemin damga vergisi oranının sıfır olması, asıl işlemle bağlantılı diğer işlemler için damga vergisi alınması önleyici bir durum değildir. Damga vergisi tutarı hesaplanırken, sözleşmede asıl işlemle bağlantılı farklı işlemlerin olması durumunda, en yüksek vergi alınması gereken işlemin dikkate alınması gerektiğini belirten Danıştay, Bölge İdare Mahkemesinin kararını bozmuştur.

Nispi damga vergisine tabi olan ve döviz üzerinden düzenlenen sözleşmelerde damga vergisi matrahının tespitinde, DVK'nın 12'inci madde hükmüne göre, “*Maliye Bakanlığınca belirlenen kur üzerinden*” TL tutarının dikkate alınması ve 15 ve 35 seri nolu DVK Genel Tebliğlerinde ise “*kağıtların düzenlendiği tarihteki T.C Merkez Bankası cari döviz satış kuru üzerinden*” TL tutarının dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Ancak 13.09.2018 tarihli R.G.'de yayımlanan 85 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararı ile “32 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kararın” 4'üncü maddesine g bendi özetle, “*Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında gayrimenkul alım satımı, hizmet ve eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli döviz cinsinden kararlaştırılamayacağı*” şeklinde eklenmiştir. Dolayısıyla bu tarih itibarıyla, Türkiye’de yerleşik olan kişiler arsa payı karşılığı inşaat ve hasılat sözleşmelerinin bedelini döviz cinsinden düzenlenememektedir.

Arsa payı karşılığı ve hasılat payı inşaat sözleşmesinde bedelin, 13.09.2018 tarihi itibarıyla döviz cinsinden belirlenememesi, sözleşme özgürlüğünü sınırlayıp sınırlamadığı konusu da tartışmalıdır. 1567 sayılı Kanun ile Türk Parasının kıymetinin korunması hakkındaki kararların genel çerçevesi tamamen oluşturulmadan karar, tebliğ vb düzenleyici işlemlerin uygulanması literatürde eleştiri konusu yapılmıştır. Sözleşmelerin döviz cinsinden düzenlenmesi, ekonomik kamu düzenine aykırı bir duruma sebep olabilir, bu durumda sözleşme özgürlüğü sınırlanabilir. Ancak bu sınırlamanın gerekçesinin belirsiz olması ve kanun yerine düzenleyici işlem ile sınırlamanın yapılması tartışma konusu edilmiştir (Kağıtçıoğlu, 2020, s.34-35).

¹⁸⁸ Erişim:25.01.2024. <https://karararama.danistay.gov.tr/>

4.5.KENTSEL DÖNÜŞÜM

16/05/2012 tarihli ve 6306 sayılı “ *Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun*”¹⁸⁹ kentsel dönüşüm kapsamında olan yapılara ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Kentsel dönüşümün amacı, afet riski altında olan alanlar ile bu alanlar haricindeki riskli yapıların bulunduğu yerlerdeki yenileme ve tasfiye işlemini yaparak yeni yapılar inşa etmektir. 6306 sayılı Kanun’un uygulama esasları için “*6306 Sayılı Kanunun Uygulama Yönetmeliği*”¹⁹⁰ yayımlanmıştır.

Kentsel dönüşümde “*rezerv yapı alanı, riskli alan ve riskli yapı*” olmak üzere, 3 temel kavram mevcuttur. Bu kavramlar 6306 sayılı Kanun’un 2’nci maddesinde tanımlanmıştır. Kentsel dönüşüm kapsamında öncelikle, rezerv alanın, riskli alanın ve riskli yapının tespiti gerekir. Riskli yapıların belirlenmesinde görevlendirilecek kuruluşlar ilgili Yönetmeliğin 6’ncı maddesinde sayılmıştır. Kentsel dönüşüm ilgili Yönetmeliğe göre, “*teknik heyetlerin oluşturulması, riskli yapıların tahliyesi, riskli yapıların yıktırılması, taşınmaz değerinin tespiti, kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olanlara konut ve işyeri verilmesi, açık artırma usulü ile arsa payı satış, kira yardımı yapılması*” gibi süreçleri kapsamaktadır.

Riskli yapı yıkılarak arsa haline dönüşünce, bu gayrimenkuller üzerinde daha önce kurulan kat irtifakı veya kat mülkiyeti, ilgili Kurumların talebi ile tapu müdürlüğü tarafından re’sen terk işlemi yapılır ve malik ile yapılan sözleşme şartları doğrultusunda tapu kütüğünde malikler adına paylar oranında tescil işlemi yapılır.¹⁹¹

Kentsel dönüşüm kapsamındaki alanlarda inşa işi yapan müteahhitin kendi payına düşen bağımsız bölümleri satışı, 6306 sayılı Kanunu’nun 6’ncı maddesinin 13’üncü fıkrasında koşullara bağlanmıştır. Şöyle ki, müteahhit, inşaatın ilerleme düzeyine ve ilgili idarenin iznine göre bağımsız bölüm satışı yapabilir. İdare öncelikle inşaatın tamamlanma oranını, yerinde tespit veya yapı denetim sistemi üzerinden kontrol ile belirler ve bu oranın yüzde on altındaki bir oranda müteahhit kendi payına düşen bağımsız bölümleri satabileceğini

¹⁸⁹ RG. 31/5/2012, S. 28309.

¹⁹⁰ RG. 15/12/2012, S. 28498.

¹⁹¹ 6306 sayılı Kanun 6’ncı madde 1’inci fıkrası

tapu müdürlüğüne bildirir. Eğer müteahhit, inşaatın tamamlanma oranına veya bu oran üzerinde bir orandan bağımsız bölüm satışı yapabilmesi, maliklerin onayını gerektirir.

Depreme karşı güvenli konutlar inşa etmek üzere, riskli alanlarda yapılan inşaatları teşvik amaçlı vergisel düzenlemeler yapılmıştır. 6306 sayılı Kanunu'nun 7/9 fıkrasında, istisnai durumlar aşağıdaki gibi sayılmıştır.

“-Noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan ücret ve harçlar,

-Veraset ve intikal vergisi

-Döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden, bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kâğıtlar, resmî dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler sebebiyle düzenlenen kâğıtlar da dahil olmak üzere damga vergisi

-Bu Kanun kapsamındaki yapıların maliklerine ve malik olmasalar bile bu yapılarda kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak en az bir yıldır ikamet ettiği veya bunlarda işyeri bulunduğu tespit edilenlere bu amaçlarla kullanılan krediler dolayısıyla lehe alınacak paralar, banka ve sigorta muameleleri vergisi”

Bu istisnalar harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi ve banka sigorta muamele vergisi ile ilgili olup, kentsel dönüşüm kapsamında yapılan inşa işlerinde gelir ve kurumlar vergisi istisnaya tabi değildir. Dolayısıyla kentsel dönüşüme tabi binaların satılmasından doğan kazancın türüne göre ticari, arızı veya değer artış kazancı olarak vergilendirme yapılacaktır. Buna göre çalışmanın gelir ya da kurumlar vergisi bölümünde açıklanan hususlar olayın özelliğine göre, kentsel dönüşüme tabi konut satışında da geçerlidir.

Kentsel dönüşüm kapsamında inşa faaliyetlerinde özellikle harçlar ve istisna olan vergiler konusu çok sayıda özelgeye konu olmuştur. Bu bağlamda örnekleme suretiyle seçilen özelgelerden aşağıda bahsedilmiştir.

-Afet riski altındaki bina sahibinin binayı yıkarak yeniden inşa etmesi ve inşa ederken maliyeti karşılamak üzere bir kısım bağımsız bölüm satışının yapılması halinde, bu faaliyet şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırını aştığı için ticari faaliyet olarak kabul edilmelidir. Bu özelgede harçlar ile ilgili, 6306 sayılı kanun kapsamında yeni inşa edilen binanın

malik adına tapuya tescil işleminde harç aranılmayacağı, ancak bu kişilerin bağımsız bölümleri satmaları halinde tapu harcı aranılacağı belirtilmiştir.¹⁹²

-6306 sayılı Kanun kapsamında inşa edilecek yapının inşasından önce bina maliklerinin bu yapı için kullandığı kredilerde BSMV istisnası uygulanmayacaktır.¹⁹³

-Yüklenici firma ile alt yüklenici arasında kentsel dönüşüm projesi kapsamında imzalanan sözleşme kağıdı, 6306 sayılı Kanun kapsamında damga vergisi istisnasına tabidir.¹⁹⁴

-Riskli yapı kapsamında veraset ve intikal vergisi istisnasından yararlanma, murisin ölümünden önce bina üzerinde 6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapı şerhinin konulmasına bağlıdır. Eğer murisin ölüm tarihi itibarıyla bina üzerinde riskli yapı şerhi yoksa bu Kanun kapsamında veraset ve intikal vergisi istisnaya konu olmamaktadır.¹⁹⁵

¹⁹² GİB İstanbul VDB, 28.7.2015 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[37-2014/679]-70840 sayılı özelge. Erişim:12.01.2022 <http://www.gib.gov.tr>

¹⁹³ GİB İstanbul VDB 9.11.2016 tarihli B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 28-201637 sayılı özelge. Erişim:27.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁹⁴ GİB Antalya VDB 21.10.2022 tarihli 49327596-155.13[DVH.2021.133]-268531 sayılı özelge. Erişim:27.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

¹⁹⁵ GİB İstanbul VDB 29.9.2014 tarihli 97895701-160[2013-5.1-23.7120]-2281 sayılı özelge. Erişim:27.03.2024. <http://www.gib.gov.tr>

SONUÇ

İnşaat sektöründe, farklı iş yapış şekillerinin olması ve mevzuat anlamında birden fazla kanuni düzenlemelerin yer alması sebepleriyle bu sektörde vergi mevzuatı boyutuyla yoruma açık alanlar oluşmuştur. Mükellefler, sektörün vergilendirilmesinde tereddütlü konularda ya vergi idaresinden görüş istemekte ya da yargı yolunu tercih etmektedirler. Ülkemizde kentleşme yolculuğunun başladığı 1950’li yıllardan beri, inşaat sektöründe vergisel konularda tartışmalı hususlar devam etmiştir. Bu çalışma ile Türkiye’de özel inşaat işlerinin vergilendirilmesi alanında, yoruma açık durumlar tespit edilmiş olup, bu tespitlere ilişkin sonuç ve öneriler bu başlıkta sunulmuştur.

Türk vergi hukukunda inşaat kavramı, inşaat yapış şekillerine göre özel inşaat ve birden fazla yılı etkileyen inşaat ve onarma işi şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu ayrımın ölçüt ne olacaktır sorusu, doğru vergilendirme için önemlidir. Vergi idaresi ve yargı yorumlarında bu ayrımın belirleyici ölçüt, işin taahhüt şeklinde yapılıp yapılmadığıdır. Yıllara sari inşa ve onarma işi, GVK’nın 42-44’üncü maddelerinde hükme bağlanmış olup, bu hükümlere göre yapılan işin inşaat olması, işin birden fazla yılda sürmesi ve işin taahhüde bağlı biçimde yapılması esastır. Özel inşaat ise şahsın veya kurumun kendi arsası üzerine yapılan inşaat veya başkasının arsası üzerine arsa payı veya hasılat paylaşımlı inşaat şeklinde yapılan işlerdir. Özel inşaat işinin vergilendirilmesine ilişkin vergi mevzuatında, yıllara sari inşaat işi gibi ayrı bir özel hüküm yoktur. Özel inşaat işlerinde gelir veya kurumlar vergisi hükümleri uygulaması, KDV hükümlerinden bazı noktalarda ayrılmaktadır. Bu bağlamda gelir veya kurumlar vergisi açısından “özel inşa işlerinin vergilendirmesi” kanun maddesinde ayrıca düzenlenmesi gerekmektedir. Kanun maddesinde özel hüküm olarak belirlenirken özel inşaat, arsa payı karşılığı inşa, hasılat paylaşımlı inşa, gayrimenkul, taşınmaz gibi kavramların net bir şekilde tanımlanmış olması gerekir. Çalışmanın birinci bölümünde açıklandığı üzere, inşaat faaliyeti, AB NACE ekonomik sınıflandırmasında bina inşası, bina dışı inşa ve özel inşa şeklinde ayrıma tabi tutulmuştur. Vergi Hukuku alanında da bu ayrım esas alınarak kanunda özel düzenleme yapılabilir. Bu ayrımdaki özel inşaat literatürdeki kavramdan farklı olup, binanın çatı, tesisat, sıva vb işlerinin yapımı gibi tanımlanmıştır. Ancak AB NACE sınıflandırmasındaki bina inşaatı ve özel inşaat faaliyeti kavramı birleştirilerek bir

yandan “*özel inşaat*” başlığı altında kanun maddesi oluşturulurken, diğer yandan “*bina dışı inşaat*” başlığı altında da taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetleri (yürürlükte olan GVK m. 42) vergisel anlamda kurallara bağlanabilir.

Vergi mevzuatında, gayrimenkul, taşınmaz ve mesken nitelikli taşınmaz şeklinde kavramlar kullanılmıştır. Gayrimenkul kavramı GVK’nın 70’inci madde içinde arazi ve bina ifadesine eş düşmekte iken, taşınmaz kavramı, KVK Genel Tebliği’nde MK ile ilgili maddeye atıf yapılarak tanımlanmıştır. Mesken nitelikli taşınmaz ise EVK’da ve Tebliğde bina, bağımsız bölüm kelimeleri kullanılarak açıklanmıştır. Özel inşaat işleri de dâhil olmak üzere, tüm vergi kanunlarında inşa edilen bina ile ilgili tek bir kavram kullanılmalıdır. Ya gayrimenkul ya da taşınmaz kavramı kullanılabilir. Örneğin belirlenen kelime ne ise Vergi Usul Kanunu’nda onun tanımı yapılabilir. Gayrimenkul için arazi, arsa, bağımsız bölüm, bina, mesken nitelikli konut gibi kavramları içerecek bir tanım olabilir. Bu tanım yapılırken Medeni Kanun, Kat Mülkiyeti Kanunu ve diğer kanun hükümlerindeki bina, taşınmaz, arsa payı, bağımsız bölüm kavramları irdelenmeli ve bunları kapsayacak bir kavram olmalıdır.

Arsa payı karşılığı ve hasılat paylaşımlı inşa sözleşmesinin BK’da tanımlanmamış olması, vergisel açıdan uygulamada sorunsala sebep olmuştur. Bu Kanunda özel hüküm olmasa bile BK’nın sözleşme serbestisi hükümlerine göre arsa payı karşılığı inşa sözleşme içeriğini taraflar dilediği gibi belirleyebilir. Ancak taşınmaz sözleşmeleri ile ilgili MK hükümleri de vardır. Bu durumda arsa payı karşılığı inşa sözleşmesinin yeri, bir tarafta alacak ve borç ilişkisini düzenleyen borçlar hukuku, diğer tarafta taşınmaz mülkiyetini düzenleyen medeni hukuk ve kat mülkiyeti hukuku arasında nerede olacaktır. Bu sebeple arsa payı karşılığı inşa işine ilişkin özel hukukta da ayrı bir özel hüküm olması gerekir.

Vergi kanunlarında da bu sözleşmelerin yerinin belirlenmemiş olması, konu ile ilgili çok sayıda özelge ve yargı yorumunu ortaya çıkarmıştır. İlk defa 2018 yılında arsa payı karşılığı inşa işi 7104 sayılı Kanun ile KDVK’da yapılan değişiklik ile trampa olarak yerini almıştır. Öncesinde Danıştay, arsa payı karşılığı inşa işini KDV açısından trampa olarak kabul etmemekte iken, Yargıtay ise bu sözleşmeyi eser ve satım sözleşmesi

unsurlarının birlikte olduğu sözleşme olarak tanımlamıştır. Gerek arsa payı karşılığı inşa gerekse hasılat paylaşımlı inşa sözleşmesinin hukuki niteliğini belirlemek, bu işlerden elde edilen kazancın verginin konusuna girip girmediği tespit etmede önemlidir. Hasılat paylaşımlı inşaat işinin, vergi kanunlarında ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nde adı geçmemektedir. Sadece vergi mevzuatında 60 nolu KDV sirkülerinde, hasılat veya gelir paylaşımı kapsamında yapılan inşaat işinin arsa karşılığı inşaat işi gibi değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Özel inşaat işlerinde elde edilen kazancın vergiye tabi olup olmadığını tespit ederken, inşaatın yapılış şekli, kullanım şekli ve mükellefiyet durumu gibi faktörler göz önüne alınır. Kendi arsası üzerine bir yapı inşa edebilmek için öncelikle yapı ruhsatının alınması zorunludur. Yapı Müteahhitlerinin Sınıflandırılması Ve Kayıtlarının Tutulması Hakkındaki Yönetmelik uyarınca *“yapı ruhsatına tabi bir inşaat işi yapabilmek için gerçek veya tüzel kişiliğe sahip müteahhitin veya bunların oluşturduğu ortak girişim sorumluluğu altında inşaat işinin yapılması”* gerekmektedir. Bu Yönetmeliğin 5/2'nci maddesine göre *“tek parselde bir bodrum katı dışında, en çok iki katlı ve toplam yapı inşaat alanı 500 metrekareyi geçmeyen yapı”* inşa işinde müteahhitlik belgesi aranmıyor ve ticaret veya sanayi odasına kayıta gerekmiyor. Aslında bu Yönetmelik, şahsın hangi amaçla konut yaptığını tespit etmede bir sınır koymuştur. Bu sınırla birlikte ticaret odası kaydı gerekmediği için yapılan inşaat işi, şahsi ihtiyacı karşılama amacı ile yapılmıştır denilebilir. Vergisel açıdan bu durum kullanılabilir. Eğer şahıs, kendi arsası üzerine ikamet etmek amacı ile Yönetmelikteki sınırlar çerçevesinde bina inşa ederse kazanç elde etme niyetinin bulunmadığı ileri sürülerek bu özel inşaat işi, vergilemeye konu olmayabilir. GVK'da yer alacak olan özel inşaat hükmünde, kişinin kendi arsası üzerine yaptığı inşaat için bu Yönetmelikteki gibi bir sınır belirlenebilir.¹⁹⁶

Bu sınırın üstünde olanlar ilk defa kendi arsasını üzerine inşa işi yapacaksa Yönetmelik gereği müteahhitlik belgesi alması ve gerçek veya tüzel kişi olması ve ticaret veya sanayi odasına kayıt olması gerekmektedir. Bu koşulların sağlanmış olması, inşa işini yapacak olan müteahhitin, ticari faaliyette bulunacağına ilişkin bir göstergedir. Bu kişinin aynı

¹⁹⁶ 12 Haziran 2013 tarihinde TBMM'ne sevk edilen Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının 14'üncü maddesinde özel inşaat işlerinin vergilendirilmesinde buna benzer bir sınır belirlenmiştir.

zamanda vergi mükellefiyeti de olacaktır. İnşa faaliyetinden dolayı elde ettiği kazancı ticari kazanç kapsamında beyan edecektir. İnşaat işiyle sürekli uğraşan müteahhitlerin kazancı, tartışmasız ticari kazanç olacaktır.

Başkasının arsası üzerine inşaat işi yapılırsa, arsa sahibi veya müteahhit açısından vergilendirme özellikli bir konudur. Uygulamada başkasının arsası üzerine inşa işi, arsa payı karşılığı veya hasılat paylaşımı şeklinde gerçekleşmektedir. Arsa payı karşılığı inşa işlerinde, mükellefiyeti olmayan arsa sahibi sözleşmeyi yaptığı anda, inşa edilen bağımsız bölümlerden kendisine düşen konutlar veya arsa payını teslimi konusunda vergisel anlamda hangi yükümlülükleri üstleneceğini bilememektedir. Arsa sahibinin kazancını oluşturan koşullara göre vergi idaresi ticari kazanç olarak değerlendirdiğinde, yargı arsa sahibinin durumu ile ilgili aksi yönde karar verebilmektedir. Bu işlerde arsa sahibinin kazancı, GVK hükümlerine göre ticari kazanç veya diğer kazanç ve irat (değer artış ve arızı kazanç) olabilir. GVK’da arsa payı karşılığı inşaat veya hasılat paylaşımı inşaatta kazancın tespitine ilişkin hüküm yer almamaktadır. Eğer arsa sahibinin mükellefiyeti varsa bir başka deyişle ticari faaliyeti söz konusu ise ticari işletme aktifine kayıtlı arsa payını müteahhite tesliminden doğan kazancı, ticari kazanç hükümlerine tabi olacaktır. Arsa sahibinin ticari faaliyeti yoksa daha önce satın aldığı arsayı değerlendirmek için müteahhitle sözleşme yaparak arsa payını teslim eder ve elde ettiği konutları satarsa kazancın türü ne olacaktır sorusu önemlidir. Bu sorunun cevabı, vergi idaresinin yorumlarında, yargı yorumlarında ve literatürde çok fazla konu edilmiştir.

Arsa sahibi açısından vergilemede sorun, kendine kalan bağımsız bölümleri satması ile başlamaktadır. GVK’nın 37/4 maddesi uyarınca “*gayrimenkul alım satım ve inşası ile devamlı olarak uğraşanların bu işten elde ettikleri kazanç*” ticari kazançtır. Vergi idaresi, öncelikle faaliyetin ticari organizasyon kapsamında yapılması, alım ve satımda devamlılık unsurunun bulunması ve kazanç sağlama niyetinin olması halinde gayrimenkul alım ve satımından doğan kazancı, ticari kazanç olarak kabul eder. Ancak arsa sahibinin gayrimenkul alım satım işinin ticari olup olmadığının somut şekilde tespiti mümkün olmamaktadır. Bu durumda vergi idaresi, ticari organizasyon olmadığı için devamlılık unsuruna göre değerlendirmektedir. Devamlılık unsurunun objektif ölçütü, literatürde, vergi idaresi yorumunda ve yargı kararlarında işlemin çokluğudur. Vergi

idaresi işlemin çokluğunu, “*bir takvim yılı içinde aynı kişiye farklı tarihte veya farklı kişiye aynı tarihte satılması veya birden fazla yılda satışın devam etmesi*” şeklinde açıklamıştır. Yargı kararlarında da işlemin birden fazla yapılması, devamlılık kriteri olarak kabul edilmiştir. Subjektif ölçüt ise gayrimenkul alım satım faaliyetinin şahsi ihtiyaç sınırlarını aşması ve kazanç sağlama niyetinin bulunmasıdır. Bu açıklamalara göre kazanç sağlama niyeti olan arsa sahibinin, gayrimenkul alım ve satım işlemi birden fazla yapılmış ve bu işlem sayısı şahsi ihtiyaç sınırını aşmış ise kazancı ticari kazançtır denilebilir. Ancak devamlılık unsurunun özellikle subjektif ölçütünü ispat etmek kolay değildir. Devamlılık kriteri için net bir kanuni düzenleme olmadığı için yargı idaresi subjektif ölçütü, arsa sahibinin kazanç sağlama amacı olup olmadığını ispatını kendisine bırakmıştır.

Devamlılık nedir sorusunun cevabı, Türk Vergi Mevzuatında gelir teorilerine dayanmaktadır. GVK’da ticari kazanç, kaynak teorisini temel alırken, diğer kazanç ve iratlarda safi artış teorisi söz konusudur. Buna göre ticari kazancı ortaya çıkaran faaliyetin devamlı olması, kaynak teorisinden dolayı mecburidir. Bu sebeple ticari kazanç varsa devamlılıkta vardır. Literatürde bu durum, gayrimenkul alım satım faaliyetinin kanun maddesinde yer alması, işlemin devamlı olduğuna karine teşkil ettiği şeklinde açıklanmıştır. Hukuk kuralı özünde olay değerlendirildiğinde, soyut olayın somut olaya indirgenmesinde tümdengelim yeterli olmadığı durumda vergi hukuku yorum yöntemine bakılabilir. VUK’un 3’üncü maddesindeki belirtilen yorum silsilesi içinde yer alan tarihi ve amaçsal yorum ile sonuca varılabilir. Gayrimenkul alım satım kazancı ile ilgili GVK’nın gerekçesi, daha önce yürürlükte bulunan kanun maddeleri irdelendiğinde, 1949 yılında o dönemin koşullarına göre mali, sosyal ve ekonomik sebeplerle 5421 sayılı GVK kabul edildiği görülmüştür. 5421 sayılı GVK’da yer alan gayrimenkul alım satım kazancı düzenlemesi aynı ifadelerle, mevcut yürürlükte olan 193 sayılı GVK’nın 37/4’üncü bendinde yer almıştır. 193 sayılı GVK gerekçesinde de gayrimenkul alım ve satım faaliyetinde bulunan kişilerin yaptığı işlemlerde tekrar olmadığını iddia ederek bu durumu spekülasyon amaçlı kullanılabileceğini ve yüksek tutarların vergi dışı kalabileceğini öne sürmüşlerdir. Aslında devamlılık unsurunun tanımının olmaması veya sınırlarının belirlenmemesi durumunu, kanun koyucu 193 sayılı GVK’nın ilk yayımlanmış halinde farkındadır.

Ancak GVK'nın kabul edildiği 1960 yılından beri yaklaşık 64 yıldır devamlılık unsuru kanunda tanımlanmamıştır. Bu durum çözüme kavuşturulmamıştır. Tebliğ, özelge gibi işlemlerde konu ile açıklamalar yer almaktadır. Bu işlemlerde de birden fazla ibaresi kaç taneye denk geldiği belli olmadığı için sorun teşkil etmektedir. Taşıt alım ve satımında bu sorun 15/08/2020 tarihli ve 31214 sayılı RG'de yayınlanan “*İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelikte Değişiklikler Yapılmasına Dair Yönetmelikte*” aksi tespit edilmediği sürece bir yıl içinde üç adetten fazla ikinci el taşıt satışı ticari faaliyet olduğu kabul edilerek çözülmüştür. Bu Yönetmelikteki gibi sadece, objektif ölçünün sınırını belirlemek konu için yeterli olmayabilir. Subjektif ölçüt olan şahsi ihtiyaç sınırlarını aşıp aşmadığını belirlemek zordur. Örneğin üç adet gayrimenkul satışını ölçüt aldığımızda, kişi üç adet gayrimenkulünü mevcut borçlarını finanse etmek için sattığında şahsi ihtiyacını karşılama için kullanmıştır. Literatürde önerildiği üzere devamlılık unsurunun, kanunda tanımlanması gerekmektedir.

2007/12362 sayılı “*Esnaf ve Sanatkar ile Tacir ve Sanayicinin Ayırımına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı*” ile VUK'un 177'nci maddesine atıf yapılarak esnaf ve sanatkar sayılma hadleri belirlenmiştir. Bu maddenin birinci fıkrasının bir ve üçüncü bendinde yer alan nakdi limitlerin yarısı ve ikinci bendinde yazılı nakdi limitin tamamı, esnaf ve sanatkar belirleme sınırı olarak kabul edilmiştir. Her ne kadar bu sınır olsa bile esnaf ve sanatkarın faaliyeti de ticari faaliyettir. TTK'nın 15'inci maddesinde esnaf tanımında herhangi bir ticari dükkan bir başka deyişle ticari organizasyon olmasa bile yaptığı işi ticari iş olarak kabul edilmiştir. GVK'da 9'uncu maddede esnaf muaflığının ölçütleri belirlenmiş ve esnafın yaptığı iş ticari faaliyet kapsamında anılmıştır. Aynı minvalde mükellefiyeti olmayan arsa sahibinin faaliyetinin ticari olup olmadığı konusu düşünüldüğünde, arsa sahibinin ticari organizasyonu olmasa bile esnaf ve sanatkarlar veya basit usuldeki sınırlar¹⁹⁷ gibi gayrimenkul teslimlerinde kazanç sınırları konularak vergilemede uyumsuzluk ortadan kaldırılabilir. Bu sınırı aşan arsa sahipleri veya bağımsız bölüm sahiplerinin satışından elde edilen kazançlar ticari kazanç kapsamında vergilendirilebilir.

¹⁹⁷ Literatürde Kaplan (2014, s.131) da işlem çokluğunu belirlemede basit usul gibi sınır konulabileceğini ileri sürmüştür.

Arsa sahibinin gayrimenkul alım satım kazancını GVK'nın 82/1 bendi uyarınca ticari kazanç kapsamında kabul etmek de kolay değildir. Literatürde bir kısım görüş ile ticari kazanç ve arızı ticari kazanç ayırımında devamlılık unsurunun olup olmadığına bakılabileceği, buna göre devamlılık varsa ticari kazanç yoksa arızı ticari kazanç denilmiştir. Bazıları ise devamlılık unsurunun olup olmadığını, ticari kazanç ve değer artış kazancı ayırımında kullanılabileceğini ileri sürmüştür. Genelde vergi idaresi ve yargı organları da devamlılık unsurunu kullanarak işlemin çokluğuna göre birden fazla olursa ticari kazanç, olmazsa değer artış kazancı şeklinde değerlendirmiştir. Ancak bu durumda GVK'nın 82/1 bendi işlevini yitirmektedir. Mevcut yürürlükte olan uygulamaya çözüm olarak, GVK'nın 82/1 bendine parantez içi hüküm ile gayrimenkul alım satımı hariç denilebilir. Aynı zamanda gayrimenkul alım satımını arızı ticari kazanç kapsamında değerlendirilmek istenilirse GVK'nın 82'inci maddesinin 5'inci bendi kullanılabilir. Çünkü bu bende göre ticari faaliyetini terk eden mükellefler, terk tarihinden sonra gayrimenkul satımından kazanç elde ederse bu kazanç arızı ticari kazançtır. Aslında bu bent ile arızı ticari kazanç işlerlik kazanır.

Bir gerçek kişinin, GVK'nın 80/6 bendi uyarınca ivazlı olarak elde ettiği gayrimenkulü iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde satılmasından doğan kazancı değer artış kazancı olacaktır. Eğer kişi, 5 yıl sonra satarsa kazanç değer kazancı değildir. Buna göre arsa payı karşılığı inşa işinde arsa malikinin edindiği konutların satmasından doğan kazancı değer artış kazancı olarak kabul edilecek mi sorusu sorulabilir. Vergi idaresi çoğu özelgede, aynı dönemde aynı kişiye tek satış kazancını değer artış kazancı olarak tanımlamıştır. Danıştay'ın bu yönde kararları mevcut olup, aksi yönde kararı da vardır. Danıştay, arsa payı karşılığı yapılan inşaat işinde arsa sahibinin edindiği konutları, servetin değerlendirilmesi ve servetin şekil değiştirmesi olarak kabul ettiği durumda, kazancı değer artış kazancı saymamıştır.

İster ticari ister arızı kazanç veya değer artış kazancı denilsin, üç kazanç türünde de kazanç ifadesi geçmektedir. Bunun anlamı istisnai durumlar hariç olmak üzere gayrimenkullerini satan kişilerin kazanç sağlama amacı ile bu işlemi yaptığını göstermektedir. Dolayısıyla kazanç sağlama niyetinin olup olmadığını tespit etmek sadece istisnai durumları belirlemek için önemli olabilir. Kişinin bir konutu varsa ve

ikametgah amaçlı olduğunu ispat ediyorsa değer artış kazancı konusuna girmemesi gerekmektedir. OECD ülkelerinin bazılarında da ikametgah amacı ile kullanılan konutların satış kazancı belli koşullarla vergiden muaf tutulmuştur. Ülkemizde ise GVK'nın mükerrer 80/6 fıkrasına ikametgah, sağlık vb ifadeleri ile istisnai durumlar için parantez içi hüküm eklemesi yapılabilir. 1949 yılında kabul edilen 5421 sayılı GVK'nın 66/1 bendinde, “*satın alman veya inşa edilen gayrimenkullerin ve aynı hakların hastalık, ikametgâh nakli ve işin tasfiyesi gibi sebepler dışında*” satılması halinde kazancın sair kazanç ve irat şeklinde kabul edilmesi bu öneriyi desteklemektedir.

Özel inşaat işlerinde, gelir vergisi açısından kazanç türü belirlendikten sonra, vergiyi doğuran olayın zamanını tespit etmek, bir başka deyişle gelirin elde edilme tarihini belirlemek gerekmektedir. Çünkü, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih itibarıyla, VUK hükümlerine göre gayrimenkul teslimlerinde fatura, gider pusulası vb. belgelerin düzenlenmesi gerekir. Ticari faaliyette bulunan mükellefin, gayrimenkul satışından elde edeceği gelir, alıcıya gayrimenkulü teslimi ile gerçekleşir. Alıcıya teslim, ya tapuya tescil kaydı işlemi ile ya da fiili teslim şeklinde olabilir. Vergi idaresi tapuya tescil kaydı işlemi tarihini kabul etmekte ancak, fiili teslim tarihi önce ise bu tarih esas almaktadır. Fiili teslim tarihinin kanıtında, konutun su, elektrik, doğalgaz belgelerinin tevsik edilmesi kullanılmaktadır. Bu konu da yargı kararlarında veya literatürde yerini almıştır. Gelir vergisi açısından sorun, GVK'da özel inşaat işlerinde işin bitim tarihine ilişkin yasal bir düzenlemenin olmamasıdır. Nasıl ki GVK'nın 44'üncü maddesinde yıllara sari inşaat işinde işin bitim tarihi hükme bağlanmış ise özel inşaat işlerinde de işin bitim tarihi kanun hükmü ile düzenlenmesi gerekmektedir. Bu düzenleme sayesinde, vergiyi doğuran olayda tapuya tescil tarihi mi, yapı kullanım izin belgesi tarihi mi, fiili teslim tarihi mi esas alınacak sorusu netleşir.

Gelir vergisi açısından inşaat faaliyeti sebebiyle oluşan kâr veya zararın tespitinde maliyetin tam olarak tespit edilmesi önemli olup, inşaat tamamlandıktan sonra bu inşaat maliyeti doğru olarak tespit edilebilir. Bu sebeple özel inşaat işlerinde işin bitim tarihi olarak inşaatın tamamlandığı tarih esas alınmalıdır. İnşaatın bittiği tarihinin idarece onaylandığı tarih, belediye veya ilgili kuruluş tarafından binaya yapı kullanım izninin verildiği tarihtir. Normalde, İK'nın 31'inci maddesi uyarınca yapı kullanım izin belgesi

olmayan binalarda elektrik, su hizmetinden yararlanılamayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak bu hükme rağmen, uygulamada konutların fiili teslimi ispat etmede, elektrik, su abonelik işlemleri kullanılmaktadır. Böylece inşa edilen konutların yapı kullanım izin belgesi olmadan alıcının ikamet etmesi ve fiilen konutu teslim alması söz konusudur. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas kabul edilerek, fiili teslim tarihi esas alınmaktadır.

Vergiyi doğuran olayda bir diğer konu, kat irtifakı ve müteahhitin alıcılardan tahsil ettiği avanslardır. Kat irtifakı yapı kullanım izin belgesi alınıncaya kadar konut üzerinde kurulan geçici bir haktır. Uygulamada, kat irtifakı kurulmuş olan inşaat projeleri taksitle satılması halinde bu satış bedelleri, vergilemede avans olarak kabul edilmektedir. Ancak literatürde bu satışların arsa payı satışı olduğu için fatura düzenlenmesi gerektiği öne sürülmektedir. Bu yönde yargı kararı da mevcuttur. Arsa payının satış işlemi ile aynı zamanda tapuya tescil kaydı işlemi de yapıldığı için tasarruf hakkı fiilen alıcıya geçtiği kabul edilmektedir. Eğer alıcılar bu satın aldığı arsa payını, kat mülkiyetine dönüştürmeden satarsa kazanç ne olacaktır sorusu da mevcuttur. Bu durumda alıcı arsa payını 5 yıl içinde satarsa kazancı, değer artış kazancı olacaktır.

Ticari faaliyeti olan mükellef, gayrimenkul alım satımı ve inşadan elde ettiği hasılat ile maliyet arasındaki farkı, ticari kazanç olarak beyan edecektir. Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde müteahhitin vergi matrahını hesaplaması özelliklidir. Çünkü arsa sahibine teslim ettiği konutların emsal bedelini belirlemek durumundadır. Müteahhit açısından vergi matrahı tespit edilirken gider olarak dikkate alınacak işlemlerden bir kısmı gider olarak kabul edilmemektedir. Bu konu, çok sayıda özelgede yer almıştır. Müteahhitin inşaatın başlangıcında, arsa sahibi adına ödediği ruhsat, harç gibi giderler, kanunen kabul edilmeyen gider olduğu için ticari kazançta dikkate alınmamaktadır. Müteahhitin ödediği kira yardımları ise yardımı alan açısından gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmemektedir. Sonuçta, inşaat işleri çerçevesinde ticari, arızı veya değer artış kazancı elde edenlerin kazancını gelir vergisi beyanı ile beyan etmesi gerekir.

Kurumlar vergisinde safi kurum kazancı tespitinde, özel inşaat işi ile uğraşan kurumlar vergisi mükellefleri GVK'nın ticari kazanç hükümlerini dikkate alacaktır. Konut yapı kooperatifleri, inşa edilen konutlar ile ilgili koşullar sağlanırsa ortak içi işlem kurumlar vergisinden muaf iken, ortak dışı işlem için kurumlar vergisi mükellefiyeti gerekmektedir. Yapılan işlemin ortak içi veya ortak dışı olup olmadığını belirleme konusu özelgelere yer almıştır. Yapı kooperatifleri, arsasını arsa payı karşılığı müteahhite verebilmekte, bu kapsamda üyelerin edindiği konutlar, ortak içi işlem sayılmaktadır. Gayrimenkullerle ilgili KVK'nın 5/1-e bendinde düzenlenen taşınmaz istisna hükmü, 7456 sayılı Kanun ile 15.07.2023 tarihinden sonra aktifine kaydedilen taşınmaz satışlarında uygulanmayacaktır. Bu tarih itibarıyla istisna hükmü kaldırılmıştır. Ancak 15.07.2023 tarihinden önce işletme aktifinde olan taşınmazların satımında istisnanın devamı, KVK'nın geçici 16'ncı maddesi ile sağlanmıştır. Çalışmanın ilgili bölümünde örneklerde görüleceği üzere, bu Kanun değişikliği ile üç farklı durum ortaya çıkmıştır. Mevzuatın anlaşılması ve uygulanmasını kolaylaştırıcı değişiklikler olması vergiye uyumu artıracaktır. Aksi takdirde değişiklikler yargı kararı veya vergi idaresi yorumuna konu olacaktır.

Hasılat paylaşımlı inşaat işinin vergilendirilmesi, vergi kanunlarında özel hükümle düzenlenmemiştir. Vergi idaresi hasılat paylaşımlı inşaat işini trampa olarak kabul etmektedir. Literatürde genelde hasılat paylaşımlı inşaat işinin trampa olmadığı yönde görüşler sunulmuştur. Bu görüşlere, bu sözleşmelerde arsa payının müteahhite devrinin olmaması ve işlerin arsa sahibi üzerinden yürütülmesi ve müteahhitin sadece inşa ettiği bağımsız bölümleri satma yükümlülüğünün olması sebepleriyle katılmak mümkündür. Hasılat paylaşımlı inşaat işi aslında adi ortaklık gibi bir iştir. Arsa sahibi ile müteahhit konut satış hasılatından pay almak amacı ile bir araya geliyorlar ve arsa sahibi arsasını ortaya koyarken müteahhitte inşa hizmetini yaparak konut satma borcu altına girmektedir. Bu durum BK'da adi ortaklık sözleşmesine benzerdir. Vergisel açıdan hasılat paylaşımlı inşaat işi adi ortaklık gibi düşünülebilir. Bunun için hem gelir vergisi hem de KDV kanunlarında düzenlemeye ihtiyaç vardır.

Özel inşaat işi faaliyeti ticari faaliyet kapsamında yapılıyorsa, KDVK'nın 1'inci maddesi gereği bu faaliyet kapsamındaki mal teslimi veya hizmet ifası KDV'nin konusuna girecektir. Eğer gayrimenkul alım satım kazancı, değer artış kazancı ya da arızı kazanç sayılırsa, bu işlem KDV'nin konusuna girmemektedir.

Arsa payı karşılığı inşaa sözleşmesine istinaden, arsa maliki ile müteahhitin karşılıklı teslimleri ise 7104 sayılı Kanun ile KDVK'nın 2'nci madde hükmünün 5'inci fıkrasında yapılan değişiklik ile trampa olarak kabul edilmiştir. Buna göre trampa, bir gayrimenkul teslimi (arsa payı teslimi) karşılığında başka bir gayrimenkulün teslimi (bağımsız bölüm teslimi) şeklindedir. Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere, karşılıklı teslim edilen her iki şey taşınmaz mallardır. Çalışmanın ilgili bölümünde açıklandığı üzere, taşınmaz malın mülkiyet hakkı yani kullanım hakkı, tapuya tescil ile olur. Taşınmaz malların bir yerden başka bir yere taşınması ya da nakliyesi mümkün olmadığı için teslim özünde, tapuya tescil kaydı ile gerçekleşir. Arsa karşılığı inşaa işinde arsanın maliki, müteahhite kalan konutların arsa payını tapuya tescil işlemi ile devretmekte, ancak müteahhitin arsa sahibine devrettiği konutlar ile ilgili herhangi bir tapu tescil kaydı işlemi yapmamaktadır. Müteahhit aslında arsa sahibine inşaat hizmeti sunmaktadır. Dolayısıyla arsa payı karşılığı inşaat işinde trampanın, kanun maddesinde mal teslimi karşılığı hizmet trampası şeklinde tanımlaması yapılabilirdi. İşin özü, arsa sahibinin taşınmaz (arsa payı) mal teslimi karşılığında müteahhitin konutların inşaa hizmetini sunmasıdır. Bu düşüncenin dayanağı, taşınmaz malın devrinin (tapuya tescil kaydı) özel hukuktaki yeridir.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesinin özel hukuktaki düzenlemelerden ayrı düşünüldüğünde, arsa sahibi arsayı teslim ederken müteahhitte konut teslim etmektedir. Bu işleme taşınmaz mal trampası denilebilir ve KDVK'nın 2'nci madde hükmünün 5'inci fıkrasında yapılan değişiklik hükmü uygulanabilir. Ancak vergi idaresi özelgelerinde fiili teslim öncesi tapuya tescil işlemi varsa, tapuya tescil işlemi tarihini teslim tarihi olarak esas alması, KDVK'nın trampa düzenlemesinin özüne uygun düşmemektedir. Eğer mevcut kanuni düzenlemeyi esas alırsak, tapuya tescil tarihi dikkate alınmadan fiili teslim tarihi teslim olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Gayrimenkullerde fiili teslim durumları kanun maddesinde hükme bağlanmalıdır. Örneğin tapuya tescil tarihi dikkate alınmaksızın gayrimenkulün fiilen kullanıma hazır

şekilde anahtar teslimi ile teslim gerçekleşir veya arsanın tesliminde elle teslim edilebilir bir obje olmadığı için arsanın fiilen teslim edildiği tarihte düzenlenen fiili teslim tutanağı ile arsa teslim edilmiş sayılır gibi kanuni düzenlemelere yer verilebilir.

Vergiye doğuran olay KDVK'nın 10'uncu madde hükmünde belirlenmiş olup, bu bentler içinde özel inşaat işini ilgilendiren hükümler, mal teslimi veya hizmet ifası yapılması veya bunlardan önce fatura düzenlenmesidir. Normalde gayrimenkulün tapuya tescil kaydı işleminin yapıldığı tarih, teslim olarak kabul edilebilmektedir. Ancak bu tescil işlemi yapılmadan önce gayrimenkul alıcıya fiilen teslimi olabilmektedir. Buna göre gayrimenkulde fiili teslim tapuya tescilden önce ise fiili teslim tarihi vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihtir. KDVK'nın 10/b bendi uyarınca mal veya hizmet tesliminde önce fatura düzenlenmesi hali gayrimenkul teslimlerinde farklı amaç için kullanılabilir. Şöyle ki, mükellefler KDV oran değişikliğinden yararlanmak için bu bendi kullanabilir. Müteahhitler, gayrimenkulü henüz teslim etmeden önce satış yapmış gibi göstererek fatura düzenleyebilir. Bu durumda KDV'den kaçınma yolu tercih edilir. KDV iade işlemlerinde iade talep edebilmek için teslim esas olduğu için teslim olmadan fatura düzenlenmesi iade konusuna uygun düşmemektedir. Literatürde gayrimenkul satımlarında mal tesliminden önce fatura düzenlenmesi, VUK'un 231'inci maddesindeki fatura tanımına uymadığı için çelişki yarattığı öne sürülmüştür. Teslimden önce fatura düzenlenmesi sadece VUK hükmüne uygun olmaması değil, aynı zamanda gelir vergisinde gayrimenkul tesliminde vergiyi doğuran olaya da uygun değildir. Canyaş (2013, s.150) göre, iki normdan birinin diğerini ihlal etmeden uygulanamaması hali norm çatışmasıdır. Buna göre, KDVK'nın 10/b bendinin, VUK'un 231'inci maddesi ve GVK'nın vergiyi doğuran olayı bağladığı durumu ihlal etmesi, norm çatışmasıdır denilebilir. Bu sebeple, gayrimenkul teslimlerinde gelir vergisi ve KDV açısından vergiyi doğuran olayın kanuni hüküm ile tanımlanmış olması gerekmektedir. Öneri, KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesine, *“inşaat işlerinde işin tamamlandıktan sonra gayrimenkullerin fiilen teslim edilmesi”* şeklinde düzenleme olmasıdır. Böylece gelir vergisi, katma değer vergisi ve vergi usul hükümleri vergiyi doğuran olay açısından uyumlu hale gelir.

Arsa karşılığı inşa işinde vergiyi doğuran olay, KDV Genel Uygulama Tebliğinde hükme bağlanmış olup, ticari işletmeye kayıtlı arsa payının teslimi ile müteahhitin arsa sahibine konut teslimi eş anlı olarak kabul edilmiştir. Bazen inşaat başlangıcında arsa sahibi, tapuda arsa payını müteahhite devir edebilmektedir. Bu durum vergiyi doğuran olayı etkiler mi sorusu akla gelebilir. Literatürde arsa payının önceden devredilmesi hali, avans olarak kabul edilebileceği öne sürülmüştür.

Alıcılardan avans tahsili ile KDV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir. Tapuya tescil ile kat irtifakı kurulmuş olan arsa payının satılmasından elde edilen bedel, bazen avans olarak kabul edilmekte o anda fatura düzenlenmemektedir. Ancak KDVK'nın 10/b bendi uyarınca, kat irtifakı kurulmuş olan arsa payı satışında fatura düzenlenmektedir. Bu durumda KDV açısından vergiyi doğuran olay vuku bulacaktır. Yukarıda açıklandığı üzere, KDVK'nın 10/b bendi aynı konu ile ilgili farklı uygulamalara yol açmaktadır. Öneri, KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesine, *“kat irtifakı kurulmuş olan arsa payının tapuya tescil kaydı işleminin yapılması”* hükmü eklenebilir.

Özel inşaat işlerinde KDV matrahının tespitinde, duruma göre üç adet matrah tespiti söz konusudur. İlki, normal gayrimenkul alım satım işinde yapılan teslimlerde matrah, ikincisi arsa payı karşılığı inşaat işlerinde matrah ve KDVK'nın 23/f bendi uyarınca belirlenen ikinci el taşınmaz ticaretinde matrah şeklindedir. Gayrimenkul teslimlerinde KDV matrahı belirlenirken teslim karşılığı alınan bedel dikkate alınmaktadır. Ancak arsa payı karşılığı inşaat işlerinin trampa olması sebebiyle KDV matrahının tespitinde özel hüküm mevcuttur. 7104 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği konutlar için matrahın nasıl belirleneceği, KDVK'nın 27/6 fıkrasında hükme bağlanmıştır. Buna göre müteahhit bu konutların KDV matrahını, VUK'un 267'nci madde hükmünün ikinci fıkrasındaki ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre tespit edecektir. Bu Kanun hükmü gereği maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave edilerek konutların emsal bedeli belirlenecektir. Literatürde, inşa edilen konutun maliyet bedeline %5 veya %10 oranının ilave edilmesinin, rayiç değere uygun düşmeyeceği öne sürülmüştür.

Arsa payı karşılığı inşaa işinde, müteahhitin arsanın malikine yapılacak teslimde, emsal bedel tayininde toptan satış ve perakende satış ayrımında arsa sahibinin mükellefiyetinin olup olmaması ayrımı KDV Genel Uygulama Tebliğindeki örnekteki uygulamaya göre belirlenmektedir. Arsa sahibi mükellefiyeti yoksa perakende satış, mükellefiyeti varsa toptan satış kabul edilmektedir. Dolayısıyla, toptan veya perakende satış ayrımında teslim edilen malın sayısının çok veya az olup olmaması önemli değildir. Ancak, arsa sahibi örneğin müteahhitten teslim aldığı 12 adet konutu sattığında, bu satış işlemi ticari faaliyet kabul edilirse arsa sahibi nihai tüketici durumundan mükellef durumuna geçmektedir. Bu yüzden müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği konutların satışlarının toptan satış ve perakende satış ayrımında kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir. Literatürde konu ile ilgili öneri olarak Dayanç (2018. s.64) uygulamada çoğu zaman inşa edilen konutların yaklaşık %50'si arsa sahibine verildiği için arsa sahibinin işletme sahibi olması veya olmamasına bakılmaksızın teslim edilecek konutun maliyetine %5 eklenmesi gerektiği, ancak tek konut veya daha az teslim söz konusu olursa maliyetine %10 ilave edilebileceğini sunmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde açıklandığı üzere, gayrimenkul teslimlerinde KDV matrahına uygulanacak KDV oranı, yıllar itibariyle çok fazla değişikliğe uğramıştır. Bu oranlar 2007 yılından beri 12 defa değiştirilmiştir. Bu durum hem vergilemede basitlik ilkesine hem de mükelleflerin vergi uyumuna uygun düşmemektedir. Konut tesliminde KDV beyanının doğru beyanı için KDV matrahına uygulanacak KDV oranını doğru tespit edilmelidir. Uygulamada, inşa edilen yapının tapuda konut olarak yer alırken fiiliyatta işyeri olarak kullanılabilir. Yapının konut veya işyeri olmasına göre KDV oranı değişecektir. Bu konu özelgeler içinde yer almıştır. Bu sebeple vergi kanunlarında, konut, işyeri, bağımsız bölüm tanımlarının olması ve inşa edilen yapının hangi amaçla kullanıldığının tespiti için çalışmalar yapılması gerekmektedir. Çünkü home-office, preafabrik konut gibi kavramlarda söz konusudur.

Konutlara ilişkin KDVK'da istisna hükümleri mevcut olup, özellikle yabancılara konut tesliminde uygulanan KDV istisna hükmü yargıya konu edilmiştir. Anayasa Mahkemesi, bu istisna hükmünün vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olmadığına karar vermiş ve KDVK'nın 13/i bendi iptal kararını ret etmiştir. Taşınmaz istisnası olan ve KDVK'nın

17/4-r bendinde düzenlenen hüküm, 7456 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmış ve daha önce satın alınan taşınmazlara yönelik KDVK'nın geçici 43'üncü madde ilave edilmiştir. Bu istisnanın konulma gerekçesi, taşınmaz satımından elde edilen kazanç ile işletmelerin sermayelerini güçlendirmektir. Bu gerekçeye rağmen istisnanın yürürlükten kaldırılması, uygulamada eleştiri konusu yapılmıştır. Afetzedelere bağışlanacak konutların tesliminde KDV istisnası geçici 44'üncü maddede düzenlenmiştir. Vergi kanunlarında, istisnaların geçici maddelerde düzenlenmiş olması, vergi sistematığına uygun değildir.

Ana vergi kanunları haricinde diğer kanunlarda düzenlenen inşaat işiyle ilgili vergi, harç, katılma payları, ilgili idare tarafından tahsil edilmektedir. Çalışmanın dördüncü bölümünde görüleceği üzere, bu konu ile ilgili çok başlık bulunmaktadır. Bu durumun sebebi, vergi, harç ve katılma paylarının farklı kanunlarda düzenlenmiş olmasıdır. Bu vergilerden biri olan emlak vergisi, bina, arazi ve değerli konut vergisinden oluşmaktadır. Özellikle değerli konut vergisi literatürde tartışma konusu yapılmış ve konu ile alakalı sorunlara çözüm önerileri sunulmuştur. Çalışmanın dördüncü bölümünde bu açıklamalara yer verilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığının istatistiki verilerine göre, 2021 yılında 23.402.000,00.-TL, 2022 yılında 43.423.000,00.-TL ve 2023 yılında 81.480.000,00.-TL değerli konut vergisi tahsil edilmiştir. Bu tahsilat tutarları mülkiyet üzerinden alınan vergilerden tahsil edilen toplam tutara oranlanırsa 2021 yılı %011, 2022 yılı %016 ve 2023 yılı %010 civarında bir oran elde edilir. Yıllar itibarıyla değerli konut vergisinin tahsil tutarı düşük bir tutardır. Bu oranlar 2022 yılı tahsil edilen bina vergisi ile karşılaştırıldığında görüleceği üzere, tahsil edilen değerli konut vergisinin yaklaşık 319 katı bina vergisi tahsil edilmiştir. Dolayısıyla servet üzerinden alınan değerli konut vergisinde, vergilemenin mali amacı sağlanamamıştır. Değerli konut vergisinden istenilen sonucun alınmaması, konutların vergi değerinin tespiti ile ilgilidir.

Ülkemizde, taşınmazların vergi değerleri gerçek değerinden düşük değerelebilmektedir. Taşınmazların vergi değerinin belirlenmesine ilişkin çalışmalar mevcuttur. Şöyle ki, 2024 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı'nın Tedbir 776.2 kısmına göre; gayrimenkul değerlemesine yönelik olarak taşınmazların güncel değerlerini tespit için veri tabanının oluşturulması ve toplu değerlendirme yönteminin uygulanması çalışmalarının

yapılacağı belirtilmiştir. Aynı zamanda programın 2.4.3.Şehirleşme başlıklı bölümünde, *“gayrimenkul piyasasının daha etkin kılmak üzere nesnel ölçütlere dayalı bir gayrimenkul değerlendirme sisteminin geliştirilmesi ihtiyacının devam ettiği”* ifade edilmiştir. Çözüm olarak tedbir ise 859.1. kısmında, gayrimenkullerin gerçek değerinin takibine ilişkin taşınmaza değer haritalarının oluşturulması için teknik altyapı geliştirilmesi ve taşınmaz değerlerine ilişkin veriler ile mülkiyet bilgilerinin tutulmasını sağlayacak Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemine entegre bir gayrimenkul değer bilgi merkezinin kurulması sunulmuştur. Bu bilgi merkezinin oluşturulması, mevcutta var olan gayrimenkullerle ilgili birden fazla değer yerine entegre tek bir değer belirlenmesini sağlar. Böylece gayrimenkullerin bankalarca belirlenen değeri, emlak vergisi kanununa göre vergi değeri, piyasa satış değeri gibi birden fazla değer kavramları ortadan kalkar. Vergileme açısından hem tapu harcı, emlak vergisi gibi vergilerde uygulama birliği sağlanır hem de gayrimenkullerin gerçek değerleri üzerinden beyan edilmesi gerçekleşir.

Gayrimenkul satımlarında tapu harcı konusu, çok fazla özgelgeye konu olmuştur. Özellikle arsa karşılığı inşaa işlerinde ve kentsel dönüşüm kapsamında yapılan inşaa işlerinde yapılan işlemin tapu harcı konusuna girip girmediği hususu için vergi idaresinden görüş istenilmiştir. Bu durumun sebebi gayrimenkul iktisap edilmesinde tapu harcına ilişkin hem Harçlar Kanunu’nda hem 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun’da hüküm bulunmasıdır. 6306 sayılı Kanun’da kentsel dönüşüm kapsamında inşaa işlerinde, harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi ve BSMV istisna edilmiştir.

Özel inşaat işlerinin vergilendirilmesinde, hem özel hukukta hem de vergi hukukunda inşaat yapılış şekillerinin doğru biçimde tespiti ve tanımlanması gerekmektedir. Çalışmada görüleceği üzere, inşaat işinin vergilendirilmesinde, özel inşaat işi için ayrı bir yasal mevzuat düzenlemesine ihtiyaç vardır. Bu yasal boşluğun giderilmesi ile hem mükelleflerin vergiye uyumu artar hem de bu alanda kayıt dışılık azalarak vergilemenin kapasitesi artar.

KAYNAKÇA

- Alpöğünç, E. (2010). Arsa Payı Kavramı, Önemi, Hesaplanması Düzeltme Davası. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (89), Erişim: 19 Nisan 2018, <http://tbddergisi.barobirlik.org.tr/m2010-89-634>
- Akın, E. (2016). *Vergi Tekniği ve Mütalaât (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu)*. İstanbul: Bâki Kulu. 1.Baskı.
- Akın, E. ve Kara, M. (2018). Konut Projelerindeki Rantın Vergilendirilmesi: Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinden Doğan Konut Alım Hakkının Devri Vergiye Tabi Midir? *Vergi Dünyası Dergisi*, (437), 145-149.
- Arslan, E. (2011). Kat İrtifakı Devrinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, (359), 22-27.
- Atabey, T. (2011). *Gelir Vergisi Rehberi* (7. bs.). İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını.
- Avci, Ö. (2015). Konut Tesliminde KDV Oranı. *Vergi Dünyası*, (411), 40-57.
- Aydoğdu, M. ve Kahveci, N. (2017). *Türk Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri (Sözleşmeler Hukuku)* (3. bs.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bağdınlı, İ. H. (2013). Arsa Karşılığı İnşaatlarda Vergilendirme. *Vergi Sorunları*, (292), 17-19.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu (BDK), (2019). *Gelir Vergisi*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Beyanname Düzenleme Rehberi (BDR), (2023), *Gelir Vergisi Kanunu Rehberi*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.
- Bilgili, A. ve Sarısoy A. C. (2009). Henüz Bitmemiş İnşaatlarda Kat İrtifakı Satışında Vergiyi Doğuran Olay. *Vergi Dünyası*, Erişim: 25 Nisan 2018, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>

- Bilici, N. (2005). *Vergi Hukuku* (11. bs.) Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bozkır, M. (2008) Temelden Yapılan Gayrimenkul Teslimlerinde Vergiyi Doğuran Olay Ve Faturanın Düzenlenme Zamanı. *Vergi Sorunları Dergisi*, (239), Erişim: 4 Aralık 2017, <http://www.vergisorunlari.com.tr>
- Bozkır, E. (2010). Gerçek Kişiler Tarafından Yapılan Gayrimenkul Satışlarının Devamlılık Unsuru Yönünden İrdelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (258), Erişim: 4 Aralık 2017, <http://www.vergisorunlari.com.tr>
- Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı. (2024) Erişim: 27 Mart 2024. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/10/2024-Yili-Cumhurbaskanligi-Yillik-Programi.pdf>
- Çağlayan, B. (2005). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Tesliminin Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası*, Erişim: 20 Nisan 2018, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>
- Canyaş, O. (2013). Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), 127–152. Erişim: 5 Nisan 2024, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/701430>
- Çatıkkaş, Ö., Ersoy, M. ve Şuekinici, C. (2016). *Kat Karşılığı İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Çatıkkaş, Ö. ve Şuekinici, C. (2012). Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları. *Vergi Dünyası*, (368), 171-179.
- Çeçen, S. (1988). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması. *Vergi Dünyası*, Erişim: 20 Nisan 2018, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>
- Danıştay Kararları. <https://karararama.danistay.gov.tr/> (Kararların Tarih ve Sayı Bilgileri Çalışmanın İlgili Bölümlerinde Yer Almaktadır).

- Dayanç, M. (2018). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulamaları Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Vergi Dünyası*, (445), 61-66.
- Değer, N. (2011). *İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları*. Ankara: TÜRMOB Yayınları – 385.
- Değer, N. (2014). *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Doğan, H. (2016). Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında “Özel İnşaat İşleri” Adı ile Yapılan Yeni Bir Düzenleme. *Vergi Dünyası*, (424), 39-50.
- Doğrusöz, B. (2024). Değerli Konutlar Vergisinin 2024 Uygulaması. Erişim: 29 Mart 2024, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/degerli-konutlar-vergisinin-2024-uygulamasi/728732>
- Duman, İ. H. (2016). *İnşaat Hukuku* (8. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Eren, F. (2017). *Borçlar Hukuku Özel Hükümler* (4. bs.). Ankara: Yetkin Yayın.
- Erginay, A. (1998). *Kamu Maliyesi*. (16. Bs.). Ankara: Savaş Yayınları.
- Ertaş, Ş. (2015). *Kat Mülkiyeti Kanunu Şerhi*. (2. bs.). Ankara: Bilge Yayınevi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2023). Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi. Erişim: 18 Ocak 2024, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2023/2023_ticarikazancrehber.pdf
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2023). Gayrimenkullerin 5 Yıl İçinde Elden Çıkarılmasında Gelir Vergisi Beyanı Erişim: 18 Ocak 2024, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2023/2023_gayrimenkul5yilicindesatisibrosur.pdf
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Özelgeleri www.gib.gov.tr (Özelgelerin Tarih ve Sayı Bilgileri Çalışmanın İlgili Bölümlerinde Dipnotlarda Yer Almaktadır).

- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2023). Diğer Kazanç Ve İratların Vergilendirilmesi Rehberi. Erişim: 18 Ocak 2024, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2023/2023_digerkazancveiratrehber.pdf
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) İstatistiki Veri. Erişim: 2 Nisan2024. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi. Erişim: 4 Kasım 2023, www.gib.gov.tr
- Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ve Geçici Komisyon raporu (1/171) ve Gelir Vergisi Kanunu tasarısının gerekçesi. T. C. Başbakanlık Muamelât Genel Müdürlüğü Tetkik Müdürlüğü Sayı:71 - 789, 6/1183 25. IV. 1947 Erişim: 26 Ocak 2024, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0147.pdf>
- Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı. (2013). 31853594-101-779-3138 sayı ve 12 Haziran 2013. Erişim: 28 Mayıs 2018, <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf>
- Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi. T. C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi Sayı:71–1745/3221. 08.10.1962. Erişim: 26 Ocak 2024, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c011/mm_01011042ss0049.pdf
- Germeç, M. E. (2015). *Kat Mülkiyeti Hukuku* (6. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gökçe, Ö. (2017). Yabancıya Konut veya İş yeri Satışında KDV İstisnası. *Vergi Dünyası*, (429), 90-93.
- Güçlü, S. (2012). Net Alanı 150 m²'Ye Kadar Olan Konut Teslimlerinde KDV Uygulaması. *Vergi Sorunları Dergisi*, (288), 9-17.
- Güngör, G. (2017). Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri Ve Reform İhtiyacı. *Vergi Raporu Dergisi*, (219), 75-87.

- Kağıtçıoğlu, M., (2020). Döviz Cinsinden Veya Döviz Endeksli Sözleşme Yapma Özgürlüğünün Yürütmenin Düzenleyici İşlemleriyle Sınırlandırılması Sorunu. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (XXIV-3), 265-303.
- Kahraman, O. (2010). Arsa Payı Karşılığında Yapılan Konut İnşaatı İşlerinde Müteahhitlerin KDV Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası*, (351), 15-21.
- Kaplan, R. (2014). *Arızı Ticari ile Arızı Serbest Meslek Kazançlarının Nitelendirilmesi Bakımından Vergilendirmede Devamlılık Kriteri*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Karadeniz, H. K. (2021). *Türkiye’de Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Karayaşın, Y. (1994). *Hukukda Öğretim-Kaynaklar-Metod Problem Çözme*. (4. bs.). Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Karyağdı, N. (2021). Bir Servet Unsurunun Ürkek ve Mahcup Vergilenmesi: Değerli Konut Vergisi. Erişim: 29 Mart 2024, <https://vergialgi.com/bir-servet-unsurunun-urkek-ve-mahcup-vergilenmesi-degerli-konut-vergisi>
- Kırbaş, S. (1995). *Kayıtdışı Ekonomi Nedenleri, Boyutları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Toplumsal, Ekonomik, Siyasal Araştırmalar Vakfı (TESAV) Yayını.
- Kızılot, Ş. (2010). *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. (2014). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik* (19. bs.). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. (2011). Gerçek Kişilerin Arsayı Kat Karşılığı Yerine Hasılat Paylaşımı Karşılığı Vermelerinin Avantajları. *Yaklaşım*, (226), Erişim: 30.03.2018. <https://yaklasim.com/>

- Kira Yardımı Kılavuzu. Erişim : 28 Nisan 2023.
<https://webdosya.csb.gov.tr/db/altyapi/dokumanlar/kira-yardimi--8230-22042-20190513105246.pdf>
- Koç, S. (2007). Ticari İşletmeye Dahil Arsaların Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleriyle Değerlendirilmesinin KDV Kanunu Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası*, Erişim: 20 Nisan 2018, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>
- Kumaş, A. (2010). Arsa Payı Karşılığı İktisap Edilen Gayrimenkullerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu. *Vergi Sorunları Dergisi*, (258), Erişim: 4 Aralık 2017, <http://www.vergisorunlari.com.tr>
- Küçük, M. (2014). Hasılat Paylaşımı Yönteminde Arsa Sahibinin Kazancı ve Kazancın Niteliği. *Vergi Dünyası*, (394), 13-19.
- Maç, M. (2022). KDV Oranı Açısından Konutun Net Alanının Nasıl Tespit Edileceği *Yaklaşım*, (354), Erişim: 5 Aralık 2022, <https://yaklasim.com/>
- Maç, M. (t.y.). KDV-6 e-Kitap Erişim: 18 Mart 2024, <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-10.pdf>
- Maç, M. ve Turut, Ş. (2011) Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (87), Erişim: 25 Mart 2024, <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/makaleler/DUYURU021.311.pdf>
- Nadaroğlu, H. (1992). *Kamu Maliyesi Teorisi*. (8. Bs.). İstanbul: Beta Basım Yayın.
- OECD. (2022). Housing Taxation in OECD Countries. Erişim: 14 Haziran 2024, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/brochure-housing-taxation-in-oecd-countries.pdf>
- Oy, O. ve Haşal, T. E. (2014). *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri* (1. bs.). İstanbul: Beta Basım.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., (1997). *Vergi Hukuku*. (4. bs.). Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

- Öngören, G. (2016). *İnşaat Hukuku*. İstanbul: Öngören Hukuk Yayınları.
- Özbalcı, Y. (2005). *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özbalcı, Y. (2006). *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Öztañ, B. (2002). *Medenî Hukuk'un Temel Kavramları* (10. bs.). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Özyer, M. A. (2003). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneğı.
- Pamuk, İ. (2017). Taşınmaz Ticaretinde Devamlılık Unsurunun Değerlendirilmesi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (168), Erişim: 21 Ocak 2019, <https://www.lebibyalkin.com.tr>
- PWC. (2024a). Worldwide Tax Summaries (Poland). Erişim: 26 Haziran 2024, <https://taxsummaries.pwc.com/poland/individual/income-determination>
- PWC. (2024b) Worldwide Tax Summaries (Mexico). Erişim: 26 Haziran 2024, <https://taxsummaries.pwc.com/mexico/individual/income-determination>
- PWC. (2024c) Worldwide Tax Summaries (Czech Republic). Erişim: 26 Haziran 2024, <https://taxsummaries.pwc.com/czech-republic/individual/income-determination>
- Real Estate (t.y.). Erişim: 14 Haziran 2024, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/topics/about-your-tax-return/tax-return/completing-a-tax-return/personal-income/line-12700-capital-gains/completing-schedule-3/real-estate-depreciable-property-other-properties/real-estate.html>
- Sağlam, E. Ve Turgut, Ş. (2009). Topraktan Satış Ve Kat İrtifaklı Arsa Tapusu. *Vergi Dünyası*, Erişim: 20 Nisan 2018, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>

- Sami, Ş. (2019). *Kamus-ı Türk'î*. (3. bs.). Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları. (Haz. Yavuzarslan, P.).
- Sütçü, N. (2014). *Uygulama ve Teoride Tüm Yönleri İle Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi* (4. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şeker, S. (2009) Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları (Gelir) – II. *Muğla SMMMO Denge Dergisi*, Erişim: 1 Mart 2024, <https://www.kanitymm.com.tr/wp-content/uploads/2020/02/2009-11-12-mugla-smmmo-denge-dergisi-arsa-payi-karsiligi-insaat-islerinde-vergi-uygulamalari-gelir-ii.pdf>
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Mahalli İdare Bütçe Verileri. Erişim: 2 Nisan 2024, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>
- T.C. Maliye Bakanlığı Manisa Defterdarlığı. (1997). *İnşaat Sektöründe Vergilendirme* Manisa: Emek Matbaacılık
- Tolu, A. (2011). Gerçek Kişilere Ait Arsaların Müteahhitlere Kat Karşılığı Değil De Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Verilmesi Halinde KDV. *Yaklaşım*, (224), Erişim: 30 Mart 2018, <https://yaklasim.com/>
- Turut, Ş. (2009). *Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Türk, İ. (1996). *Kamu Maliyesi*. (2. Bs.). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Türk Dil Kurumu (TDK). (t.y.). <https://sozluk.gov.tr/>
- Türkay, İ. (2015). Gayrimenkul Alım ve Satımının Vergisel Boyutları (Tapu Harcı-Değer Artış Kazancı vb. Yönünden). *Vergi Dünyası*, (408), 96-112.
- Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK). (t.y.). Erişim: 2 Mayıs 2017, <https://tto.bogazici.edu.tr/tr/content/kayit-disi-ekonomi-buyumenin-onunde-en-buyuk-engel>
- Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (t.y.). <https://data.tuik.gov.tr/>

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (t.y.). Erişim: 16 Temmuz 2022, <https://biruni.tuik.gov.tr/DIESS/SiniflamaSurumDetayAction.do?surumId=1335&turId=1&turAdi=%201.%20Faaliyet%20S%C4%B1n%C4%B1flamalar%C4%B1>

Uygur, T. (1993). Açıklamalı-İçtihatlı İnşaat Hukuku Eser ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi. Ankara: Adalet Matbaacılık.

Ülgen, S. (2011). Hasılat Paylaşımı Esasına Dayalı Gayrimenkul Satış Sözleşmelerinin Vergilendirilmesi. *Yaklaşım*, (211), Erişim: 30 Mart 2018, <https://yaklasim.com/>

Varlı, U. (2012). Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV. *Vergi Dünyası*, (371), 127-135.

Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları (2014). 1.Cilt. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği. İstanbul.

Yakar, S., & Budak, T., (2013). Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: "Sıfır Oran"ın Anlamı. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (22/1), 399-426.

Yargıtay Kararları. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (Kararların Tarih ve Sayı Bilgileri Çalışmanın İlgili Bölümlerinde Yer Almaktadır).

Yavuz, C. (2013). 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler) (12. bs.). İstanbul: Beta Yayıncılık.

Yeniocak, U. (2014). *Gelir Paylaşımına Dayalı İnşaat Sözleşmesi* (2. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yılmaz, E. (1992). *Hukuk Sözlüğü* (Genişletilmiş 4.Baskı). Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.

Yılmaz, K. (2015). *İnşaat Muhasebesi* (4. bs.). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Yüce, M. (2009). Arsa Payı Karşılığı Kat Yapım Sözleşmelerinde Faturası Arsa Sahibi Adına Düzenlenen Yapı Denetim Hizmet Bedelinin Gelir ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası*. (338), 125-130.

Yüce, M. (2012a). Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazancın Vergilendirilmesi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (98), Erişim: 1 Kasım 2017, <https://www.lebiblyalkin.com.tr>

Yüce, M. (2012b). Gayrimenkul Satışlarında Katma Değer Vergisi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, (99). Erişim:1 Kasım 2017, <https://www.lebiblyalkin.com.tr>



EK 1. ORJİNALLİK RAPORU

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-DR-21
		Yayın Tarihi Date of Pub.	04.01.2023
	FRM-DR-21 Doktora Tezi Orijinallik Raporu <i>PhD Thesis Dissertation Originality Report</i>	Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev.Date	25.01.2024

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA

Tarih: 28/06/2024

Tez Başlığı: Özel İnşaat İşlerinde Vergilendirme

Tez Başlığı (Almanca/Fransızca)*:---

Yukarıda başlığı verilen tezin a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 128 sayfalık kısmına ilişkin, 28/06/2024 tarihinde tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezin benzerlik oranı % 18 'dir.

Uygulanan filtrelemeler**:

- ☒ Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç
- ☒ Kaynakça hariç
- ☐ Alıntılar hariç
- ☒ Alıntılar dâhil
- ☒ 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tezin herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Gürcü GÜNGÖR

Öğrenci Bilgileri	Ad-Soyad	Gürcü GÜNGÖR	
	Öğrenci No	[REDACTED]	
	Enstitü Anabilim Dalı	Maliye	
	Programı	Maliye	
	Statüsü	Doktora ☐	Lisans Derecesi ile (Bütünleşik) Dr ☐

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN

*Tez Almanca veya Fransızca yazılıyor ise bu kısımda tez başlığı **Tez Yazım Dilinde** yazılmalıdır.

**Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları İkinci bölüm madde (4)/3'te de belirtildiği üzere: Kaynakça hariç, Alıntılar hariç/dahil, 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç (Limit match size to 5 words) filtreleme yapılmalıdır.

FRM-DR-21 Rev.No/Tarih: 02/25.01.2024

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-DR-21
		Yayın Tarihi Date of Pub.	04.01.2023
	FRM-DR-21 Doktora Tezi Orijinallik Raporu <i>PhD Thesis Dissertation Originality Report</i>	Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev.Date	25.01.2024

TO HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF FINANCE

Date: 28/06/2024

Thesis Title (In English): Taxation of Special Construction

According to the originality report obtained by myself/my thesis advisor by using the Turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options checked below on 28/06/2024 for the total of 128 pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled above, the similarity index of my thesis is 18 %.

Filtering options applied**:

1. ☒ Approval and Declaration sections excluded
2. ☒ References cited excluded
3. ☐ Quotes excluded
4. ☒ Quotes included
5. ☒ Match size up to 5 words excluded

I hereby declare that I have carefully read Hacettepe University Graduate School of Social Sciences Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.

I respectfully submit this for approval.

Gürcü GÜNGÖR

Student Information	Name-Surname	Gürcü GÜNGÖR	
	Student Number	[REDACTED]	
	Department	Finance	
	Programme	PhD	
	Status	PhD ☐	Combined MA/MSc-PhD ☐

SUPERVISOR'S APPROVAL

APPROVED

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN

**As mentioned in the second part [article (4)/3] of the Thesis Dissertation Originality Report's Codes of Practice of Hacettepe University Graduate School of Social Sciences, filtering should be done as following: excluding reference, quotation excluded/included, Match size up to 5 words excluded.

EK 2. ETİK KURUL/KOMİSYON İZNİ YA DA MUAFİYET FORMU

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-DR-12
		Yayın Tarihi Date of Pub.	22.11.2023
	FRM-DR-12 Doktora Tezi Etik Kurul Muafiyeti Formu <i>Ethics Board Form for PhD Thesis</i>	Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev.Date	25.01.2024

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA	
Tarih: 28/06/2024	
Tez Başlığı: Özel İnşaat İşlerinde Vergilendirme Tez Başlığı (Almanca/Fransızca)*:--- Yukarıda başlığı verilen tez çalışmam: 1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır. 2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir. 3. Beden bütünlüğüne veya ruh sağlığına müdahale içermemektedir. 4. Anket, ölçek (test), mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme gibi teknikler kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen araştırma niteliğinde değildir. 5. Diğer kişi ve kurumlardan temin edilen veri kullanımını (kitap, belge vs.) gerektirmektedir. Ancak bu kullanım, diğer kişi ve kurumların izin verdiği ölçüde Kişisel Bilgilerin Korunması Kanuna riayet edilerek gerçekleştirilecektir. Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kuruldan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim. Gereğini saygılarımla arz ederim.	
Gürcü GÜNGÖR	

Öğrenci Bilgileri	Ad-Soyad	Gürcü GÜNGÖR	
	Öğrenci No	[REDACTED]	
	Enstitü Anabilim Dalı	Maliye	
	Programı	Doktora	
	Statüsü	Doktora ☒	Lisans Derecesi ile (Bütünleşik) Dr ☐

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN

* Tez **Almanca** veya **Fransızca** yazılıyor ise bu kısımda tez başlığı **Tez Yazım Dilinde** yazılmalıdır.

FRM-DR-12 Rev.No/Tarih: 02/25.01.2024

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-DR-12
		Yayın Tarihi Date of Pub.	22.11.2023
	FRM-DR-12 Doktora Tezi Etik Kurul Muafiyeti Formu <i>Ethics Board Form for PhD Thesis</i>	Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev.Date	25.01.2024

HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF FINANCE

Date: 28/06/2024

ThesisTitle (In English): Taxation of Special Construction

My thesis work with the title given above:

- Does not perform experimentation on people or animals.
- Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.).
- Does not involve any interference of the body's integrity.
- Is not a research conducted with qualitative or quantitative approaches that require data collection from the participants by using techniques such as survey, scale (test), interview, focus group work, observation, experiment, interview.
- Requires the use of data (books, documents, etc.) obtained from other people and institutions. However, this use will be carried out in accordance with the Personal Information Protection Law to the extent permitted by other persons and institutions.

I hereby declare that I reviewed the Directives of Ethics Boards of Hacettepe University and in regard to these directives it is not necessary to obtain permission from any Ethics Board in order to carry out my thesis study; I accept all legal responsibilities that may arise in any infringement of the directives and that the information I have given above is correct.

I respectfully submit this for approval.

Gürcü GÜNGÖR

Student Informati	Name-Surname	Gürcü GÜNGÖR	
	Student Number	[REDACTED]	
	Department	Finance	
	Programme	PhD	
	Status	PhD ☐	Combined MA/MSc-PhD ☐

SUPERVISOR'S APPROVAL

APPROVED

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN

FRM-DR-12 Rev.No/Tarih: 02/25.01.2024