



**ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İDARESİ İLE  
YARGI ORGANLARI ARASINDAKİ ANLAŞMAZLIKLAR VE  
ÇÖZÜM ANALİZLERİ**

Yüksek Lisans Tezi

**MEHMET EMRAH BİNİCİ**

Danışman:

**Doç. Dr. İdris VARICI**

Samsun, 2017



**ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İDARESİ İLE  
YARGI ORGANLARI ARASINDAKİ ANLAŞMAZLIKLAR VE  
ÇÖZÜM ANALİZLERİ**

Yüksek Lisans Tezi

**MEHMET EMRAH BİNİCİ**

Danışman:  
**Doç. Dr. İdris VARICI**

Samsun, 2017

## BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırlamış olduğum Yüksek Lisans Tezinin tüm aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara uyduğumu, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak faydalandığım alıntılara kaynak gösterdiğimi, kullandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden ibaret olduğunu ve yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun olarak hareket ettiğimi beyan ederim.

07/07/2017

Mehmet Emrah BİNİCİ

## TEZ KABUL VE ONAYI

Mehmet Emrah BİNİCİ tarafından hazırlanan “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi İdaresi ile Yargı Organları Arasındaki Anlaşmazlıklar ve Çözüm Analizleri” başlıklı bu çalışma 07.07.2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

Başkan : \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Üye : \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Üye : \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

\_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Enstitü Müdürü (İmza ve Mühür)

## ÖZET

### KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İDARESİ İLE YARGI ORGANLARI ARASINDAKİ ANLAŞMAZLIKLAR VE ÇÖZÜM ANALİZLERİ

Mehmet Emrah BİNİCİ

Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans, Temmuz/2017

Danışman: Doç. Dr. İdris VARICI

Türkiye ekonomisinin başlıca lokomotif faaliyet alanlarından biri olan inşaat sektörü, oldukça kapsamlı bir çerçevede ele alınması zaruret teşkil eden, birçok gider-maliyet unsurunu muhteviyatında barındıran ve bilumum sektörlerde ilave istihdam imkânları sunan bir faaliyet alanı olarak karşımıza çıkmaktadır. İnşaat işleri; hazırlık, yapıların pazarlanması ve satış aşamasına kadar oldukça girift bir yapı arz etmekte olup, bu iştigallerden ötürü elde edilen kazançların vergilendirilme işlemine tabi tutulması açısından da bir hayli tereddütlü işlemleri ve uygulamaları uhdesinde barındırmaktadır. Bu tereddütler ile ilgili olarak gerek mükellefler gerekse de vergi idaresi olarak bazı hususlarda anlaşmazlıklar ve görüş farklılıkları ortaya çıkmakta ve doğal olarak bu hususlar yargı organlarına taşınmaktadır. Sektör genel itibarı ile Türk Vergi Hukukunda özel inşaat ve yıllara sâri inşaat olarak ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulmakta ve vergilendirilmektedir. Bu çalışma inşaat sektörünün işleyişine yönelik özel inşaat işleri bünyesinde ihtiva edilen “Kat Karşılığı İnşaat İşleri’ne” yönelik vergi idaresince gerçekleştirilen denetimler ve yargı kararları çerçevesinde tereddütlü bulunan hususlara açıklık getirip vuku bulan sorunlara yönelik geniş bir yelpazede çözüm önerileri sunma gayesini taşımaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** Vergi Mükellefi, Vergi idaresi, Vergi İncelemesi, Yargı Kararları

## ABSTRACT

### ANALYSIS AND RESOLUTION OF DISPUTES BETWEEN TAX ADMINISTRATION WITH JUDICIAL BODIES IN FLAT SWAP BUILDING SYSTEM

Mehmet Emrah BİNİCİ

Ondokuz Mayıs University, Institute of Social Sciences

Department of Business, Master, July/2017

Supervisor: Assoc. Prof. İdris VARICI

The construction sector, which is one of the main locomotive activities of the Turkish economy, is confronted as an area of activity that needs to be addressed in a fairly comprehensive framework, includes many expenses/cost components, provides additional employment opportunities in many sectors. Construction works presents a fairly complex structure including preparation, marketing of buildings and sales stage and it also contains a lot of hesitant transactions and practices in terms of subjecting the profits obtained from these activities to the taxation process. As regards these doubts, disputes and differences of opinion arise between the taxpayers and the tax administration in some matters and naturally these matters are transferred to the judicial bodies. The sector is subject to a dual classification in the Turkish Tax Law as private construction and permanent construction for years and is taxed. This study is aimed to clarify any hesitant issues and to provide a wide range of solutions to the problems arising in the context of the audits and judicial decisions made in the tax administrations for the “The Flat Swap Building System” included in the private construction works for the construction sector.

**Key Words:** Taxpayer , Tax Administration, Tax Inspection , Judicial Decisions

## ÖNSÖZ

İçerisinde bulunan ve milenyum çağı olarak da adlandırılan bu yüzyılda, gerek teknolojik gelişmeler gerekse de beşeri düşünce tarzında yaşanan değişimler zincirleme olarak küresel ve ulus ekonomilerinde bazı farklılıklar meydana getirmiştir. Günümüz Türk ekonomisinde inşaat sektörü de bu değişimlerden pay almış ve özelinde kat karşılığı inşaat sektörü de sistematik bir değişim geçirmiştir. Bu değişim beraberinde de bazı karar organları arasında uyumsuzluklar doğurmuştur. Genel itibarı ile kat mukabili inşaat sektöründe muhataplar bir yanda kamu bir yanda müteahhit ve bir yanda da arsa maliki olmak üzere üç ana unsurdan oluşmaktadır. Bu sistemde öncelikle arsa maliki güncel mevzuat uygulamaları çerçevesinde müteahhitte anlaşarak iş ve işlemlerine başlamakta fakat ilerleyen süreçte şahsı veya müteahhit üzerinden gerçekleşen vergisel denetimler sonucu bazı ihtilaflı konularda vergi idaresi tarafından cezai müeyyidelere muhatap kalmaktadırlar. Bu cezai müeyyideler sebebi ile vergi idaresinin getirmiş olduğu vergisel eleştiriler muhataplarca yargıya taşınmaktadır. İhtilaf konusu uyumsuzluklar yargı organlarınca lehte veya aleyhte kararlar ile neticelenmektedir.

Bu çalışmada kat karşılığı inşaat sektörü masaya yatırılıp sektörün vergisel sorunları üzerine değinilmiş ve kamu adına oluşan vergi kayıp kaçığını önlemeye ilişkin vergisel denetimler irdelenmiştir. Ayrıca vergisel denetimlere karşı açılan davalarda nihai karar organı olan yargı kararları doğrultusunda vergi idaresince yapılması gereken mevzuat değişiklikleri açısından vergi kayıp kaçığına ilişkin çözüm analizleri sunulmuştur. Tanzim edilen bu bilimsel çalışmada getirilen söz konusu çözüm analizlerinin etkin olabilmesi bakımından; sektörün sürekli kendini yenilemesi, değişen ekonomik yapı, demografik unsurlar ve kat mukabili inşaat sektörünün konjonktürel yapısı açısından esas itibarı ile kazuistik<sup>1</sup> bir nitelik taşımamalı ve sektörün seyrine göre kendini yenileyebilecek bir tarzda bakış açısı sergilemelidir. Böyle bir alanda çalışma yapma konusunda beni teşvik eden, cesaretlendiren, çalışmamın tüm aşamalarında görüş ve düşünceleriyle bana yol gösterip her konuda desteğini esirgemeyen kıymetli hocam ve tez danışmanım Doç.

---

<sup>1</sup> Detaylı, ayrıntılı.

Dr. İdris VARICI 'ya teşekkür eder saygı ve hürmetlerimi sunmayı görev addederim. Ayrıca uzun ve meşakkatli tez yazım sürecinde desteğini daima benden esirgemeyen, maddi ve manevi olarak her zaman yanı başımda olan eşime, sürekli beni motive eden annem ve babaanneme, çalışma arkadaşlarıma ve hususi ile Vergi Müfettiş Yardımcısı Selim ÖLÇER 'e nihayetsiz teşekkürlerimi sunarım.

Mehmet Emrah BİNİCİ

Samsun, 2017



## İÇİNDEKİLER

|                       |      |
|-----------------------|------|
| ÖZET.....             | iii  |
| ABSTRACT .....        | iv   |
| ÖNSÖZ.....            | v    |
| İÇİNDEKİLER .....     | vii  |
| TABLolar LİSTESİ..... | xiii |
| KISALTMALAR .....     | xiv  |

### GİRİŞ

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN GENEL TANIMI, ÇEŞİTLERİ VE MÜKELLEFİYETLER

|                                                                                                                                  |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. İnşaat Sektörüne İlişkin Genel Bilgi ve Tanımlar .....                                                                      | 3  |
| 1.1.1. İnşaat Sektörüne İlişkin Genel Bilgiler.....                                                                              | 3  |
| 1.1.2. İnşaat Sektörüne İlişkin Tanımlar.....                                                                                    | 4  |
| 1.2. İnşaat Sektöründe Kat Karşılığı İnşaat Sistemi .....                                                                        | 7  |
| 1.2.1. İnşaat Sektöründe Kat Karşılığı İnşaat Sisteminin Hukuksal Çerçevesi ve Tanımı.....                                       | 8  |
| 1.2.2. İnşaat Sektöründe Kat (Arsa) Karşılığı İnşaat Sisteminin İşleyişi Hakkında Açıklamalar .....                              | 8  |
| 1.2.2.1. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminin KDV Bakımından Analiz Edilmesi 9                                                        |    |
| 1.2.2.1.1. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Ticari İşletmenin Bilançosunda Yer Alan Arsa Mukabilinde Kat veya Daire Teslimi ..... | 9  |
| 1.2.2.1.2. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Ticari İşletmenin Bilançosunda Yer Almayan Arsanın Teslimi .....                      | 11 |
| 1.2.2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminin GVK ve KVK Açısından Değerlendirilmesi .....                                            | 12 |
| 1.2.2.2.1. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Ticari İşletmeye Dâhil Arsaların Kat Karşılığı Devrinin Vergilendirilmesi.....        | 12 |
| 1.2.2.2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Ticari İşletmeye Dâhil Olmayan Arsaların Kat Karşılığı Devrinin Vergilendirilmesi..   | 13 |
| 1.2.2.2.3. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Arsa Karşılığı İnşaat İşi Yapan Müteahhitlerin Vergilendirilmesi .....                | 16 |
| 1.3. İnşaat Sektöründe Hâsılat Paylaşımı Sistemi .....                                                                           | 17 |
| 1.3.1. İnşaat Sektöründe Hâsılat Paylaşımı Sisteminin Hukuksal Çerçevesi ve Tanımı .....                                         | 17 |
| 1.3.2. İnşaat Sektöründe Hâsılat Paylaşımı Sisteminin İşleyişi Hakkında Açıklamalar .....                                        | 18 |
| 1.3.3. İnşaat Sektöründe Hâsılat Paylaşımı Sisteminin Vergisel Kapsamı.....                                                      | 19 |

|                                                                                                                |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.3.4. İnşaat Sektöründe Hâsılat Paylaşımı Sisteminde Devir ve Sonuçlar .....                                  | 20 |
| 1.3.4.1. Hâsılat Paylaşımı Sisteminde Arsanın Müteahhite, Bağımsız Bölümlerin Arsa Sahibine Devir İşlemi ..... | 20 |
| 1.3.4.2. Hâsılat Paylaşım Sisteminde Bağımsız Bölümlerin İnşaat Bitmeden Satışı ve Bedelinin Tahsili .....     | 20 |
| 1.4. İnşaat Sektöründe Özel İnşaat Sistemi .....                                                               | 21 |
| 1.4.1. İnşaat Sektöründe Özel İnşaat Sisteminin Hukuksal Çerçevesi ve Tanımı.....                              | 21 |
| 1.4.2. Özel İnşaat Sisteminde Daire ve Dükkân Şeklinde Satmak Amacıyla Yapılan Özel İnşaatlar .....            | 22 |
| 1.4.2.1. Özel İnşaat Sisteminde Satmak Amacıyla Yapılan Özel İnşaatların Vergisel Kapsamı.....                 | 22 |
| 1.4.2.1.1. Satmak Amacıyla Yapılan Özel İnşaat İşlerinde Maliyetlerin Tespiti.....                             | 22 |
| 1.4.2.1.2. Özel İnşaat Sisteminde Emsal Bedel Uygulaması.....                                                  | 22 |
| 1.4.3. Özel İnşaat Sisteminde Kendi Arsası Üzerinde İhtiyacı İçin (Satma Amacı Olmadan) Bina İnşası .....      | 24 |

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN VERGİSEL ANALİZİ**

|                                                                                                                                                                                            |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Sözleşmelerin Vergisel Boyutu.....                                                                                                                    | 25 |
| 2.1.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektörünün Damga Vergisi Yönünden Vergisel Analizi                                                                                                             | 25 |
| 2.1.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörünün Harçlar Yönünden Vergisel Analizi.....                                                                                                              | 26 |
| 2.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Malikinin Vergisel Analizi .....                                                                                                                     | 26 |
| 2.2.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Malikinin Vergi Mükellefiyeti Bulunmaması ve Arsanın Bir İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olmaması Durumu.....                                         | 26 |
| 2.2.1.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Malikinin Vergi Mükellefiyeti Bulunmaması ve Arsanın Bir İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olmamasının Gelir Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi ..... | 27 |
| 2.2.1.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Malikinin Vergi Mükellefiyeti Bulunmaması ve Arsanın Bir İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olmamasının Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi | 28 |
| 2.2.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsanın Miras Yolu İle veya İvazsız Elde Edilmiş Olması Durumu.....                                                                                     | 28 |
| 2.2.2.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsanın Miras Yolu İle veya İvazsız Elde Edilmiş Olması Durumunun Gelir Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi .....                                      | 29 |
| 2.2.2.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsanın Miras Yolu ile veya İvazsız Elde Edilmiş Olması Durumunun Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi .....                                | 29 |
| 2.2.3. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olması veya Arsanın Bir İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olmasının GV ve KDV Açısından Değerlendirilmesi.....                | 29 |

|                                                                                                                                                                                               |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.2.3.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olması veya Arsanın Bir İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması Durumunun Gelir Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi.....       | 29 |
| 2.2.3.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olması veya Arsanın Bir İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması Durumunun Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi..... | 30 |
| 2.2.4. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsanın Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması Durumu.....                                                                    | 30 |
| 2.2.4.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsanın Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması Durumunun Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi .....                  | 30 |
| 2.2.4.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsanın Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması Durumunun Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi .....               | 31 |
| 2.2.5. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Konut Yapı Kooperatifi Olması Durumu.....                                                                                                   | 31 |
| 2.2.5.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Konut Yapı Kooperatifi Olması Durumunun Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi .....                                                 | 31 |
| 2.2.5.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Konut Yapı Kooperatifi Olması Durumunun Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi .....                                              | 32 |
| 2.2.6. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinde Kalan Bağımsız Bölümlerin Vergisel Durumu .....                                                                                             | 32 |
| 2.2.6.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinde Kalan Bağımsız Bölümler İçin Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olmaması Durumunun Değerlendirilmesi .....                                    | 32 |
| 2.2.6.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinde Kalan Bağımsız Bölümler İçin Arsa Malikinin Vergi Mükellefi Olması Durumunun Değerlendirilmesi .....                                      | 33 |
| 2.2.6.3. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinde Kalan Bağımsız Bölümler İçin Arsanın Miras Yoluyla veya İvazsız Elde Edilmiş Olması Durumunun Değerlendirilmesi.....                      | 34 |
| 2.2.7. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Müteahhidin Uhdesinde Kalan Bağımsız Bölümlerin Vergisel Durumu.....                                                                                       | 35 |
| 2.2.7.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Müteahhidin Uhdesinde Kalan Bağımsız Bölümler İçin Müteahhidin Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Teslimi KV, GV ve KDV Açısından Değerlendirilmesi .....   | 35 |
| 2.2.7.2 Kat Karşılığı İnşaat İşinde Müteahhidin Uhdesinde Kalan Bağımsız Bölümlerin Satılması Durumu .....                                                                                    | 36 |
| 2.3. Yeni GVK Tasarısında İnşaat Sektörünün Vergisel Kapsamı .....                                                                                                                            | 36 |
| 2.3.1. Yeni GVK Tasarısında Kat Karşılığı, Hâsılat Paylaşımı ve Özel İnşaat Sisteminin Vergisel Kapsamı .....                                                                                 | 37 |
| 2.3.2. Yeni GVK Tasarısında Kat Karşılığı, Hâsılat Paylaşımı ve Özel İnşaat Sisteminin Vergilendirilmesi.....                                                                                 | 38 |

|                                                                                     |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.3.2.1. Yeni GVK Tasarısında Özel İnşaatlarda Değer Artış Kazancının Tespiti ..... | 39 |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----|

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN VERGİSEL DENETİMİ, YARGI KARARLARI VE ANLAŞMAZLIKLARA YÖNELİK ÇÖZÜM ANALİZLERİ

|                                                                                                                                                                         |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlar .....                                                                                | 43 |
| 3.1.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Satış Bedelinin Tespiti Problemi.....                                           | 44 |
| 3.1.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Yeni Mükellefiyet Tesisi Problemi .....                                         | 44 |
| 3.1.3. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Bağımsız Bölümlerde Net Alan Problemi.....                                      | 45 |
| 3.1.4. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Yapı Denetim Hizmeti Faturalarının Gider Yazılması/Yazılamaması Problemi .....  | 46 |
| 3.1.5. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Sosyal Alanlar ve Yüklenilen KDV İadesi Problemi.....                           | 46 |
| 3.1.6. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Emsal Bedelin Uygulanmasında Yaşanılan Problem.....                             | 48 |
| 3.1.7. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Sahte Fatura Kullanımı Problemi .....                                           | 49 |
| 3.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörüne Yönelik Araştırmanın Metodolojisi .....                                                                                             | 50 |
| 3.2.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektörüne Yönelik Araştırmanın Önemi ve Yöntemi                                                                                             | 50 |
| 3.2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörüne Yönelik Araştırmanın Amacı .....                                                                                                  | 51 |
| 3.2.3. Kat Karşılığı İnşaat Sektörüne Yönelik Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlıkları.....                                                                                 | 51 |
| 3.3. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti ile İlgili Olarak Vergi Denetim Kurulunca Gerçekleştirilen Vergi İncelemeleri ve Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Kavramı ..... | 52 |
| 3.3.1. Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Kavramı.....                                                                                                                | 52 |
| 3.3.2. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti ile İlgili Olarak Vergi Denetim Kurulunca Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerine Yönelik Örnekler .....                            | 54 |
| 3.4. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergisel Konulara Yönelik Verilen Yargı Kararları .....                                                                            | 76 |
| 3.4.1 Vergi Davalarında Yargı Kavramı.....                                                                                                                              | 76 |
| 3.4.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörüne İlişkin Verilen Yargı Kararlarından Örnekler, İhtilaf Konuları ve Vergi İncelemelerine Etkisi.....                                | 78 |
| 3.4.2.1 Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergisel Konulara Yönelik Verilen Yargı Kararlarından Örnekler.....                                                             | 78 |
| 3.4.2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe İdare ile Yargı Arasındaki Görüş Farklılıkları .....                                                                           | 85 |

|                                                                                                                                                                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.4.2.2.1 Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe İdare ile Yargı Arasındaki Kat Karşılığı İnşaatın Nitelendirilmesi Konusunda Yaşanılan İhtilaf.....                                                                                 | 85 |
| 3.4.2.2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe İdare ile Yargı Arasındaki Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Devamlılık Unsuru Konusunda Yaşanılan İhtilaf.....                                                                      | 87 |
| 3.5. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Tespit ve Öneriler .....                                                                           | 88 |
| 3.5.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Usul Yönünden Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Tespit ve Öneriler.....                                                            | 88 |
| 3.5.1.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Form BA-BS (büyük alış -büyük satış) ve Fatura Düzenleme Kriterlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Tespit ve Öneriler..... | 89 |
| 3.5.1.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Belge ve Bilgiler.....                                                                                           | 90 |
| 3.5.1.3. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Ödemelerde Banka Tevsik Mevzuuna Riayet Konusunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Tespit ve Öneriler.....                      | 91 |
| 3.5.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Hâsılat Yönünden Tespit ve Öneriler .....                                                                                                  | 91 |
| 3.5.2.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Hâsılat Yönünden Kar-Zarar Tespitine İlişkin Tespit ve Öneriler .....                                                                    | 91 |
| 3.5.2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Hâsılat Yönünden Ticari Kazancın Tespitine İlişkin Tespit ve Öneriler .....                                                              | 92 |
| 3.5.2.3. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Hâsılat Yönünden Değer Artış Kazancının Tespitine İlişkin Tespit ve Öneriler .....                                                       | 93 |
| 3.5.2.4. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Hâsılat Yönünden Banka Kredisi ve İpotek Tutarının Tespitine İlişkin Tespit ve Öneriler .....                                            | 93 |
| 3.5.3. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Gider Yönünden Tespitler ve Öneriler .....                                                                                                 | 94 |
| 3.5.3.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Gider Yönünden Yapı Denetimi Hizmet Faturalarında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Tespit ve Öneriler .....                     | 94 |
| 3.5.3.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Gider Yönünden Sosyal Alan Tespitinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Tespit ve Öneriler .....                                 | 95 |
| 3.5.3.3 Kat Karşılığı İnşaat Muamelelerinde İndirim, İade ve İstisna Yönünden Tespitler ve Öneriler .....                                                                                                                     | 96 |

|                                                                                                                                                               |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 3.5.4. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Diğer Hususlara İlişkin Tespitler ve Öneriler..... | 97         |
| <b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>                                                                                                                                 | <b>99</b>  |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>                                                                                                                                         | <b>104</b> |
| <b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>                                                                                                                                          | <b>107</b> |



## TABLÖLAR LİSTESİ

|                                                                                                |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tablo 1: Mevcut GVK ile Güncel GVK Tasarısının İnşaat Sektörü Özelinde Karşılaştırılması ..... | 40 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|----|



## KISALTMALAR

|              |                                           |
|--------------|-------------------------------------------|
| <b>KDV</b>   | : Katma Değer Vergisi                     |
| <b>KDVK</b>  | : Katma Değer Vergisi Kanunu              |
| <b>KV</b>    | : Kurumlar Vergisi                        |
| <b>KVK</b>   | : Kurumlar Vergisi Kanunu                 |
| <b>GV</b>    | : Gelir Vergisi                           |
| <b>GVK</b>   | : Gelir Vergisi Kanunu                    |
| <b>VUK</b>   | : Vergi Usul Kanunu                       |
| <b>TTK</b>   | : Türk Ticaret Kanunu                     |
| <b>TBK</b>   | : Türk Borçlar Kanunu                     |
| <b>MSUGT</b> | : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği |
| <b>GYO</b>   | : Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı           |
| <b>TOKİ</b>  | : Toplu Konut İdaresi                     |
| <b>SPK</b>   | : Sermaye Piyasası Kurumu                 |
| <b>TMS</b>   | : Türkiye Muhasebe Standartları           |
| <b>BKK</b>   | : Bakanlar Kurulu Kararı                  |

## GİRİŞ

İçerisinde bulunan yüzyılda teknolojik ilerlemeler adeta baş döndürücü bir hızla devam edegelmiş ve beraberinde global ölçekte faaliyet gösteren bir çok sektörü inanılmaz bir şekilde etkilemiştir. Bu gelişmeler esas itibarı ile beşeri toplum nazarında bilgi işlem, yazılım, robotik yapılar olarak da adlandırılabilen teknolojik/bilgi çağ olarak kendine zihinlerde anlam yüklemiştir. Toplum zihninde kendisine bir kavram olarak yer bulan bu teknolojik çağda, ilim ve fen robotik cihaz ile teçhizatlar da kendisine vücut bulmuş ve insanoğlunun hizmetine sunulmuştur. Medeniyete sunulan bu hizmet beraberinde birçok yenilik, ilerleme ve pek tabide sorunlar getirmiştir. Geçmiş medeniyetler ve toplumlar derinlemesine analiz edildiğinde yüzyıllardır inşaat sektörünün hiçbir zaman önemini kaybetmediği, değerini koruduğu, gücün sembolünü temsil ettiği ve içerisinde bulunan dönemin teknolojik kapasitesini sergilediği görülmüştür.

İnşaat sektörü günümüz küresel ekonomi sisteminde genellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik kaldıraç vazifesi görmekte, iş ve istihdamın tetikleyici unsuru olmakta ve oluşan ekonomik yapıda bir zincir olarak şekil bulmaktadır. Türkiye ekonomisi bünyesinde de lokomotif görevi gören ve her zaman ağırlığını hissettiren inşaat sektörü günümüzde giderek daha da önem kazanmış, aynı zamanda bir yatırım ve istihdam aracı haline gelmiştir. Ekonomik kalkınma süreci ile birlikte ülkedeki konut ve işyerine duyulan ihtiyaçlardaki artış, inşaat sektörünün hızlı büyümesine neden olmuştur. Türkiye'nin demografik unsurları göz önünde bulundurulduğunda ki buna bir örnek vermek gerekirse “insanımızın bir iş sahibi olduktan sonra başımı sokacak bir evim olsun “ mantığı kaldıraç vazifesi olarak inşaat sektörünü tetiklemiş hatta bu tetikleme, sektörde küresel ekonominin önde gelen unsurlarından biri olarak Türkiye'yi dünyada söz sahibi olur duruma getirmiştir. İnşaat sektöründe küresel anlamda söz sahibi olmamız ve sektörün ülke ekonomisi içinde yüksek oranda pay sahibi olması her ne kadar müspet olarak görünse de bu durum bazen menfi olarak ekonomimizi etkilemiştir. Ekonomimizin yıllara nazaran seyri izlenildiğinde irili ufaklı birçok ekonomik kriz geçirdiği görülmüş ve doğal olarak da piyasa şartları gereği bu krizden, ekonomideki pay oranı düşünüldüğünde inşaat sektörü de etkilenmiştir. Türkiye’de, hususi ile 2000’li yıllardaki iktisadi büyüme

süreci ile birlikte ülkedeki konut ve işyerine duyulan ihtiyaçtaki artış, inşaat sektörünün hızlı büyümesine sebep olmuştur. Milli gelir içerisindeki payı ciddi rakamlara ulaşmış, sektörün vergisel anlamda takip edilmesini ve mevzuat düzenlemelerini gerektirmiştir. TÜİK verilerine göre inşaat sektöründe 2013 yılında 1.157.190, 2014 yılında 1.165.381, 2015 yılında 1.289.320 ve 2016 yılında 1.341.453 adet konut satışı olmuştur<sup>2</sup>. Sektör bir taraftan hızlı bir şekilde genişlerken diğer bir taraftan da yasal mevzuat açısından zamanla daha girift bir şekle kavuşmuştur.

Uygulamada arsa üzerine inşaat yapım işi; Kat karşılığı, Hâsılat paylaşımı ve Özel inşaat şeklinde gerçekleştirilmekte ve buna mukabil söz konusu bu uygulamalar vergi idaresince sıkı bir incelemeye tabi tutulmaktadır. Yargı organları ise bu denetimler kapsamında vergi inceleme raporlarına karşı açılan davalarda nihai kararlar vermekte ve sektör işleyişi bu anlamda şekillenmektedir. Vergi idaresi, oldukça yaygın olarak kendisine uygulama alanı bulan ve içerisinde birden fazla hukuku ihtiva eden sözleşmelere göre yapılacak olan bağımsız bölümlerden, tarafların elde edeceği kazancın doğru bir şekilde tespit edilmesini sağlamak gayesi ile inşaat sektörünü yakinen takip etmektedir. İşte bu çalışmanın amacı, günümüz Türk ekonomisinde adeta şartel vazifesi gören inşaat sektörünün işleyişine yönelik özel inşaat işleri bünyesinde ihtiva edilen “Kat Karşılığı İnşaat Sektörünü” masaya yatırıp sektörün vergisel sorunları üzerine değinilmesi ve bu sektör bazında kamu adına oluşan vergi kayıp kaçagını önlemeye ilişkin vergisel denetimlerin irdelenip, bu denetimlere karşı açılan davalarda, nihai karar organı olan yargı kararları doğrultusunda vergi kayıp kaçığı ve sektörün kayıt dışılığına ilişkin çözüm önerileri sunumu gayesini gütmektir. Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel çerçevede özel inşaat türleri olan kat karşılığı inşaat, hasılat paylaşım sistemi ve özel inşaat sistemi ve ikinci bölümde ise özel inşaat türlerinden kat karşılığı inşaat sistemini detaylı bir şekilde hukuksal çerçevesi, tanımı, mükellefiyetleri ile sektörün vergisel analizi geniş bir yelpazede tüm yönleriyle ele alınmıştır. Üçüncü bölümde kat karşılığı inşaat sektörünün vergisel denetimi ve bu denetimlere ilişkin yargı kararlarına yer verilip bu iki husus (denetim ve yargı kararları) arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Nihai olarak ise “Sonuç” kısmında sektörün vergi kayıp kaçığı noktasında vergi idaresi ile yargı organlarınca verilen kararlar neticesinde vuku bulan sorunların çözümüne ilişkin varılmış olunan kanıya/kanılara yer verilmiştir.

---

<sup>2</sup> [http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1056](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1056) Erişim Tarihi: 20.12.2015.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN GENEL TANIMI, ÇEŞİTLERİ VE MÜKELLEFİYETLER

#### 1.1. İnşaat Sektörüne İlişkin Genel Bilgi ve Tanımlar

Çalışmanın bu bölümünde genel olarak “inşaat sektörü” hakkında bilgi verilmiş olup aynı zamanda gerek uygulamada gerekse de hukuki literatürde ki tanımlara değinilmiştir.

##### 1.1.1. İnşaat Sektörüne İlişkin Genel Bilgiler

Küresel ekonomi bileşenleri irdelendiğinde gerek Türkiye gerekse de global ekonomide istihdam kapasitesi en yüksek sektörlerin başında inşaat sektörü gelmektedir. İnşaat sektörü yapısı itibari ile tetkik edildiğinde kritik bir önem taşımaktadır. Çünkü bu sektör diğer sektörler ile oldukça belirgin bir şekilde etkileşim içinde olup, muhtelif sektörler üzerine iktisadi olarak tetikleyici özelliği bulunması bakımından oldukça önemlidir. Ayrıca bu sektörün emek yoğun iş gücü barındırma özelliği açısından değerlendirildiğinde, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin iş gücü arz nitelikleri doğrultusunda istihdam açısından müspet bir durum ortaya çıkmaktadır. Burada inşaat sektörü, nitelsiz işgücünü istihdam edebilmesi bakımından oldukça önem arz etmektedir.

İnşaat sektörünün Türkiye deki iktisadi gelişim seyrine<sup>3</sup> bakıldığında iç ve dış etkenlerden kaynaklanan önemli dalgalanmalara maruz kaldığı görülmektedir. Şöyle ki, inşaat sektörü 2001 krizini takiben hızlı bir şekilde daralmış lakin 2002 dönemini müteakiben uygulamaya geçirilen istikrar programlarıyla iyileşme eğilimine girmiştir. 2004, 2005 ve 2006 yıllarında inşaat sektörü, rekor addedilebilecek

<sup>3</sup> <http://intes.org.tr/content/ekim.pdf>, Erişim Tarihi: 20.12.2015.

düzeyde ilerleme göstermiş ve tarihler 2006 yılını gösterdiğinde takribi %19 büyümeye ulaşmıştır. Fakat 2007 yılını müteakiben sektör bir kez daha duraksama eğilimi göstermiştir. 2007 senesinde Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Mortgage (uzun vadeli ipotekli konut kredisi) krizi ile başlayan parasal kriz, 2008 yılı Ağustos ayını müteakiben daha da ilerleyip gelişerek global bir ekonomik kriz haline gelmiştir. 2009 senesine ekonomik kriz olasılığı ile girilmesi inşaat sektörünü menfi yönde etkilemiş ve özel sektör yatırımları durma noktasına gelmiştir. Akabinde sektör 2009 yılında %16,3 oranında küçülmüştür. 2010 yılında alınan iktisadi önlemler ile 2009 yılında görülen küçülmeye karşın inşaat sektörü yüksek oranlı büyüme performansı sergilemiştir. Sektör 2010 yılını %17,14, 2011 yılını ise %24,74 oranında büyüme ile kapatmıştır. Bütün dünyada ekonomik krizin en yoğun hissedildiği ve siyasi istikrarsızlığın yaşandığı 2012 yılında, inşaat sektörü de ekonomimizde yaşanan bu menfi durumdan doğal olarak etkilenmiş ve 2012 yılında gerçekleşen büyüme oranı %8,28 olabilmıştır. 2012 yılındaki durgunluğun ardından inşaat sektörü 2013 yılının başından itibaren hızla toparlanmış ve yılı %14,03'lük bir büyüme oranı ile kapatmıştır. 2014 ve 2015 yıllarında Dünya siyasi ve ekonomik risklere maruz kalmıştır. Avrupa ekonomilerindeki durgunluk global piyasaları etkilemiştir. Dolar ve Euro kurlarının yukarı yönlü seyri Türkiye ekonomisinde sektör üretim maliyetlerinin yükselmesine, konuta olan talebin sınırlı düzeyde kalmasına ve sektörün düşük tempolu bir büyüme göstermesine sebebiyet vermiştir. 2014 yılında %5,00, 2015 yılında inşaat sektörü %4,90'lık düşük bir büyüme oranı ile tamamlamıştır. 2016 yılında ise dünyada yaşanan ekonomik daralmalara ilaveten Türkiye'de yaşanan terör olayları ve darbe teşebbüsünün de etkisi ile sektör yılı %7,20 oranında büyüme ile kapatmıştır<sup>4</sup>.

### 1.1.2. İnşaat Sektörüne İlişkin Tanımlar

**İnşaat:** 19 Aralık 2012 Tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan İşkolları Tüzüğüne göre; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, yeraltı treni, alt yapı, liman, dalgakıran, havuz, istihkâm, hava alanı, tramvay yolu, spor tesisleri inşası gibi her nevi yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası, *İnşaat Sektörü 2017 Raporu*.

<sup>5</sup> <http://www.alomaliye.com/2012/12/19/iskollari-yonetmeligi/>, Erişim Tarihi: 05.03.2016.

İnşaat ile ilgili olarak yukarıda izah edilen kısa tanımdan sonra konu ile alakalı olan ve çalışmanın ilerleyen bölümlerinde sıkça değinilecek olan kavramların daha iyi anlaşılabilir olması açısından aşağıda tanımlamalar kısaca açıklanmıştır.

**Arsa:** İmar planları<sup>6</sup> ile parsel ölçeğinde yapılanma kaideleri belirlenmiş bölgedir.

**Arazi:** İmara girilmemiş ve imar planları yapılmamış tescilli veya tescilsiz bölgelerdir.

**Bağımsız Bölüm:** Bireysel kullanıma sunulmuş daire veyahut işyeri olarak kastedilen bölümdür.

**Kat Mülkiyeti:** Kat Mülkiyeti Kanununa göre, inşası biten ve oturma izni alınan yapıdaki kat ve daireler için, tapuda bağımsız mülkiyet hakları alınabilmesini ifade eden hukuki bir haktır. Kat mülkiyetinin kurulabilmesi için inşaatın istifade edilmeye uygun olması gerekmektedir.

**Kat İrtifakı:** Arsa üzerinde yapılmakta olan bir veya birden fazla yapının kat, daire, işyeri, dükkân, mağaza, salon ve depo gibi ayrı ayrı ve başlı başına kullanmaya elverişli bölümleri üzerinde, yapı tamamlandıktan sonra geçilecek kat mülkiyetine esas olmak üzere, o arsanın maliki veya pay sahipleri tarafından arsa payına bağlı olarak kurulan irtifak hakkına<sup>7</sup> kat irtifakı denir. Kat irtifakı bir arsanın maliki veya pay sahipleri lehine arsa payına bağlı olarak kurulur.

**Satın Alma Yöntemi:** Bu yöntemde arsa malikinin razı olduğu bir bedel mukabilinde arsasını inşaat sahibine devretmektedir. İnşaat sahibi de almış olduğu arsa üzerinde istediği gibi tasarrufta bulunmaktadır. Arsa maliki de arsasının değeri nispetinde aldığı bedel mukabilinde arsa ile ilişkisi bitmektedir. Lakin alacaklılık münasebeti ile ilgili olarak Türkiye Borçlar Kanunu (TBK) hükümleri saklıdır. Bu sistemde arsa bedeli anlaşma sağlandığında bellidir. Bu bedelde; normal koşullarda herhangi bir değişiklik olası değildir ve arsa üzerine uygulanacak projenin, yapılacak bağımsız bölümlerin arsa sahibi için herhangi bir şekilde önemi yoktur.

**Cins tashihi (değişikliği):** Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 no'lu Genelgesinde cins düzeltilmesi; bir taşınmaz malın cinsinin yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale dönüştürülmesi veyahut bağ,

<sup>6</sup>Nüfusu 10.000'i aşmış yerleşmelerde yapılması zorunlu olan fiziksel plan.

<sup>7</sup> İlgili mülkün bir başkası tarafından kullanılmasına izin verildiği zaman ortaya çıkan yararlanma hakkı.

bahçe, tarla vb. iken arsaya veya arazi iken, bağ, bahçe vb. yapısına dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde gerçekleştirilen işlem olarak ifade edilmiştir. Diğer bir tanımda da “Tapu kütüğünde kayıtlı bir taşınmazın niteliğinin değiştirilerek, farklı bir nitelikte tapu kütüğünde tescil edilmesidir<sup>8</sup>.” şeklinde tanımlanmıştır.

**İskân ruhsatı (Yapı kullanma izin belgesi):** İskân ruhsatı, yapının ruhsat ve eklerine uygun olarak bitirildiğini gösteren ve belediyelerin İmar Müdürlüğü yapı kullanma izni birimleri tarafından düzenlenen belgeye verilen addır. İskân raporunu temin için inşaat yetkilisinin bir dilekçe ile belediyeye müracaat etmesi gerekmektedir<sup>9</sup>. İnşaat çalışmaları nihayete eren bir yapıda oturma hukuki olarak başlayabilmesi için iskân ruhsatının alınması gerekmektedir. İskân ruhsatı bulunmayan yapılarda, İmar Kanunun 31’inci<sup>10</sup> maddesine göre bir kısım kamusal nitelikli hizmetlerden yararlanılamamaktadır. Elektrik, su, doğalgaz vb. abonelikler bu tür yapılarda kural olarak verilmemektedir. Ancak, kısmi yapı kullanma izni verilmiş ise müsaade edilen kısımlar bu hizmetlerden yararlanabilmektedir.

**Tapu harcı:** Gayrimenkul devir teslim işlemlerinde, ödenmesi gereken tapu hizmetlerinin bedelidir. Tapu harcı ödenmediği takdirde tapu işlemleri nihayete ermemektedir. Ayrıca tapu harcı ödemesi, satıcı olan mülk sahibi ile alıcı tarafından ayrı ayrı yapılmaktadır<sup>11</sup>. Fakat bu durum fiiliyatta taraflar arasında gerçekleştirilen anlaşma gereği bazen tek taraflı ödenmektedir. Borçlar Kanununda ki sözleşmelerin serbestliği ilkesi gereği hukuki olarak da bir engel yoktur. Diğer yandan, VUK’un “Mükellef ve Vergi Sorumlusu” başlıklı sekizinci maddesinin üçüncü fıkrasında, *“vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi idaresini bağlamayacağı”* hükmü yer almaktadır. Bu sebeple, alıcının tapu harcını ödenmesine ilişkin satıcı ile yaptığı mukavelelerin vergi idaresi açısından bağlayıcılığı yoktur. Ticari işletmeler satın almış oldukları gayrimenkule ilişkin kendi paylarına düşen tapu harcı ödemesini, VUK’un 270’inci maddesi uyarınca safi kurum kazancının tespitinde seçimlik olarak gider veya maliyet olarak değerlendirebilirler iken, aralarında

<sup>8</sup> <http://emlakkulisi.com/cins-tashihi-ne-demektir/161598>, Erişim Tarihi: 04.05.2016.

<sup>9</sup> <http://emlakkulisi.com/iskân-ruhsati-nedir/189015>, Erişim Tarihi: 04.05.2016.

<sup>10</sup> Madde 31: Kullanma izni verilmeyen ve alınmayan yapılarda izin alınmıncaya kadar elektrik, su ve kanalizasyon hizmetlerinden ve tesislerinden faydalandırılmazlar.

<sup>11</sup> 492 Sayılı Harçlar Kanunun 4 sayılı tarifesinde 20.a pozisyonu gereği satış bedeli üzerinden alıcı için binde 20 ve satıcı için binde 20 olmak üzere toplamda binde kırk tapu harcı hesaplanır.

yaptıkları sözleşme gereği satıcı adına yaptıkları ödemelerden satıcı adına düzenlenen ödeme belgelerini indirim konusu yapamazlar.

**Tapu senedi:** Tapuda gerçekleştirilen işlemler sonucu tapu idaresi, taşınmaza malik olan kişiye mühürlü ve imzalı bir tapu senedi verir. Tapu senedi yalnızca taşınmazın malikine verilmektedir. Taşınmaz üzerinde mülkiyet dışında başkaca hak maliki olan şahıslara tapu senedi verilmez. Mesela irtifak hakkı malikine, kiracıya ya da ipotek alacaklısına tapu senedi verilmez. Taşınmaza birden çok kişi hisseli bir şekilde malikse, bütün hissedarları gösterir şekilde tek bir tapu senedi verilebileceği gibi hissedarlar istekte bulunurlarsa her birine ayrı ayrı da tapu senedi verilebilir<sup>12</sup>.

**Özel İnşaat:** Tüzel veya gerçek kişiler tarafından; farklı amaçlara yönelik olarak kendi nam ve hesabına yapılan inşaat işleridir. Yapım şekline göre ikiye ayırabiliriz. Daire, kat ve dükkan halinde satmak amacıyla yapılan inşaatlar ile kendi gereksinimi için satmak amacı olmadan yapılan inşaatlar.

**Arsa Mukabili (Kat Karşılığı) İnşaat Yöntemi:** Bu sistemde arsa; inşaat işletmesine anlaşılan miktarda daire veya işyeri karşılığında “arsa karşılığı inşaat akdi” ile teslim edilir. Arsa için maddi olarak herhangi bir satış fiyatı belirlenmez. Bu durum vergi idaresinin yorumu ile bir trampa işlemi olup karşılıklı iki teslim söz konusudur ki yargı bu işlemi trampa olarak nitelendirmemektedir. Arsa maliki arsasını teslim etmesi karşılığında inşaatı yapan işletme daire veya işyeri tesliminde bulunur. Bu iki işlem vergi mevzuatı açısından ayrı ayrı değerlendirilerek vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Satın alma yönteminden farklı olarak bu sistemde arsa üzerine inşa edilecek proje, inşa edilecek bağımsız bölümlerin nitelikleri çok önemlidir. Burada arsanın para birimi üzerinden değeri önemli değildir.

## 1.2. İnşaat Sektöründe Kat Karşılığı İnşaat Sistemi

Kat mukabili inşaat sisteminde arsa sahipleri; arsalarını satmak veya üzerine bina inşa etmek yerine, bir müteahhitle anlaşarak bu arsa üzerine inşa edilecek yapının kat ve dairelerinden bir kısmını temin ettikleri izlenmektedir. Kentselleşme neticesinde inşaat ve arsa maliyetlerindeki yükselişler sebebi ile iş merkezi tarzı yapılar genel itibarı ile bu sistem ile yapılmaktadır. Bu sistemde işin başlangıcında

---

<sup>12</sup> <http://emlakkulisi.com/tapu-senedinin-onemi-nedir/209699>, Erişim Tarihi: 04.05.2016.

arsa maliki ile müteahhit arasında anlaşma sağlanmakta ve öngörülen plan ve projeye göre noterde mukavele düzenlenmektedir<sup>13</sup>.

### **1.2.1. İnşaat Sektöründe Kat Karşılığı İnşaat Sisteminin Hukuksal Çerçevesi ve Tanımı**

Kat karşılığı inşaat sistemi şahsi olanakları ile arsasına bina inşa edemeyen, inşaat için yeteri kadar sermayesi bulunmayan veyahut maddi olarak bir masraf yapmak istemeyen dolayısıyla müteahhitler aracılığıyla arsasına inşaat yaptırmak isteyen şahıs ya da kurumların, “*müteahhit binayı yapsın, bina tamamlandıktan sonra binadan belli bir oranda kat ve daireyi bana teslim etsin ve kendisi de geriye kalan kat ve dairelere malik olsun*” düşüncesi ile birlikte akit yolu ile geliştirilmiş bir uygulamadır<sup>14</sup>. Mevzuatta tanımı bulunmamasına karşın, müteahhit ve arsa malikince gerçekleştirilen ve müteahhidin arsa üzerine kat ve daireler inşa etmek suretiyle inşaatın sonunda önceden belirlenmiş sayı ve nevide kat ve daireyi arsa malikine vermeyi söz verdiği bir satış vaadi sözleşmesidir<sup>15</sup>. Yapılan sözleşmeler serbest akit kapsamında düzenlenmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde kat karşılığı inşaat sisteminin vergi kanunları yönünden hukuksal çerçevesi belirtilmiş olup, benzer özellikleri ile ilgili detaylı açıklamalara çalışmanın ikinci bölümünde yer verilmiştir.

### **1.2.2. İnşaat Sektöründe Kat (Arsa) Karşılığı İnşaat Sisteminin İşleyişi Hakkında Açıklamalar**

Kat karşılığı inşaat sisteminde, arsa bedeli işin başında belli değildir ve arsa sahibine nakit olarak ödeme yapılmamaktadır. Bunun yerine yapılacak konut ya da işyerlerinin önceden belli edilen bir oranı, bedelsiz olarak arsa sahibine bırakılmaktadır. Bu akitlerde arsa sahibi ile inşaat işletmesi, inşa edilecek konut ve işyerlerinin sayısını, niteliklerini, inşaatta kullanılacak malzemelerin hangi kalitede olacağını, hangi konut ya da işyerlerinin arsa sahibinde kalacağını işin başında tanzim edecekleri sözleşme ile belirlerler.

<sup>13</sup> Mehmet Maç ve Şenol Turgut, “Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması”, *Lebib Yalkın*, Sayı 87, Mart 2011.

<sup>14</sup> <http://www.egemim.com/hizmet/daire-karsiligi-insaat/1>, Erişim Tarihi: 01.06.2016

<sup>15</sup> <http://www.kentseldonusumvehukuk.com/kentsel-donusumde-yardimlar-ve-krediler>, Erişim Tarihi: 01.06.2016

Yapılan inşaatın maliki, yasal sebeplerle çoğunlukla arsa sahibi olmaktadır. Tapuda, proje ile inşaat izni de çoğunlukla arsa sahibinin üzerindedir. Arsa sahibi, noterde müteahhittin alıcılara bağımsız bölümleri devretmesi için vekâletname vermektedir. İnşaat tamamlanınca da inşaat işletmesi sahibi kendisine kalan konut veya işyerlerinin tapularını arsa sahibinden alınan vekâlet ile alıcılarına devretmektedir. Kendisine bırakılan yapılar dâhil tüm yapıların tapu işlem harçları, noter masrafı ve vergileri dâhil tüm masraflardan arsa sahibi sözleşmeye göre muaf tutulmaktadır.

#### **1.2.2.1. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminin KDV Bakımından Analiz Edilmesi**

Genel itibari ile Kat mukabili inşaat yapımlarında iki farklı edim gerçekleşmektedir. Bu edimlerden ilki müteahhide arsa teslimi, diğeri ise yüklenici tarafından arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin teslimidir. Gelir idaresi, yürürlükten kaldırılmış olan 30 numaralı KDV Genel Tebliği'nin “D” bölümünde konuyu iki ayrı teslim şeklinde değerlendirmiş ve Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliği'nin (I - B / 8) kısmında da bu hükmü aynen sürdürmüştür. Başka bir ifadeyle bu tebliğler teslim işlemlerini trampa olarak değerlendirmiştir. Danıştay'ın ise bu işlemi trampa kabul etmeyerek vergilendirilmemesi gerektiğini savunan kararları olmakla birlikte yine vergi idaresi ile aynı görüşü savunan kararları da mevcuttur. Vergi İdaresince trampa olarak değerlendirilen bu edimlerin fiiliyatta KDV Kanunu bakımından uygulanması aşağıda incelenmiştir.

##### **1.2.2.1.1. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Ticari İşletmenin Bilançosunda Yer Alan Arsa Mukabilinde Kat veya Daire Teslimi**

Ticari bir işletmenin bilançosunda yer alan veyahut arsa malikinin arsa alış ve satışını mütemadi bir işgal şeklinde idame ettirmesi durumunda kat mukabili arsa teslimi Katma Değer Vergisi'ne tabi olmaktadır. KDV kanunun “17/4-r” fıkrası hükmü uyarınca, KV mükelleflerinin en az iki tam yıl süre ile bilançosunda yer alan bağımsız bölümlerin teslimi (gayrimenkul ticareti ile uğraşanlar hariç) Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmiştir. Bu doğrultuda iki yıl süre ile bilançoda tutulmuş gayrimenkulün kat mukabili teslimi Katma Değer Vergisi'ne tabi olmayacaktır.

Kanun maddesinde ifade edildiği üzere gayrimenkullerin ticareti ile işgal olanların istisnadan yararlanması mümkün değildir. Çünkü bu işletmeler için bu işlem bir mal teslimi hükmündedir. Fakat gayrimenkullerin ticareti ile işgal eden firmaların

işletmenin idari faaliyetlerinde kullanılan bina, ticari mahiyetli elde edilmiş yani satma amacı ile bulundurulmuş gayrimenkul değildir. Dolayısı ile söz konusu gayrimenkulün elden çıkarılmasının istisna kapsamında olduğu düşünülmektedir. Gayrimenkullerin ticareti ile iştigal etmeyenlerin iki tam yıl boyunca bilançolarının aktifinde bulundurduktan sonra kat mukabili biçiminde teslim ettikleri gayrimenkulün Katma Değer Vergisi'ne tabi olmaması gerekmektedir.

Madde gerekçesinde; düzenlemenin kurumların mali yapılarını güçlendirme gayesi güttüğü, satış haricindeki teslimlerin istisna kapsamı dışında olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca 1 numaralı KV Genel Tebliği'nde istisnadan faydalanılması için satış muamelesinden bir kazanç elde edilmesi gerekmekte olup, işletmeye nakdi bir mali bir getirisi bulunmaksızın trampa, devir ve temlik gibi muamelelerin istisna kapsamının dışında tutulduğu belirtilmektedir. Bu durumda, şirketlerin bilançolarının aktifinde kayıtlı olan arsaların kat mukabili olarak müteahhitlere teslimi, KDV Kanununun 17/4-r fıkrasında tanzim edilen istisnanın düzenlenme gerekçesine (mali yapının güçlendirilmesi) uygun olmaması hasebi ile söz konusu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Kurumlar tarafından yapılan kat karşılığı inşaat işlemleri esasen ticari mahiyet taşımaktadır. Bu sebeple kurumların kat karşılığı inşaat işlemleri KDV istisnasından yararlanamayacaktır<sup>16 17</sup>. Ayrıca doktrinde kat mukabili arsa tesliminin trampa olarak nitelendirildiği ve bu sebeple de söz konusu istisnadan yararlanamayacağı doğrultusunda yorumlar da mevcuttur<sup>18</sup>. Buna karşılık bu tür işlemlerin trampa kapsamında yer almadığı, gerçekte arsa sahibi bakımından gerçekleştirilen bir teslim olmadığı burada müteahhitçe arsa malikine inşaat yapı hizmetinin olduğu doğrultusunda görüşler de bulunmaktadır<sup>19</sup>. Müteahhit tarafından teslim edilen bağımsız bölümler her halükarda KDV'ye tabidir. Ticari amaçlı olmayan arsalar kurumların envanterinde mevcut ise KDV istisnası çerçevesinde, müteahhide KDV uygulanmaksızın arsa devredilirken, yükleniciden temin edilen

<sup>16</sup> “17-4/r istisnası kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Md. 58 (Verginin gider kaydedilemeyeceği)’in mefhumu muhalifince).

<sup>17</sup> Hayreddin Erdem, “Şirket Aktifine Kayıtlı Arsaların Kat Karşılığı Verilmesi İşleminde KDV”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 189, Eylül 2008.

<sup>18</sup> Hakan Hasan Arı, “Kat karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibinin İşlemlerinin Vergi Kanunları Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 327, Kasım 2008.

<sup>19</sup> İrfan Çetin, “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Ortaya Çıkan Vergi Kaybı”, *Vergi Dünyası*, Sayı 297, Mayıs 2006.

bağımsız bölümler için arsa maliki tarafından yükleniciye Katma Değer Vergisi ödenmesi gerekecektir.

Vergiye doğuran olayın gerçekleştiği tarih olarak müteahhit tarafından inşa edilen bağımsız bölümlerin tapuya tescil tarihinin esas alınması gerektiği 60 numaralı KDV sirkülerinde ifade edilmiştir. Fakat bazı hallerde bağımsız bölümün tapuya tescilinden evvel fiili olarak kullanılan hallerde elde edinim tarihi olarak fiili olarak tasarruf edile bilinen tarihin kabul edilmesi gerektiği yönünde doktrin görüşlerde mevcuttur<sup>20</sup>. Müteahhit tarafından arsa malikine gerçekleştirilecek bağımsız bölüm teslimleri için yüklenici tarafından düzenlenecek faturada, bağımsız bölümün net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konut olması halinde genel olarak %1 ve %8, diğer hallerde %18 Katma Değer Vergisi gösterileceği ifade edilmiştir<sup>21</sup>. Buna karşın arsa maliki tarafından düzenlenecek belgede genel oran olan %18 üzerinden Katma Değer Vergisi gösterilecektir.

#### **1.2.2.1.2. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Ticari İşletmenin Bilançosunda Yer Almayan Arsanın Teslimi**

Kat karşılığı devredilen arsanın ticari işletmeye dâhil olmayıp bunun dışında hususi mülke ait olması durumunda devir işlemine bağlı Katma Değer Vergisi mükellefiyet oluşmayacaktır. Çünkü burada ticari iştigaliyet çerçevesinde gerçekleştirilen bir teslim yoktur ve bu şekilde yapılan teslimler, KDV'nin konusuna girmemektedir. Kat karşılığı arsa devri işlemlerinin münferiden ifa edilmesi, devir işleminin ticari nitelikte olmadığına kanıttır. Bu tür işlemlerin “devamlılık” arz edecek şekilde gerçekleştirilmesi halinde, işlem doğal olarak ticari nitelik kazanacaktır. Bu durumda arsa devir işlemi önceki bölümde açıklandığı üzere KDV'nin konusuna girecektir.

<sup>20</sup> İmdat Türkay, “2013 Yılında Gayrimenkul Satan Kişilerin Beyanname Verme Şartları”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı: 309, Ocak 2014.

<sup>21</sup> Haziran 2012’de KDV Kanununun 28’inci maddesinde gerçekleştirilen değişiklikle “inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için” de farklı oran belirlemeye yönelik verilen yetkiyi Bakanlar Kurulu 1 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/4116 sayılı Kararı ile değiştirmiştir. Bu minvalde; 1.1.2013 tarihinden sonra Büyükşehir Belediyesi kapsamında bulunan ve yapı ruhsatı almış olan, 150 metrekarenin altındaki konutlarda emlak vergisine tabi arsa birim metrekare değerlerine göre, 150 metrekarenin altındaki konut arsa birim metrekare değeri 500 TL’nin altında olanlar eskiden olduğu gibi %1, 500 TL ile 1.000 TL arasında olanlar %8, 1.000 TL’nin üstünde olanlar %18 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.

Vergi uygulamalarına bakıldığında “devamlılık” ile kastedilenin genel olarak iki veya ikinin üzerinde elden çıkarma ve devir işleminin gerçekleşmesi olduğu ve bu şekilde gerçekleşen işlemin ticari nitelik kazandığı anlaşılmaktadır. Genel itibarı ile net bir süre kıstası bulunmamaktadır. Müteahhit açısından değerlendirildiğinde müteahhidin Katma Değer Vergisi mükellefiyeti bulunduğu arsa malikine teslim ettiği bağımsız bölümler için fatura düzenlemesi gerekmektedir. Düzenlemiş olduğu yasal belgelerde Katma Değer Vergisi hesap ederek yasal kayıtlarına yansıtıp beyan edecektir. Müteahhidin düzenlemiş olduğu faturada KDV oranları ile ilgili olarak ise müteahhidin teslim ettiği dairelerin net alanı 150 m<sup>2</sup>’nin altında ise bu teslimler 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %1, %8 veya %18 oranında Katma Değer Vergisi’ne tabi olacaktır. Teslim edilen bağımsız bölümlerin net alanı 150 m<sup>2</sup> ve üstünde ise ve ayrıca teslim edilen işyeri ise %18 oranında Katma Değer Vergisi’ne tabi olacaktır.

#### **1.2.2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminin GVK ve KVK Açısından Değerlendirilmesi**

Kat karşılığı inşaat sisteminin Türk vergi sisteminin başlıca kanunlarından olan GVK ve KVK açısından incelenmesi de konuya daha da iyi nüfuz edilebilmesi açısından önemli olacaktır.

##### **1.2.2.2.1. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Ticari İşletmeye Dâhil Arsaların Kat Karşılığı Devrinin Vergilendirilmesi**

Ticari işletmeye dâhil bir arsanın kat karşılığı şeklinde gerçekleşen devir işlemi ticari kazanç hükümlerine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde vergilendirilmektedir. Verginin doğduğu olay ise arsa karşılığı bağımsız bölümün elde edildiği tarih itibarıyla gerçekleşecektir. Gelir ve Kurumlar vergisi açısından vergilemeye esas matrahı ilgilendiren kazancın, alınacak bağımsız bölümün bedeline göre bağımsız bölümün elde edildiği tarih itibarıyla hesaplanması gerekmektedir. Vergiye tabi ticari kazanç ise arsa mukabili edinilen kat ve dairelerin Vergi usul kanunun 267. maddesi kapsamında belirlenmiş değerinden arsanın kayıtlı değerinin çıkarılmasıyla hesaplanmış olacaktır. Bu biçimde elde edilen kat ve dairelerin sonradan elden çıkarılması durumunda bilahare elden çıkarılma kârı da hesaplanacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Kurumlar vergisi kanunun 5-1/e fıkrasında ifade edilen şartlar dâhilinde işletmenin, elden çıkarma neticesinde elde ettiği kazanç istisna edilmiştir. Kurumlar vergisi kanunun 5-1/e fıkrası ve 1 numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre gayrimenkullerin “trampa” işlemlerine konu olması durumunda istisnanın uygulanması mümkün değildir. Çünkü burada maddenin uygulanma amacı kurumların “mali” yapılarını güçlendirmektir. Trampa işleminde ise sadece bir mal başka bir mal ile değiştirilmekte yani mükellef kuruma herhangi bir nakit girişi olmamakta ya da mükellef kurumun eğer borcu var ise bu borcunda bir azalma söz konusu olmamaktadır. Kat mukabili inşaat yapım muameleleri vergi idaresince bir nevi trampa türü olarak değerlendirilebileceğinden istisnanın uygulanabilmesi imkân dâhilinde gözükmemektedir. Buna karşın arsa sahibinin inşaat yapım işini yüklenen firmaya olan borcu nedeni ile söz konusu borca mukabil olarak arsasını devretmesi halinde istisna uygulaması yapılabilecektir. Çünkü burada trampa işlemi söz konusu değildir.

#### **1.2.2.2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Ticari İşletmeye Dâhil Olmayan Arsaların Kat Karşılığı Devrinin Vergilendirilmesi**

Hususi mülkiyete dâhil arsanın kat mukabili devrinin iki şekli bulunmakta olup bu iki aşama aşağıda ki gibi izah edilebilir.

Birinci aşama; arsa devrinde vergileme ile ilgilidir. Ticari işletmeye dâhil olmayıp hususi mülkiyete konu arsaların kat mukabili devrinin Gelir vergisi kanununun 80. ve müteakip maddeleri kapsamında “diğer kazanç ve irat” şeklinde vergilendirme işlemine tabi tutulması gerekmektedir. Bu kapsamda Gelir vergisi kanunun mükerrer 80/6. maddesine göre, karşılıksız biçimde elde edilenler haricinde, arsanın elde ediliş tarihinden itibaren beş yıl<sup>22</sup> süre zarfı içerisinde elden çıkarılması vergilendirme işleminin konusuna girmektedir. Beş yıllık süre burada hangi amaçla alım satım yapıldığını anlayabilme gayesi ile yasa koyucu tarafından kriter olarak konulmuştur. Burada alış ve satış işlemleri kazanç elde etme saiki sebebiyle gerçekleşiyorsa yapılan muameleler ticari kazanç hükümleri çerçevesinde dikkate

---

<sup>22</sup>Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 80/6. Maddesi “İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde\* elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır). \*28/3/2007 tarihli ve 5615 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle bu bentte yer alan “dört yıl içinde” ibaresi “beş yıl içinde” olarak değiştirilmiş ve metne işlenmiştir

alınır. Gayrimenkul alım satımı ihtiyacın karşılanması veya servetin korunması gayesi ile gerçekleştiriliyorsa edinilen kazanç değer artış kazancı şeklinde dikkate alınır.

Kazancın şeklinin tespit edilmesinde en önemli kıstas faaliyetteki devamlılık unsurudur. Arsanın iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçmesine müteakip yapılacak devir işlemleri ise vergilendirme işlemine tabi olmayacaktır. Bu kısımda verginin doğduğu tarihin tespiti hususiyet arz eder. Arsanın devir tarihinde edinilen bir kazanç esas itibarı ile yoktur. Burada kazancın gerçekleşmesi, arsa mukabili temin edinilen kat ve dairelerin teslimiyle birlikte yapılmaktadır. Bu doğrultuda beş yıllık süre arsa mukabili temin edinilen kat ve dairelerin teslim tarihi kıstas tutularak hesap edilmesi gerekmektedir. Tabii bir biçimde Gelir vergisi kanunu bakımından vergilendirme işlemi de kat ve dairelerin temin edildiği tarihte yapılır. Konunun daha iyi anlaşılabilir olması açısından aşağıda bir örnek ile mevzu ifade edilmiştir;

**Örnek:** Ayşe hanımın, 01.01.2007 tarihinde 100.000,00 TL ye satın aldığı arsayı, 15.01.2013 tarihinde kat mukabili biçiminde müteahhide vererek almış olduğu gayrimenkulleri, 25.11.2014 tarihinde tapuya tescil ettirmiş ve 02.05.2016 tarihinde de bu gayrimenkulleri Bayan Ferda'ya 300.000,00 TL ye satmıştır.

Burada kat mukabili temin edilen bağımsız bölümler yeni bir edinim şeklinde kabul edileceğinden değer artışı kazancının tespitinde kat ve dairelerin tapuya tescil edildiği 25.11.2014 tarihi esas alınacaktır. Ayşe hanımın bu işlemi devamlılık unsuru ve ticari bir organizasyon şeklinde değerlendirilmediğinde vergisel hesaplama aşağıdaki şekilde olacaktır. Elde edilen kazancın hesaplanmasında kolaylık olması açısından Üretici Fiyat Endeksi %10'un<sup>23</sup> altında ve alış satış da satıcının uhdesinde kalan masrafin<sup>24</sup> olmadığı varsayılacaktır.

---

<sup>23</sup> Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin üretici fiyat endeksindeki artış oranında arttırılabilmesi için, alış ve satış tarihleri arasındaki sürede endekste ki artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir.

<sup>24</sup> GVK 81 Değer artışında safi kazanç , elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin (Komisyon vb) ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur.

| İşlem                                               | Tutar         |
|-----------------------------------------------------|---------------|
| Bağımsız bölümlerin Bayan Ferda'ya satış bedeli (A) | 300.000,00 TL |
| Ayşe Hanımın arsasının değeri (B)                   | 100.000,00 TL |
| Değer artış kazancı (C) = (A-B)                     | 200.000,00 TL |
| İstisna tutar <sup>25</sup> (D)                     | 11.000,00 TL  |
| Matrah (E) = (C-D)                                  | 189.000,00 TL |
| Hesaplanan Vergi (F) <sup>26</sup>                  | 57.900,00 TL  |

İkinci aşamada; arsa sahibince bağımsız bölümlerin satışı ile ilgili olarak da arsa mukabili temin edinilen kat ve dairelerin malikçe “süreklilik” haline gelmeyecek biçimde münferiden elden çıkarılması halinde edinilen kazanç arızı şeklinde değerlendirildiğinden vergilendirme işleminin de Gelir vergisi kanununun 80 ve müteakip maddelerinde belirtilen hükümler çerçevesinde “diğer kazanç ve iratlar” şeklinde gerçekleşmesi gerekir<sup>27</sup>.

Bağımsız bölümün münferiden elden çıkarılması süreklilik oluşturacak biçimde gerçekleşmesi durumunda satış nedeni ile edinilen gelir ticari faaliyet sebebi

<sup>25</sup> Gayrimenkullerin yasal süreler içerisinde elden çıkartılmasına müteakiben elde edilen değer artış kazancından indirilebilecek istisna tutarı 2016 yılı için 11.000,00TL'dir.

<sup>26</sup> [https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/template.jsp?page=IVD\\_HSP\\_GELIRVERGISI](https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/template.jsp?page=IVD_HSP_GELIRVERGISI), Erişim Tarihi: 01.12.2016.

| Yıllık Toplam Gelir (2016)                                                                                                                                        | Vergi Dilimi |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| 12.600 TL'ye kadar<br><b>12.600*0,15= 1.890,00</b>                                                                                                                | % 15         |
| 12.600 TL- 30.000 TL arası (12.600 TL'ye kadar %15 uygulanacak)<br><b>(30.000-12.600)17.400*0,20=3.480</b>                                                        | % 20         |
| 30.000 TL -69.000 TL arası (12.600 TL'ye kadar %15 / 12.600 TL-30.000 TL arası %20 uygulanacak)<br><b>(69.000-30.000)39.000*0,27=10.530</b>                       | % 27         |
| 69.000 TL üzeri (12.600 TL'ye kadar %15 / 12.600 TL-30.000 TL arası %20 /30.000 TL-69.000 TL arası %27 uygulanacak)<br><b>(189.000-69.000)120.000*0,35=42.000</b> | % 35         |

<sup>27</sup> Satışın, bağımsız bölümün teslim alındığı tarihten itibaren beş (5) yıl içinde yapılmış olması halinde vergileme yapılacak aksi halde vergileme söz konusu olmayacaktır.

ile elde edilen kazanç şeklinde vergilendirme işlemine tabi tutulacaktır. Ayrıca bu kapsamda yapılan teslimler üzerinden KDV hesaplanacağı da açıktır.

Gelir vergisi kanununun mükerrer 80/6. maddesinin parantez içi hükmüne göre “karşılıksız yani ivazsız bir biçimde”<sup>28</sup> temin edilen gayrimenkullerin kat mukabili şeklinde devri halinde “değer artışı kazancı” hesap edilmeyecektir. Buna mukabil ivazsız bir biçimde devri gerçekleşen arsalar mukabilinde alınan kat ve dairelerin satışı sebebi ile elde edilen gelirden değer artışı kazancı şeklinde vergilendirme işlemi yapıp yapılmayacağı mevzuatında mevzuatta ilk aşamalarda netlik bulunmamaktaydı. Uygulamada yaşanan tereddütlere binaen Gelir İdaresi Başkanlığı yayımlamış olduğu 76 numaralı GVK Sirkülerine göre karşılıksız bir biçimde iktisap edilen arsaların kat mukabili şeklinde devredilerek karşılığında alınan kat ve dairelerin satılması sonucu elde edilen kazançlarda da değer artışı kazancı hesap edilmeyeceğini belirtmiştir. Danıştay yüklenici firma ile arsa malikleri arasında kat mukabili akit ile gayenin, gayrimenkulün değerlendirilmesine yönelik bir işlem olduğu, arsa malikinin alacağı bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasının vergiye tabi olmadığı yani gerçekleştirilen işlemlerin “servetin şekil değiştirmesi” olduğunu vurgulamıştır.

#### **1.2.2.2.3. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Arsa Karşılığı İnşaat İş Yapan Müteahhitlerin Vergilendirilmesi**

Bağımsız bölüme karşılık teslim alınan arsa ile ilgili olarak müteahhidin vergilendirilme işlemi bağımsız bölümlerin elden çıkarılış ve teslimiyle birlikte gerçekleşecektir. Arsa mukabili inşaat faaliyeti, esasında bir üretim ve imalat işgaliyeti olarak değerlendirilmesi mümkündür. Müteahhitçe inşa edilen kat ve dairelerin maliyeti, inşaat yapım işi sebebiyle gerçekleştirilen masraflar ile arsanın maliyetidir. Kat ve dairelerin maliyet hesaplaması da üretilen emtia gibi değerlendirilir. Bağımsız bölümlerin maliyeti, arsanın maliyeti ile inşaat yapım işi harcamalarından mütakabil bütün maliyetin her bir kat ve dairenin metre kare ölçüsünden pay verilmek suretiyle tespit edilir. Bütün kat ve dairelerin satışı ve maliyeti ilişkilendirilerek mukayese edilmek suretiyle kâr veya zarar tespit edilecektir.

---

<sup>28</sup> Malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun karşılıksız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikali.

İnşaat yapım işi sürerken gerçekleşen satışların kâr veya zararı da, yapım işinin nihayeti ve dairelerin teslim tarihi itibarıyla tespit edilecektir. Evveliden elde edinilen bedellerin avans şeklinde nitelendirilmesi gerekir. Genel olarak fiiliyatta müteahhit firma, inşaat sürerken akit gereği kendisine teslim edilen bağımsız bölümlerin kat irtifakı şeklinde tapu teslimi yordamıyla devrini gerçekleştirmekte kazancını da yasal defterinde avans olarak takip etmektedir. Çünkü burada temin edinilen bedelin mukabili olan edim henüz yerine gerçekleşmemiş, teslim nihayete ermemiştir. Kâr veya zararın tespit ve vergilendirilmesi kat veya dairenin devri ve teslim tarihi itibarıyla gerçekleşmesi gerekmektedir. Müteahhit firma, tamamlanan inşaatın yapı kullanma izin belgesinin temin edildiği tarihten itibaren Vergi usul kanunun 231. maddesine göre en geç yedi gün içinde daha önceden satışını gerçekleştirdiği kat ve dairelerin yasal belgesini tanzim etmesi gerekmektedir. İnşa edilen binanın yapı kullanma izin belgesi temin edilmesine müteakip gerçekleşen devirlerde ise, elden çıkarılmanın gerçekleştiği tarihten itibaren yine yedi gün zarfında yasal belgenin düzenleneceği doğaldır.

### **1.3. İnşaat Sektöründe Hâsılat Paylaşımı Sistemi**

Çalışmanın bu bölümünde genel olarak Hâsılat Paylaşımı Sisteminin hukuksal çerçevesi, sistemin işleyişi ve vergisel kapsamı hakkında bilgi verilmiştir.

#### **1.3.1. İnşaat Sektöründe Hâsılat Paylaşımı Sisteminin Hukuksal Çerçevesi ve Tanımı**

Hâsılat paylaşımı sistemi; kısaca inşa yapım sistemi şeklinde nitelendirilebilir. Hususi ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ) bu sistemi yaygın hale getirmiş ve gelişmesine katkıda bulunmuştur<sup>29</sup>. Hâsılat paylaşımı sistemi; kazancın şartnamede tanımı yapılması şartıyla, kamuya ait olan gayrimenkulde (arsa/arazi) kamu otoritesince uygun olarak nitelendirebileceği plan ve proje gereğince yüklenicinin plan ve proje maliyetlerinin bütününe üstleneceği, inşaatların bölümlerinin devrinden temin edilecek kazancın, akitte ifade edilen kaidelere göre idare ile yüklenici arasında paylaşılmasıdır<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> Mehmet MAÇ ve Şenol TURGUT; “Hâsılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması”, *Lebib Yalkın*, Mart 2011.

<sup>30</sup> Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Satış, Devir, İntikal, Kiraya Verme, Trampa, Sınırlı Ayni Hak Tesisi Ve Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliği, (03.05.2006 Tarih ve 26157 Sayılı Resmi Gazete).

Arsa maliki, arsasına değer kazandırmayı arzu etmekte birlikte sermayeden yoksun olması, inşaat yapım işi için nakdi değer kullanmak istememesi, yeterli vakit ve tecrübe olmaması gibi sebepler ile kendisi inşaatı yapmamayı tercih etmekte, müteşebbis olarak müteahhit de sermayesinde eksilme olmaması için arsaya nakdi değer kullanmak istememektedir. Tarafların karşılıklı problemlerini ortadan kaldırmak adına ortak noktada buluşmaları bu sistemi doğurmuştur. Bu sistemde arsa maliki arsasını müteahhide satmaktadır. Fakat bunun mukabilinde müteahhitten inşa edilecek yapının bazı kat ve dairelerini temin etmek yerine, inşa edilen yapıdaki kat ve dairelerin satış tutarından evvelden kararlaştırılan oranda belli bir yüzdesini almaktadır<sup>31</sup>.

Hasılat paylaşımı sistemi; arsa maliki ile yüklenici tarafından imza edilecek bir akit ile vuku bulmaktadır<sup>32</sup>. Borçlar kanununda Hâsılat Paylaşımı Sistemine has bir akit şekli yoktur. Bu sebeple Borçlar kanununun akitler ile alakalı genel yargılarına tabi olması gerekmektedir. Bu akitler adi ortaklık, eser, satış, konsinye biçiminde vuku bulabilmektedir.<sup>33</sup> Söz konusu akit ile arsa maliki, arsasını müteahhide devredeceğini ifade etmekte, yüklenicide inşasını gerçekleştirmiş olduğu yapıdaki kat ve dairelerin satış tutarından belirlenmiş bir oranı, arsa malikine vereceği taahhüdünde bulunmaktadır. Kat ve dairelerin satışı yapıldıkça arsanın değeri de belli olmaktadır. Bu durumda arsanın satış bedeli; inşa edilen binadaki kat ve dairelerin elden çıkarılması ile tespit edilmektedir. Arsa maliki, arsasını inşaat yapım işinin başında müteahhide satmamakta, yüklenici tarafından inşa edilen binadaki kat ve daireler elden çıkartıldıkça, o da elden çıkarılan kısma isabet eden arsa payını yükleniciye satmaktadır.

### **1.3.2. İnşaat Sektöründe Hâsılat Paylaşımı Sisteminin İşleyişi Hakkında Açıklamalar**

Bu sistemde arsa maliki pasif, yüklenici ise aktif durumdadır. Müteahhit inşaat yapım işinin sorumluluğunu aldığı gibi, yapım işinin projelendirilmesi, zaruri izin ve ruhsatların alınması, müşteriye satışın gerçekleşmesi gibi bütün iş ve işlemlerin sorumluluğunu almaktadır. Arsa, inşaat yapım işinin başlangıcında müteahhitte devredilmediğinden arsanın üzerine inşa edilen yapı da arsa maliki üzerinde

<sup>31</sup> <http://www.verginet.net/>, Erişim Tarihi: 12.07.2016.

<sup>32</sup> Mehmet Yıldırım; “Hasılat Paylaşımı Sistemi “, *Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz 2014.

<sup>33</sup>Yavuz Çalık, “Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Temmuz 2013.

olmaktadır. Tüm sorumluluğu üzerine almasına rağmen yüklenici mülkiyet bakımından ikinci konumda kalmaktadır. Bütün iş ve işlemleri gerçekleştirebilmesi için akitte yükleniciye, arsa maliki namına hareket edebilmesi şeklinde temsil yetkisi sunulması gerekir.

Hasılat paylaşım sisteminde inşası gerçekleşen kat ve dairelerin üçüncü şahıslara devrinden evvel, arsa malikinin yükleniciye, söz konusu kat ve dairelere ait arsa pay oranının devir işlemini yapması gerekmektedir. Gayrimenkul (arsa/arazi) ticari bir işletmenin bilançosunda bulunuyorsa veyahut maliki arsa alım ve satımını bir ticari faaliyet şeklinde gerçekleştiriyorsa arsa pay oranının devredilmesi için yüklenici namına yasal belge hazırlaması gerekecektir. Şayet arsanın, şahıs mülkiyeti olması durumunda; yüklenicinin, arsa payı oranını devredebilmesi için Vergi Usul Kanunda fatura benzeri vesika olarak tanımlanan ve yasal belge niteliğinde olan “gider pusulası” tanzim etmesi icap eder.

### **1.3.3. İnşaat Sektöründe Hâsılat Paylaşımı Sisteminin Vergisel Kapsamı**

Vergisel yönden hâsılat paylaşımı sistemi; 60 numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri ile özelgelere açıklanmıştır. 60 numaralı KDV Sirkülerinin “1.8 Arsa karşılığı inşaat işleri” başlıklı kısmında; *“Uygulamada "hâsılat ", "kazanç " paylaşımı vb. şekillerde tanzim edilen akitler gereğince gerçekleştirilen işlerde, inşa edilen kat ve daireler yerine bunların hâsılatı paylaşmakta olup, bu tür akitler gereğince yapılan işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde tanzim edilen "kat karşılığı inşaat" şeklinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda; kat ve dairelerin üçüncü kişilere devrinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte yalnızca müteahhit tarafından üçüncü kişilere tanzim edilecek belgelerde, kat ve dairenin net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar olması durumunda 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %1, %8 veya %18 oranında, diğer durumda %18 KDV hesaplanacaktır. Arsanın bir ticari işletmenin aktifinde yer alması veyahut gayrimenkul malikinin arsa alım ve satım işlemlerini mütemadi bir iştigal olarak devam ettirmesi durumunda hâsılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış belgesi tanzim edecek ve Katma Değer Vergisi hesaplayacaktır.”* biçiminde beyan edilmiştir.

1 numaralı KDV Uygulama Genel Tebliğinin “8. Arsa karşılığı inşaat işleri” başlıklı kısmında; *“Arsanın ticari bir işletmenin aktifinde yer alması veyahut*

*gayrimenkul malikinin arsa alım ve satım işlemlerini mütemadi bir faaliyet şeklinde devam ettirmesi halinde daire veya işyeri mukabili müteahhide gerçekleşen bu arsa teslimi Katma Değer Vergisine tabi olacaktır. Fakat arsa malikinin geçici ve sürekli olmayan bir iştigal şeklinde arsasını kat veya daire mukabilinde müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.”* açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri dikkate alındığında hâsılat paylaşımı sistemi, kat (arsa) karşılığı inşaat sistemine benzer vergileme hükümlerine tabi olduğu görülmektedir. Ancak farklılık arz eden hususlar da bulunmakta<sup>34</sup> olup bu farklılıkların vergisel işlemlerde göz önünde bulundurulması gerekir.

#### **1.3.4. İnşaat Sektöründe Hâsılat Paylaşımı Sisteminde Devir ve Sonuçlar**

Hâsılat paylaşımı yönteminde devir ve sonuçlar aşağıda ele alınıp değerlendirilmiştir.

##### **1.3.4.1. Hasılat Paylaşımı Sisteminde Arsanın Müteahhite, Bağımsız Bölümlerin Arsa Sahibine Devir İşlemi**

Hasılat paylaşımı sisteminde, arsa maliki arsasını müteahhide bir bedel mukabilinde satış işlemi yapmaktadır. Arsa maliki arsasını müteahhide, inşa edilen yapıdaki kat ve daireleri üçüncü şahıslara satış ve devir işlemleri esnasında satmakta ve teslim etmektedir. Gerçekleştirilen bu işlem bir mal teslimidir. Ticari kapsamda gerçekleştirilen mal teslimleri Katma Değer Vergisi Kanununa göre bu vergiye tabidir. Arsa malikinin, müteahhide arsa teslim edilmesinin ticari muamele olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceği ihtisas konusu bir durumdur. Arsa, ticaretle iştigal eden bir firmanın bilançosunda yer almayıp arsa malikinin “kişisel malı” konumundaysa arsanın teslim işleminde Katma değer vergisi doğmayacaktır.

##### **1.3.4.2. Hasılat Paylaşım Sisteminde Bağımsız Bölümlerin İnşaat Bitmeden Satışı ve Bedelinin Tahsili**

İnşa edilen binadaki kat ve dairelerin inşaat sona ermeden satışı ve bedelinin alınması halinde ortaya çıkması muhtemel sonuçlar mevzuat hükümleri çerçevesinde aşağıda açıklanmıştır.

---

<sup>34</sup> Örnek; Kat karşılığı inşaat sisteminde arsa karşılığında daire alınmakta ve yapılan işlem trampa niteliği taşımaktadır. Dolayısı ile yapılan işlemin KDV konusuna girdiği doktrinde ağırlık kazanan bir görüştür. Hasılat paylaşımı sisteminde ise arsa sahibi arsasını müteahhide karşılığında daire almaksızın satmakta ve yapılan işlem trampa olarak nitelendirilmemektedir. Dolayısı ile yapılan işlemin KDV konusuna girmediği doktrinde ağırlık kazanan bir görüştür.

Gelir Vergisi Kanununa göre mütemadi bir biçimde yapılan gayrimenkul alım-satımı işi ticari faaliyet olup elde edilen gelir de ticari kazançtır. İnşa edilecek taşınmaza ait kat ve dairelerin henüz inşaatla başlamadan arsadan, temel halinde veya inşaat sürerken elden çıkarılması durumunda; GV Kanunundaki ticari kazancın ve aynı zamanda KDV Kanunundaki verginin doğmasına sebep olan bir mal teslimi kapsamında değerlendirilmemektedir. Söz konusu muamele bir nevi satış vaadi niteliğindedir. Satış vaadi kapsamında gerçekleşen söz konusu muameleler ile inşaat sürerken tahsil edilen nakdi değerler avans şeklindedir. Alıcılardan alınan nakdi değerler yasal defterlerinde avanslar hesap kodunda izlenmesi gerekmektedir<sup>35</sup>. Avans niteliğindeki bu değerler için fatura tanzim edilmesine de gerek yoktur<sup>36</sup>.

#### **1.4. İnşaat Sektöründe Özel İnşaat Sistemi**

Çalışmanın bu bölümünde genel olarak Özel inşaat sisteminin hukuksal çerçevesi, sistemin işleyişi ve vergisel kapsamı hakkında bilgi verilmiştir.

##### **1.4.1. İnşaat Sektöründe Özel İnşaat Sisteminin Hukuksal Çerçevesi ve Tanımı**

Şahısların ikamet etmek veya satmak amacıyla kendi nam ve hesaplarına bina inşa etmeleri şeklinde bu müessesenin tanımı yapılmaktadır. Özel İnşaat işleri tam anlamıyla taahhüt işi niteliğinde değildir. Şahıs kendi arsasına inşaat yapabilir. Aynı zamanda başka bir kişiye ait şahsın arsasında da özel inşaatını yapabilir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.7.2008 tarih ve 16467 sayılı muktezasında<sup>37</sup> özel inşaatla bahsedilmiş ve ayrıca bu inşaat yapım türünün yıllara sâri inşaatla da farklı bir nevi olduğunu ifade etmiştir. Özel inşaatlar inşa ediliş biçimine göre iki türlüdür. Bunlar daire ve dükkân şeklinde satmak gayesi ile yapılan inşaatlar ile kişisel ihtiyacı sebebi ile satma gayesi bulunmadan yapılan inşaatlardır.

<sup>35</sup> 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete)

<sup>36</sup> Muhataplar avans ödemesi ve tahsilatları için kendi aralarında ödeme belgesi, tahsilat alındısı, senet vb. belgeler düzenlenmektedirler.

<sup>37</sup> “Sözleşmeye bağlı olarak arsa malikine kat karşılığı yaptırılan inşaat taahhüt işlerinde %3 tevkifat söz konusu değildir. Bir işin, yıllara sâri inşaat işi olarak kabul edilebilmesi için, taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir. Özel inşaat işleri ise, bünyesinde istihkak ve hak edişe bağlı taahhüt unsuru taşımayan; fakat birden fazla takvim yılına sirayet edebilen niteliktedir.”

#### **1.4.2. Özel İnşaat Sisteminde Daire ve Dükkân Şeklinde Satmak Amacıyla Yapılan Özel İnşaatlar**

Bina inşa edip daire ve dükkân şeklinde satanlar, bu inşaatı şahsi arsaları üzerine inşa edecekleri gibi başkalarına ait arsa üzerine de yapabilirler. Başka bir kişinin arsasında inşa etmek amacıyla arsa sahibine belli bir sayıda daire veyahut iş yeri verebilirler. Bu bir nevi kat karşılığı inşaat işi olarak da nitelendirilebilir. Bu inşaat türünde verginin doğduğu olay kullanım hakkının devredilmesiyle oluşmaktadır. Özel inşaat firmaları gerçekleştirilen satışlardan edinilen kazançlar ile maliyetlerini mukayese ederek kar veya zararlarını tespit edeceklerdir.

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında, satış işleminin tapu siciline tescili hukuki tasarruf hakkının devredildiği anlamına gelmektedir. Özel inşaatlar bakımından satış vaadi akdi yordamıyla elden çıkarılan bağımsız bölümler var ise kar-zarar ilişkisinin hesap edilebilmesi için nihai/gerçek satış işleminin beklenilmesi gerekmektedir.

##### **1.4.2.1. Özel İnşaat Sisteminde Satmak Amacıyla Yapılan Özel İnşaatların Vergisel Kapsamı**

Özel inşaat işlerinde vergisel kapsamın belirlenmesi için öncelikle maliyet kalemlerinin tespit edilmesi, daha sonra satış vb. unsurlar için “emsal bedel” tespitinin yapılması gerekmektedir.

##### **1.4.2.1.1. Satmak Amacıyla Yapılan Özel İnşaat İşlerinde Maliyetlerin Tespiti**

Özel inşaatların maliyetlerinin tespitinde genel olarak üç durum ile karşılaşılmaktadır. İşletmeye dâhil arsanın üzerine özel inşaat yapılmasında; arsa, kayıtlı değeri üzerinden, işletmeye dâhil olmayan arsanın işletmeye dâhil edilerek üzerine inşaat yapılmasında; işletmeye dâhil edilen arsanın maliyet bedeli biliniyorsa maliyet bedeli bilinmiyorsa bina ve arazi vergi değeri ile, işletmeye dâhil binanın yıkılarak yerine yenisinin yapılmasında; bina net değeri üzerinden inşaat maliyetine eklenir.

##### **1.4.2.1.2. Özel İnşaat Sisteminde Emsal Bedel Uygulaması**

Gerek kendi arsası gerekse başkalarına ait arsa üzerine inşa edilen daire veya dükkânlardan bir bölümünün veya tamamının eş veya çocuklara, ya da yakınlarla satış

veya devri esnasında “emsal bedel<sup>38</sup>” uygulanmalıdır. Vergi Usul Kanunu’nun 267’nci<sup>39</sup> maddesine göre emsal bedeli, sırası ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre tespit edilecektir. Genel itibarı ile Ortalama fiyat esasından daha ziyade maliyet bedeli ve takdir komisyonu esası uygulamada oldukça fazla kullanılmaktadır. İdarenin çeşitli muktezalarında ve yargı kararlarında bu hususun uygulanabilirliği vurgulanmaktadır.

Emsal bedel olarak hangi kıstasın kullanılabileceği ile ilgili olarak vergi idaresinin vermiş olduğu bir muktezada; “... *Teslim edilecek dairelerin teslimi esnasında, söz konusu dairelerin maliyetlerinin bilinmesi ve çıkarılması olanak dâhilinde olduğundan VUK. ’nun 267. maddesinin ikinci sırasında yer alan maliyet bedeli esasına göre işlem yapılacaktır...*” şeklinde, bir diğer muktezada ise; “ ... *arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa malikine verilen işyerlerine ait emsal bedellerinin, VUK’ nun 267. maddesinin üçüncü sırasında yer alan takdir esasına göre takdir edilmesi...*” şeklinde görüş bildirmiştir<sup>40</sup>.

Emsal bedel olarak hangi kıstasın kullanılabileceği ile ilgili olarak Yargının vermiş olduğu bir kararda “ ... *Maliyet bedeli bilinen gayrimenkulün emsal bedelinin Vergi Usul Kanununun 267. maddesinin ikinci sırasında belirtilen maliyet bedeli esasına göre tespiti mümkün olduğundan, doğrudan bir sonraki sırada yer alan takdir esasının esas alınmaması...*” bir diğer kararında ise “...*emsal bedelin takdir esasına göre belirlenmesi gerektiği...*” şeklinde görüş belirtmiştir<sup>41</sup>.

Takdir komisyonu<sup>42</sup> emsal bedeli belirlerken; ilgililerin faaliyette bulunup bulunmadıklarını, ne kadar gelir elde ettiklerini, faaliyette bulunduğu sektörün ve

<sup>38</sup> Emsal bedel; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir emtianın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

<sup>39</sup> **Birinci sıra:** (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “Ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25’ten az olmaması şarttır. **İkinci sıra:** (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 eklemek suretiyle emsal bedelini bizzat tayin eder. **Üçüncü sıra:** (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca<sup>39</sup> tespit edilir.

<sup>40</sup> B.M.V.D B.07.1.Gib.4.99.16 Sayı ve 01.05.2008 ve M.B tarih : 18.02.1992, sayı : KDV : 2601085-33-54/14729 muktezası.

<sup>41</sup> Vergi Dava Daireleri 25.06.2004 gün ve E:2004/76 ve K:2004/31 sayılı kararı ve Danıştay 7. Dairesi 13.05.2002 gün ve E:2000/6850 ve K:2002/1825 sayılı kararı.

<sup>42</sup> Takdir Komisyonu 213 VUK 72. maddesi gereği; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların temsil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur.

bağlı bulundukları ya da ilgili oldukları mesleki teşekküllerden bilgi alıp kanuni ölçülerden yararlanarak ve aynı zamanda zaruri görülen diğer harici araştırmalar yaparak bunların belgelere dayandırarak tespit etmesi gerekmektedir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle yapılır.

#### **1.4.3. Özel İnşaat Sisteminde Kendi Arsası Üzerinde İhtiyacı İçin (Satma Amacı Olmadan) Bina İnşası**

Kişilerin şahsi mülkiyetinde olup işletme bilançosunda yer almayan arsa üzerine bina inşa edilmesi durumudur. İnşa edilen yapı dört ve beş yıllık sürelerden önce elden çıkarılması halinde oluşan gelir diğer kazanç ve irat olarak vergilendirme işlemine tabi tutulması gerekmektedir. Bu tür özel inşaat işlerinde binanın maliyetinin tayin edilebilmesi için binanın veya bağımsız bölümlerin değeri hesaplanmalıdır. Bu değer tespitine yönelik arsanın maliyeti ve alınan inşaat hizmetinin değeri olmak üzere iki adet maliyet unsuru bulunmaktadır. Arsa işletmeye dâhil olmadığı için maliyet bedeliyle değerlendirilmelidir. Arsanın, gerçek değeriyle binanın maliyetine eklenememesi sorununa sebebiyet vermemek için Vergi Usul Kanunu'nun 267. Maddesi hükmü gereğince “emsal bedel” ile bina maliyetine ziyade edilmelidir.

---

Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile (Değişik ibare: 16/06/2009-5904 S.K./19.mad)deftardarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasının seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalarla ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur.

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN VERGİSEL ANALİZİ

#### 2.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Sözleşmelerin Vergisel Boyutu

Kat karşılığı inşaat sektörü katma değeri yüksek olan, ihtisas gerektiren, çok aşamalı ve vergisel yönden karmaşık bir sektördür. Genel kapsamda sektörün vergilendirilmesi; gayrimenkul alım/satımı işi ile uğraşılması ve inşa sonucu elde edilen yapıların imali ve satışı aşamalarındaki vergilendirme işlemi olarak iki şekilde gerçekleşmektedir.

Gayrimenkullerin elden çıkarılması işlemlerinde vuku bulan en büyük problem, kat mukabili şeklinde arsasını müteahhide veren kişilerin müteahhitten arsa karşılığında almış oldukları kat ve dairelerin vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda kat ve dairelerin vergilendirilmesinde hangi durumda ticari kazanç hangi durumda değer artış kazancı şeklinde vergilendirileceği mevzusunda problemler yaşanmaktadır<sup>43</sup>.

##### 2.1.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektörünün Damga Vergisi Yönünden Vergisel Analizi

Kat karşılığı inşaat sistemi muhataplar çerçevesinde gerçekleşecek bir akitle oluşmaktadır ve yapılan işlem damga vergisine tabidir<sup>44</sup>. Damga vergisine tabi kâğıtlarda, belli bir parayı ihtiva eden veya muhteviyatındaki verilerden yola çıkarak belli bir tutarın hesap edilmesi mümkün olan akitler damga vergisine tabi olacaktır. Damga vergisi, akitlerin noterde tanzim edilmesi durumunda noter tarafından hesap edilerek tahsil edilir. Akitlerin noterde tanzim edilmemesi halinde ise, taraflardan birinin sürekli damga vergisi mükellefi olması durumunda bu kişi tarafından,

<sup>43</sup> Altan Yılmaz, “2014 Yılında Satılan Gayrimenkullerden Elde Edilen Kazançların Beyanı”, *Maliye Postası*, Sy:828, Mart 2015.

<sup>44</sup> Kat Karşılığı İnşaat işlerinde Damga Vergisi oranı binde 9,48’dir.

tarafların her ikisinde de sürekli damga vergisi mükellefiyeti yoksa muhataplardan vergi mükellefiyeti bulunan aracılığıyla, taraflardan her ikisinin herhangi bir mükellefiyeti yoksa akde imza edenler tarafından beyan edilip ödenir. Ayrıca taraflardan her ikisinin de herhangi bir şekilde mükellefiyeti yoksa burada muhataplar müteselsilen sorumludurlar.

### **2.1.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörünün Harçlar Yönünden Vergisel Analizi**

Kat karşılığı inşaat faaliyeti ile ilgili olarak gerçekleştirilen akdin tapu siciline kaydı, inşaat faaliyeti öncesi taşınmaz üzerine ifraz<sup>45</sup>, tarlanın niteliğinde değişikliğe gidilip arsaya dönüştürülmesi vb. gibi sebeplerle ortaya çıkacak durumlar için tapu harcı ödenmesi gerekmektedir. Harçlar Kanunu uyarınca<sup>46</sup>; gayrimenkullerin bir bedel mukabili devredilmesi sonucu satış bedeli üzerinden emlak değerinden az olmamak koşulu ile alan ve satan için ayrı ayrı tapu harcı alınmaktadır.<sup>47</sup> Bakanlar Kurulunun harç oranlarında değişiklik yapma yetkisi bulunmaktadır. Alış satış işlemi esnasında devrin yapılacağı Tapu Müdürlüğü tarafından harç hesaplanacak ve bu harcın ödenmesine müteakip tapuda devir ve tescil işlemleri gerçekleştirilecektir.

### **2.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Malikinin Vergisel Analizi**

Çalışmanın bu bölümünde arsa sahibinin kat karşılığı inşaat sistemi yöntemi ile arsasını değerlendirmesi ve almış olduğu kat ve dairelerin elden çıkarması gibi hususlar ile alakalı olarak karşılaşılabilecek bazı işlemlerin vergisel analizi ile ilgili olarak bilgi verilmiştir.

#### **2.2.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Malikinin Vergi Mükellefiyeti Bulunmaması ve Arsanın Bir İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olmaması Durumu**

Arsa malikinin vergi mükellefiyeti bulunmaması ve arsanın iktisadi bir işletmenin bilançosunda kayıtlı olmaması konuları aşağıda ele alınıp değerlendirilmiştir.

<sup>45</sup> İmar planı tamamlanmış yerlerde, plan koşullarına uymak şartıyla bir parselin birden fazla parselde dönüştürülmesi işlemidir

<sup>46</sup> Harçlar Kanunu tapu harçlarının yer aldığı (4) sayılı tarifenin 20/a maddesi.

<sup>47</sup> 2017 yılı güncel tapu harcı oranı 20/9/2012 tarihli ve 2012/3735 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki Kararın 6'ncı maddesiyle; *bu fıkrafta sayılan tapu işlemleri üzerinden "binde 16,5" nispetinde alınan tapu harçları "binde 20" olarak* belirlenmiştir.

### 2.2.1.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Malikinin Vergi Mükellefiyeti Bulunmaması ve Arsanın Bir İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olmamasının Gelir Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi

Kat karşılığı inşaat sistemi kapsamında arsa malikinin arsası; kendisine ait ticari bir işletmenin bilançosunda kayıtlı olmadığı ve devir işlemini süreklilik oluşturmadan gerçekleştirmesi halinde, elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80. maddesi kaidesince değer artış kazancı olarak nitelendirilecektir. Kazancın vergilendirilmesinde arsanın elde ediliş tarihi ile elden çıkarılma tarihi arasında; tasarrufun 01.01.2007 tarihinden evvel olması durumunda dört yıl<sup>48</sup>, 01.01.2007 tarihinden itibaren olması durumunda da beş yıllık<sup>49</sup> süre dikkate alınmaktadır. Arsanın iktisap tarihine göre dört veya beş yıl geçmesinden sonra elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç gelir vergisine tabi değildir. Burada süre gün, ay ve yıl olarak hesaplanmalıdır. Kat karşılığı müteahhide verilen arsa karşılığında alınan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında oluşan kazancın tespitinde iktisap tarihi olarak, bağımsız bölümün tapuya tescil tarihi esas alınacaktır. Fakat bağımsız bölümün fiili olarak kullanıma sunulduğu bazı hususi durumlarda iktisap tarihi olarak fiilen kullanıma bırakılma tarihi de kabul edilmelidir<sup>50</sup>.

Arsa veya arazinin tasarruf tarihinden itibaren dört veya beş yıllık süre geçmeden önce elden çıkarılması halinde oluşacak kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilme işlemine tabi tutulması gerekir. Ayrıca verginin hesabında ilgili yılda belirlenen tutar vergiden istisna olarak tenzil edilebilecektir. Konunun daha rahat anlaşılabilmesi açısından mevzu; uygulamada gerçekleşen bazı işlemler mukabilinde aşağıda örnekler ile izah edilmiştir.

**Örnek 1:** Bayan A 22.06.2010 tarihinde 100.000,00-TL'ye aldığı arsasını, 28.03.2015 tarihinde müteahhit (B)' ye 150.000,00-TL bedelle devretmiştir. İktisap tarihi 01.01.2007'den sonra olduğundan burada vergilemede beş yıllık süre esas alınacaktır. İktisap tarihi olan 22.06.2010 tarihine göre beş yıllık süre 22.06.2015 tarihinde dolmaktadır. Beş yıllık istisna süresi geçmediğinden Bayan A'nın arsasını müteahhide devrinden doğan değer artış kazancı gelir vergisine tabi olacaktır.

<sup>48</sup> 31.12.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete, 193 sayılı GVK Geçici 71. Madde.

<sup>49</sup> 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 5615 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle, 4 yıllık süre 5 yıl olarak değiştirilmiştir.

<sup>50</sup> 25.03.2011 tarih ve GVK-76/2011-2 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri/76.

**Örnek 2:** Bayan B, 20.07.2007 tarihinde satın almış olduğu bir gayrimenkulü 10.05.2010 tarihinde satmış ve 100.000,00 TL kazanç elde etmiştir. Buna göre, Bayan B gayrimenkulü 01.01.2007 sonrasında satın aldığı ve alış tarihinden itibaren beş tam yıl geçmeden elden çıkardığı için istisnadan faydalanamayacak olup elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

**Örnek 3:** Bayan Y, 15.05.2009 tarihinde satın almış olduğu bir gayrimenkulü 15.06.2015 tarihinde satmış ve 150.000,00 TL kazanç elde etmiştir. Buna göre, Bayan Y gayrimenkulü alış tarihinden itibaren beş tam yıl geçtikten sonra sattığı için elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.

Değer artış kazancı; istisna tutarı<sup>51</sup> kadar veya daha düşükse bu kazanç için gelir vergisi beyannamesi düzenlenmeyecek, vergi tarh ve tahakkuk etmeyecektir. Arsa malikinin; diğer kazançlarından ötürü vergi mükellefiyeti varsa, elde ettiği değer artış kazancından istisna miktarı tenzil edip kalan tutarı diğer gelirlerine ziyade ederek beyannamesini düzenleyecektir.

#### **2.2.1.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Malikinin Vergi Mükellefiyeti Bulunmaması ve Arsanın Bir İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olmamasının Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi**

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi hükmü gereğince; zirai, sınai, ticari ve serbest meslek faaliyeti kapsamında gerçekleştirilen hizmet ve teslimler bu verginin mevzusuna girmektedir. Kat karşılığı inşaat sisteminde, arsa malikinin vergi mükellefi olmayıp ticari gaye gütmeyeceği durumlarda arsasını müteahhide teslimi değer artış kazancına tabi olduğundan Katma Değer Vergisi'nin mevzusuna dâhil olmamaktadır. Fakat müteahhidin işyeri teslimi %18, daire teslimi dairenin durumuna göre %1-%8-%18 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

#### **2.2.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsanın Miras Yolu İle veya İvazsız Elde Edilmiş Olması Durumu**

Kat karşılığı inşaat sisteminde kullanılacak olan arsanın miras yolu ile veya ivazsız elde edilmiş olması durumu aşağıda ele alınıp değerlendirilmiştir.

---

<sup>51</sup> Değer artış kazançlarında istisna tutarı yıllara nazaran değişiklik göstermektedir.

#### **2.2.2.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsanın Miras Yolu İle veya İvazsız Elde Edilmiş Olması Durumunun Gelir Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi**

Gerçek kişilerin sahibi oldukları gayrimenkulleri dört veya beş yıl geçmeden elden çıkarmaları halinde elde edecekleri kazanç gelir vergisinin konusuna girmekte olup değer artış kazancı şeklinde vergilendirme işlemine tabi olacaktır. Fakat bağış, veraset vb. gibi bir maddi tutar ödemedi, gerçek kişilerin, karşılıksız biçimde temin ettikleri arsa veya tarla gibi gayrimenkullerini müteahhide, kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında devrinde ortaya çıkacak gelir, süre bağlamı olmaksızın değer artış kazancı şeklinde gelir vergisine tabi olmayacaktır. Kat karşılığı alınan gayrimenkullerin elden çıkarılması durumunda da değer artış kazancına tabi olmayacaktır<sup>52</sup>.

#### **2.2.2.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsanın Miras Yolu ile veya İvazsız Elde Edilmiş Olması Durumunun Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi**

Gerçek kişinin ivazsız bir şekilde elde edindiği taşınmazı, süreklilik oluşturmadan, yani mutad meslek haline gelmeden elden çıkarma işlemi Katma Değer Vergisinin konusuna girmemektedir.

#### **2.2.3. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olması veya Arsanın Bir İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olmasının GV ve KDV Açısından Değerlendirilmesi**

Kat karşılığı inşaat faaliyetinde kullanılan arsanın bir işletmenin aktifinde kayıtlı olması veya arsa sahibinin vergi mükellefi olması durumu aşağıda değerlendirilmiştir.

#### **2.2.3.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olması veya Arsanın Bir İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması Durumunun Gelir Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi**

Vergi mevzuatında sürekli olarak gayrimenkullerin inşası ve alım-satımıyla iştigal edilmesi ticari faaliyet, bu iştigallerden edinilen gelirden ticari kazanç şeklinde kabul edilmiştir<sup>53</sup>. İşletmenin faaliyet türüne bağlı olarak bir firmanın bilançosunda bulunan taşınmazın elden çıkarılması sınai, ticari veya serbest meslek kazancı biçiminde nitelendirilmektedir. Kat karşılığı inşaat faaliyetinde kullanılacak

<sup>52</sup> 25/03/2011 tarih ve GVK-76/2011-2 sayılı 76 seri no.lu Gelir Vergisi Sirküleri.

<sup>53</sup> 193 sayılı GVK Md. 37/4.

gayrimenkulün sürekli ticari işigaliyet kapsamında kullanılması ve işletme bilançosunda kayıtlı bulunması halinde ilgili taşınmazın satılması neticesi elde edilecek kazanç, ticari kazanç biçiminde gelir vergisine tabi tutulacaktır.

#### **2.2.3.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olması veya Arsanın Bir İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması Durumunun Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi**

Arsanın bir işletmenin bilançosunda kayıtlı olması veya arsa malikinin gelir vergisi mükellefi olması halinde, arsanın elden çıkarılma işlemi ticari bir faaliyeti olarak değerlendirilmektedir. KDV Kanunun 1. maddesi gereğince ticari bir faaliyet kapsamında gerçekleştirilen teslim ve hizmetler bu verginin mevzusuna girmektedir. Bu faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen muameleler sebebi ile Katma Değer Vergisi hesap edilmelidir. Taşınmazın müteahhide devredilmesinde değerlendirilmesi gereken KDV oranı ise, genel oran olan % 18 olacaktır.

#### **2.2.4. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsanın Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması Durumu**

Kat karşılığı inşaat sisteminde kullanılacak olan arsanın kurumlar vergisi mükellefi olan işletmenin aktifinde kayıtlı olması durumu ile ilgili olarak aşağıda açıklamalara yer verilmiştir.

##### **2.2.4.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsanın Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması Durumunun Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi**

Taşınmazlar kurumlar vergisi mükellefi olan ticari firmaların bilançosunun aktif bölümünde genellikle ya arazi ve arsalar ile binalar hesabında ya da ticari mallar hesabında bulunmaktadır. Bu durum işletmenin işigal ettiği faaliyet alanlarına göre belirlenir. Mesela kurumsal nitelikte olan bir gıda işletmesi için taşınmazlar duran varlıklar içinde yer alabilirken, bir inşaat firması için dönen varlıklar içinde yer alabilir. Kurumlar vergisi mükellefi olan bir firmanın bilançosunda olan arsa veya tarlasını kat karşılığı inşaat akdi çerçevesinde müteahhide devretmesi ticari bir faaliyet olup, bu işigalden oluşacak gelirden de kurum kazancı şeklinde nitelendirilecektir.

#### **2.2.4.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsanın Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan İşletmenin Aktifinde Kayıtlı Olması Durumunun Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi**

Yukarıda da ifade edildiği üzere; kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bir firmanın bilançosunda kayıtlı olan taşınmazın elden çıkarması ticari bir iştiğaldır. Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi gereğince; ticari faaliyet kapsamında gerçekleştirilen teslim ve hizmetler KDV'nin mevzusuna girmektedir. Bu faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen teslim ve hizmetler sebebi ile Katma Değer Vergisi hesap edilmesi gerekmektedir.

#### **2.2.5. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Konut Yapı Kooperatifi Olması Durumu**

Arsa sahibinin bireysel şekilde hareket etmeyip konut yapı kooperatifi biçiminde muamelelerde bulunması halinde, kooperatifin vergisel durumu Kurumlar ve Katma Değer Vergisi yönünden aşağıda ele alınmıştır.

##### **2.2.5.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Konut Yapı Kooperatifi Olması Durumunun Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi**

Kat karşılığı inşaat sistemi kapsamında arsanın müteahhide devrinde kooperatifler Kurumlar vergisinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k.<sup>54</sup> fıkrasındaki şartları ihtiva etmeleri şartı ile muaftırlar. Bu şartlardan bir tanesi de yalnız ortaklarla iş yapılmasıdır<sup>55</sup>. Bu madde gereğince, kat mukabili şeklinde kooperatifin arsasını müteahhide vermesi neticesinde, her bir hisse için ortakların bir gayrimenkul temin etmesi ortak dışı işlem şeklinde nitelendirilmemiştir. Bu sebeple kooperatiflerin malik oldukları arsaları müteahhide teslim edip, mukabilinde kooperatif ortaklarının kat ve daire edinmelerinde vergi muafiyetleri sürecektir. Ayrıca işyeri veya konut inşa etmek üzere tesis edilen yapı kooperatifinin ortaklarından temin ettikleri nakdi değerleri değerlendirerek nemalandırması durumunda, bu nemaların ortaklara tevzi edilmeyerek kooperatif gayesi doğrultusunda sarf edilmesi halinde muafiyet şartları ihlal edilmeyecektir.

<sup>54</sup> Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesi.

<sup>55</sup> KV 4/1-k. "Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir bağımsız bölüm elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz."

Kooperatiflerin bina inşa etmek amacıyla malzeme temin etmesi, finansman sağlamak üzere kredi alması da ortak dışı işlem şeklinde nitelendirilmeyecektir.

Bu açıklamalardan da görüleceği üzere yapı kooperatifleri, uhdesinde bulunan arsaları kat karşılığı olarak müteahhide verebilirler. Bu durumda yapı kooperatiflerinin her bir hisse için bağımsız bölüm temin etmeleri, inşaat malzemeleri almaları, finansman sağlamak üzere kredi çekmeleri kurumlar vergisi muafiyetlerini zedelemeyecektir. Muafiyet şartlarına aykırı hareket edilirse, yapı kooperatifinin ticari işletmeden herhangi bir ayrımı kalmayacağından, KV mükellefi olması gerekmektedir.

#### **2.2.5.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinin Konut Yapı Kooperatifi Olması Durumunun Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi**

Kooperatifler tüzel kişiliğe sahip olup bu yapıları sebebiyle kurumlar vergisine tabi olmaları sebebi ile elde etmiş oldukları kazanç ticari kazançtır ve ticari kazanç olması hasebi ile de yapılan işlemler KDV'nin konusuna girmektedir. Konut yapı kooperatiflerinin maliki oldukları arsalarını; kat karşılığı sistemi ile müteahhide devretmeleri halinde bu işlem Katma değer vergisine tabi olacaktır. Fakat KDVK 17/4-r<sup>56</sup> fıkrası uyarınca kooperatifin bilançosunda en az iki tam yıl bulunan arsa veya tarlasını müteahhide devrinde Katma Değer Vergisi hesap edilmeyecektir. Söz konusu süre içerisinde gerçekleşecek devirlerde ise verginin hesap edileceği tabidir.

#### **2.2.6. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinde Kalan Bağımsız Bölümlerin Vergisel Durumu**

Kat karşılığı inşaat sisteminde arsa maliki devrettiği arsa mukabilinde müteahhitten kat ve daireler almaktadır. Bu bağımsız bölümlerin devir ve teslimlerinin vergisel analizi aşağıda ele alınmıştır.

##### **2.2.6.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinde Kalan Bağımsız Bölümler İçin Arsa Sahibinin Vergi Mükellefi Olmaması Durumunun Değerlendirilmesi**

Kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibinde kalan bağımsız bölümlerin bir adet veya birden çok olmasına karşın, hepsi tek seferde bir şahsa devredilirse; burada arsa sahibince temin edilen kazanç değer artış kazancı olarak kabul edilir ve bu

---

<sup>56</sup> Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV den istisna edilmiştir.

kapsamında vergilendirme işlemine muhatap kalır. Değer artış kazancı olarak hesap edilecek verginin belirlenmesinde, kat ve dairelerin elde ediliş tarihi esas alınarak dört veya beş yıl içerisinde devredilip devredilmediğine göre değişiklik göstermektedir. Sürenin başlangıcı olarak müteahhidin arsa malikine kat ve daireyi devrettiği tarih esas alınır<sup>57</sup>.

Tapu idaresi; “*Arsanın müteahhide verilmesi ve karşılığında alınan bağımsız bölümün tapuya kaydının, cins tashihi şeklinde olduğu ve bu tahsisin yapıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edileceği*”<sup>58</sup> hususunu belirgin bir şekilde vurgulamıştır. Satış işlemi ticari kazanç çerçevesinde bir faaliyet olmadığından, değer artış kazancına mevzu bu kat ve dairelerin satışı KDV’ye tabi değildir. KDV hesaplanması için bu işlemlerin ticari bir faaliyet olarak yapılması gerekmektedir.

Arsa sahibine kalan kat ve dairelerin birden fazla olması ve aynı zamanda birden çok seferde devredilmesi durumunda; kat ve dairelerin birden çok kişiye, muhtelif zamanlarda satılma işlemi GV kanununun ticari kazanç hükümleri gereğince ticari bir iştidir. Arsa maliki; ticari faaliyeti gereği sattığı kat ve daireler için belge tanzim etmek, defter tutmak ve konu ile ilgili diğer mükellefiyet görevlerini yerine getirmek zorundadır. Kat ve dairelerin kiralanması halinde; arsa malikinin kazanacağı gelir gayrimenkul sermaye iradı biçiminde nitelendirilecek ve GV Kanununun gayrimenkul sermaye iradı hükümlerine göre vergilendirilecektir. Kiraya verme işlemi Katma Değer Vergisi Kanunun 17/4-r fıkrası gereği taşınmazların bir işletmenin bilançosunda kayıtlı olmaması hasebi ile KDV’ye tabi olmayacaktır.

#### **2.2.6.2. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinde Kalan Bağımsız Bölümler İçin Arsa Malikinin Vergi Mükellefi Olması Durumunun Değerlendirilmesi**

Bağımsız bölümlerin elden çıkarılması durumunda; GV Kanunun Ticari Kazanç hükümleri uyarınca kat ve dairelerin satılması işlemi ticari bir faaliyet kapsamına girmektedir. Bu elden çıkarma işlemlerinden elde edilecek gelirden ticari kazanç hükümlerine göre hesap edilecektir. Ayrıca gerçekleştirilen satış işlemi ticari iştidal çerçevesinde olduğundan elden çıkarılan taşınmazın niteliği doğrultusunda % 18, %8 veya % 1 oranında KDV hesap edilecektir.

<sup>57</sup> 25/03/2011 tarih ve GVK-76/2011-2 sayılı 76 seri no.lu Gelir Vergisi Sirküleri.

<sup>58</sup> 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Tapu Kadastro Genelgesi.

Arsa malikinin, kat karşılığı inşaat işigali neticesinde uhdesinde kalan kat ve daireleri kiraya vermesi durumunda; taşınmazların bir işletmenin bilançosunda kayıtlı olması halinde temin edilen gelir ticari kazanç olarak değerlendirilir. Arsa maliki mevzu taşınmazlardan elde edeceği kazancı defterlerine hâsılat olarak kaydeder. Arsa malikinin firmasının bilançosunda yer alan bu taşınmazlarının kira gelirleri için düzenleyeceği belgelerde kiralama hizmeti olduğu için genel oran olan %18 üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplaması gerekmektedir. Bağımsız bölümlerin işletmeden çekilmesi durumunda; arsa maliki kat karşılığı inşaat faaliyeti nihayetinde kendisine kalan taşınmazları şahsi malı haline getirebilir. Taşınmazlar bu işlem esnasında “emsal bedel” üzerinden kendi adına fatura edilmeli ve KDV hesaplamalıdır<sup>59</sup>.

#### **2.2.6.3. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibinde Kalan Bağımsız Bölümler İçin Arsanın Miras Yoluyla veya İvazsız Elde Edilmiş Olması Durumunun Değerlendirilmesi**

Kanun koyucu genel itibarı ile ivazsız elde edilen gayrimenkullerde vergilendirme işlemlerini muaf tutmaktadır. Yine burada da GV Kanununun mükerrer 80. maddesi gereğince karşılıksız bir şekilde edinilen taşınmazların satılması veyahut devredilmesinde elde edilen kazanç iktisap tarihlerine bakılmaksızın gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Aynı şekilde karşılıksız iktisap edilen arsanın müteahhide verilmek sureti ile karşılığında alınan kat ve dairelerin de elden çıkarılması sonucu elde edilen kazanç da bu çerçevede vergiye tabi olmayacaktır. Geçekleştirilen bu işlem ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilmeden yapıldığı için doğal olarak KDV'ye de tabi değildir. İvazsız intikal nedeni ile müteahhitten temin edilen kat ve dairelerin kiralanması halinde, elde edilecek kazanç gayrimenkul sermaye iradı olacaktır. Bağımsız bölümlerin kiralanması işlemi ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmediğinden Katma Değer Vergisine de tabi olmayacak olup gayrimenkul sermaye iradı şeklinde Gelir Vergisi uygulanacaktır.

---

<sup>59</sup> Bağımsız bölümlerin metrekaresine göre % 1, %8 veya % 18 KDV hesaplanır.

### **2.2.7. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Müteahhidin Uhdesinde Kalan Bağımsız Bölümlerin Vergisel Durumu**

Müteahhidin arsa sahibine daire veya işyeri teslimi ile müteahhitte kalan daire veya işyerlerinin satılması durumu Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi yönünden aşağıda ele alınmıştır.

#### **2.2.7.1. Kat Karşılığı İnşaat İşinde Müteahhidin Uhdesinde Kalan Bağımsız Bölümler İçin Müteahhidin Arsa Sahibine Daire veya İşyeri Teslimi KV, GV ve KDV Açısından Değerlendirilmesi**

Gayrimenkullerin alım-satım ve inşa işleriyle “sürekli” olarak iştigal edilmesi ticari faaliyet ve bu faaliyetlerden elde edilen gelir de “ticari kazanç” olarak GV Kanununun 37/4 maddesi hükmü gereğince kabul edilmiştir. Kat karşılığı inşaat sistemine göre yapılacak akdin taraflarından olan müteahhit, akdi imzalayarak ticari iştigali sebebi ile gelir vergisi mükellefiyeti meydana gelmektedir. Çünkü burada müteahhit sözleşmeyi imzalamasıyla birlikte aynı zamanda ticari bir faaliyette bulunacağını da kabul etmiştir. Müteahhit ticari bir faaliyette bulunacağından, eğer ki vergi mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişi ise mükellefiyet tesis ettirmesi gerekmektedir. Ticari faaliyet kapsamında iştigal olan müteahhidin yapmış olduğu kat ve daireler aynı zamanda ticari emtia niteliğindedir.

Müteahhit ticari emtiasından arsa malikine teslim edeceği kat ve daireler için “emsal bedel” üzerinden belge tanzim ederek bunların arsa malikine satış ve devrini yapacaktır. Aynı zamanda arsa malikine devredilen bölümlerin emsal bedeli müteahhidin uhdesine kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyet bedeli olacaktır. Müteahhit inşa ettiği gayrimenkullerin maliyet bedelini, uhdesinde kalan kat ve dairelerin maliyet bedeli olarak dikkate alacak ve birim maliyetini buna göre hesap edecektir. Arsa malikine devredilen bölümlerin emsal bedeli aynı şekilde müteahhidin arsa maliyet bedelidir. Müteahhit, inşa ettiği kat ve dairelerin maliyet hesaplama aşamasında, gayrimenkulün inşası için yaptığı harcamaları, arsa malikine verdiği bölümlerin emsal bedelini, kendi adına ödediği vergi, resim ve harçları esas alacaktır. Ticari faaliyet ile iştigal olan müteahhit tarafından yapılan kat ve daireler müteahhidin iştigali bakımından düşünüldüğünde ticari emtia olarak değerlendirilmekte ve bu faaliyet neticesinde elde edilen gelir de ticari kazanç olarak değerlendirilmekte ve GV ve KV’ye tabi olmaktadır.

Ticari faaliyeti kapsamında gerçekleştirilen teslim ve hizmetler aynı zamanda KDV'nin konusuna girdiğinden müteahhitçe arsa malikine yapılan kat ve daire teslimleri de KDV'ye tabi olacaktır. Müteahhit “emsal bedel” üzerinden arsa malikine teslim edeceği kat ve daireler için belge tanzim edip Katma Değer Vergisi de hesaplayacaktır. KDV oranlarına gelince, net 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kat ve daireler için %1, %8, %18 ve net 150 m<sup>2</sup>'den büyük olan kat ve daireler için de %18'dir<sup>60</sup>.

#### **2.2.7.2 Kat Karşılığı İnşaat İşinde Müteahhidin Uhdesinde Kalan Bağımsız Bölümlerin Satılması Durumu**

Müteahhit, gerek tüzel kişi olsun gerekse de gerçek kişi olsun, arsa sahipleri ile yapmış olduğu akit gereği arsa payı mukabilinde kat karşılığı inşaat sistemi aracılığıyla ticari faaliyetine kar elde etmek gayesi ile girişmiş bir müteşebbistir. Bu nedenden ötürü GV kanununun 37/4. maddesi gereğince müteahhidin geliri “ticari kazanç” olarak nitelendirilecektir. Müteahhidin arsa malikine bağımsız bölüm teslimi de KDV'ye tabi olup uhdesinde kalan ve üçüncü şahıslara sattığı kat ve daireler için satış tutarı üzerinden tanzim edeceği faturalarda KDV hesap edecektir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden ve çalışmanın önceki bölümlerinde yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere gerek arsa sahibinin gerekse de müteahhitin vergilendirilme işlemleri oldukça karmaşık bir hal almış durumdadır. Kat karşılığı inşaat sektörü ile alakalı mevcut yasal düzenlemeler içerisinde birçok tereddütlü hususlar bulunmaktadır. Genel olarak vergilendirme sistemi ve özelinde de inşaat sektörü üzerindeki tereddütlü bulunan hususların açığa çıkartılması ve çözümüne ilişkin Bakanlar Kurulunca TBMM'ye yeni bir GV Kanunu tasarısı<sup>61</sup> sunulmuş durumdadır.

#### **2.3. Yeni GVK Tasarısında İnşaat Sektörünün Vergisel Kapsamı**

İnşaat sektörü; vergi kanunları açısından kendine has bazı özellikli durumları ihtiva etmektedir. Kat karşılığı, hâsılat paylaşımı ve özel inşaat sisteminin yeni GVK tasarısı kapsamında değerlendirilmesinde bu özellikli durumlara değinilerek özel inşaat faaliyeti; hem hali hazırda uygulanmakta olan mevcut vergi kanunları hem de yeni GVK tasarısı açısından değerlendirilmiştir.

<sup>60</sup> 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

<sup>61</sup> Temmuz 2017 itibarı ile yasalaşmamıştır.

Özel inşaat faaliyetinin yaygın bir inşaat faaliyeti olmasına karşın bugüne kadar Kanun bazında düzenleme yapılmamış olması uygulamada problemlere neden olmaktadır. Tasarının yasalaşması ile hem Vergi İdaresi hem de Yargı organlarınca ortak hükümlerin tesis edileceği ve bu durumun da uygulama birliğinin sağlanması bakımından kat karşılığı inşaat sistemindeki karmaşanın çözümüne ilişkin olumlu bir katkısı olacağı düşünülmektedir<sup>62</sup>.

### 2.3.1. Yeni GVK Tasarısında Kat Karşılığı, Hâsılat Paylaşımı ve Özel İnşaat Sisteminin Vergisel Kapsamı

İnşaat işleri bakımından yeni GVK tasarısı konuyu yıllara yaygın inşaat işleri ve özel inşaat işleri olmak üzere iki ayrı bölüm halinde ele almıştır. Kat karşılığı inşaat ile hâsılat paylaşım yöntemi “özel inşaat işleri” konusu kapsamında değerlendirilmiş ve yapılacak özel inşaat sisteminin yöntemleri olarak açıklanmıştır. Bu yöntemlerle yapılan satışlarda taşınmaz satış kazancı istisnası uygulanıp uygulanamayacağı hakkında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda hüküm bulunmazken, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu tek bir kanun altında birleştirmeyi amaçlayan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı’nda bu konu ile ilgili “Özel İnşaat İşleri” adlı bir bölüm<sup>63</sup> bulunmaktadır.

Tasarıda yer alan hükümler incelendiğinde, kat karşılığı inşaat işleri dâhil hâsılat paylaşımı yöntemi ile gerçekleştirilen inşaa faaliyetlerinde, faaliyetin sadece inşaatı yapan kişi ya da firma açısından değil aynı zamanda arsa maliki yönünden de ticari faaliyet sayılacağı kararlaştırılmıştır. Arsasını elinden çıkaran kurum açısından, yapılan teslimin ticari faaliyet kapsamında yapılmış olduğu kabul edildiğinden istisna uygulanması da söz konusu olamayacaktır. Tasarıda kat karşılığı ve hâsılat paylaşım akitlerine istinaden yapılan işlerin doğrudan ticari kazanç olarak değerlendirilmesi öngörülmektedir. Burada uygulamada yaşanmakta olan sıkıntılar nedeni ile farklı görüşlerin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.

<sup>62</sup> Özgür Çatıkkaş ve Cafer Şuekinici,” Yeni gelir vergisi kanunu tasarısı ile özel inşaat faaliyetine getirilen yeni düzenlemelerin mevcut vergi kanunlarıyla karşılaştırılması” *Vergi Sorunları*, Sayı: 301, Ekim-2014

<sup>63</sup> <http://www.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf>, Erişim Tarihi: 02.07.2016, Madde 14- Özel İnşaat İşleri “(1) Taahhüt niteliği bulunsun ya da bulunmasın başkasının arsası üzerinde taşınmaz inşa etme faaliyeti ticari kazanç hükümlerine tabidir. (2) İktisap şekli ve tarihi ne olursa olsun, kendi arsası üzerine inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat işleri dâhil yaptırımların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, inşaat faaliyetinin arsa malikinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç hükümlerine tabidir.(3) Kat karşılığı inşaat işleri dâhil başkasına yaptırılan inşaatlarda, hasılatın müteahhit ile paylaşılmasının kararlaştırılmış olması, faaliyetin arsa maliki yönünden de ticari faaliyet olduğunu gösterir.”

Tasarıda yer alan madde hükümleri değerlendirilmeye alındığında, yaygın bir uygulama alanı bulan özel ve kat karşılığı inşaat işleri neticesinde doğan kazançların kayıt altına alınıp adil bir şekilde vergilendirilmeye çalışılması ve bu çerçevede GV hükümlerinin bu gelirleri de içerecek şekle getirilmesi doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Fakat tüzel kişiliğin bilançosunda yer alamayan arsaların ve bu arsalar üzerine yapılan veyahut yaptırılan yapıların elden çıkarılması neticesinde doğacak olan kazançları ticari kazanç şeklinde değerlendirmek oldukça yanlıştır. Ayrıca arsa maliklerine defter tutma ve beyanname verme gibi mükellefiyetler getirmek vergilemede kolaylık prensibine aykırılık oluşturmaktadır. Bu sebeplerden ötürü, mükelleflerin de vergilemede gönüllü uyumlarının kazanılabilmesi açısından bu işlemlerden meydana gelecek kazançların değer artış kazancı şeklinde vergilendirilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılmasında fayda olacağı düşünülmektedir.

### **2.3.2. Yeni GVK Tasarısında Kat Karşılığı, Hâsılat Paylaşımı ve Özel İnşaat Sisteminin Vergilendirilmesi**

Yeni GVK tasarısının 14. Maddesinin 4. Fıkrası<sup>64</sup> hükmüne göre, arsa malikine teslim edilen bağımsız bölümlerin metrekare cinsinden hangi durumlara göre ticari kazanç kapsamına dâhil olacağı belirlenmiştir.

Arsa malikinin edindiği taşınmazların 1000 m<sup>2</sup>'yi aşmasına karşın inşaatın sonlanmasına müteakiben üç yıl içinde satılmaması durumunda elde edilen gelir ticari kazanç hükümlerine göre değil de, değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirilecektir. Gerçekleştirilen işlem Tasarıda ticari faaliyet olarak nitelendirilmediği için bu sebeple herhangi bir Katma Değer Vergisi mükellefiyeti de oluşmayacaktır.

---

<sup>64</sup> <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf>, Erişim Tarihi: 02.07.2016, Madde 14/4“....arsa maliki tarafından inşa edilen veya ettirilen taşınmazların ya da kat karşılığı inşaat akdi çerçevesinde inşa edilip arsa malikine bırakılan taşınmazların brüt kapalı alanları toplamının; a) Bin metrekareyi aşması halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilir. Beş yüz metrekare ile bin metrekare (bin metrekare dâhil) arasında olması halinde ise inşa edilen taşınmazların satışının arsa malikine veya müteahhide ait ticari bir organizasyon kapsamında gerçekleştirilmesi halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilir. Bu kapsamda taşınmaz inşa ettiren arsa malikleri, istedikleri takdirde inşaat faaliyetine başlanıldığı tarihten itibaren mükellefiyet tesis ettirebilirler. b) Beş yüz metrekareyi (beş yüz metrekare dâhil) aşmaması halinde ise inşaat faaliyeti nedeniyle arsa maliki yönünden ticari kazanç hükümleri uygulanmaz.”

Tasarının 14. maddesinin 5. Fıkrası<sup>65</sup> hükmüne göre ise taşınmazların inşaatın sonlanmasına müteakiben üç yıl içinde satılmaması durumunda ticari iştiğalin de bittiği kabul edilecektir. Bu tarihin akabinde söz konusu taşınmazların ticari yapı olmadan elden çıkarılması durumunda vergilendirme işlemi değer artışı kazancı hükümlerine göre gerçekleşecektir.

#### 2.3.2.1. Yeni GVK Tasarısında Özel İnşaatlarda Değer Artış Kazancının Tespiti

Yeni GV Kanunu tasarısında tanımlanmış olan gelir unsurlarından biri olan "Gelire Giren Diğer Kazanç ve İratlar" ile ilgili düzenlemeler 44-50'nci maddeler arasında düzenlenmiştir. Tasarının 44. maddesinde daha önceden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen "Değer Artış Kazançları" ve "Arızı Kazançlar" olmak üzere iki ana kategori oluşturulmuş ayrıca tasarıda diğer bazı gelir unsurlarının da vergilendirilmesi öngörülmüştür. Tasarının 45. maddesinde kazancın konusuna giren unsurlar, 46. maddesinde vergilendirilmeyecek değer artış kazançları, 47. maddesinde safi değer artış kazancı, 48. maddesinde değer artış kazancının tespiti, 49. maddesinde ise istisnalar tanımlanmıştır. İstisna düzenlemeleri sonrası gelirin tanımına giren unsurlarla ilgili vergilemenin her koşulda yapılmasının olası kılındığı, elde tutma süresine bağlı olan %100 oranındaki istisnaların kaldırıldığı ancak elde tutma süresine bağlı olarak kısmi istisnaların getirildiği görülmektedir. Tasarıda gayrimenkul sermaye iradı tanımı çerçevesinde bahsi geçen belli gayrimenkuller ile tam mükellef kurumlara ait olan pay senetlerinin, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasında elde tutma süresine bağlı olarak artan oranda bir kısmi istisna uygulaması getirilmiştir<sup>66</sup>.

<sup>65</sup> <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf>, Erişim Tarihi: 02.07.2016, Madde 15. "Arsa maliki yönünden, dördüncü fıkranın (a) bendi kapsamına giren inşaat işlerinde; a) İnşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren üç takvim yılı içinde taşınmaz satışı yapılmaması halinde, bu sürenin sonunda anılan taşınmazlar inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden iktisap edilmiş sayılır. b)Yapılan son satış işleminden başlayarak üç yıl içinde herhangi bir taşınmaz satışı yapılmaması durumunda, ticari faaliyetin sona erdiği kabul edilerek satışa konu edilmeyen taşınmazlar işletmeden çekilmiş sayılır. Bu hüküm ticari faaliyetine bu süre içerisinde son verenler hakkında da uygulanır. İşletmeden çekilen taşınmazlar, inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden bu tarihte iktisap edilmiş sayılır."

<sup>66</sup> Değer artış kazançlarında istisnalar; Yeni GVK Tasarısı Madde 49- Aşağıda yazılı değer artış kazançları gelir vergisinden müstesnadır:

a) İkamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Bu istisnaya arsa payının devri sonucu tek konut alan arsa sahiplerinin, arsa payının devri sonucu doğan değer artış kazançları da dâhil olup bu bendin uygulanmasında mükellef ile eş ve çocuklar birlikte dikkate alınır.).

b) 37 nci maddenin birinci fıkrasının (a), (b) (ç) ve (f) bentlerinde yazılı olan mal (motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazlar dâhil) ve haklar ile tam mükellef kurumlara ait olan pay senetlerinin, ortaklık haklarının veya hisselerinin

Genel olarak yeni GVK tasarısı artıları ve eksileri ile birlikte ele alındığında mevcut Gelir Vergisi Kanunu özel inşaatlara ilişkin herhangi bir hüküm ihtiva etmemekte iken Tasarıda sektörün önemine binaen bazı konularda tereddütleri gidermek amacıyla hükümlerin yer alması olumludur. Arsa malikleri eskiden kat karşılığı inşaat sözleşmesi yaptıklarında defter tutmak zorunda değilken yeni uygulamada defter tutup ticari kazanca göre vergilendirilecekleri hükmü getirilmiştir. Ayrıca eski uygulamadan vazgeçilerek özel inşaatlarda uygulanan kar veya zararın her yıl tespit edilmesi, tasarıda yapının veya müstakil bölümün tesliminde kar veya zarar tespit edilir olarak değiştirilmiştir. Mevcut Gelir Vergisi ile birlikte yeni Gelir Vergisi Taslağını getirmiş olacağı değişiklikler kapsamında Kat Karşılığı İnşaat, Özel İnşaat ve Hâsılat Paylaşımı Sistemi düzenlemelerini mevcut ve yeni hale göre karşılaştırmalı olarak aşağıda Tablo 1’de gösterilmiştir.

**Tablo 1: Mevcut GVK ile Güncel GVK Tasarısının İnşaat Sektörü Özelinde Karşılaştırılması**

| Güncel GVK                                                                                                     | Yeni GVK Tasarısı                                                       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| Miras dışında edinilen arsa, arazi ve binaların beş yıl elde bulundurulduktan sonra elden çıkarılması veya kat | Arsa, arazi ve binaların beş yıl sonra elden çıkarılmasından sonra elde |

elden çıkarılmasında (Bu bendin uygulanmasında, kooperatiflerin ortaklarına tahsis ettikleri taşınmazlar tahsis tarihinde; finansal kiralama yoluyla iktisap edilmiş taşınmazlar ise finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı tarihte iktisap edilmiş sayılır. Arsaya karşılık iktisap edilen bina veya bağımsız bölümlerde ise iktisap tarihi olarak, 14 üncü maddenin beşinci fıkrası hükmü hariç, 15 inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen tarihe itibar edilir.);

- 1) İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %40’ı,
- 2) Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %50’si,
- 3) Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %60’ı,
- 4) Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %75’i.

c) Tam mükellef kuramlara ait olup, Borsa İstanbul Anonim Şirketine işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan pay senetlerinin, portföyünün sürekli olarak en az %51’i Borsa İstanbul Anonim Şirketine işlem gören pay senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesi dışındaki yollarla elden çıkarılmasından elde edilen gelirler.

ç) Tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan pay senetlerinin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasında;

- 1) İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %60’ı,
- 2) Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %70’i,
- 3) Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %80’i,
- 4) Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulana elden edilen gelirlerin %90’ı.

d) Bu fıkarda yer alan istisnalarla ilave olarak bir takvim yılında elde edilen kazancın, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar hariç, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin birinci gelir diliminde yer alan tutar.

|                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| karşılığı satışı halinde elde edilen edinimler vergilendirilmemektedir.                                                                                         | edilen kazancın vergi dışında kalmasına son verilmektedir.                                                                                                                     |
|                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                |
| Miras yoluyla edinilen arsa, arazi ve binaların elden çıkarılması veyahut kat karşılığı satışından doğan edinimler vergilenmemektedir.                          | Miras yoluyla edinilen arsa, arazi ve binaların elden çıkarılması veyahut kat karşılığı satışından doğan edinimler vergilenmektedir.                                           |
|                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                |
| Müteahhitlerin bina satacağı kişileri kooperatif yapısı altında toplayarak inşaat hizmeti vermesi hasebi ile sadece müteahhidin hizmet geliri vergilenmektedir. | Müteahhitlerin bina satacağı kişileri kooperatif yapısı altında toplayarak inşaat hizmeti vermesi hasebi ile artık kooperatiflerde vergilenmektedir                            |
|                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                |
| Kat Karşılığı İnşaat, Hâsılat Paylaşım Sistemi ve Özel İnşaat ayrımı bulunmaktadır.                                                                             | Kat Karşılığı İnşaat, Hâsılat Paylaşım Sistemi ve Özel inşaat ayrımı kalkmış bu sistemler Özel İnşaatlar adı altında birleştirilmiştir.                                        |
|                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                |
| Ticari işletmeye dâhil olmayan arsa, arazi ve binaların elden çıkarılmasında, kazancın tamamı vergi dışında tutulmaktadır.                                      | Ticari işletmeye dâhil olmayan arsa, arazi ve binaların elden çıkarılmasında, gayrimenkulün elde tutulduğu her yıl için kazancın belli bir tutarı vergi dışında tutulmaktadır. |
|                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                |

|  |                                                                                                                                                                                        |
|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | Toplam brüt kapalı alanı 1000 m <sup>2</sup> 'yi aşan inşaatlar başkaca şarta bağlı olmadan ticari faaliyet olarak vergilenmekte ve elde tutulan her yıl için indirim yapılmamaktadır. |
|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN VERGİSEL DENETİMİ, YARGI KARARLARI VE ANLAŞMAZLIKLARA YÖNELİK ÇÖZÜM ANALİZLERİ

#### 3.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlar

Kat karşılığı inşaat sistemi aslında daha çok miras yoluyla kazanılmış arsaların zamanla ekonomik büyümenin ve kentleşmenin etkisiyle imara açılması ve değerlendirilmesi neticesinde arsa sahipleri tarafından müteahhitlere verilerek, üzerine yapılacak daire, işyeri gibi bağımsız bölümlerden belli oranda pay almasını ifade etmektedir. Bu gibi durumlarda arsa sahibi müteahhidin uzmanlığından yararlanarak ve hiçbir masrafa girmeden arsanın niteliğini değiştirmektedir. Bu doğrultuda arsa sahibi hem daire sahibi hem de servetini değerlendirmiş olmaktadır<sup>67</sup>. Diğer taraftan müteahhit ise hiçbir finansman maliyetine katlanmadan arsa temin etmiş olmakta ve inşaatın arsa maliyetini bir nebze de olsa ötelemektedir.

Kat karşılığı inşaat sektörü, sektöre has bazı özellikli uygulamaları ihtiva etmektedir. Bunun sebebi, kat karşılığı inşaat sektörünün yapısı gereği vergi düzenlemeleri bakımından bazı uygulama farklılıklarından kaynaklanmaktadır. Bu uygulamalar bazen gayrimenkulün cinsine bazen de gayrimenkulün elden çıkarılma gayesine göre ve kullanma amacına göre değişmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde yasal mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi yapılan kat karşılığı inşaat sektörü ile ilgili olarak, uygulamada vergi kayıp kaçağını ilgilendiren sorunlu hususlara değinilmiştir. Sektör yapısı gereği girift

---

<sup>67</sup> Ahmet Tok, “Kat karşılığı inşaat işleri”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Kasım 2015

bir yapı arz etmekte olup kamu adına oluşan vergi kayıp kaçacağı noktasında oldukça fazla sıkıntı yaşanan hususlar bulunmaktadır. Aşağıda bunlardan önemli olan bir kısmına değinilmiştir.

### **3.1.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Satış Bedelinin Tespiti Problemi**

Satış bedelinin tespiti aşamasında genellikle uygulamada, bağımsız bölümlerin tesliminde emlak vergisi değerinden az olmayacak şekilde tapuda ve noterde satış işlemi yapılmaktadır. Reel satış bedeli üzerinden tapu ve noter işlemleri sıklıkla yapılmamaktadır. Gerçek bedel, bağımsız bölümleri satın alan şahısların ifadelerine göre kısmen tespit edilebilmektedir. Bağımsız bölümün satın alınması amacıyla bankalardan emlak vergisi değerinden az olmayacak şekilde konut kredisi çekilmekte ve belli bir kısmı peşin olarak müteahhide verilmektedir. Müteahhitlerce düzenlenen faturalar ise olması gerekenden daha düşük düzenlenmektedir.

Kat karşılığı inşaat sektöründe gayrimenkulün el değiştirmesinde gerçek bedelin tespiti esasında çok kolay bir işlem değildir. Çünkü çözüme ilişkin her yöntem belli başlı negatif yönler barındırmaktadır. Burada gerçek bedelin tespitinde dikkat edilebilecek hayati karine “gerçek bedelin en kısa sürede tespit edilmesi” hususudur. Bunun nedeni vergi mevzuatımızda “zamanaşımı müessesesi” olması ve bu nedenle zamanında tespit edilemeyen verginin tahsilinin imkânsız hale gelmesidir.

### **3.1.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Yeni Mükellefiyet Tesisi Problemi**

İnşaat sektörüne ilişkin uygulama araştırmaları neticesinde kat karşılığı inşaat işlerini gerçekleştiren mükelleflerin bazıları her yeni inşaat işinde yeni bir mükellefiyet tesis ettirmektedir. Bu durumda şahısların bünyesinde bulunan arsaların teslimi veya inşaat yapım işleri her yeni mükellefiyet tesisinde ticari kazanç için “devamlılık” unsurunun ispatını ve takibatı zorlaştırmaktadır. İlgililer bu şekilde kendilerine mükellefiyet tesisini engellemektedirler. Her yeni inşaat için gerçekleştirilen yasal işlemler (banka ödemeleri, tapu işlemleri vb.) farklı şahıslar üzerinden yürütülmekte ve bu bazen gerçekte inşaat işini yürüten şahıslar için ya hiç mükellefiyet açılmamasına yada bazen mevcut mükellefiyette sınıf değişikliğine (ikinci sınıftan birinci sınıfa geçiş vb.) engel olabilmektedir. Burada doktrinde “vergiden kaçınma” olarak adlandırılan bir durum söz konusudur. Söz konusu

yöntem ile mükellefler; vergi mevzuatına riayet edip kanunları çiğnemeyerek vergi mükellefiyetinden kurtulup hazinenin vergi kaybına uğramasına sebebiyet vermektedirler<sup>68</sup>.

### 3.1.3. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Bağımsız Bölümlerde Net Alan Problemi

KDV uygulama genel tebliğinde net alan deyimi; *"..bağımsız bölüm içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan.."* şeklinde tanımlı yapılan faydalı alanı ifade etmektedir. Plan proje gereği konut haricinde bir gaye ile istifade edilecek bölümleri de içeren yapılarda indirimli Katma Değer Vergisi oranı sadece konut olarak istifade edilecek alanlara uygulanır. Bağımsız bölümlerde net alanın hesap edilmesinde kömürlük, garaj, balkon, asansör boşluğu gibi yerler, konutlardan harici biçimde istifade edilmelerinin imkânı olmadığından kural olarak bu hesaba katılmaktadır. Fakat konutlarda hava bacaları, kapı pencere şeritleri, baca çıkıntıları, karkas yapılarıdaki kolonların duvarlardan fazla gelen dışları faydalı alan dışındadır.

Net alanın hesabı ile ilgili olarak yukarıda da görüleceği üzere oldukça girift bir yapı sergilenmektedir. Bu durumda uygulamada sıkıntı yaşanması kaçınılmaz olup hakeza konu yargıya taşınmıştır. Net alanın hesabı konusunda yapılan itirazlar haklı bulunarak Danıştay 4. Dairesinin 10.12.2014 tarih ve E.2014/4835 sayılı kararı ile Tebliğin ilgili bölümünün yürürlüğü oyçokluğuyla durdurmuş, 02.03.2017 tarihli ve E.2014/4835, K.2017/2170 sayılı Kararı ile de ilgili tebliğ hükmünü esastan reddetmiştir.

Danıştay'ın 2014 yılında vermiş olduğu yürütmeyi durdurma kararına karşı Maliye Bakanlığının acilen bir düzenleme yapması gerekmektedir<sup>69</sup>. Fakat Maliye Bakanlığı konu ile ilgili bu zamana kadar yeni bir mevzuat değişmesine gitmemiştir. Bu da Danıştay'ın esastan vereceği karar sonucunu beklediği anlamına gelmektedir. 02.03.2017 tarihinde Danıştay esastan kararını vermiş olması hasebi ile yakın bir zamanda Maliye Bakanlığı'nın mevzuat düzenlemesine gideceği düşünülmektedir.

<sup>68</sup> Yusuf Artar; "Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş Ve Öneriler" *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 103, Temmuz 2013.

<sup>69</sup> İdari yargılama usulü kanunu madde 28 ; "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur".

### **3.1.4. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Yapı Denetim Hizmeti Faturalarının Gider Yazılması/Yazılamaması Problemi**

Arsa mukabili inşaat işleri akitleri gereğince arsa maliki namına tanzim edilen yapı denetim hizmet fatura bedelleri, sözleşmeler gereğince yüklenici şirketler tarafından arsa maliki namına ödenmektedir. Dolayısı ile bu bedelin giderleştirilip giderleştirilemeyeceği hususunda ihtilaf çıkmaktadır. Burada müteahhitler bedeli kendileri ödemekte ancak bu ödemeyi arsa maliki adına yapmaktadırlar. Konunun asıl mahiyeti bu olmakla birlikte, bu mevzuda iki ayrı bakış açısı mevcuttur.

Bunlardan ilki; Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 10.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01 sayılı özelgesinde, “...213 sayılı Vergi Usul Kanunun 3. Maddesinden yola çıkarak olayın asıl mahiyetini esas alıp fatura bedeli ödenmesinin yapı sahibi adına müteahhit firma tarafından gerçekleştirildiğinden akit veya banka belgesi ile delillendirilmesi durumunda ödemeyi gerçekleştiren müteahhit işletmelerce Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesi doğrultusunda ticari kazancın hesaplanmasında gider olarak dikkate alınabileceği”, şeklindedir.

Diğer bir görüşte; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV15 madde-249 sayılı özelgesinde ise, “...yapı denetim hizmet bedeline ait yasal belgelerin müteahhit işletme namına tanzim edilmediği gerekçesiyle fatura bedelinin maliyet biçiminde kabul edilemeyeceğinden KDV’nin indirimi ve iadesi de kabul edilmeyeceği.” belirtilmektedir.

Yukarıda vergi idaresince verilmiş olan iki ayrı muktezada görüldüğü üzere konu ile alakalı net bir görüş bulunmamakta olup ikinci muktezaı alan mükellef vergilemede adalet prensibi doğrultusunda bir uygulamaya muhatap kalamamıştır.

### **3.1.5. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Sosyal Alanlar ve Yüklenilen KDV İadesi Problemi**

İnşaat sektöründe yüklenilen KDV’nin iadesi başlı başına bir bilimsel çalışma yapılmasını gerektirmekte olup burada sadece ana hatları ile konuya değinilecektir. Burada yaşanan sıkıntı yapılan inşaatlarda gerçekleştirilen “her türlü harcama” nedeni ile yüklenilen KDV’nin iadesinin yapılıp yapılamayacağıdır. İnşa edilen yapılar kapsamında oluşturulan sosyal alanlar burada ihtilaf konusu husustur. Türkiye de inşaat sektöründeki ilerlemeler doğrultusunda konut maliklerine sunulan

sosyal alanların da yapımı oldukça genelleşmiştir. Sosyal alan, konut sahipleri tarafından müştereken istifade edilen ve maliyetlerine müşterek katlandıkları havuz, bahçe, park, oyun alanı gibi tesisleri ifade etmektedir. Bu mevkiler konutun bir mütemmim cüzü konumundadır.

Kat karşılığı inşaat sektöründeki gelişmeler neticesinde, rekabet potansiyelini yükseltmek ve konut satışlarını gösterişli duruma getirmek için, bağımsız bölümlerde çamaşır makinesi, bulaşık makinesi, fırın, televizyon, buzdolabı, vestiyer ve gömme dolap vb. eşyaların konutla beraber ifası sektörün zorunlulukları haline gelmiştir. 4721 sayılı Medeni Kanun'un 684 ve 686. maddelerinde sırasıyla mütemmim cüz ve teferruatın tanımı yapılmıştır. *“Mütemmim cüz; yerel adetlere göre aslın ana kısmı olan ve o şey ortadan kaybolmadıkça, ziyana maruz kalmadıkça veya şeklinde değişikliğe gidilmedikçe ondan ayrılmasına imkân olmayan parçadır. Teferruat; asıl şeyin yerel adetlere göre, işletilmesi, muhafazası veya fayda getirmesi için asıl şeye mütemmim şekilde özgülünen, birleştirme veya başka bir şekilde asıl şeye bağlı kılınan taşınır emtiadır.”* şeklinde tanımları yapılmıştır<sup>70</sup>.

VUK'un 262. maddesinde *“Maliyet bedeli, ticari bir malın tasarruf edilmesi veyahut değerinin yükseltilmesi yordamıyla gerçekleştirilen ödemelerle bunlar ile ilişkili tüm giderlerin yekününü ifade etmektedir.”* hükmü ile maliyet bedelinin tanımı yapılmıştır. Dolayısı ile yüklenilen KDV'nin iadesinde tüm bu yasal mevzuat hükümleri değerlendirilmeye alınıp buna göre karar verilmelidir. Konu suiistimale oldukça açık olup uygulama esnasında sosyal alanlar ve sair harcamalar iade taleplerine dâhil edilmekte olup bu durum ile vergi uygulamalarında oldukça yaygın bir şekilde karşılaşılmaktadır.

Sosyal alanların hesaplaması 30 numaralı KDV Genel Tebliğinde belirtilmiş olup ayrıca bütün tebliğlerin tek bir tebliğde birleştirilmesi sonucu oluşturulan 1 numaralı KDV Uygulama Genel Tebliğinde de bu konuya değinilmiştir. Sosyal alanın hesabı konusunda tebliğ hükmündeki karmaşa nedeni ile yapılan itirazlar haklı bulunarak Danıştay 4. Dairesi, 10.12.2014 tarih ve E.2014/4835 sayılı kararı ile Tebliğin ilgili bölümünün yürürlüğü oyçokluğuyla durdurmuş, 02.03.2017 tarihli ve E.2014/4835, K.2017/2170 sayılı Kararı ile de ilgili tebliğ hükmünü esastan reddetmiştir. 02.03.2017 tarihinde Danıştay esastan kararını vermiş olması hasebi ile

<sup>70</sup> Türk Medeni Kanunu Madde. 684-686.

yakın bir zamanda Maliye Bakanlığı'nın mevzuat düzenlemesine gideceği düşünülmektedir.

### **3.1.6. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Emsal Bedelin Uygulanmasında Yaşanılan Problem**

Emsal bedel uygulaması gerçek bedelin tespiti hususunda oldukça yaygın kullanım alanı bulunan bir mevzudur ve vergi idaresi gerçek bedeli tespit edemediği durumlarda bu yöntemi sık bir şekilde kullanmaktadır. Mükellefler uygulamada genel itibarı vergisel sorumluluklar nedeni ile taşınmazların alış ve satış işlemlerinde gerçek bedel üzerinden satışları beyan etmemektedirler. Bu nedenle ilgili kamu kuruluşlarının vergi kayıp kaçağı noktasında gerçek bedeli tespit etmeleri oldukça fazla önem ihtiva etmektedir.

Müteahhitlerce kat karşılığı inşaat sistemi aracılığıyla inşa edilen binalara ait bağımsız bölümlerin satış bedelinin tespit edilemediği durumlarda "Emsal Bedel" kıstası vergi idaresi ve vergi inceleme elemanlarınca çok sık bir şekilde kullanılmaktadır. Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinde; "*emsal bedel; asıl bedeli bulunmayan veya bilinemeyen veyahut gerçek şekilde tespit edilemeyen bir emtianın, değerlendirme gününde elden çıkarılması durumunda emsaline kıyasla olacağı değerdir*" denilmiştir. Emsal bedeli; takdir komisyonu kararı, ortalama fiyat ve maliyet bedeli kıstaslarına göre belirlenir. Burada emsal bedelin tespitinde ilk olarak ortalama fiyat esaslı uygulanması gerekmekte, bu şekilde tespiti mümkün değil ise maliyet bedeli yöntemi eğer bu şekilde de tespit edilemezse son olarak takdir komisyonu aracılığıyla emsal bedelin tespit edilmesi gerekmektedir.

Uygulamada kat karşılığı inşaat işlerinde emsal bedelin tespitinde ilk kıstas olarak uygulanması gereken ortalama fiyat esasında, bu bedelin belirlenebilmesi için ticari kıymetlerin tür ve nev'inin benzer olması gerekmektedir. Tür ve nevilerin sektörün yapısı gereği benzer olma ihtimali düşük olması hasebi ile emsal bedelinin ortalama fiyat esasına göre tespit edilmesi oldukça zordur. Bu nedenle emsal bedelin tespitinde, kat mukabili inşaat yapım işlerinde arsa malikine bırakılacak bağımsız bölümlerin ikinci sırada bulunan maliyet bedeline göre tespiti daha doğru olacaktır. Uygulamada Vergi İdaresince verilen pek çok muktezada, kat mukabili inşaat yapım işlerinde arsa malikine bırakılacak bağımsız bölümlerin takdir esaslı ile tespiti gerektiği şeklinde görüş de bulunmaktadır. Öte yandan çok sayıda Danıştay

kararında, kat mukabili inşaat yapım işlerinde arsa malikine teslim edilecek gayrimenkullerin emsal bedelinin tespitine yönelik maliyet bedeli esasının uygulanabilmesi gerektiği doğrultusunda kararlar verilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri çerçevesinde inşaat sektörü incelemelerinde gerçek satış bedelinin tespiti farklılık göstereceği tabidir. Burada gerçek bedelin tespitinde ayrıca emlak sektöründe yer alan veriler dönemler halinde emsal bedel için kullanılabilir. Örneğin; sahibinden.com, hurriyetemlak.com, emlak.net, milliyetemlak.com, emlakjet.com gibi sitelerde mevcut taşınmazların satış fiyatları açıkça belirtilmektedir. Buralardan elde edilecek veriler gerçek satış bedelinin tespitinde gerek belediye memurlarınca gerek tapu yetkililerince gerek yargı organlarınca gerekse de vergi inceleme elemanlarınca dikkate alınabilmelidir.

### **3.1.7. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergi Kayıp Kaçağına Yönelik Sorunlu Hususlardan Sahte Fatura Kullanımı Problemi**

Sahte fatura veya halk dilinde kullanıldığı şekilde naylon fatura kullanımı hususi ile Kat karşılığı inşaat sektörü olmakla birlikte genel olarak tüm sektörler de kullanılmaktadır. Sahte fatura; Vergi Usul Kanunun 359. Maddesinin (b) bendinin birinci fıkrasında, “*gerçek bir işlem olmamasına rağmen bunlar varmış gibi tanzim edilen yasal belgedir*” şeklinde tanımlanmıştır. Sahte fatura, muhteviyatı itibarı ile sahte belgeden ayrılmaktadır. Çünkü burada hiçbir ticari işlem yapılmamaktadır. Mesela; herhangi bir şekilde ticari organizasyon kapsamı dışında, hatır için düzenlenerek verilen fatura “sahte”, ticari organizasyon kapsamı içerisinde düzenlenen lakin tutar veya miktarı doğru olmayan fatura “muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı” belgedir.

Sahte fatura ile muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı fatura arasındaki en önemli fark şu şekilde izah edilebilir; sahte faturada, herhangi bir mal ve hizmet faaliyeti olmamasına rağmen muhteviyat itibarı ile yanıltıcı belgede bir teslim veya hizmet ifasının mevcut olmasıdır. Sahte fatura kullanılması hususu Vergi idaresini oldukça fazla meşgul etmektedir. Yasal mevzuat açıkları nedeni ile hali hazırda bu sıkıntının önüne geçmekte büyük zorluklar yaşanmaktadır. Esasında bu konu başlı başına bir bilimsel çalışma gerektirmekte olup ana hatları ile burada değinilmiştir.

Kat karşılığı inşaat sektöründe istihdam edilenler uygulamada genellikle kayıt dışı çalıştırılmaktadır. Çalışmalar genellikle ekipler halinde yapılmakta olup ekip

üyelerinin büyük çoğunluğu yapılan bu işler için mükellefiyet tesis ettirmemektedir. Bu nedenle inşaat firmaları işçilik ödemeleri için karşı taraftan herhangi bir fatura alamamaktadırlar. Kat karşılığı inşaat sektöründe faaliyette bulunan işletmeler ana gider kalemleri olan demir, çimento vb. emtiaların temininde emtia ile birlikte yasal belge alamamaktadırlar. Burada kayıt dışı istihdam ve emtia temini oldukça yaygın bir şekilde devam etmekte ve ilgililerce herhangi bir belge istenildiğinde ise alınan işçiliğin ve emtianın fiyatı artırılmaktadır. Yine farklı bir şekilde işverenler istihdam ettikleri elemanları genellikle asgari ücret üzerinden sigortalı göstermekte fakat personele resmiyette beyan edilenin çok daha üzerinde ücretler ödemektedirler. Bu gibi sebepler kat karşılığı inşaat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin herhangi bir mal veyahut hizmet almadan komisyon mukabili veya “ticari dostluk” ilişkilerine dayanarak yasal giderlerini gerçek olmayan bir şekilde yükseltmelerine neden olmaktadır.

### **3.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörüne Yönelik Araştırmanın Metodolojisi**

Çalışmanın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak genelinde inşaat sektörü özelinde ise kat karşılığı inşaat sektörü hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Bu açıklamalar nezdinde uygulamada karşılaşılan problemlere değinilmiş ve vergi idaresi ile muhatapları arasında karşılaşılan görüş farklılıklarına vurgu yapılmıştır. Çalışmanın bu kısmında öncelikle Kat karşılığı inşaat sektörü üzerinde yürütülen vergisel denetimler odak alınarak araştırmanın önemi ve yöntemi, amacı ve kapsamı açıklanmıştır. Daha sonra vergi idaresince gerçekleştirilen denetimlere ilişkin muhataplar nezdinde ortaya çıkan uyuşmazlık ve anlaşmazlıklar ile ilgili olarak yargı organlarının vermiş olduğu kararlara değinilmiştir. Son olarak da vergi idaresi görüşleri ile yargı organları kararları analiz edilip elde edilen bulgular ışığında sonuç ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

#### **3.2.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektörüne Yönelik Araştırmanın Önemi ve Yöntemi**

Türk vergi idare yönetim sistemi incelendiğinde yürütmede yaşanan bazı aksaklıklar bariz bir şekilde göze çarpmaktadır. Bu aksaklıkların kalkması yolunda idarece her ne kadar çaba sarf edilmeye çalışılsa da bu bazen ülkenin konjonktürel durumu bazen bürokratik oligarşi ve bazen de kamu kurumları arasındaki yaşanan iletişim problemleri nedeni ile sorunun çözümüne yönelik icrai adımlar ya atılamamakta ya da başka bahara tehir edilmektedir. Bu doğrultuda ekonominin

işleyen çarklarında bir gevşeme veyahut bir aksama meydana gelmemesi açısından mevcut düzende ortaya çıkan problemlerin bir an önce çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde de vurgulandığı üzere ülke ekonomisinin başlıca köşe taşlarından olan inşaat sisteminin ve özelinde ise kat karşılığı inşaat sisteminin muhatap kaldığı ve ikilemlerin ortaya çıktığı vergisel sorunların çözümü noktasında adım atmak oldukça önem arz etmektedir. Bu durumun çözüm mercii muhataplarca ivedi bir şekilde ele alınması zaruridir. Bu çalışmada problemlerin çözümüne ilişkin Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu yordamıyla Vergi İnceleme elemanlarınca (Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları) Kat Karşılığı İnşaat Sistemine yönelik faaliyette bulunun mükellefler nezdinde gerçekleştirilen denetimlerden yola çıkılarak incelemeler sonucu eleştirilip yargıya taşınan hususlar ana çerçeve olarak alınmıştır. Vergi idaresi ve yargı kararları; güncel mevzuat ve doktrin görüşler kapsamında değerlendirilmeye alınıp analiz edilmiş ve öneriler içeren kanılara değinilmiştir. Bu çalışmanın Kat karşılığı inşaat sisteminde yaşanan sıkıntılara çözüm noktasında bir nebze de olsa da fayda sağlayacağı kanaati taşınmaktadır.

### **3.2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörüne Yönelik Araştırmanın Amacı**

Kamu düzeni ve genel toplum ilişkileri başta olmak üzere küreselleşmeyle birlikte bilgiye erişimin çok kolay ve hızlı olduğu bu devirde adaletin her alanda istenen bir olgu olduğu aşikârdır. Bu minvalde genelinde Türk Vergi Sistemi ve özelinde ise kat karşılığı inşaat sistemine uygulanan vergisel uygulamalar, bilgiye erişimin hızının artması ile birlikte eleştirilebilir hale gelmiş ve vergi idaresince mükellefler nezdinde aleyhe uygulanan vergisel işlemler artan bir şekilde yargı organlarına taşınmıştır. Bu çalışma; kat karşılığı inşaat sistemi çerçevesinde gerçekleştirilen işler dolayısı ile vergi idaresince kendilerine uygulanan vergisel yaptırımlara karşı anlaşmazlık çıkan hususlara yönelik yargı organlarına taşınan konularda bilimsel açıdan bir çözüm gayesi getirmeyi amaç edinmektedir.

### **3.2.3. Kat Karşılığı İnşaat Sektörüne Yönelik Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlıkları**

Araştırmanın kapsamı ve sınırlıkları ile ilgili olarak çalışmanın takip eden bölümlerinde değinildiği üzere; kat karşılığı inşaat sektöründe faaliyet gösteren

kuruluş ve şahıslardan şifahen temin edilen bilgiler, Vergi Denetim Kurulu yordamıyla Vergi İnceleme elemanlarınca gerçekleştirilen denetimler nezdinde düzenlenen Vergi İnceleme Raporları ve Yargı organlarınca verilen nihai kararlar çerçevesinde dava dilekçelerinde ihtilaf mevzusu olaylardan alıntılar incelenmiş olup vergi mevzuatımızda yer alan Vergi Mahremiyeti<sup>71</sup> ilkesi gereğince mükellef ad ve namlarına değinilmemiştir.

Konu ile alakalı tanzim edilen Vergi İnceleme Raporu oldukça fazla olması ve bu çalışmanın yazarının da bir Vergi İnceleme elamanı olması hasebi ile sadece bu çalışmanın yazarınca düzenlenen Kat karşılığı inşaat sistemine yönelik İnceleme Raporlarına değinilmiş ve Vergi Mahremiyeti müessesine oldukça dikkat edilmiştir. Yargı kararları ile ilgili olarak Kat karşılı inşaat sistemi ile ilgili olarak verilen hükümlere yer verilmiş ve ayrıca Vergi denetim sistemi ve Yargı organları ile ilgili olarak da kısaca bilgi verilmesi yoluna gidilmiştir.

### **3.3. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti ile İlgili Olarak Vergi Denetim Kurulunca Gerçekleştirilen Vergi İncelemeleri ve Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Kavramı**

Kat karşılığı inşaat faaliyeti ile ilgili olarak vergi denetim kurulunca gerçekleştirilen vergi incelemelerine yönelik örneklere aşağıda yer verilmiştir. Örneklemelere geçmeden önce öncelikle Türk Vergi Sisteminde “vergi denetim” kavramı ile ilgili olarak bilgi verilmiştir.

#### **3.3.1. Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Kavramı**

Devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için ihtiyaç duyduğu en önemli kaynak vergilerdir. Vergi, kamu hizmetlerinin idame ettirilmesi gayesi ile devletin bireylerden cebren aldığı parasal değerleri ifade etmektedir. Devletler vergi toplama görevini yerine getirebilmesi için genel itibarı ile hukuki bir zemine de ihtiyaç duymaktadırlar. Örneğin Türkiye’de vergi idaresi, bu kaynağın toplanmasında 1982 Anayasasının 73. maddesine dayanarak hareket etmektedir. Söz konusu madde

---

<sup>71</sup> VUK Madde 5 – Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; 2. (Değişik : 23/6/1982 - 2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar; 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler. Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder.

hükümünde; “Her vatandaş, kamusal giderleri karşılamak için, mali potansiyeli nispetinde, vergi vermekle mükelleftir.” denilmektedir.

Demokratik vergi sistemleri esas olarak mükellefin beyanı esasına dayanmaktadır. Bunun sebebi beyan esasının, verginin mükellefin ödeme potansiyeline göre ödenmesini olanaklı kılan ve bu doğrultuda vergilendirmede adalet ilkesinin uygulanmasında nispeten daha etkili bir araç olmasından kaynaklanmaktadır. Fakat bu araç, etkin bir denetim ve inceleme sistemi ile desteklendiği durumda kayıt dışı ekonominin azalması bakımından olumlu sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir<sup>72</sup>. Burada kayıt dışı ekonomi; resmi kayıt ve nizamlara dâhil edilmeyen, yasal dokümanlar ile belgelendirilemeyen, yetkili kamu kurumlarınca resmi kurallar kapsamında kontrolü yapılamayan ve milli gelir hesaplamalarında muhatap alınmayan iktisadi işlem ve meşguliyetlerin tamamı şeklinde tanımlanabilir<sup>73</sup>.

Bu kısa ön bilgilendirmeden sonra Vergi denetimi kısaca tanımlanacak olursa; vergi idaresinin mükelleflerin vergi mevzuatına ilişkin amir hükümlerine uyup uymadıklarının tespiti, mükelleflerin vergisel mevzuat açısından bilgilendirilmesi ve eğitilmesi, hataların tashihi, vergi ziyai halinde öngörülen müeyyidelerin uygulanarak vergi kaçırmanın caydırıcılığına yönelik işlemlerin bütünü olarak ifade edebiliriz. Vergi denetiminde gaye, mükelleflerce ödenmesi gereken verginin doğruluğunu incelemek ve tespit etmektir. Bu sebeple vergi incelemesine yetkili olanların öncelikli sorumluluğu, mükelleflerce ödenmesi gereken vergi tutarını tespit etmektir. Mükellefler nezdinde yürütülen vergi incelemelerinde amaç olarak lanse edilen “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun sağlanması” yalnızca kamu lehine bir amaç olarak anlaşılmamalıdır<sup>74</sup>. Burada mükellefler de bilinçlendirilmektedir.

Vergi denetimi bir yandan hazineye ek gelir sağlayan önemli ve hassas bir vergicilik hizmetinin yanında, mükelleflerin vergi kanunlarına muhalif hareketlerini yazılı olarak saptayıp bir rapor halinde ilgili mükelleflere tebliğinin sağlanması sonucunda ana amacı olan eğitim işlevini de yerine getirmektedir. Bu şekilde vergi

<sup>72</sup>Mustafa Ali Sarılı, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 41, 2002.

<sup>73</sup>Türkmen Derdiyok, “Türkiye’nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini”, *Türkiye İktisat Dergisi*, Mayıs, 54-63. 1993.

<sup>74</sup>Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, “*Vergi Hukuku*”sy.127 Ekin Kitabevi 2011.

incelemesiyle, hem yükümlü mali mevzuat hükümleri yönünden eğitilmekte, hem de hazineye artı bir gelir kaynağı sağlanmaktadır<sup>75</sup>.

Vergi incelemeleri genel itibarı ile ağırlıklı olarak Vergi Denetim Kuruluna mensup vergi inceleme elemanlarınca yapılmakla birlikte bu denetimler bazen Yeminli Mali Müşavirler bazen Bağımsız Denetçiler ve bazen de Gümrük Bakanlığına mensup müfettişlerce yapılmaktadır. Kat karşılığı inşaat sektörünün vergisel denetimi ağırlıklı olarak Vergi Denetim Kuruluna mensup Vergi İnceleme elemanlarınca (Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları) gerçekleştirildiği için iş bu çalışmada genel itibarı ile bu elemanlarca yürütülmüş olan vergi incelemesi kaynaklarından faydalanılmıştır.

### **3.3.2. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti ile İlgili Olarak Vergi Denetim Kurulunca Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerine Yönelik Örnekler**

Çalışmanın bu kısmında yasal mevzuat hükümleri çerçevesinde vergi incelemelerine tabi tutulan kat karşılığı inşaat sektörü ile ilgili olarak, vergi idaresince gerçekleştirilen vergi incelemelerine değinilmiştir. Aşağıda örnek olarak verilecek yedi adet vergi incelemesi ile ilgili olarak vergi müessesesinde yer bulan “Vergi Mahremiyeti” ilkesi gereği kurum ve şahıslara ilişkin verilere yer verilmemiştir. Örneklem olarak sunulacak olaylar kat karşılığı inşaat sektöründe faaliyet gösteren kuruluş ve şahıslardan şifahen temin edilen bilgiler, tarafımızca gerçekleştirilen denetimler sonucu düzenlenen Vergi İnceleme Raporları ile Yargı organlarınca verilen nihai kararlar çerçevesinde dava dilekçelerinde ihtilaf mevzusu olaylardan alıntılar kaynaklı elde edilen veriler şeklinde olmuştur. Bu alıntılar özet şekilde verilip incelemenin esası ile ilgili hesaplamalar, yorumlar, ifadeler vergi mahremiyeti nedeni ile sınırlı verilmiş olup genel itibarı ile incelemenin kapsamını ve konusunu en genel itibarı ile tanımlayan “resen takdir<sup>76</sup>” nedenine ilişkin vurgulamalar yapılmıştır.

Genel olarak Vergi İnceleme Raporları beş bölümden ve incelemenin çeşidine göre ekler hariç asgari 10 azami 500 sayfadan oluşmaktadır. Bu sebeple alıntılar

<sup>75</sup> Şengül Aydın, Kenan Lodos, “Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, Ankara, Mart 2007

<sup>76</sup> Vergi Usul Yasası'nın 30. Maddesinde; "Re' sen Vergi Tarhı", vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere dayanılarak saptanmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah ve matrah kısmı üzerinden vergi salınmasıdır.

Vergi İnceleme Raporunun ilgili bölümlerden özet olarak alınmış olup kısa bilgiler ile yetinilmiştir. Usul yönünden<sup>77</sup> gerçekleştirilen inceleme verilerine, esasa ve bilimsel çalışmanın ana temasına hizmet etmemesi nedeni ile değinilmemiş olup çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bahsedilecek olan incelemelerde dikkat edilmesi gereken hususlar kısmında kısaca bahsedilmiştir. Bununla birlikte vergi incelemeleri sonucuna istinaden kesilen usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarınca büyük ölçüde (%93) kaldırılmaktadır<sup>78</sup>. Fakat usul ceza miktarlarındaki yasal düzenlemelerde belirtilen oranlar yine de mükellefleri ağır bir tehdit altında bırakmaktadır<sup>79</sup>. Genel olarak vergi inceleme elemanları elde etmiş olduğu doneler neticesinde usul ile alakalı cezalar önermektedirler. Hukuken geçerli bir tespit yapılmaksızın yoruma ve varsayıma dayalı olarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi hukuka uygun olmadığı yönünde görüşler de aynı zamanda mevcuttur<sup>80</sup>.

Usul cezaları ile ilgili kısa açıklamadan sonra Kat karşılığı inşaat sektöründe faaliyet gösteren kurum ve şahıslar üzerinde gerçekleştirilen ve yargı organları ile vergi idaresi arasında ihtilaf yaşanan vergi incelemelerinden yedi adet örneğe aşağıda değinilmiştir.

**Kat Karşılığı İnşaat Sistemi Üzerine Gerçekleştirilen Vergisel Denetimlerden Örnek Olay 1:** Kat karşılığı inşaat faaliyetinde gayrimenkullerin satış bedelinin eksik beyan edilmesine yönelik vergi incelemesi sonucu getirilen eleştiri<sup>81</sup>;

*“A. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün 461... vergi kimlik numaralı mükellefi A. İnşaat Taahhüt Limitet Şirketi S. Mahallesi... adresinde kat karşılığı inşaat faaliyeti ile iştigal etmektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ... sayılı iş emirleri yazısında belirtilen hususlardan dolayı inceleme yapılması istenilmiştir. Mükellef kurumun 2015 hesap dönemi hesap ve işlemleri üzerinde Kurumlar Vergisi yönünden “sınırlı” olarak yapılan inceleme neticesinde, tespit edilen hususlara ve yapılan*

<sup>77</sup> VUK md.. 351, Usulsüzlük; vergi kanunlarında belirtilen ve uyulması istenilen şekil ve usule ilişkin hükümlere uyulmamasıdır. Usulsüzlük cezaları genel usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları olmak üzere ikiye ayrılır.

<sup>78</sup> Vergi Denetim Kurulu 2015 Faaliyet Raporu “Tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 3.563.887.588 TL ceza tutarının 1.926.019.997 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 138.749.157 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.”

<sup>79</sup> Sakıp Şeker, “Fatura Düzenlememe Fiilinin Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra Tespit Edilmesi Halinde Özel Usulsüzlük Cezası Kesilemeyecek mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, s.217. Ocak 2011.

<sup>80</sup> Zekeriya Kaya, “Özel Usulsüzlük Cezası Uygulamasında Bir Sorun”, *Yaklaşım Dergisi*, s.199, Temmuz 2009.

<sup>81</sup> 2015 tarihli Vergi İnceleme Raporu.

değerlendirmelere aşağıda özet olarak yer verilmiş olup, ilgili vergi dairesinin yapacağı işlemler rapora konu edilmiştir.

01.07.2005 tarihinden itibaren kat karşılığı inşaat işi ile iştigal eden mükellef kurum A. İnşaat Taahhüt Limitet Şirketi 2015 yılında satışını gerçekleştirdiği bir kısım bağımsız bölümler için aldığı bedellere belge düzenlemediği veya yapmış olduğu bir kısım satışlara hiç belge düzenlemediği ve bu yolla dönem kazancını eksik hesapladığı tespit edilmiştir. Bu fiiller; 213 sayılı V.U.K.'nın 30/4. ve 6. maddesinde "Defter kayıtları ve bununla ilgili belgeler, vergi matrahının doğru ve kesin bir şekilde tespitine olanak bulunmayacak şekilde eksik, usul dışı ve düzgün olmaması sebebi ile ihtiyaca uygun bulunmazsa," hükmü ile re'sen takdir nedeni olarak sayıldığından mükellef kurumun 2015 vergilendirme dönemi Kurumlar Vergisi matrahı re'sen takdir yoluyla belirlenmiştir.

Mükellef kurumun 2015 yılında inşaatını tamamlayarak satışını gerçekleştirdiği ve aşağıdaki tabloda bilgileri yer alan 5 şahsın konut kredisi kullandığı tespit edilmiştir.

| Kredi<br>Kullanıcısı<br>Şahıs | Banka Adı | Ekspertiz Raporundaki<br>Gayrimenkulün Değeri<br>(KDV Dâhil TL) | Kredinin<br>Kullanıldığı Tarih |
|-------------------------------|-----------|-----------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| A                             | A.        | 210.000,00                                                      | 06.10.2015                     |
| B                             | B.        | 200.000,00                                                      | 06.03.2015                     |
| C                             | Z.        | 220.000,00                                                      | 06.11.2015                     |
| D                             | H.        | 215.000,00                                                      | 06.06.2015                     |
| E                             | Y.        | 190.000,00                                                      | 06.01.2015                     |

Mükellef kurumun inşa etmiş olduğu apartmandaki bağımsız bölümlere ilişkin düzenlemiş olduğu faturalardan tespit edilen ve ulaşılabilen 5 adet daire alıcısının alış bedellerine ilişkin olarak ifadelerine başvurulmuştur.

| Daire Alan Şahıs | İfadeye Göre Daire Alış Bedeli<br>-KDV Dâhil- | Müteahhitce Düzenlenen<br>Fatura –KDV Dâhil- |
|------------------|-----------------------------------------------|----------------------------------------------|
| A                | 180.000,00                                    | 82.000,00                                    |
| B                | 170.000,00                                    | 80.000,00                                    |

|   |            |           |
|---|------------|-----------|
| C | 200.000,00 | 90.000,00 |
| D | 190.000,00 | 81.000,00 |
| E | 160.000,00 | 75.000,00 |

*Mükellef kurumun G. Bankasında bulunan kurumsal hesabı ile şirket Genel Müdürü Z. 'nin H. Bankasında bulunan hesaplarının tetkikinde yukarıda mükellef kurumdan daire aldığı tespit edilen şahıslar ile ilgili olarak hesap hareketlerinin aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.*

| Daire Alan Şahıs | Mükellef Kurum Banka Hesabı-<br>TL- | Genel Müdürünün Banka<br>Z. 'nin hesabı –TL- |
|------------------|-------------------------------------|----------------------------------------------|
| A                | 82.000,00                           | 98.000,00                                    |
| B                | 80.000,00                           | 90.000,00                                    |
| C                | 90.000,00                           | 110.000,00                                   |
| D                | 81.000,00                           | 109.000,00                                   |
| E                | 75.000,00                           | 85.000,00                                    |
| Toplam           |                                     | 492.000,00                                   |

*İfadesine başvurulmuş kişilerden alınan ifadelerin banka hesap hareketleri ile mukayese edildiğinde mükellef kurumun daire satışları için eksik fatura düzenlemiş olduğu görülmektedir. Bu bağlamda ifadelerine başvurulmuş daire alıcılarının vermiş olduğu ifadeler ile birlikte bankaların vermiş olduğu expertiz raporları arasındaki bağlantı done olarak kullanılması neticesinde Mükellef kurum 2015 yılında toplamda KDV hariç 487.128,00TL (492.000,00/1.01-KDV<sup>82</sup>-) hasılatını yasal beyan ve defterlerine yansıtmamış ve dönem matrahını eksik beyan ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Yapılan araştırmalar neticesinde söz konusu inşaatla ilişkin müteahhit firma tarafından yapı kullanım izin belgesi her ne kadar 2014 tarihinde alınmış olsa da, inşaatın fiilen bittiği yılın 2015 olduğu da ayrıca tespit edilmiştir. Sözleşme*

<sup>82</sup> Bağımsız bölümler brüt 135 m<sup>2</sup>'dir.

*gereği arsa sahiplerinin payına düşen 2 adet mesken ve 1 adet işyeri, inşaatın fiili olarak tamamlandığı yıl olan 2015’de teslim edilmiştir. Yüklenici firmanın, arsa sahiplerine yapmış olduğu teslimlerin 2015 yılında gerçekleştiğini gösteren resmi belgeler SGK’dan ve A. Belediyesinden alınan belgelerden de anlaşılmıştır.*

*A. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün 461... vergi kimlik numaralı mükellefi A. İnşaat Taahhüt Limitet Şirketi’nin 2015 hesap döneminin Kurumlar Vergisi yönünden “sınırlı” olarak incelenmesi neticesinde;*

*Mükellef kuruma 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 352/I-3 ve 30/4. maddeleri gereğince iki kat tutarında birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi, ancak ceza uygulamasında aynı kanunun 336<sup>83</sup>. maddesinin dikkate alınması,*

*Mükellef kuruma V.U.K.’nin 353/1 maddesi uyarınca 49.200,00-TL Özel Usulsüzlük Cezası kesilmesi,*

*Mükellef kurumun 2015 hesap dönemi KV beyanının vergi dairesince düzeltilmesi,*

*Mükellef kuruma 2015 hesap dönemine ilişkin olarak V.U.K.’nin 30/4 ve 6. maddelerine istinaden takdir edilen matrah farkı üzerinden 97.425,60TL Kurumlar Vergisi tarh edilmesi ve V.U.K.’nin 341 ve 344. maddelerine istinaden, tarh edilen verginin bir katı oranında vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.”*

Yukarıda Kat karşılığı inşaat faaliyeti ile iştigal eden bir mükellef nezdinde gerçekleştirilen vergi incelemesinden özet olarak bahsedilmiştir. Görüleceği üzere burada sektörde en sık rastlanan problemlerden olan satış bedelinin bilerek ve isteyerek eksik beyan edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu gibi vergi inleme raporlarına muhatap kalan mükellefler çeşitli nedenler ile bu raporları yargı organlarına taşımaktadırlar. Örneğin yukarıdaki inceleme raporu baz alındığında, mükellefler raporda ana done olarak kullanılan ifadelerin baskı altında alındığını veya şirket müdürünün banka hesaplarının gayrimenkul satışları ile illiyet bağının tespitinin yapılmadan tarhiyata muhatap kaldıklarını ileri sürebileceklerdir. Bu tür savunma iddialarında yargı organları inceleme raporlarında iddia konusu mevzunun detaylı ve

---

<sup>83</sup> VUK md 336; Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.

tatmin edici bir açıklamasını görmez veya yeterli bulmaz ise yargı kararı mükellef lehine sonuçlanmaktadır.

**Kat Karşılığı İnşaat Sistemi Üzerine Gerçekleştirilen Vergisel Denetimlerden Örnek Olay 2:** Kat karşılığı inşaat faaliyetinde ticari faaliyette süreklilik unsuruna yönelik vergi ön incelemesi<sup>84</sup> sonucu<sup>85</sup>;

Örnekleme vergi incelemesine geçmeden önce ticari faaliyette süreklilik kavramı kısa bir şekilde tanımlanacak olursa; ticari faaliyetin kar amacıyla yapılması ve bunun zaman içinde tekrerrür etmesi şeklinde ifade edilebilir<sup>86</sup>. GVK'nın ticari kazançla ilişkin hükümlerinin uygulanabilmesi için faaliyetlerin devamlı suretle yapılması gerekmektedir. Vergi mevzuatında süreklilikte işlem sayısı açıkça ifade edilmemiştir. Doktrinde süreklilikten kasıt belli bir zaman zarfı süresinde gerçekleştirilen faaliyetin en az iki ya da fazla yapılması olduğu yönünde görüşler<sup>87</sup> mevcuttur.

*“Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının... sayılı iş emri yazısı gereğince; M. İlçe Jandarma Komutanlığına yapılan bir ihbar neticesinde ihbarcı ve vermiş olduğu bilgiler mukayyetinde bir soruşturma yürütülmüş ancak M. Cumhuriyet Başsavcılığına intikal eden bu vakıa ile ilgili olarak savcılık takipsizlik kararı almış ve gerekli araştırmanın Vergi İnceleme elemanlarınca yaptırılması gerektiğine dair bir yazışmalar dizini ile incelemenin Vergi Denetim Kurulunca yapılması istenilmiştir.*

*Vergi incelemesine kaynak teşkil eden verilerin irdelenmesi neticesinde; öncelikle ihbarcı ile GSM hattı üzerinden irtibata geçilmiş daha sonra yazılı olarak ifadesinin alınması suretiyle ilgili mükellefin vergi incelemesine başlanılmıştır; İhbar tutanağı kimlik bilgileri....;*

*Yukarıda açık kimliği yazılı şahıs A. Defterdarlığı Vergi Müfettişleri Bürosundaki çalışma adresine davet edilerek kendisine Vergi Usul Kanununun bilgi vermeye ilişkin hükümleri ile yanlış veya yanıltıcı bilgi vermesi durumunda uygulanacak cezai müeyyideler anlatıldıktan sonra kendisine yöneltilen sorular ve bu sorulara vermiş olduğu cevaplar aşağıya aktarılmıştır.*

<sup>84</sup> Vergi incelemesi öncesi yapılan ve vergi incelemesinin yapıp yapılmayacağına, vergi incelemesi yapılacaksa konusunun ve döneminin belirlenmesine olanak kılan inceleme türü.

<sup>85</sup> 2015 tarihli Vergi İnceleme Raporu

<sup>86</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, s.263-265. Ankara 2010.

<sup>87</sup> Fatih Kemal Ebiçlioğlu, Abdulkadir Kahraman, “Forward İşlemlerin İşleyişi ve Vergisel Boyutu”, *Türmob Yayınları*, s.50. Ankara 1999.

*“S.isimli şahsı tanıyor musunuz? Tanıyorsanız kendisi ile bir akrabalık bağınız veya herhangi bir husumetiniz var mı?*

*Evet kendilerini çok yakinen 2004 yılından beri tanıyorum. 2012 yılından itibaren inşaat ustası olarak yanında çalıştım ve 2014 ün sonlarında yanlarından ayrıldım. Akrabalık bağım ve husumetim yok.*

*M. Cumhuriyet Başsavcılığının ... soruşturma nolu dosyasında S. hakkında müşteki olarak yer almaktasınız. Şikâyet ettiğiniz konular hakkında bilgi veriniz.*

*Öncelikle ihbar ettiğim hususlar benim görev yaptığım yıllara ilişkindi. Görevden ayrıldığım yıldan önceki dönemlerde bahsi geçen şahıs çeşitli usulsüzlükler yapılarak hâsılatın gizlendiğine ilişkin kimi olaylara şahit oldum. Şöyle ki; 2012 yılında iş aramakta iken bir yakınım vesilesi ile bu şahısla tanıştım ve yanında işe başladım. Bu şahsın orta çapta bir firması vardı ve kat karşılığı inşaat işleri ile uğraşmaktaydı. İlk birkaç yıl aslında neler olup bittiğini anlamamıştım. Bir gün bir yakınım ev almak istediğini ve tanıdık bir müteahhit olup olmadığını sordu. Bende yanında çalıştığım şahsın oldukça güvenilir ve temiz iş yaptığından bahsettim. Velhasıl bu yakınım bu şahıstan bir daire aldı ve dairenin parasını müteahhite ulaştırılmak üzere bana vermesini söyledim. Yakınımda bana meblağın yüksek olması ve yasal zorunluluk nedeni ile bu ödemeyi banka aracılığı ile yapmak istediğini söyledi ve bana neden parayı sen alıyorsun diye sordu. Ben de 2013 yılından beri patronumun beni aracı kılarak daire satışlarından kazanılan paraları aldığını ve bana çok güvendiğini söyledim. Yakınım söylemiş olduğum bu sözden sonra vergisel konularda bana biraz malumat vererek aslında vergi kaçakçılığına iştirak edebileceğimi ve bu konuyu patronumla konuşmam gerektiğini bana söyledi. Bende bu uyarıdan sonra çok korktum ve patronumun yanına giderek bu durumu aktardım. Patronum bana sen korkma ben yıllardır bu işi yapıyorum, bu senin aldığın paralar resmi olarak kurmuş olduğumuz firmanın değil zaten dedi. Patronum bana çok güveniyordu. Ben de olayı kapattım. Aylar sonra bu yakınım bana ne yaptığımı konuyu patronumla konuşup konuşmadığımı sordu ben de olanları anlattım. Yakınım bana paraları ne yapıyordun deyince patronumun talimatıyla A. bank da A. Şahsına ait hesaba yatırdığımı söyledim. Yakınım bana sen aslında kandırılıyorsun ilerde başın çok ağrıyabilir çünkü kendisinin bir savcı tanıdığı olduğunu ve ona bu konudan bahsettiğini söyledi. Ben de çok korktum ve hemen patronuma gidip olan biteni anlattım. Bir iki hafta sonraydı*

*sanırım patronum işlerin kötü gittiğini ve beni işten çıkarmak zorunda kaldığını söyledi ve işten çıkardı. Hâlbuki işler iyi ve tıkırında gidiyordu. Aradan bir müddet geçti ve ben iş bulamıyordum. Çocuğum hasta idi ve bakımları maddi olarak çok külfetli idi. Tanıdıklarımdan borç para istiyor fakat bulamıyordum. Çok bunalmıştım ve bir gün gazetede haber okurken ihbar tazminatı denen bir şey okudum inşaat sektöründen bahsediliyordu. İhbarcıların çok para kazandığından bahsediliyordu ve başımdan geçen bu olay aklıma geldi ve savcılığa giderek ifade de bulundum. Durum bundan ibaret.*

*Yaptığınız ihbarla ilgili olarak isminizin gizli tutulması yönünde bir talebiniz var mı?*

*Evet ismimin gizli tutulmasını istiyorum.*

*Söylemek istediğiniz başka bir husus var mı?*

*İhbar ikramiyesi talebimin değerlendirilmesini istiyorum. Banka hesapları, ödemeler ve inşaat yerleri ile ilgili ayrıntılı bilgiler savcılığa vermiş olduğum dilekçemde mevcuttur. Başkaca ekleyeceğim bir husus bulunmamaktadır.” şeklinde ifade ve beyanda bulunmuştur.*

*Mükellef gerçek kişi 2014 tarihinde A. adresinde, 2013 tarihinde B. adresinde ve 2012 tarihinde C. adresinde farklıca ad ve namda müteahhitlik faaliyetinde bulunduğu fakat bu işleri ticari faaliyet kapsamında firması ile ilişkilendirmeyerek başkaca şahıslar üzerinden gerçekleştirerek mükellefiyet tesis ettirmeyip vergi kayıp kaçağına sebebiyet verdiği ön araştırma neticesinde tespit edilmiştir. Mükellef gerçek kişi adına H. isimli şahıs tarafından yapılan ihbar neticesinde 2015 tarih ve ... sayılı yazıya istinaden gerçekleştirilen ön inceleme neticesinde şahsın banka hesaplarının oldukça hareketli olduğu ve hesabına daire bedeli açıklamalı havaleler yapıldığı ikinci derece yakınlarının mal varlığı araştırılmasında inşaat faaliyeti boyunca paralel bir şekilde nakdi olarak mal varlığının arttığı ve aynı şekilde daire bedeli açıklamalı havaleler yattığı tespit edilmiştir. Bu durumda mükellef kurumun ve S. Şahsının 2012-2013 ve 2014 yıllarının daire satışları ve müteahhitlik kapsamında sınırlı olarak Vergi İncelemesine tabi tutulması, inceleme neticesine göre mükellefiyet tesis edilmesini gerektirecek kaniya varılması halinde ilgili vergi dairesinin bilgilendirilerek mükellefiyetinin sağlanması ve beyanname vermemesi hasebi ile ilgili usul cezalarını tatbik edilmesi ve takibinin yapılması gerekmektedir. Yapılan tarhiyatlar neticesinde*

*ihbar tazminatı hususu ile ilgili olarak da Vergi Müfettişlerince değerlendirme yapılması gerekmektedir.”*

Yukarıda Kat karşılığı inşaat faaliyeti ile iştigal eden bir mükellef ile ilgili olarak yapılan bir ihbar neticesinde gerçekleştirilen ön inceleme çalışmasına kısaca yer verilmiştir. Görüldüğü üzere uygulamada genel olarak yerel bazda ve küçük çapta müteahhitler tarafından vergi kaçırma yöntemi olarak kullanılan mükellefiyeti gizleme şekline bir örnek ile karşılaşılmıştır. Burada vergi idaresince gerçekleştirilecek tarhiyat yargıya taşındığı zaman yargı ile vergi idaresi arasında kat karşılığı inşaat faaliyetinin sürekliliği unsurunda anlaşmazlık çıkabilecektir.

**Kat Karşılığı İnşaat Sistemi Üzerine Gerçekleştirilen Vergisel Denetimlerden Örnek Olay 3:** Kat karşılığı inşaat faaliyetinde sahte fatura kullanımına yönelik eleştiri<sup>88</sup>;

İnceleme örneğine geçmeden önce sahte fatura kısaca tanımlanacak olursa; borç ilişkisine dayanmadan gerçeğe tamamen aykırı bir biçimde doldurulan, miktarda veya satış bedelinde gerçeğe aykırı bilgilere yer verilen bir belge olarak nitelendirilebilir<sup>89</sup>.

*“A. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün 8.. vergi kimlik numaralı mükellefi D. İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi O. Mahallesi.. adresinde kat karşılığı inşaat, bina ve diğer yapıların içi veya dışında yer ve duvar kaplama faaliyetiyle iştigal etmektedir. T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ...sayılı iş emri yazısında belirtilen hususlardan dolayı;*

*Yukarıda özetçe bilgileri verilen mükellef kurum ile ilgili olarak 2012 Hesap dönemine ilişkin Sahte Belge Kullanma kapsamında sınırlı olarak “Vergi İncelemesi” yapılması istenilmiştir. Mükellef kurum A. merkezli olarak 19/12/1998 tarihinde kat karşılığı inşaat sektörü üzerine mükellefiyet tesis ettirmiş olup ticaret hacmini 2012 yılına kadar oldukça artırdıktan sonra takip eden yıllarda düşüş gösteren iş hacmi sergilemekte olup, cari dönemde faaliyetleri durma noktasına gelmiştir.*

*T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ..sayılı iş emri yazılarında belirtilen ve özetle; Mükellef kurumun sahte belge düzenledikleri*

<sup>88</sup> 2015 tarihli Vergi İnceleme Raporu.

<sup>89</sup> Yılmaz Özer, Abdullah A. Doğan, M. Nadir Arıcı, Vergi Hukukunda Belgeler, s. 26, Ankara 1996

raporlarla sabit olan Z. İnşaat, L. İnşaat ve O. Yapı adlı firmalardan faturalar aldığı tespit edilmiş olup “mezkûr faturaların yasal defter ve belgelerine yansıtılıp yansıtılmadığı ve gerçekten vuku bulan bir ticaret sonucunda alınıp alınmadığının” tespiti noktasında incelenmesi istenilmiştir. Vergi incelemesine kaynak teşkil eden verilerin irdelenmesi neticesinde; öncelikle sahte belge düzenleyen firmalar hakkında yazılan raporlar tetkik edilmiş ve ardından mükellef kurumun defter belgeleri incelenmeye başlanmıştır.

Mükellef kurumun iş emri yazılarının eklerinde adı geçen firmalardan aldığı faturalara ilişkin olarak yapılan detaylı çalışmalar sonucunda “mezkûr faturaları alıp yasal kayıtlarına yansıttığı fakat bu belgelerin sahte olduğunu bilmeden aldığı” sonucuna varılmış ve ilgili mevzuat gereği gerekli tarhiyatlar önerilmiştir. Ayrıca; sahte belge kullanımı konulu incelemenin devamında farklı şahıslar ile ilgili olarak bir takım suç emaresi taşıyan verilere ulaşılması akabinde; adı geçen kişi/kişilerin çeşitli enstrümanlar vasıtası ile resmiyette hiç adlarının geçmemesi nedeni ile herhangi bir legal yaptırıma uğramadıkları, sahte belge düzenlediği tespit olunarak mükellefiyeti terkin edilen ve sahte belge düzenlediğine dayanak teşkil edecek pek çok veri bulunan firmaların “noterden vekâlet verme usulü” ile bu şahıslar üzerinden işlerini yürüttüğü tespit edilmiştir.

Mükellef kurum 2012 Hesap döneminde KDV dâhil 8.438.790,27 TL tutarındaki emtia alışlarını belgelendirdiği faturaların sahte faturalar oldukları saptanmıştır. Mükellef kurumun K. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün 9., 8. ve 3. vergi kimlik numaralı mükellefleri Z., L. ve O. Yapı İnşaat Malzemeleri Metal Hırdavat ve Orman Ürünleri Taş. San. ve Tic. Ltd. Şti.’den alınan mallara ilişkin yasal defterlerine aşağıdaki muhasebe işlemlerini gerçekleştirdiği tespit edilmiştir.

| Hesap Adı ve Açıklama  | Borç   | Alacak |
|------------------------|--------|--------|
| 150- İlk Madde Malzeme | XXX TL |        |
| 191- İndirilecek KDV   | XXX TL |        |
| 320-Satıcılar          |        | XXX TL |
| İnşaat malzeme alımı   |        |        |

*Mükellef kurum bu belgeleri yasal defterlerine kaydederek ilgili dönem beyannamelerine yansıtmak suretiyle bu faturalarda yer alan Katma Değer Vergisini yersiz olarak indirim konusu yapmıştır. Bu durum, mükellef kuruma ait yasal defter kayıtları ve bununla ilgili belgeler, vergi matrahının doğru ve kesin bir şekilde tespitine olanak bulunmayacak şekilde eksik, usul dışı ve düzgün olmaması sebebi ile ihtiyaca uygun bulunmadığını ve tutulması zorunlu defterler ile verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığını göstermektedir. 213 sayılı V.U.K. 'nın 30/4. ve 30/6. maddeleri gereğince re 'sen tarhiyat nedeni olarak sayılan bu fiiller dolayısıyla, ilgili vergilendirme dönemlerinde tarh edilecek vergilerin mükellef kurum adına re 'sen tarh edilmesi gerekmektedir...*

*Kat karşılığı inşaat faaliyeti ile iştigal olan A. Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 8.. vergi kimlik numaralı mükellefi D. İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin 2012 Hesap dönemi defter ve belgelerinin "Sahte Belge Kullanımı" yönünden sınırlı olarak incelenmesi neticesinde;*

*Mükellef kuruma 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-3 ve 30/4. maddeleri gereğince iki kat tutarında birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi, ancak ceza uygulamasında aynı kanunun 336.maddesinin dikkate alınması,*

*Mükellef kurum adına 213 Sayılı V.U.K. 'nın 353/I. maddesi gereği belge almamaktan dolayı 88.000,00-TL, tahsilat ve ödemelerinde banka kanalı kullanmaması nedeni ile de V.U.K. 'nın mükerrer 355. maddesi gereği 280.440,25 TL olmak üzere toplamda 368.440,25 TL Özel Usulsüzlük Cezası kesilmesi,*

*Mükellef kurumun 2012 Hesap dönemi KDV beyanlarının vergi dairesince düzeltilmesi,*

*Mükellef kurum adına 1.287.269,73-TL fark katma değer vergilerinin 213 sayılı VUK'nun 30/4.ve 30/6. bendi uyarınca re 'sen tarh edilmesi, V.U.K'nun 30/4.ve 30/6. maddeleri uyarınca re'sen tarh edilecek KDV üzerinden anılan kanunun 341 ve 344. maddesi gereğince bir kat vergi zıyaı cezası kesilmesi,*

*Mükellef kurumun 213 Sayılı V.U.K. 'un Ek-11.maddesi gereğince tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu hususunun dikkate alınması gerektiği sonucuna varılmıştır."*

*Yukarıda Kat karşılığı inşaat faaliyeti ile iştigal eden bir mükellef nezdinde sahte fatura kullanımı konulu gerçekleştirilen vergi incelemesinden özet olarak*

bahsedilmiştir. Görüleceği üzere burada kat karşılığı inşaat sektöründe oldukça sık rastlanan bir olgu olan emtia alım ve satımlarında mükelleflerin kendi kurumsal belgeleri yerine amacı sadece sahte belge düzenlemek olan firmaların belgelerini vermeleridir. Bu hukuk dışı sahte belge düzenleme ve alma işlemleri o kadar girift bir yapı arz etmekte ki bazen mükellefler gerçekten hukuka uygun işlem yaptıklarında dahi almış oldukları belgenin sahte olduğunu anlayamamaktadırlar. Belgenin yanıltıcı niteliği bilinmeden kullanılması kastı kaldırmaktadır<sup>90</sup>. Burada ilgili kamu kurum ve kuruluşları bu sahteciliğin önüne geçmede oldukça pasif kalmakta ve gerçekten ticari emtia aldıkları halde bazı mükellefler aleyhine mağduriyetler oluşmaktadır.

**Kat Karşılığı İnşaat Sistemi Üzerine Gerçekleştirilen Vergisel Denetimlerden Örnek Olay 4:** Kat karşılığı inşaat faaliyetinde emsal bedel uygulamasına yönelik vergi incelemesi sonucu getirilen eleştiri<sup>91</sup>;

Örneklem vergi incelemesine geçmeden önce emsal bedel kısaca izah edilecek olursa; emsal bedel; asıl bedeli belli olmayan veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir emtianın, değerlendirme gününde elden çıkarılması durumunda emsaline kıyasla alacağı değerdir. Bu tanım emsal satış bedelini esas almakta olup, kıymetin değerlendirme gününde satılması halinde piyasada bulacağı bedel değerlemede ölçüt olarak kabul edilmektedir<sup>92</sup>.

*“Z. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün 2.. vergi kimlik numaralı mükellefi L. İnşaat ve Sanayi Limited Şirketi A. İli Z.Mahallesi.. adresinde kat karşılığı inşaat, gayrimenkul alım satım faaliyetiyle iştigal etmektedir. T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ...sayılı iş emri yazısında belirtilen hususlardan dolayı;*

*Yukarıda özetçe bilgileri verilen mükellef kurum ile ilgili olarak 2011 Hesap dönemine ilişkin gayrimenkul satışları kapsamında sınırlı olarak “Vergi İncelemesi” yapılması istenilmiştir. T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ..sayılı iş emri yazılarında belirtilen ve özetle;*

<sup>90</sup>Ahmet Gündel, *Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 317. Ankara 2002.

<sup>91</sup> 2013 tarihli Vergi İnceleme Raporu.

<sup>92</sup> Mehmet Emin Akyol, “Emsal Bedeli ve Bu Ölçü ile Değerleme Yapılacak Haller”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 204, Aralık 2009.

*Mükellef kurumun gayrimenkul satışları ile ilgili olarak yasal kayıt ve beyanlarına yansıtması olduğu tutarların doğruluğunun teyidi amaçlı incelenmiştir...*

*Mükellef kurum, trampa yoluyla satmış olduğu gayrimenkullerin KDV dâhil emsal bedeli 850.745,00TL olan kısmına noksan tutarda belge düzenlediği tespit edilmiştir.*

*Rapor ekinde yer alan tutanağın ..'ncı maddesinde, Mükellef kurumun ... yılında yapmış olduğu satışların tamamının 2011'de inşa etmiş olduğu konutlara ait satışlardan ibaret olduğu, ...'uncu maddesinde 2011'de toplam 108 bağımsız bölüm inşa ettiği ve bunun 81 adetinin kendisine düştüğü, ....'inci maddesinde ise 52 adetini sattığı, 29 adet bağımsız bölümün satıldığına dair bir kaydın olmadığı, bununla birlikte dönem karının hesaplanmasında maliyetin tamamının dikkate alındığı ve mükellef kurum yetkilisinin, satmadıkları bu 29 adet daireye ait maliyetin sehven satılan mal maliyeti içinde gösterildiğini ifade ettiği tespit edilmiştir. Mükellef kurumun yasal defter belgelerinin tetkikinde bağımsız bölümlere ait maliyet bedelinin daire başına 123.000,00TL olduğu tespit edilmiş, mükellef kurum temsilcisi ifadesinde de bağımsız bölümlerde ortalama kar marjının %10 olduğunu ifade etmiştir. Mükellef kurum ve ortaklarının banka hesaplarının tetkiki, online sitelerde ilgili tarih ve binalar için aynı muhitte verilen diğer ilanların araştırılması ve gayrimenkul alanların ifadesi doğrultusunda mükellef kurumun bağımsız bölümler için uyguladığı kar marjının %30 olduğu kanaat ve sonucuna varılmıştır. Dolayısı ile mükellef kurum 29 daireden KDV hariç 4.636.006,70TL (29\*(123.000,00\*1.30)) hâsılatı kayıt ve beyan dışı sonucuna ulaşılmıştır.*

*Z. Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 2.. vergi kimlik numaralı mükellefi "L. İnşaat ve Sanayi Limited Şirketi'nin 2011 Hesap dönemi defter ve belgelerinin "Gayrimenkul satışları" yönünden sınırlı olarak incelenmesi neticesinde;*

*Mükellef kuruma 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-3 ve 30/4. maddeleri gereğince iki kat tutarında birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi, ancak ceza uygulamasında aynı kanunun 336.maddesinin dikkate alınması,*

*Mükellef kurum adına 213 Sayılı V.U.K.'nın 353/1. maddesi gereği belge düzenlemekten dolayı 80.000,00-TL Özel Usulsüzlük Cezası kesilmesi,*

*Mükellef kuruma 2011 hesap dönemine ilişkin olarak V.U.K.'nın 30/4 ve 6. maddelerine istinaden takdir edilen matrah farkı üzerinden 927.201,34TL Kurumlar*

*Vergisi tarh edilmesi ve V.U.K. 'nun 341 ve 344. maddelerine istinaden, tarh edilen verginin bir katı oranında vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği kanaat ve sonucuna varılmıştır.”*

Yukarıda ki örneklem incelemede görüleceği üzere emsal bedel olarak maliyet bedeli inceleme elemanınca gerçekleştirilen tarhiyatta esas alınmıştır. Bu incelemenin yargıya taşınması durumunda maliyet bedeli tutarı ile ilgili olarak mükellefçe itirazda bulunulacağı ve inceleme raporunda bedele ilişkin net tespitin yapılıp yapılmadığına değinilecek ve bu donelerden yola çıkılacaktır. Doğal olarak burada da vergi idaresi görüşü ile yargı organı kararı çelişecektir.

**Kat Karşılığı İnşaat Sistemi Üzerine Gerçekleştirilen Vergisel Denetimlerden Örnek Olay 5:** Kat karşılığı inşaat faaliyetinde transfer fiyatlandırması uygulamasına yönelik vergi incelemesi sonucu getirilen eleştiri<sup>93</sup>;

Örneklem vergi incelemesine geçmeden önce transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak kısa bir izahta bulunulmasında fayda vardır. Transfer Fiyatlandırması vergi sistemimizde yer alan önemli bir vergi güvenlik müessesesidir. KVK'nun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı müessesinin tanzim edildiği on üçüncü maddesinde: *“Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine muhalif biçimde tespit ettikleri bedel nispetinden mal veya hizmet alım ya da satımında iştirak ederse, elde edilen kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yordamıyla örtülü biçimde dağıtılmış sayılır.”* hükmüne yer verilmiştir. 04.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren “5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” un 21. maddesi ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesine “Hazine Zararı<sup>94</sup>” kavramı getirilmiştir<sup>95</sup>.

*“K. Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 3.. vergi kimlik numaralı mükellefi Z. İnşaat Yapı ve Sanayi Limited Şirketi B. İli C.Mah.. adresinde kat karşılığı inşaat, demir*

<sup>93</sup> 2016 tarihli Vergi İnceleme Raporu.

<sup>94</sup> Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”

<sup>95</sup> Hakan Keklikçi, ”Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı ve Uygulamalı Örneklerle Dönemsel Açidan Analizi” ss. 1-4, *Lebib Yalkın*, Mart 2010.

*çimento ticareti ile iştigal etmektedir. T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ...sayılı iş emri yazısında belirtilen hususlardan dolayı;*

*Yukarıda özetçe bilgileri verilen mükellef kurum ile ilgili olarak 2013 Hesap dönemine ilişkin transfer fiyatlandırması kapsamında sınırlı olarak “Vergi İncelemesi” yapılması istenilmiştir. T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ..sayılı iş emri yazılarında belirtilen ve özetle;*

*Mükellef kurumun kasa hesabının yüksek bakiye ile seyir etmesi ile ilgili olarak yasal kayıt ve beyanlarına yansıtması olduğu herhangi bir faiz tutarının olup olmadığı yönünden incelenmesi istenilmiştir. Mükellef kurum, ortaklarına kullandığı nakdi varlıklar için herhangi bir karşılık almamış/faiz hesaplamamış, dolayısıyla hesaplanması gereken karşılık/faiz tutarı için belge düzenlemeyerek 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan hükümler uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak dağıtımını yapmıştır. VUK'nun 30. maddesinin birinci fıkrasında " Re'sen vergi tarhi ,matrahının kısmen veya tamamen yasal defter ve belgelere dayanılarak tespitine olanak olmayan durumlarda takdir komisyonlarınca takdir edilen veya vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah üzerinden verginin tarh olunmasıdır. "hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin dördüncü bendinde; “Defter kayıtları ve bununla ilgili belgeler, vergi matrahının doğru ve kesin bir şekilde tespitine olanak bulunmayacak şekilde eksik, usul dışı ve düzgün olmaması sebebi ile ihtiyaca uygun bulunmaması” resen takdir nedeni olarak sayılmıştır. Yine Aynı maddenin altıncı bendinde “Tutulması zaruri yasal defterlerin veya mükelleflerce verilen beyannamelerin asıl olan durumu göstermediğine dair delil mevcut olur ise” bu fiillerin resen takdir nedeni olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle mükellef kurumun Kurumlar Vergisi matrahının yeniden hesaplanması ve ortaya çıkan matrahın 213 sayılı V.U.K.'nun 30/4 ve 30/6.maddeleri hükmü uyarınca re'sen takdir edilmesi gerekmektedir.*

*Mükellef kurumun ibraz ettiği 2013 hesap dönemine ilişkin yasal defterlerinin incelenmesi neticesinde, ”100-Kasa Hesabı, Borç Bakiye” verilerinin mükellef kurum yetkilisiyle birlikte tespit edildiği üzere oldukça yüksek seyretmiştir. Mükellef kurum temsilcisine “100 Kasa Hesabı Borç Bakiyesi” ile ilgili olarak neden bu kadar yüksek oranlarda seyrettiği, bu tutarlara ilişkin ortaklar adına faiz işletilip işletilmediği, kasada günlük bulunması gereken meblağ ve bankalardan kullanmış olduğu kredi olup olmadığı sorulduğunda temsilci cevaben;*

“İlgili yılda ödemeler banka aracılığıyla yapılmış olmasına rağmen günlük ihtiyaçlarımız için kasada belli bir miktar para bulunmaktadır. Ayrıca ilgili yılda yatırım teşvik belgesi alınmış olup ilgili yasa gereği şirket ortakları sermaye ödemesi yapmıştır. İnşaat sektöründe faaliyet göstermekteyiz, çok sayıda çalışmamız (90-95 ort.) mevcut ve bu yüzden ihtiyaçlarımız nedeni ile günlük olarak kasada tutulan para miktarı yaklaşık olarak 40.000,00.-TL civarındadır. Bu rakam her ne kadar yüksek gibi görünse de işin gerçeğinde böyledir. Şirketimizin tüm alacak ve verecekleri kayıt altında olup, genellikle banka yolu ile tahsil ve ödemelerimizi yapıyoruz. İlgili dönemde kasamızda yer alan paralar nakit olarak yapılan işlemler, çek tahsilâtlarımız sonucu nakit olarak alınan paralar, ortaklarımızın sermaye ödemeleri vb. nedenlerden oluşmaktadır. Yukarıda da ifade ettiğim gibi şirketimizin 2013 hesap döneminde günlük ortalama kasa ihtiyacı 40,000,00 TL civarındadır. Bu tutarın üzerinde kasada yer alan paralar ticari yaşamda zaman zaman bankaya yatırılmayarak işletmede tutulması gerekebilmektedir. Söz konusu yıllarda kasadaki paraya faiz geliri tahakkuk ettirileceğini bilmiyorduk, dolayısıyla beyanlarımıza dâhil etmedik. Bunda herhangi bir art niyetimiz yoktur. Bizler ilgili dönemde banka kredisi kullanmadık.” demiştir.

Mükellef kurumun kasa hesabında bulundurmuş olduğu miktar, günümüz şartlarında ve gelişen ekonomik yapıda kasada nakit olarak bulunması ticari kurallara ve teamüllere aykırı görülmektedir. TTK’nın 20. maddesinin üçüncü fıkrası hükmünce, her ticaret erbabının yürütmüş olduğu ticari faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi davranması gerekmektedir. Basiretli iş adamı gibi davranma, tacire ticari iştigalinde objektif bir hassasiyet ölçüsü getirmekte, faaliyetlerinde kendine ait yetenek ve imkânlarına göre kendisinden beklenen hassasiyeti değil, aynı ticaret dalında iştigal eden öngörülü, dürüst, bilinçli bir ticaret erbabından beklenen hassasiyet ve özeni göstermesinin gerekli olduğunu vurgulamaktadır. İktisadi saikle vücut bulan bir ticari işletmenin faaliyetlerini sürdürürken, kuruluş gayesine münasip hareket etmesi ve hususi ile kar amacını mütemadiyen ön planda tutması basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesinin bir gerekliliğidir.

K. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün 3.. vergi kimlik numaralı mükellefi “Z. İnşaat Yapı ve Sanayi Limited Şirketi”nin 2013 hesap dönemi defter ve belgelerinin “Transfer fiyatlandırması” yönünden sınırlı olarak incelenmesi neticesinde;

*Mükellef kuruma 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-3 ve 30/4. maddeleri gereğince iki kat tutarında birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi, ancak ceza uygulamasında aynı kanunun 336.maddesinin dikkate alınması,*

*Mükellef kurum adına 213 Sayılı V.U.K.'nun 353/1. maddesi gereği belge düzenlemekten dolayı 75.000,00-TL Özel Usulsüzlük Cezası kesilmesi,*

*Mükellef kuruma 2013 hesap dönemine ilişkin olarak V.U.K.'nun 30/4 ve 6. maddelerine istinaden takdir edilen matrah farkı üzerinden 127.118,64TL Kurumlar Vergisi tarh edilmesi ve V.U.K.'nun 341 ve 344. maddelerine istinaden, tarh edilen verginin bir katı oranında vergi zıyaı cezası kesilmesi gerektiği kanaat ve sonucuna varılmıştır.”*

Yukarıda ki örneklem incelemede görüleceği üzere kat karşılığı inşaat faaliyeti ile iştigal eden mükellefin muhtemelen gayri resmi gayrimenkul satışlarına ilişkin kasasında biriken tutarlar üzerinden eleştiri getirilmiştir. Her ne kadar mükellef kurum temsilcisi burada ifadesinde kasa hesabında bulunan nakit para için normal olduğu yönünde ifade de bulunsa da inceleme dönemi itibarı ile ticari faaliyette bulunan şirketler kasa dahi işyerlerinde bulundurmamaktadırlar. Burada firma kazancını örtülü olarak transfer fiyatlandırması kapsamında dağıtmıştır. Lakin dava konusu yapıldığında mükellefin ifadesindeki beyanı doğrultusunda inceleme raporunun mahkemede düşeceği düşünülmektedir. Çünkü inceleme elemanı kasanın fiili olarak olup olmadığını sorgulamamış üstelik mevzuatta yoruma bırakılan kasada olması gereken meblağ ile ilgili olarak net tespit yapmamıştır.

**Kat Karşılığı İnşaat Sistemi Üzerine Gerçekleştirilen Vergisel Denetimlerden Örnek Olay 6:** Kat karşılığı inşaat faaliyetinde zayı olan inşaat malzemesine yönelik vergi inceleme sonucu<sup>96</sup>;

Örnekleme geçilmeden önce Zayı mal ile ilgili olarak kısa bir açıklama yapılması gerekirse; ticari işletmelerin faaliyetlerini idame ettirmeleri sırasında bazen tabii sebeplerden (deprem, sel vs.) ve bazen de doğa ile alakası bulunmayan sebeplerden (yangın vs.) ötürü, ticari varlıklarının değer kaybına maruz kalması ya da değerinin tamamıyla ortadan kalkması olarak tanımlanabilir<sup>97</sup>.

<sup>96</sup> 2014 tarihli Vergi inceleme raporu.

<sup>97</sup> Abitter Özulucan, “Doğal Afetlerde Hasara Uğrayan Ticari Mallar ve Amortismanına Tabi Duran Varlıkların VUK Karşısındaki Durumları ve Muhasebe Kayıtları”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 1999.

“P. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün 7.. vergi kimlik numaralı mükellefi E. İnşaat Yapı Dekarasyon ve Sanayi Limited Şirketi A. İli C.Mah.. adresinde kat karşılığı inşaat ticareti ile iştigal etmektedir. T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ...sayılı iş emri yazısında belirtilen hususlardan dolayı;

Yukarıda özetçe bilgileri verilen mükellef kurum ile ilgili olarak 2014 Hesap dönemine ilişkin zayi olan inşaat malzemesi kapsamında sınırlı olarak “Vergi İncelemesi” yapılması istenilmiştir. Mükellef kurum tarafından aşağıda yasal defter kayıtlarında görüldüğü üzere, deposunda çıkan yangın nedeni ile oluşan maddi zararı aşağıda ayrıntılı şekilde belirtilen muhasebe işlemi ile Yevmiye Defterine aktararak yasal beyanlarına durumu yansıtmıştır.

| Hesap Adı ve Açıklama                                       | Borç          | Alacak        |
|-------------------------------------------------------------|---------------|---------------|
| 102- Bankalar                                               | 228.000,00 TL |               |
| 689- Diğer Olağan Dışı Gider ve Zar.                        | 210.000,00 TL |               |
| 153- Ticari Mallar                                          |               | 210.000,00 TL |
| 679- Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kar.                        |               | 228.000,00TL  |
| Zayi olan emtianın sigorta tazminatı geliri ile zarar kaydı |               |               |

Bu yangın ile ilgili olarak mükellef kurumun yasal kayıtları incelendiğinde; herhangi bir şekilde takdir komisyonu ve Mahkeme kararına, Bakanlıkça ilan edilmiş mücbir sebep durumuna rastlanılmamıştır. Vergi Usul Kanunu’nun 274. maddesine göre ticari mallar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Fakat ziyana uğrayan ticari malların değerlemesi Vergi Usul Kanunu’nun 278. maddesinde hususi biçimde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, tabi afetler sebebi ile veyahut bozulmak, kırılmak, paslanmak gibi durumlar nedeni ile emtianın iktisadi değerinde kayda değer bir düşüş yaşanması durumunda emtia, emsal bedeli ile değerlendirilir.

Emsal bedelinin ne şekilde hesap edileceği Vergi Usul Kanunu’nun 267. maddesinde teferruatlı biçimde düzenlenmiştir. Ziyana uğrayan ticari malların Vergi Usul Kanunu’nun 267. maddesinde yer alan ilk iki sıraya göre değerlendirilmesi olanak dâhilinde değildir. Çünkü birinci sıraya göre değerlendirme işlemini gerçekleştirebilmek için değerlendirilecek ticari emtia ile satılan ticari emtianın misli mal olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle birinci sıraya göre değerlendirme işlemini

gerçekleştirebilmek için ziyana uğrayan ticari malların maddede belirtilen oranda satışının da gerçekleşmiş bulunması gerekir ki, ziyana uğrayan ticari malın kıymetini bütünüyle kaybetmiş olması durumunda satışa mevzu edilmesi zaten olası değildir. Kısmi kıymet düşüşü bulunması durumunda satış yapılması halinde dahi birinci sıraya göre değerlendirme işlemini gerçekleştirmek mümkün değildir. Keza zayi oranı bütün ticari emtiada farklı olabilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin ikinci sırasında yer alan değerlendirme kıstasının da uygulanması mümkün değildir. Zira ziyana uğrayan ticari emtianın bilanço günündeki kıymeti ile maliyetleri arasındaki bağ, ziyan sebebi ile ayrılmış olacağından, maliyet bedeli ile kıymet takdiri maddenin mantığına aykırı olacaktır. Bu nedenle ziyana uğrayan ticari malların emsal bedelinin tespitinde Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin üçüncü sırasında bulunan takdir ölçütünün kıstas alınması bir gerekliliktir. Emtiadaki değer azalması sebebi ile mükellef kurumca takdir komisyonuna başvurulması gerekmekte olup emsal bedelin tayini istenilecektir. Mükellef kurum emsal bedelini direkt olarak kendileri belirleyemez. Yine ticari emtianın emsal bedelini takdir komisyonu haricinde üçüncü kişi veya kurumlara tespit yaptıramazlar. Fakat kıymeti azalan ticari malların emsal bedelinin belirlenmesinde Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesine göre mahkemelerin re'sen belirlemiş oldukları değerlerin kullanılması olanak dâhilindedir. Buna göre, Ticaret ve Asliye Hukuk Mahkemelerinin re'sen belirledikleri değerler, ticari malların değerlendirilmesinde emsal bedeli olarak kabul edilebilecektir. Bu gibi durumlarda ilaveten emsal bedeli takdiri için takdir komisyonuna müracaat edilmesine gerek yoktur. Diğer taraftan mahkemeler dışındaki kamu kurum ve kuruluşların (takdir komisyonları hariç) değer tespit edebilme yetkisi bulunmamaktadır. Bu sebepten ötürü itfaiye, jandarma, sigorta eksperleri gibi kurum ve kuruluşların belirlemiş oldukları değerlerin emsal bedeli olarak değerlendirilmesi olanak dâhilinde değildir. Bununla birlikte söz konusu kuruluşların belirlemiş oldukları değerler, takdir komisyonunca verilecek karara done teşkil etmesinde faydalanılabilir.

Sonuç olarak nihai kararın kesinlikle takdir komisyonunca veya mahkemelerce verilmesi gerekir. Mükellef kurum takdir komisyonuna müracaatından evvel, ticari emtianın ziyana uğramasına sebep olan vakayı itfaiye, polis ve benzeri makamlara tespit ettirip bu tespit belgesi ile birlikte mükellefiyeti olan vergi dairesine müracaat ederek, kıymet takdirini komisyon yordamıyla talep edecektir. Mükellef kurum

temsilcisine, söz konusu yangına istinaden zayi olan emtia ile ilgili olarak (takdir komisyonu kararı, mahkeme ilamı, KDV hesabının çalıştırılmaması) muhasebe kayıt işlemine ilişkin açıklama yapması istenilmiş ve temsilci cevaben;

“Söz konusu yangın, ... da ki ..... depomuzda çıkmış ve içerisinde bulunan boya, çimento vb emtia zayi olmuştur. Bununla ilgili bir mahkeme kararı ve idareden takdir komisyonu kararı almadık. Bunun nedeni sigortadan almış olduğumuz meblağın tamamını gelir hesaplarımıza yansıtmış olmamızdan kaynaklanıyordu. Çünkü almış olduğumuz sigorta bedeli emtianın değerinden yüksekti. KDV mevzuuna gelince sanırım burada sehven bir hata yapmışız ve ilgili hesabı çalıştırmamışız. Burada herhangi bir kastımız yoktur.” demiştir.

Mükellef kurum deposunda çıkan yangın nedeni ile idareden takdir komisyonu kararı ve mahkemeden herhangi bir ilam almamış, ilgili emtiayı VUK çerçevesinde yanlış bir şekilde yasal kayıtlarına aktarmıştır. Ziyana maruz kalan ticari malların sigortalı olması durumunda, uygulamanın Vergi Usul Kanunu’nun 330. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Madde hükmüne göre, ticari mallarda oluşan ziyan sebebi ile alınan sigorta tazminatları ticari malların kıymetinden fazla olursa, fazlalığa tekabül eden kısım doğrudan kara alınacaktır.

Dolayısıyla ilgili madde hükmü gereğince ziyana uğrayan ticari mallar sebebi ile sigorta tazminatı alınması ve alınan tazminatın ticari malların değerinden fazla olması durumunda, takdir komisyonuna müracaat edilmeksizin işlem tesis edilmesine olanak tanır niteliktedir. Keza bu halde netice olarak değer azalması sebebi ile gider olarak değerlendirilmesi mevzu olmamaktadır. Hülasa ziyan sonucunda sigortadan temin edilen tazminat tutarı, ziyana uğrayan ticari malın bedelini karşılıyorsa veya bedelinden yüksek ise, bu ziyan tutarının takdir komisyonu kararına gerek duyulmaksızın gider yazılması olanak dâhilindedir. Yukarıda yevmiye kaydında görüleceği üzere mükellef kurumca alınıp tamamının gelir hesaplarına yansıtıldığı sigortadan alınan tazminat, emtianın kayıtlı değerinden fazladır.

Netice itibarı ile sigortadan temin edilen tazminatın zarar mahsubundan geriye kalan kısmı gelir şeklinde hesaplara nakledilecektir. Fakat söz konusu madde hükmüne karşın sigortadan temin edilen tazminatın ziyana uğrayan ticari malların değerinden fazla olması durumunda dahi takdir komisyonu kararının gerekebileceği yönünde bir bakış açısı içinde bulunulması da mümkün görülebilmektedir. Lakin

*burada Vergi Usul Kanunu'nun md.3 dayanağından yola çıkarak işin gerçek mahiyeti düşünüldüğünde bu yönde (giderin kabul edilmemesi) bir eleştiride bulunulmayacaktır.*

*Ticari malda oluşan ziyanın sigortadan temin edilen tazminattan daha fazla olması durumunda ise ziyanın alınan tazminatının arta kalan tutarının kesinlikle takdir komisyonu kararı sonucuna istinaden gider yazılması gereklidir. Zira 330. maddede sigortadan alınan tazminatın zarardan daha az olması halinde ne yapılacağı ile ilgili olarak bir belirleme yapılmamıştır. Sonuç olarak mükellef kurumun sigortadan almış olduğu tazminat tutarının zayi olan emtianın KDV dâhil tutarından fazla olması ve tazminatın tamamını gelir hesaplarına aktarması nedeni ile zayi olan inşaat malzemesine yönelik VUK md. 3 gereği bir eleştiri getirilmeyecektir.”*

Kat karşılığı inşaat faaliyetinde olan bir mükellef ile ilgili olarak zayi olan emtiaya ilişkin konulu vergi incelemesi sonucunda herhangi bir eleştiri getirilmemiştir. Lakin çok sayıda vergi incelemesinde bu konu sebebi ile eleştiri getirildiği görülmektedir. Çünkü takdir komisyonu kararı yasal bir gereklilik olmakla beraber zayi olan emtiada sigortadan tazminat alınması ve gider yazılabilmesi doktrinde ve yargı kararları doğrultusunda getirilen bir yorumdur. Bazı hallerde takdir komisyonuna müracaat sekteye uğrayabilmekte veya takdir komisyonunun olayı yerinde kanıtları ile beraber tespit etmesi imkân dâhilinde olamamaktadır. Bu gibi hallerde yetkili mercilerce tanzim edilmiş rapor ve tespitler takdir komisyonunun vereceği kararlara dayanak teşkil edebilmektedir<sup>98</sup>. Burada vergi inceleme elemanı doktrin ve yargı kararları doğrultusunda mükellef lehine hareketle kanaat ve sonucunu belirtmiştir.

**Kat Karşılığı İnşaat Sistemi Üzerine Gerçekleştirilen Vergisel Denetimlerden Örnek Olay 7:** Kat karşılığı inşaat faaliyetinde mükellefiyete yönelik ön inceleme sonucu<sup>99</sup>;

Örnekleme geçmeden vergi mevzuatında mükellefiyet kavramı kısaca izah edilecek olursa; Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen

<sup>98</sup>Sakıp Şeker, “Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Kayıtlardan Düşülmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 1996.

<sup>99</sup> 2016 tarihli Vergi inceleme raporu.

gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanabilir. Yani mükellef, hukuki olarak kendine vergi borcu isabet eden kişi veyahut kurumdur<sup>100</sup>.

*“C. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün 1.. vergi kimlik numaralı mükellefi M. İnşaat ve Sanayi Limited Şirketi, B. İli C.Mah. adresinde kat karşılığı inşaat ticareti ile iştigal etmektedir. T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının ...sayılı iş emri yazısında belirtilen hususlardan dolayı;*

*Yukarıda özetçe bilgileri verilen mükellef kurum ile ilgili olarak 2012 Hesap dönemine ilişkin gayrimenkul satışlarında mükellefiyet tespiti kapsamında sınırlı olarak “Ön Vergi İncelemesi” yapılması istenilmiştir.*

*...Mükellef kurum tüzel kişiliğine ait kaynakları çeşitli enstrümanlar vasıtası ile farklı şahıslar üzerinden yansıtarak ticari kazancını eksik beyan etmiş ve aynı zamanda sahtecilik yaparak üçüncü şahısları zan altında bıraktığı tespit edilmiştir. Mükellef kurum 1998 yılında henüz imar geçmemiş halde iken 250.000,00TL bedelle satın almış olduğu arsayı, arsadan imar geçmesine müteakiben peyder pey satmış lakin satışlar arsa alımında devir teslim yapılmadığı için eski sahibi üzerinden gerçekleştirilmiştir.*

*Mükellef kurum temsilcisine, söz konusu 8 adet gayrimenkul satışları ile ilgili olarak açıklama yapması istenilmiş ve temsilci cevaben; “B. İli C. Mah. adresinde müteahhitlik faaliyeti ile iştigal etmekteyim. Söz konusu arsayı ilgili şahıstan 250.000,00TL bedelle satın aldım. Arsa alımına ilişkin tapuda herhangi bir devir teslim yapılmadı. Arsa ilgili şahıs üzerinde kaldı. Çünkü almış olduğumuz bu arsa yakınlarına cono diye tabir edilen ve çingene olarak halk dilinde bilinen zümre yerleşti ve arsanın değeri oldukça düştü. Biz burada oldukça fazla zarar ettik. Yıllar sonra bu arsa imar kapsamına girdi ve biz bu arsa üzerinde inşaat faaliyetinde bulunduk ve binaları sattık” demiştir.*

*Mükellef kurum gerçekleştirmiş olduğu inşaat faaliyeti kapsamında satışını gerçekleştirmiş olduğu binaları A. adlı şahıs üzerinden tapuda devir teslim işlemlerini gerçekleştirdiği, satış işlemlerine ilişkin bedelleri ise B. adlı ikinci derece yakını olan şahsın banka hesapları üzerinden takip ettiği görülmüştür. Gayrimenkul satışlarının Mükellef kurum nezdinde yapıldığı dolayısı ile Vergi İncelemesine tabi tutulması gerektiği kanaatine varılmıştır.”*

<sup>100</sup>Hasan Günel, “Vergi Mükellefi – Yükümlüsü”, Yeni makale, 30 Kasım 2008.

Yukarıda yer verilen inceleme örneğinde görüleceği üzere yasal mevzuat açısından mükellef görülen şahsın vergi idaresinin şüphelenip ön inceleme sonucunda aslında mükellef olmadığı ortaya çıkmıştır. Lakin burada eğer ön inceleme yapıp mükellefiyet tespiti yapılmadan herhangi bir vergi incelemesi yapıldığında mükellefiyet kaynaklı bir uyuşmazlık yaşanılacak ve inceleme raporu yargıya taşınacaktı. Burada vergi idaresi ile yargı herhangi bir anlaşmazlık yaşanmadan mükellefiyet sorunu çözülmüştür. Fakat burada kat karşılığı inşaat faaliyeti yürüten firma üstü kapalı da olsa mükellefiyetini kabul etmiştir. Aksi takdirde yargı yolu açık fakat muamma bir mahkeme kararı ile karşı karşıya kalınma ihtimali yüksek olacaktır.

### **3.4. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergisel Konulara Yönelik Verilen Yargı Kararları**

Yargı kararlarına değinmeden önce ele alınması gereken konu "mali yargı" ve "vergi yargısı" kavramlarıdır. Mali hukuk, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin tüm mali konularını kapsayan geniş bir yelpaze iken vergi hukuku ise, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin zorlamaya dayalı olarak gelir elde etme faaliyetlerini düzenleyen hukuk kurallarını ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi hukuku, mali hukukun içerisinde yer alan farklı bir kavramdır<sup>101</sup>.

Çalışmanın bu bölümünde vergi davalarında yargı kavramı üzerinde kısa bilgi verilip yargı kararlarından örneklerle değinilmiştir. Müteakiben yargı ile vergi idaresi arasındaki görüş ayrılıklarına değinilip ihtilaf mevzu vakaların vergi incelemelerine etkisi üzerinde durulmuştur.

#### **3.4.1 Vergi Davalarında Yargı Kavramı**

Vergi davaları genel bir kavram olmakla birlikte çalışmanın bu kısmında bilimsel çalışmanın özünden uzaklaşmamak adına sadece vergi inceleme raporlarına yönelik yargı süreci hakkında bilgi verilmiştir.

Haklarında vergi inceleme raporlarında önerilen ceza, faiz veya zam uygulamasına gidilen mükellef veya mükellef kurumların inceleme raporuyla uyuşmazlıklar yaşamaları durumunda yargı organlarına başvurma hakları mevcuttur. Bu uyuşmazlıklar bakımından yargı mercii, vergi mahkemeleridir. İlk derece

---

<sup>101</sup>Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.68 Ankara 2012.

mahkemelerin vermiş olduğu kararlara mukabil gerçekleştirilecek müracaatlar itiraz yordamıyla Bölge İdare Mahkemesinde, temyiz yoluyla Danıştay’da nihai karara bağlanmaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun (İYUK) dava açma müddetleri başlıklı 7. maddesinde dava açma süresi otuz gün olarak ifade edilmiştir. Anılan maddenin 2. fıkrasında vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlölükler ve bunlar ile alakalı zam ve cezalardan doğan anlaşmazlıklarda; kesinleşmesi tahsil şartına bağlı olan vergi işlemlerinde verginin tahsilâtın; tebliğ edilen hallerde veyahut tebligat yerine geçen işlemlerde tebliğin; kesinti yordamıyla tahsil edilen vergilerde istihkak maliklerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescil işleminin gerçekleştiği ve idarenin dava açması gereken mevzularda ise ilgili kararının idareye ulaştığı, tarihi takip eden günden başlayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinde de anlaşılacağı üzere vergi inceleme raporuna mukabil açılacak davalar ilgili raporların mükellefe tebliği ile süreç başlamakta ve vergi mahkemesinde otuz günlük süre zarfında davalar açılmaktadır. Vergi inceleme raporlarına karşı dava açmayı düşünen mükelleflerin, öncelikle dava açma süresini kaçırmaması gerekmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. maddesine göre ceza ihbarnamelerinin mükellef veya mükellef kuruma tebliğ edildikten sonra otuz gün içerisinde dava açılması gerekmektedir. Vergi davalarında davalı kural olarak idare olmaktadır. 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun ve Danıştay içtihatlarına bağlı olarak hazineyi temsil etme görevi vergi dairesi müdürlüklerine verilmiştir. Bu nedenle davalı taraf vergi dairesi olmaktadır<sup>102</sup>.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da dava açılacak mahkemenin davaya bakmakla yetkili olup olmadığı hususudur. İdari Yargılama Usulü Kanununun 37. maddesinde de ifade edildiği üzere dava dilekçelerini uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen vergi dairesinin bulunduğu mahaldeki vergi mahkemesine verilmesi gerekmektedir. Dilekçeler ile davalara ilişkin her türlü evrak; ilgili vergi mahkemesine ulaştırılmak üzere herhangi bir vergi mahkemesi veya idare mahkemesi başkanlığına, idare ve vergi mahkemesi olmayan mahallerde asliye hukuk hâkimliklerine, yurt dışında Türk

<sup>102</sup> Gürsel Kaplan, *Danıştay Kararları Ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet Ve Husumet*, İÜHFM, Cilt LXIX, Sayı 1-2, Yıl 2011.

konsolosluklarına verilebilir<sup>103</sup>. Ayrıca süresi içerisinde yetkili mahkemede açılacak olan davalar usulüne uygun ve yazılı olarak düzenlenmiş bir dava dilekçesi ile hazırlanmış olması gerekmektedir. Dava dilekçesinde olması gereken zorunlu bilgilerin eksik olması, davanın reddedilmesine sebep olacaktır. Bu husus da oldukça önem arz etmektedir.

### **3.4.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörüne İlişkin Verilen Yargı Kararlarından Örnekler, İhtilaf Konuları ve Vergi İncelemelerine Etkisi**

Kat karşılığı inşaat sistemi çalışmanın önceki bölümlerinde de ifade edildiği üzere mevzuat ve işgalin yapısı gereği oldukça karışık bir durum sergilemektedir. Bu karışıklığın doktrinde de dillendirilmesine rağmen vergi idaresi mevzuyu sadeleştirme yerine daha da girift bir hale getirme yolunda mevzuat çalışmaları yapmakta olduğu görülmektedir. Aşağıda kat karşılığı inşaat sistemi ve benzeri konularda verilmiş olan yargı kararlarından örneklere değinilmiş, önemli bazı ihtilaf konularından bahsedilip vergi incelemelerine etkisi üzerine açıklamalarda bulunulmuştur.

#### **3.4.2.1 Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergisel Konulara Yönelik Verilen Yargı Kararlarından Örnekler**

Aşağıda kat karşılığı inşaat sektörü ile alakalı yargı organlarınca hükmedilmiş olan bazı kararlara yer verilmiştir. Bu kararlar ilk beş örnekte karar ve istemin özeti şeklinde, altıncı örnekten itibaren de bilgi karmaşasına mahal vermemek tezin amacından uzaklaşmamak adına sadece karar özeti şeklinde değinilmiştir.

**Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergisel Konulara Yönelik Verilen Yargı Kararlarından Örnek 1:** Kararın konusu; Maliyet bedeli saptanamayan gayrimenkul inşa ve satışlarının yüzde yirmisinin safi kar olacağı.

*“Danıştay 3. dairesinin 1985/344 esas no.lu kararı; “a-) inşaat maliyetlerinin hesaplanmasında ticaret ve sanayii odalarınca verilen bilgilere itibar edileceği ve bu veriler kapsamında yapılan hesaplama giderler fazla olarak gösterildiği saptandığından defter kayıtlarının ihticaca salih olmadığı ve matrahın re'sen takdirinin ge-*

---

<sup>103</sup> İYUK md.4.

rektiği, b- Maliyet bedeli saptanamayan gayrimenkul inşa ve satışlarının yüzde yirmisinin safi kar olacağı hk” şeklindedir.

*Dava konusu istemin özeti ise” Uyuşmazlık, mükellef kurumun 1974 hesap dönemine ilişkin defter ve belgelerinin inceleme elemanınca incelenmesi sonucunda takdir komisyonu kararına istinaden resen salınan gelir ve mali denge vergisini; mükellefin itirazında inşaatlarda sarf edilen çimento miktarı ile ilgili İzmir İl İmar Müdürlüğünden temin edilen ölçümün gerçeği yansıtmadığı, defter kayıt ve belgelerinin sıhhatli bir şekilde inşaat maliyetlerinin hesaplanmasına sahih belgeler olduğu iddia edilmekte ise de randıman uyuşmazlıkların da Ticaret ve Sanayi Odalarından temin edilen ölçülerin randımına esas alınmak suretiyle uygulanacağını tesis olunan içtihatlarla ifade edildiği, .... bu defter ve belgelerinin ihticaca sahih olmadığı neticesine varıldığı, öte yandan maliyet bedeli kesinlikle saptanamayan gayrimenkul inşa ve satışlarında satış tutarının yüzde yirmisinin safi kar olacağını içtihatlarla belirlendiği, inceleme elemanınca elde edilen hasılatla yüzde yirmi kar oranı uygulanmak suretiyle bulunan safi kar'da isabetsizliğin görülmediği gerekçesiyle kesilen kaçakçılık cezasını ise; randıman<sup>104</sup> farkları üzerinden tespit edilen matrahlara kaçakçılık cezası uygulanamayacağından yargı içtihatları ile zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle terkin eden İtiraz Komisyonu kararının; bozulması talebinden ibarettir..” denilmiştir.*

Danıştay bu kararında vergi inceleme elemanlarınca mükellef kuruma uygulanmış olan gayrimenkul satışlarında %20’lik kar marjının aynı zamanda yargı içtihatları ile de desteklenmesinden ötürü hukuka uygun bulmuştur. Ayrıca mesleki teşekküllerden alınan doneler vesilesi ile vergi inceleme elemanının vergi matrahının resen takdir edilmesinde hukuka aykırılık görmemiştir.

**Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergisel Konulara Yönelik Verilen Yargı Kararlarından Örnek 2:** Kararın konusu; İnşaat şirketinin yapmış olduğu işler nedeni ile yapılan işlerin maliyetinin araştırılmadan satışlara kar marjı uygulanamayacağı.

<sup>104</sup> Üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki hammaddeden belli bir üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilmesidir.

*“Danıştay 3. dairesinin 2002/3081 esas no.lu kararı; “İnşaat sektöründeki karlılık oranı ile ilgili olarak herhangi bir araştırma yapılmadan karar verilmesinde isabet yoktur.” şeklindedir.*

*Dava konusu istemin özeti ise ;”Paydaşı bulunduğu ve inşaat taahhüt işi yapan kolektif şirketin gerçeği yansıtmayan giderleri yasal kayıtlarına almak ve mevzuata aykırı gider yazmak suretiyle dönem kazancını azalttığı görüşüyle hasılatının yüzde yirmisinin kar olduğunun kabulü suretiyle bulunan matrah farkı üzerinden davacı adına şirketteki payı oranında 1996 takvim yılı için re'sen salınan gelir vergisi ve fon payına mukabil açılan davayı; kolektif şirkete fatura düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler hakkındaki tespitler neticesinde gerçeği yansıtmadığı sonucuna ulaşılan giderler ile yasal defterlere kaydedilen fakat belgesi incelemeye ibraz edilmeyen giderlerin inşaat maliyetlerine dâhil edilemeyeceği fakat, bu şekilde yapılan hesaplama sonucu ortaya çıkan karlılık oranı yüksek olduğundan, davalı idarece, Danıştay içtihadına göre davacının defter ve belgeleri üzerinden saptanan istihkak tutarının yüzde yirmisinin dönem kazancı olarak kabulünde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle inşaat işinin fiilen tamamlanması için yapılması zaruri giderlerin belirlenmesi gerektiği ileri sürülerek düzeltilmesi istenmiştir.” denilmiştir.*

Danıştay bu kararında vergi inceleme elemanlarınca mükellef kuruma uygulanmış olan kar marjının herhangi bir şekilde net tespitine yönelik çalışma yapılmadan uygulanmasını hukuka aykırı bulmuş dolayısı ile burada incelemeye ibraz edilmeyen giderlerin inşaat maliyetlerine dâhil edilemeyeceği ile birlikte reddinin de adil olamayacağına işaret etmiştir.

**Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergisel Konulara Yönelik Verilen Yargı Kararlarından Örnek 3:** Kararın konusu; İnşaat taahhüt işiyle iştigal eden firmanın bağımsız bölüm satışları ile ilgili olarak yasal belge düzenlememesi.

*“Danıştay 3. dairesinin 2002/3317 esas no.lu kararı; “Defter ve belgelerin vergi matrahının doğru bir şekilde tespitine imkan vermeyecek derecede eksik olması hali resen tarh nedeni olacaktır. ” şeklindedir.*

*Dava konusu istemin özeti ise;” İnşaat taahhüt işiyle iştigal eden davacı şirketin 1997 yılında sattığı beş bağımsız bölüm için belge düzenlemediği ve yasal defter ve kayıtlarına intikal ettirmediği görüşüyle bulunan matrah farkı üzerinden adına re'sen salınan ağır kusur yaptırımlı kurumlar vergisi ve fon payı ile kesilen*

*özel usulsüzlük cezasını; ileri sürdüğü iddiaların doğruluğunun incelenmesi gayesi ile davacıdan defter ve belgelerin istenmesine rağmen yasal defterlerin bir kısmının ibraz edilmediği, bu durumda söz konusu satışlar için belge düzenlenmediği neticesine ulaşıldığından olayda re'sen tarh nedeninin bulunduğu, Danıştay'ın yerleşik içtihatlarına göre inşaat işlerinde hasılatın belli olduğu durumlarda yüzde yirmisinin, maliyetin belli olduğu durumlarda ise yüzde yirmi beşinin kurum kazancı olarak kabul edildiği, dava konusu olayda davacı şirketin inşaat maliyetleri belli olduğundan bunun yüzde yirmi beşinin kurum kazancı olarak hesaplanması suretiyle tespit olunan 2.530.332.435.- lira (1988 yılı) matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılması gerektiği, olayın özelliği ve matrahın bulunuş şekli kale alındığında tarhiyata kusur cezası uygulanmasının hukuka aykırı olmayacağı, alıcı ifadeleri göz önünde bulundurulmak suretiyle kimlere ne miktarda belge düzenlenmediği hukuken geçerli şekilde tespit edilmediğinden tatbik edilen özel usulsüzlük cezasında da isabet bulunmadığı gerekçesiyle matrahı azaltmak, ağır kusur cezalarını kusur cezalarına dönüştürmek, özel usulsüzlük cezasını kaldırmak suretiyle vergi inceleme raporuyla saptanan matrah farkı üzerinden uygulanan cezalı tarhiyatta mevzuata aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek düzeltilmesi istemidir. “ denilmiştir.*

Danıştay bu kararında vergi inceleme elemanlarınca mükellef kuruma uygulanmış %25'lik kar marjını maliyet bedelinin tespitinin net bir şekilde yapılması hasebi ile hukuka uygun bulmuş lakin yasal belge düzenlememesi nedeni ile bedelin net tespiti olmadığı için mükellef kuruma uygulanan özel usulsüzlük cezasını hukuka aykırı bulmuştur. Genel itibarı ile yargı; inşaat sektörü başta olmak üzere vergi inceleme elemanlarınca önerilen yasal belge düzenlememe fiili nedeni ile tatbik edilen özel usulsüzlük cezalarının çoğunu hukuka aykırı bulmaktadır. Burada vergi idaresi konu ile alakalı bir çalışma yapması zaruridir.

**Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergisel Konulara Yönelik Verilen Yargı Kararlarından Örnek 4:** Kararın konusu; İnşaat taahhüt işiyle iştigal eden firmanın inşaatın nihayete ermesi neticesinde mesleki teşekkülün bildirmiş olduğu karlılık oranının aksine gayri safi hâsılatın yüzde yirmisinin kar kabul edilmesi.

*“Danıştay üçüncü dairesinin 2007/ 1360 esas nolu kararı; inşaat taahhüt işlerinde ihale sonrası akde bağlanan ve işin nihayete ermesi ile kayıtlara geçen gayrisafi hâsılatın yüzde yirmisinin kar kabul edilmesinde, hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında” şeklindedir.*

*Dava konusu istemin özeti ise;” İnşaat-taahhüt işi yapan davacı mükellef kurumun 2002 hesap dönemi işlemleri incelenerek bir kısım giderlerini gerçeği yansıtmayan faturalarla belgelendirmesi nedeniyle gayrisafi hasılatın yüzde yirmisinin net kazanç olacağı görüşüyle davacı kurum adına re'sen salınan 3 kat vergi ziyat cezalı kurumlar vergisi ve geçici vergiyi; davacının ilgili dönemde gider kaydettiği ... Nakliyat Hafriyat ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda yer alan bulgular, söz konusu firmanın düzenlediği belgelerin dolayısıyla davacının kayıtlarının gerçeği yansıtmadığını ortaya koyduğu, Mahkemelerinin inceleme elemanının kabul ettiği hâsılattan hareketle matrahın belirlenmesi gayesi ile ortalama karlılık oranının İzmir Ticaret Odasından sorulduğu, verilen yanıtta ortalama karlılık oranının yüzde otuz olduğu ve bu orandan ihalelerde yapılan kırım miktarının düşülmesi gerektiğinin bildirildiği, dosyaya ara kararı cevabı olarak ibraz edilen inşaat akitlerinden davacı kurumun yüzde kırk oranından fazla fiyat kırımları yaptığı görüldüğünden davacı kurumun beyanını aşan bir gelir elde etmediğinin anlaşıldığı, diğer yandan hasılatın yüzde yirmisinin safi kazanç olarak kabulüne ilişkin yöntemin inşaat sektöründe yap-satçılar için uygulanabileceğinden kazanç tespitinde dikkate alınamayacağı gerekçesiyle kaldıran İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 31.1.2006 gün ve E:2005/378, K:2006/77 sayılı kararının; Danıştay içtihatlarına göre alınan istihkakların yüzde yirmisinin safi kar olarak kabul gerektiği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.” denilmiştir.*

Danıştay bu kararında vergi inceleme elemanlarınca mükellef kuruma mesleki teşekkülден yardım almak sureti uygulanmış olduğu %30’luk kar marjını hukuka aykırı bulmuş ve içtihatlarında benimsemiş olduğu %20’lik kar marjını uygulanması yönünde karar vermiştir. Lakin burada her ne kadar içtihatlarda benimsenmiş bir kar marjı oranı olsa da alanında uzman mesleki teşekküllerden yardım alınmasına ve bölgeler itibarı ile inşaat sektöründe farklılıkların oluşacağı çok normal olmasına rağmen içtihat kararında direnmesi uygun olmadığı düşünülmektedir.

**Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergisel Konulara Yönelik Verilen Yargı Kararlarından Örnek 5:** Kararın konusu; İnşaat taahhüt işiyle iştigal eden firmanın yapmış olduğu inşaatı ruhsatının arsa maliki adına düzenlenmesi durumunda indirimli KDV oranından faydalanıp faydalanamayacağı.

*“Danıştay 3. dairesinin 2013/5038 esas numaralı kararı; “İndirimli oranda katma değer vergisi tatbik edilebilmesi için, inşaatın gerçekleştiği arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına kayıt edilmiş ve inşaat ruhsatının kooperatife verilmiş olması gerektiği hk.” şeklindedir.*

*Dava konusu istemin özeti ise;” İnşaat taahhüt faaliyetinde bulunan davacı firmanın S.S. (A) Konut Yapı Kooperatifi ve (U) Konut Yapı Kooperatifine gerçekleştirmiş olduğu inşaat ve taahhüt işleriyle ilgili olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29. maddesi uyarınca indirimli orana tabi işlemler sebebiyle yaptığı iade talebinin, inşaat ruhsatının kooperatif adına düzenlenmeyerek arsa maliki adına düzenlenmesi nedeniyle istisna kapsamında değerlendirilmediğinden bahisle reddine ilişkin 13.09.2008 günlü işlemin iptali ile 2006 yılında indirim yoluyla giderilmeyen (...) TL katma değer vergisinin iadesi istemiyle dava açılmıştır.” denilmiştir.*

Danıştay bu kararında işin gerçek mahiyetine aykırı olarak kanun metni ile bağlı kalıp sorumluluk almayarak inşaat ruhsatının kooperatif adına düzenlenmeyerek arsa maliki adına düzenlenmesi nedeniyle istisna kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği yönünde karar almıştır. Lakin bu durum uygulamada oldukça fazla eleştirilmektedir. Vergi idaresi ve yargı kararlarının bu mevzuda örtüşmesi nedeni ile mükellefler bu konuda titiz davranmalı ruhsatı inşaatı yapan firma adına düzenleyip sorumluluktan kaçmamalıdır.

**Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergisel Konulara Yönelik Verilen Yargı Kararlarından Örnek 6:** Kararın konusu; Kat karşılığı inşaat işiyle iştigal eden yapı kooperatifinin ortak dışı işlemleri ile alakalı Kurumlar Vergisi muafiyet şartlarını ihlal edip etmediği.

*“Danıştay 9. dairesinin 2009/50021 esas numaralı kararı; “Kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında Yapı kooperatiflerinin bina inşa edilecek arsanın bir bazı hisse paylarını müteahhite devretmeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısı ile mükellefçe muafiyet şartları ihlal edilmiş olup kooperatif için vergi idaresince mükellefiyet tesisinde isabet bulunduğu hk” şeklindedir.*

Danıştay söz konusu kararında kooperatifçe yapılan hisse devirleri nedeni ile arsa tapusunun hisseli hale geldiğine vurgu yapmış ve yapılan işlemleri ortak dışı işlem olarak nitelendirmiştir. Söz konusu hisse devri kaynaklı olarak yapı ruhsatının

tamamı kooperatiften ayrılmış ve bir kısmı müteahhide geçmiştir. Hisselerin tamamı kooperatifin olmaması nedeniyle muafiyet şartları da ihlal edilmiştir.

**Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergisel Konulara Yönelik Verilen Yargı Kararlarından Örnek 7:** Kararın konusu; Kat karşılığı inşaat sistemi aracılığı ile müteahhit tarafından arsa sahibine, arsası karşılığında verilen kat ve dairelerde Katma Değer Vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı.

*“Danıştay 11. dairesinin 1998/4218 esas numaralı kararı; “arsa sahibinin kat karşılığı sistemi ile gayrimenkulünü müteahhide vermesi sebebi ile müteahhitten temin ettiği kat ve dairelerin, bir nevi arsasının değerlendirilmesi gayesine dönük hukuki bir işlem olması nedeni ile Katma Değer Vergisinin konusuna girmeyeceği hk.” şeklindedir.*

Danıştay söz konusu kararında, arsa sahibince arsasının karşılığı olarak müteahhitten alınan kat ve dairelerin, bir nevi arsanın değerlendirilmesi olarak görmüş ve KDV’den istisna olması gerektiği yönünde hüküm beyan etmiş ve vergi idaresince gerçekleştirilen tarhiyatı iptal etmiştir.

**Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Vergisel Konulara Yönelik Verilen Yargı Kararlarından Örnek 8:**Kararın konusu; Kat karşılığı inşaat sistemi aracılığı ile inşa edilen kat ve dairelerden, müteahhitçe bazı daireleri kendi adına alması ve alış bedeli esnasında emsal bedelin tespitinde maliyet bedeli kriterini kullanıp kullanamayacağı hk.

*“Danıştay 9. dairesinin 1994/5448 esas numaralı kararı; “kat karşılığı sistemi ile inşa edilen yapıdan müteahhidin kendi adına almış olduğu dairelerden alış fiyatını belirlemek adına 213 sayılı VUK ta yer alan emsal bedelin tespitinde maliyet bedeli yerine takdir komisyonun kararının uygulanmasında isabet olacağı hk.” şeklindedir.*

Danıştay söz konusu kararında, doğru bir şekilde yorum yaparak emsal bedel tespitinde takdir esasının uygulanması gerektiği yönünde karar vermiştir. Çünkü burada müteahhit maliyetlerini oldukça düşük göstererek daire fiyatlarında oynayabilecek ve dolayısı ile vergi kayıp kaçığına sebebiyet verecektir.

### 3.4.2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe İdare ile Yargı Arasındaki Görüş Farklılıkları

Çalışmanın bu bölümünde ana başlıklar altında arsa karşılığı inşaat konusu ile ilgili olarak idare ile yargı arasındaki önemli bazı görüş farklılıklarına değinilmiştir.

#### 3.4.2.2.1 Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe İdare ile Yargı Arasındaki Kat Karşılığı İnşaatın Nitelendirilmesi Konusunda Yaşanılan İhtilaf

Danıştay, arsa karşılığı inşaat işlemlerini yasal mevzuat bakımından birçok işlemi içerisinde ihtiva eden ve arsanın kıymet kazanması gayesine yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulamasını da gerektiren, kendisine has bir hukuki işlem şeklinde değerlendirmektedir.

Danıştay 13. dairesinin 26.03.2014 tarih ve 2014/279 esas no.lu kararı; “*Kat karşılığı inşaat yapım akitleri, karşılıklı haklar ve borçlar içeren iki taraflı sözleşmelerden olan eser akitlerinin bir türüdür. Bu akitlerde, yüklenicinin yapacağı işin bedeli, yapılacak bağımsız bölümler üzerinden devredilecek kat ile aynı olarak ödenmektedir. Kat karşılığı inşaat akitleri bedel mukabili satış içermeyen, trampa akdi olarak da tanımlanamayan, sadece bağımsız bölümlerin inşası karşılığında, bu bağımsız bölümlerin bir kısmının müteahhide verilmesini bedel olarak öngören nevi münhasır niteliği olan bir sözleşmedir.*” şeklindedir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi işlemleri yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısı haricinde vergi kanunlarımızda direkt olarak düzenlenmemiştir. Vergileme genel hükümlere göre yapılmaya çalışılmaktadır. Bu durum da doğal olarak yetersiz kalmakta ve beraberinde birçok ihtilafı da peşinden getirmektedir. Bu sebeple bu tür yapım işlerinde gerek arsa malikinin gerekse müteahhidin vergisel durumları açıkça ifade edilmelidir.

Danıştay Dava Dairesi Kurulunun bir kararı; “*Bir kişinin kat elde etme mukabilinde arsasını müteahhide teslim etmesi ve yapılan binada kat maliki olması servetin değer kazanması veyahut servetin biçim değiştirmesi olduğu*” şeklindedir. Bu tanım konunun esasına girildiğinde bilimsel çalışmanın sonuç kısmında vurgulanacağı üzere oldukça doğrudur. Danıştay 7. Dairesinin bir kararında; “*Arsa teslimi mukabilinde bağımsız bölüm temin edilmesi ise; birbirinden ayırt edilmesi olası olmayan çoklu işlem biçiminde olup, bu muamelenin arsasını kat mukabilinde müteahhide bırakan arsa maliki bakımından ticari bir işlem olmayıp arsanın kıymet*

*kazanması amacına dönük olduğunun kabulü gerekir. Bu işlemlerin trampa biçiminde değerlendirilmediği” şeklinde karar vermiştir<sup>105</sup>.*

Danıştay, bu muamelelerin “trampa” niteliğinde olmadığı görüşünü öne sürmektedir ve bu görüş içtihat halini almıştır. Arsa karşılığı daire alınması gayesi ile arsanın müteahhide teslimini, servetin değerlendirilmesine yönelik bir hazırlık muamelesi olarak belirtmektedir. Ayrıca mükellefin faaliyetinin servet kazanma gayesine dönük olması sebebi ile ortada elde edilen kazancın olmadığını, bir şahsın konut alması mukabilinde arsasını müteahhide teslim etmesi ve yapılan binadan kat maliki olması, servetin kıymet kazanması yani servetin şekil değiştirmesi olduğunu Danıştay içtihatlarında belirtmiştir. Danıştay’ın bu yaklaşımına göre; bu işlemler nedeniyle gerek arsa malikinin gerekse de müteahhidin Gelir/Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi açısından herhangi bir mükellefiyetinin doğmayacağını belirtmektedir. Fakat arsa malikinin “şirket” olduğu ya da arsa malikine “işyeri” teslim edildiği hallerde, müteahhidin elde ettiği kazancın ticari kazanç hükümlerine tabi olacağını da belirtmiştir. Vergi mevzuatında trampa iki ayrı teslim olarak ifade edilmiştir. Bu ihtilaf nedeni ile mükellefler vergi incelemelerinde trampa olarak nitelendirilmeye çalışılan akitleri dava konusu yapmaktadırlar.

Yukarıda yer verilen nedenlerden ötürü asli vergi mevzuatında bu konuya açıklık getirilmesi yerinde olacaktır. Yeni borçlar kanununda trampa zaten yer almamaktadır ve mal değişim akdi şeklinde bir tanım yapılmıştır. Vergi kanunlarında bu sözleşmeleri içeren bir düzenlemeye ihtiyaç vardır. Danıştay’ın arsa malikinin arsa payı karşılığında edindiği bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olup olmadığı hususundaki uygulaması istikrar arz etmemektedir. Yargıya yansıyan uyuşmazlıklarda bugüne değin verilmiş kararlar irdelendiğinde, birbirine zıt iki farklı görüşün yansıtıldığı görülmektedir<sup>106</sup>.

Danıştay’ın vermiş olduğu bir takım kararlarda, arsa karşılığı iktisap edilen katların, arsadan bağımsız yeni bir edinim olduğu kabul edilmiştir. Bununla birlikte Danıştay’a taşınan bazı uyuşmazlıkların ise, arsanın belli bir kısmı karşılığında alınan

<sup>105</sup> Danıştay 7. Daire T: 28.05.1990, E: 1989/1359, K: 1990/1518.

<sup>106</sup> “Üzerine inşaat yapılması şartıyla müteahhide bırakılan arsanın her türlü tasarruf hakkının ve mülkiyetinin devredilmeyip, yalnızca inşaat yapmak üzere müteahhidin kullanımına terk edildiği, bu durumda da müteahhidin arsa sahiplerine verdiği bağımsız bölümlerle, inşaat yapılmak üzere müteahhide bırakılan arsanın trampa edildiğinin kabulüne imkân bulunmadığı belirtilmektedir.” (Bkz. Danıştay. 9. Daire, T: 1.3.1994, E: 92/358, K: 94/1064).

bağımsız bölümlerin, yeni bir edinim olmadığı yönünde karara bağlanmıştır. Yasal mevzuat açıkları ile ilgili olarak ihtilafların nihayete erdirilmesi için yasal düzenlemelerin yapılması zaruridir.

#### **3.4.2.2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe İdare ile Yargı Arasındaki Kat Karşılığı İnşaat Sektöründe Devamlılık Unsuru Konusunda Yaşanılan İhtilaf**

Ticari Kazanç için “devamlılık” unsuru başkaca bir ihtilaflı konusudur. Yargı kararları kendi arasında değişiklikler göstermektedir ve iki farklı dairenin kararları aşağıda belirtilmiştir.

Danıştay 9. Dairesinin bir kararında, *“Taşınmaz alım-satım ve inşasından kazanılan gelirin ticari kazanç biçiminde vergilendirilmesi için madden ve şeklen bir ticari organizasyonun varlığını gerektirir. Bu şekil bir ticari organizasyonun açık olmadığı hallerde elden çıkarılma muamelelerinin ticari kazanç niteliğinde yapıldığına ilişkin en gözlenebilir ölçüt, kazanç doğuran işlemin fazlalığı ve sürekliliği unsurudur. Bu nedenle; 1988 yılında paylaştırma şekli ile kazanmış olduğu gayrimenkulleri 1999 yılında elden çıkaran ve söz konusu yılda birden fazla gerçekleştirdiği satış işlemlerini kazanç sağlama gayesi ile yapmadığını kanıtlayamayan sorumlunun elde etmiş olduğu kazanç, ticari kazanç şeklinde vergilendirilmelidir.”* şeklindedir<sup>107</sup>.

Danıştay bu kararında görüleceği üzere vergi idaresi gibi bakış açısı sergilemiş ve birden fazla yapılan satışların kazanç sağlama gayesi yapılmadığının ispatın sağlanmasını istemiştir. Doğal olarak burada mükellef vergilendirilme yoluna örtülü bir şekilde gönderilmiştir.

Danıştay 4. daire kararı, *“Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesinde, taşınmazların alım-satım ve inşasıyla mütemadi biçimde faaliyet gösterenlerin bu muamelelerden elde ettikleri gelir ticari kazanç şeklinde ifade edilmiş olup, söz konusu madde hükmüne göre ticari kazançtan söz edebilmek için açıkça bir ticari organizasyon ve devamlı olarak gayrimenkul alım satım ve inşası gerektiğinden; 1991 ve 1992 yıllarında temin edilen ve akabinde elden çıkarılması halinde bir ticari organizasyon veya süreklilikten bahsedilmeyecek olması nedeni ile burada kazanılan bir ticari kazançtan söz edilemez”* şeklindedir.

<sup>107</sup> Danıştay 9. Dairesi E: 2002/917 K: 2004/4916 T: 13.10.2004.

Danıştay bu kararında ise vergi mevzuatının derinliklerine girmekten ziyade sade bir yaklaşım ile ticari bir organizasyonun varlığını aramış ve mükellef lehine bir karara imza atmıştır. Doğaldır ki ticari organizasyon tanımının net bir şekilde tespiti yapılmadan böyle bir karara imza atılması vergi kaçırmanın önünü açmıştır. Taşınmaz inşası, alımı ve satımı ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştiğinde, bu muamelelerin ticari faaliyetin bir unsuru olarak değerlendirileceği açıktır. Organizasyonun yapısı açıkça belirgin olmadığı durumlarda, işgalin süreklilik niyeti ile gerçekleştiğini belirleyen en doğru ölçü, işlemlerin fazlalığıdır. Muamelelerin fazlalığı, taşınmazların aynı takvim yılında birden fazla şekilde veya takip eden birden fazla takvim yılı içerisinde arka arkaya elden çıkartılmasıdır. Bu nedenle “devamlılık” unsurunun niteliği, şekil ve unsurları vergi incelemelerinde sarıh bir şekilde ifade edilmelidir.

### **3.5. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Tespit ve Öneriler**

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergiyi ortaya çıkarmaya yönelik araştırma tekniğidir. Bu incelenen mükellefin büyüklüğüne ve inceleme konusuna göre değişebileceği gibi zamana göre de değişir. İnceleme elemanının bilgi ve tecrübesi de bunda oldukça etkilidir<sup>108</sup>. Çalışmanın bu bölümünde yasal mevzuat hükümleri çerçevesinde vergi idaresi ile yargı arasındaki ihtilaflı konular da dikkate alınarak vergi incelemelerinde dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanmıştır.

#### **3.5.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Usul Yönünden Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Tespit ve Öneriler**

Türkiye de vergi uygulamalarında mükelleflerin vergi idaresi ile karşı karşıya geldikleri uygulamaların başında usul hükümlerine riayetsizlik oluşturmaktadır. Doğal olarak da bu uyuşmazlıklar yargı organlarına taşınmakta çoğu kez de yargı ile vergi idaresi karşı karşıya gelmektedir. Kat karşılığı inşaat sisteminin de bünyesinde ihtiva ettiği ve mükelleflerin sık sık vergi idaresi ile karşı karşıya geldiği belli başlı usul hükümlerine aşağıda değinilmiştir.

<sup>108</sup>Bekir Baykara, “Vergi İncelemesi” *Vergi Dünyası Dergisi*, sy.313, Eylül 2007.

### **3.5.1.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Form BA-BS (büyük alış -büyük satış) ve Fatura Düzenleme Kriterlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Tespit ve Öneriler**

Kat karşılığı inşaat akitlerinde Ba-Bs formlarına dikkat edilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak; 350 sıra numaralı VUK Genel Tebliğiyle, bilanço hesabına göre defter tutan mükelleflerin mevzuatta belirtilen tutarı geçen alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile haber vermeleri mükellefiyeti faaliyete geçirilmiş, 362, 381 ve 396 sıra numaralı VUK Genel Tebliğiyle söz konusu mükellefiyet ile ilgili olarak aydınlatıcı izahatlar de bulunulmuştur.

396 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinin 1.2.1. numaralı bendinde; "*Bildirim zarureti olan yükümlülerce, mevzuatta ifade edilen oranlar kapsamında gerçekleşen alış ve satışlar, bunlar ile alakalı belgenin nev'ine bakılmaksızın form Ba-Bs bildirimine ilave edilecektir.*" ifadesi yer almaktadır. Aynı tebliğin 1.2.2 bölümüne göre, yükümlülerin 2010 yılı ve takip eden dönemleri ile alakalı alışları ve satışlarına uygulanacak tutar-had 5.000,00 TL şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Bu tutar 2017 dönemi itibarı ile hala geçerliliğini korumaktadır. Bu durumda, arsa malikleri adına düzenlenen söz konusu yasal belgelerin, 396 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara göre yükümlülerce bildirimlerine ilave edilmesi gerekir.

Müteahhit kat mukabili şeklinde arsa malikine verilen daireler için emsal bedeli üzerinden fatura edecek yani yasal belge düzenleyecek; arsa malikinden de bunun mukabili olarak arsa payı faturası alacaktır. Arsa malikinin yasal belge tanzim etme mecburiyetinin olmadığı hallerde ise müteahhit arsa bedelini "gider pusulası" ile belgelendirmesi hususuna dikkat edecektir. Vergi İncelemelerinde yasal belge yani fatura veya gider pusulası düzenlenip düzenlenmediği ile Ba ve Bs bildirimlerinin verilip verilmediğinin tetkiki yapılmalı ve tutar bazında da incelemesi gerçekleştirilmelidir.

### 3.5.1.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Belge ve Bilgiler

Müteahhit firmanın yürütmüş olduğu Kat karşılığı inşaat faaliyetine ilişkin olarak aşağıda belirtilen belge türlerinin olup olmadığı vergi incelemelerinde sorgulanmalıdır. Çünkü bu belgeler gerek hâsılâtın tespitinde gerek binanın gerçek hacim tespitinde ekstra veri olarak kullanılabilir.

Yapı kullanım izin belgesi, kullanım değişikliği yapı ruhsatı, sözleşmenin aslı, tadilat yapı ruhsatı, mimari projenin onaylı sureti, yapı denetim akdi, yapı denetim firmalarının dokümanları, yapı ile alakalı bilgi formu ve aplikasyon belgesi<sup>109</sup>. Ayrıca vergi incelemelerinde bağımsız bölümün gerçek satış bedelinin tespiti için bağımsız bölümleri satın alan şahısların ifadelerine başvurulması da doğal olarak gerekmektedir. Arsa mukabili konut veya dükkân yapan müteahhitler arsa sahibiyle gerçekleştirecekleri akdi genellikle tapu sicil memurluğunda şerh ettirirler. Vergi incelemeleri esnasında bu sözleşmenin şerh edilmiş haline bakılmalıdır ve mükelleften bu sözleşmenin ibrazı istenmelidir. İnşa edilecek projeler ilgili belediyelerce tasdik edildikten sonra kat irtifakı kurulmaktadır. Bu sebeple proje onaylarına bakılarak metrekaresinin doğruluğu teyit edilmelidir.

İnşaatın nihayetinde kat mülkiyeti yapılmaktadır. Kat mülkiyeti yapılırken sigortadan ilişik olmadığına dair belge ve vergi idaresinden “cins tashihi/değişikliği” ile alakalı harç ödendiğine dair belge alınması zorunludur. Ayrıca kat mülkiyeti yapılmasına müteakiben üç ay içerisinde “Cins Tashihi” işlemi yapılmaktadır. Bu kısımlara da bakılması faydalı olacaktır. Bir diğer önemli husus da kat ve dairelerin satış bedelleri emsal bedel değerinden aşağı olmamalıdır. Mükelleflerin yasal kayıt ve beyanlarına yansıtılmış olduğu inşaatla kullanılan malzemelerin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı konusunda teknik detaylara (varsa teknik şartname) dikkat edilmesi gerekmektedir.

<sup>109</sup> Tapu Planı Tüzüğü md 3.a; Taşınmaza ait mülkiyet veya irtifak hakkı sınırlarının, tapu plânındaki bilgi ve belgelerine uygun olarak zeminde işaretlenmesi işlemidir.

### **3.5.1.3. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Ödemelerde Banka Tevsik Mevzuuna Riayet Konusunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Tespit ve Öneriler**

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi ile Maliye Bakanlığı'na mükelleflerin işlemleriyle alakalı tahsilât ve ödemelerin bankalarca tanzim edilen belgelerle belgelendirme mecburiyeti getirme, bu mecburiyetin çerçevesini ve uygulamayla alakalı esasları düzenleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini 320, 323, 324, 332 ve 459 seri numaralı VUK Genel Tebliği ile kullanmıştır. Mükellefler Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 ve mükerrer 355. maddeleri uyarınca 7.000,00 TL<sup>110</sup> üzerindeki tahsilât ve ödemelerini bankalarca tanzim edilen belgelerle ispat etme mecburiyetine uyulup uyulmadığına vergi incelemelerinde oldukça titiz bir şekilde dikkat edilmelidir. Uygulamada mükellefler genellikle para ile ilgili muamelelerinde bir takım tahsilât ve ödemelerini nakit veya nakit benzeri ödeme araçlarıyla gerçekleştirmektedirler.

### **3.5.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Hâsılât Yönünden Tespit ve Öneriler**

Vergi idaresince hâsılât yönünden gerçekleştirilen tespitler yaptırım itibarı ile usul yönünde eleştirilerden oldukça etkilidir. Çünkü bu yönde getirilen eleştiriler vergisel yaptırımları ortaya çıkarmakta ve vergi müessesemizde yer alan uzlaşma<sup>111</sup> komisyonunda tutar bazında cezalarda fazla indirim yapılmamaktadır. Dolayısı ile mükelleflerde maddi bazda ağır yükler ve sorumluluklar meydana getirmektedir.

#### **3.5.2.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Hâsılât Yönünden Kar-Zarar Tespitine İlişkin Tespit ve Öneriler**

Kar ve zararın belirlenmesinde dikkat edilecek hususlar ile ilgili olarak: inşa edilen bağımsız bölümlerin maliyetleri kat ve dairelerin dağılımına göre belirlenmesinde dikkatli olunmalıdır. Satış işleminin yapıldığı dönemde satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki gelir vergilendirilme işlemine muhatap alınmalıdır. Satışın aynı dönemde yapılmadığı hallerde elden çıkarılmayan dairelerin maliyet

<sup>110</sup> 24 Aralık 2015 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 459 No'lu Vergi Usul Kanunu Tebliği ile 01.01.2016 itibarıyla uygulanacak tutar.

<sup>111</sup> Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur.

bedelleri takip eden dönemlere aktarılacaktır. Bu sebep ile bu bağımsız bölümler elden çıkarıldığı dönemde vergilendirilmelidir.

İnşa yapım müddetince oluşan kanunen kabul edilmeyen giderler ise vergilendirmenin gerçekleştiği hesap döneminde ayrıca matraha ziyade edilmelidir. İnşaat yapım faaliyetinde ortalama kar haddi gibi riayet edilmesi gereken bir oran bulunmamasına karşın ortalama olarak, maliyet bedelinin yüzde yirmi beşi ya da satış tutarının yüzde yirmisini kazanç olarak dikkate alınmaktadır<sup>112</sup>.

Danıştay’ca yüzde yirmi beşi gibi kar haddi belirlemiş olsa da karar biraz eski tarihlidir. Günümüz rekabet koşulları dikkate alındığında uygulama alanı pek bulmamaktadır. Kar zararın tespit edilememesi halinde Danıştay 13. dairesinin 16.05.1977 tarih ve Esas No:1975/1377 Karar No:1977/1632 sayılı kararında; “*Bina inşa ve satışı ile ilgili işlerde defter ve belgelerin incelemeye elverişli olmaması halinde, safi kar inşa edilen binanın gerçek veya tahmini satış bedeline belirli bir yüzde uygulanması sonucu saptanacağı*” belirtilmiştir. Gerçekleştirilen vergi incelemelerinde incelenen firmaların sektörel payı, karlılık oranları ve yapılan akitler ile güncel rekabet koşulları da dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

### **3.5.2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Hasılat Yönünden Ticari Kazancın Tespitine İlişkin Tespit ve Öneriler**

Arsa üzerine inşa edilerek satılan daireler ile ilgili olarak vergi incelemelerinde, yargı organlarının vermiş olduğu kararlar doğrultusunda, satılan dairelerin;

(1)Hepsinin, dairelerin elde ediliş tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde, yekûn olarak tek seferde aynı kişiye satılmasından elde edilen kazancın, GVK’nın mükerrer 80. maddesi gereğince, değer artışı kazancı şeklinde vergilendirilmesi gerekmektedir<sup>113</sup>.

(2)Kat ve dairelerin, farklı tarihlerde aynı kişiye, aynı tarihte farklı kişi veya tüzel kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda, değişik kişi ve tüzel kişilere, bir kısmının tapuya tescil edildiği takvim yılı içerisinde yekûn şeklinde,

<sup>112</sup> Danıştay 4. Daire 31.03.1981 tarih ve Esas No:1980/2247 Karar No:1981/714 sayılı karar özeti; “*Bina yapım ve satım sektörüne resen takdir sırasında binanın birim maliyet bedelinin %25’i, satış tutarının ise %20’si safi kar olarak kabul edilir*” şeklindedir.

<sup>113</sup> Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmekte olan yeni GVK tasarısı kanunlaşır ise bu mevzu başlı başına değişecektir.

diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içerisinde yekûn şeklinde devredilmesi halinde, kazanılan gelir “ticari kazanç” hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir<sup>114</sup>.

Örneğin; Arsanın kat karşılığı sistemi ile müteahhide verilmek suretiyle elde edilen birden fazla gayrimenkulün aynı yılda ve aynı tarihte farklı şahıslara veya farklı tarihlerde aynı şahsa satılmış olması durumunda satışlardan elde edilen gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu hususlara da vergi incelemelerinde dikkat edilmesi gerekmektedir.

#### **3.5.2.3. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Hasılat Yönünden Değer Artış Kazancının Tespitine İlişkin Tespit ve Öneriler**

Dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da “değer artış kazancının” vergilendirilmesine yöneliktir. Değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde belirli bir miktar istisna olarak vergi matrahından indirilmektedir. Bu istisna tek bir defaya mahsustur. Müteahhit tarafından bağımsız bölüm arsa maliki adına değil de arsa malikinin yakın çevreleri namına teslim edilmesi ve teslim edilen bu arsalarında satılması nihayetinde her bir satış için istisna uygulanacaktır. Bu durum istisnanın olması gerekenden fazla düşüldüğünü göstermektedir. Vergi incelemelerinde bu tür satışların mükellef ve çevresi (en azından 2.derece yakınları) bakımından detaylı olarak incelenmesi gerekmektedir.

#### **3.5.2.4. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Hasılat Yönünden Banka Kredisi ve İpotek Tutarının Tespitine İlişkin Tespit ve Öneriler**

İncelemeler esnasında tapuda kayıtlı taşınmaz tescilleri ve bankalar tarafından bağımsız bölüm adına ipotek konulup konulmadığı, konulmuşsa taşınmaz için ne kadar miktarda ipotek tesis edildiğine bakılması gerekmektedir. Bankalar, alıcıların kullandığı konut kredileri için satın alınan mevcut taşınmaza ipotek tesis ettirmektedir. Bankalar ipotekli bireysel kredilere en fazla kırk sekiz ay vade vermektedir. İpotek olarak verilecek teminatın konut olması durumunda finansman kuruluşları on yıl vadeye kadar kredi verebilmektedir. Kredi talebinin kabul edilmesi

---

<sup>114</sup> 15/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 sayılı GİB Özelgesi.

durumunda ipotek olarak verilecek teminata exper gönderilir ve değeri belirlenir. Kullandırılabilir azami kredi limiti; konut ve iş yeri için uzman incelemesi değerinin yüzde yetmiş beşine, imarlı arsa için yüzde ellisine kadardır.

Örneğin çekilen kredi 120.000,00-TL, banka ipoteği 160.000,00-TL olması durumunda bankanın vermiş olduğu krediden daha yüksek bir meblağa ipotek koydurması izah edilemez. Burada banka tarafından uzman bir kişiyle taşınmazın mevcut değerinin tespiti neticesinde meblağ belirlenmektedir. Taşınmaz ya da bağımsız bölümün değeri ortalama emsallerine göre 160.000,00-TL olmaktadır. İncelemeler esnasında bu hususa da dikkat edilmesi gerekmektedir.

### **3.5.3. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Gider Yönünden Tespitler ve Öneriler**

Vergi idaresince gider yönünden gerçekleştirilen tespitler yaptırım itibarı ile hasılat yönünden tespitler ile aynı sonuçları doğurmakta dolayısı ile mükelleflerde maddi bazda ağır yükler ve sorumluluklar meydana getirmektedir.

#### **3.5.3.1. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Gider Yönünden Yapı Denetimi Hizmet Faturalarında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Tespit ve Öneriler**

Kat karşılığı inşaat işi ile iştigal eden müteahhitler, yaptığı inşaatlarla ilgili olarak yapı denetim hizmeti satın alınmaktadır. İnşaatlarda arsa malikine düşen paylar için aynı şekilde yapı denetim hizmetinden pay verilmektedir. Bu şekilde arsa malikini ilgilendiren söz konusu hizmete ilişkin faturalarda gösterilen Katma Değer Vergisi müteahhit tarafından indirim konusu yapılmaktadır.

4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanunun 2/1 maddesinde, “*yapı denetim hizmetinin yapı denetim kuruluşu ile yapı maliki veya vekili arasında düzenlenen hizmet akdi hükümlerine göre yürütüleceği ve yapı malikinin yapım işi için anlaşma yaptığı yapı müteahhidini vekil olarak tayin edemeyeceği*, aynı Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasında ise *yapı denetim hizmet sözleşmelerinin yapı maliki ile yapı denetim kuruluşu arasında düzenleneceği*” hükme bağlanmıştır. Arsa maliki adına düzenlenen yapı denetim hizmetleri yüklenici firma tarafından indirim konusu yapılamaz. Yapının malikiyle yapı denetim firması arasında bir hizmet sözleşmesi olmasından ötürü, fatura yapı denetim firmasınca hizmet sunduğu inşaat ruhsatı bulunan arsa maliki adına tanzim edilmektedir. Dolayısı ile burada ödemesi

gerçekleşen hizmet bedellerine ilişkin yapı maliki namına tanzim edilen belgeler müteahhitçe “gider belgesi” şeklinde değerlendirilemeyeceğinden yasal belgede yer alan tutarın da gider veya maliyet bedeli şeklinde indirimi yapılamamaktadır.

Bu nedenle arsa maliki adına kesilen yapı denetim faturaları ve harçlar ile ilgili olarak özeldeler ve 425 seri numaralı VUK Genel Tebliği hükümleri dikkate alındığında söz konusu harcamaların müteahhitler tarafından gider olarak dikkate alınabilmesi ve bunlara ilişkin KDV'lerin tenzili mevcut düzenlemelere göre mümkün bulunmadığı hususunun dikkate alınması gerekmektedir. Her ne kadar burada vergi mevzuatı vergi inceleme elemanlarına KDV'nin tenzili noktasında imkân bırakmasa da mükellefler böyle bir uygulamaya karşı yargı yoluna gittiklerinde açılmış olacak olan bu davayı kazanmaları kuvvetle muhtemeldir. Çünkü burada VUK madde 3 gereği “işin gerçek mahiyeti” düşünüldüğünde bu giderin firmaya ait olduğu aşikârdır.

#### **3.5.3.2. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Gider Yönünden Sosyal Alan Tespitinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlara İlişkin Tespit ve Öneriler**

Gider ve maliyet unsurunun diğer bir kalemini de sosyal alanlar diye tabir edilen park, bahçe ve otopark gibi alanlar oluşturmaktadır. Bu bölümler için yüklenilen maliyetler kat ve dairelerin maliyet bedellerine ziyade edilmektedir.

İnşası gerçekleşen yapıya ait bağımsız alanlarda bulunan sosyal bölümler bizzatı satış da değerlendirilmediği için arsa maliyet bedeli sosyal bölümler üzerinde tasarruf hakkı olan kat ve dairelerin maliyet bedeline yansıtılır. Başka bir ifadeyle kat ve dairelerin elden çıkarılması sonucu elde edilen hâsıllardan arsa malikinin payına tekabül eden kısım, sosyal bölümlere tekabül eden arsa maliyetini de içerisinde ihtiva etmektedir. Burada mükellefler sosyal alanların maliyetlerini gereğinden fazla gösterebilmektedir. Ayrıca sosyal alan hesabına dâhil olan harcamaları bazen de net alan hesabına ziyade edip haksız KDV iadelerinde de bulunmaktadır. Net alan deyiminden kastedilen "kat ve daireler içerisinde duvarlar arasında kalan temiz bölüm" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade etmekte olup indirimli oran sadece

konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanmaktadır.<sup>115</sup> Bu hususa vergi incelemelerinde dikkat edilmesi gerekir. Fakat konutlarda sosyal alan tespitine yönelik KDV uygulama tebliğin ilgili hükümlerini Danıştay 02.03.2017 tarihli ve E.2014/4835, K.2017/2170 sayılı kararı ile esastan iptal ettiği için vergi incelemelerinde, Maliye Bakanlığı'nca yeni bir mevzuat düzenlemesine gidilinceye kadar sosyal alanlara ilişkin iade taleplerine olumlu bakılması gerekmektedir.

### **3.5.3.3 Kat Karşılığı İnşaat Muamelelerinde İndirim, İade ve İstisna Yönünden Tespitler ve Öneriler**

İvazsız olarak -veraset yoluyla- edinilen arsanın, arazi faaliyet çerçevesinde kat karşılığı olarak müteahhide tesliminde KDV hesaplanmayacaktır. Müteahhit tarafından arsaya karşılık teslim edilen işyeri, konut gibi bağımsız kısım teslimleri genel hükümler kapsamında KDV'ye tabi tutulacaktır. Kat karşılığı inşaat akdine istinaden şekil ve nitelikte meydana gelecek değişiklikler "ivazsız iktisap edilme" niteliğini etkilememektedir. Bu nedenle bu akit ile elde edilen bağımsız bölümlerin satışı "değer artışı kazancının" mevzusuna girmeyecektir.

Arsa malikinin tapuda mülkiyetini devrettiği kişiye müteahhit fatura-belge düzenleyecektir. Burada arsa malikine kalan konut ya da işyerlerinin "emsal bedeli" inşaat firmasının muhasebesi için, bir yandan hâsılat bir yandan da maliyet unsuru olmaktadır.

Uygulanacak KDV Oranları ile ilgili açıklamalar ise Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde yer almaktadır. Buna göre 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimleri, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri, kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan yalnızca 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri, için Katma Değer Vergisi oranı yüzde bir olarak tespit edilmiştir. Bu durumda, Kanunun 1. maddesi kapsamına giren ve net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut teslimlerinde, KDV oranı yüzde bir olarak uygulanır. 150 m<sup>2</sup>'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranı uygulanmaktadır. Ayrıca 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu dâhilindeki büyükşehirlerde lüks veya birinci sınıf olarak yapılan inşaatlara vergi incelemelerinde özellikle dikkat edilmesi

---

<sup>115</sup>Nihat Kara, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Belge ve Kayıt Düzeni" *Lebib Yalkın*, Ağustos 2015.

gerekmektedir. Çünkü 4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesine, 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere KDV Uygulama Genel Tebliğinde;

*“(1) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan ve net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen mevkiler ile riskli yapıların bulunduğu mevkiler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan yeniden düzenlenerek inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dâhil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m<sup>2</sup> vergi değeri;*

*a) Beş yüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı, -yüzde sekiz-*

*b) Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının -a- bendinde belirtilen vergi oranı, yüzde on sekiz olarak uygulanır.”* açıklamaları yer almaktadır. Vergi inceleme elemanlarınca yapılacak olan ve yukarıda özet bir şekilde dikkat edilmesi gereken hususlara değinilen iade, istisna ve indirim konulu vergi incelemelerinde dikkat edilmesi gerekmektedir.

#### **3.5.4. Kat Karşılığı İnşaat Sektörü Üzerine Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinde Dikkat Edilmesi Gereken Diğer Hususlara İlişkin Tespitler ve Öneriler**

Kat karşılığı inşaat işlerinden elde edilen hâsılâtın hangi kazanç unsurunun mevzuatına girdiğinin açık ve net bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir. İnşaat işlerini gerçekleştirenlerden yeni mükellefiyet tesis ettirenlerde, işletme bazında araştırma yapmak yerine tapu ve belediyelerde isim üzerinden araştırılma yapılması gerekir. Müteahhide teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olup olmadığı veya vergi mükellefi olmayan gerçek kişi arsa malikinin kat karşılığı arsa teslimini devamlı bir faaliyet olarak sürdürüp sürdürmediği hususlarının tespit edilmesi gerekmektedir.

Tapuda arsa maliki adına kayıtlı olmakla beraber esasında müteahhide ait olan dairelerin satışında vergisel mükellefiyetin, mevcut kat karşılığı inşaat akdi veya

başka yollarla bazı dairelerin kendisine ait olmadığını ispat eden arsa malikinin vergisel mükellefiyete tabi tutulmaması gerekir. Bağımsız kısımlara ilişkin iskân ruhsatının, tapuya tescil tarihinden ve bağımsız bölümlerin arsa malikinin kullanımına terk edilme tarihinden önce alınmış olması halinde, iskân ruhsatının alındığı tarih itibarıyla vergi alacağının doğduğunun göz önünde bulundurulması gerekir.



## SONUÇ VE ÖNERİLER

Kat karşılığı inşaat sistemi bünyesinde birçok özellikli hususu ihtiva etmektedir. Türkiye ekonomisi ve dolayısı ile Türk vergi sistemi üzerindeki payı düşünüldüğünde konunun bilimsel olarak değerlendirmeye alınıp analiz edilmesi gerektiği kanısı gün yüzüne çıkmaktadır. Uygulamada karşılaşılan problemler ve Vergi idaresi-Mükellef-Yargı organları arasında yaşanan ihtilaflar da zaten bu konunun üzerinde özenle durulması gerektiğini doğrulamaktadır. Bu ihtilafların bir nebze dahi olsa çözülebilmesi doğrultusunda gerçekleştirilmiş olan bu bilimsel çalışmada, çalışmanın ilgili bölümlerinde etraflıca anlatılan ve İdare-Mükellef-Yargı üçgeninde ki anlaşmazlık konusu mevzular ile ilgili olarak toparlayıcı bir şekilde sıkıntı yaşanan hususlara çözüm önerileri ile birlikte aşağıda tekrardan değinilmiştir.

(1) Arsa karşılığı inşaat yapım muamelelerinde iki ayrı teslimin (trampa) söz konusu olup olmadığı, dolayısı ile bağımsız bölüm teslimlerinin KDV'nin konusuna girip girmediğiyle alakalı sıkıntı yaşanmaktadır.

Her ne kadar vergi idaresi kat karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslimin olduğunu ifade etse de burada aslında bir trampa söz konusu değildir. Çünkü kişi arsasını elden çıkarmakta yani sair nedenlerden ötürü bir kereye mahsus tasarruf hakkını devretmektedir. Lakin burada Vergi İdaresini yanıltan görüş, bu arsa üzerine inşa edilen yapıların kısım kısım olması ve bunların her birinin ayrı teslim edilişidir. Esasına inildiğinde ise aslında sadece bir arsanın belli bir bedel karşılığına tasarruf hakkının tek bir seferde devredilmesinden ibarettir. Burada yargı organının vermiş olduğu kararın doğru olduğu düşünülmekte olup bu çerçevede yasal düzenlemeye gidilmesi gerekmektedir.

(2) Arsa maliklerinin arsa mukabili elde ettikleri bağımsız bölümlerin satılması nedeniyle elde ettikleri kazançların Ticari Kazanç olarak mı yoksa Arızî Kazanç olarak mı verilendirileceği hususlarında görüş ayrılıkları bulunmaktadır.

Bu mevzu ile alakalı yasal mevzuat, doktrin görüşler ve yargı kararlarına çalışmanın önceki bölümlerinde detaylı bir şekilde değinilmiştir. Arsa sahiplerinin edinmiş olduğu kat ve dairelerin satılması sonucu elde etmiş olduğu gelirin verginin mevzusuna girmesi noktasında yargı ile idare arasında genel itibarıyla bir sıkıntı

yaşanmamakta olup kazancın nitelendirilmesi hususunda anlaşmazlık bulunmaktadır. Konu yasal mevzuat açısından değerlendirmeye alındığında teknik anlamda burada birden çok satış işleminden söz edilebileceği gerçeği ortaya çıkmaktadır. Fakat yapılan işin gerçek mahiyeti düşünüldüğünde, arsa sahibi arsasını ister nakit olarak isterse de arsa karşılığında almış olduğu kat ve daire olarak satsın, burada yapılan işlem arsaya değer kazandırmaktır ve bütünü ile tek işlem olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısı ile arızı yapılan bir işlemdir. Arsa sahiplerince, arsa karşılığı temin edilen bağımsız bölümlerin ister tek sefer de isterse parça parça satılmasında, yargının benimsemiş olduğu kazanç türü olan “ diğer kazanç ve iratlar” şeklinde ( gerçek mahiyet “VUK madde 3”) vergi idaresince vergilendirme işlemine tabi tutulması gerekmekte olup bu kapsamda yasal düzenlemeye gidilmelidir.

(3)Arsa mukabili şeklinde gerçekleştirilen inşaatlarda kat ve dairelerin satışı ile ilgili kazancın vergilendirilmesi işleminde verginin ne zaman doğduğu ile alakalı sıkıntı yaşanmaktadır.

Akdin nevi bakımından Kat Mülkiyeti Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanununu ve Vergi Kanunlarını müşterek olarak ilgilendirdiği için verginin ne zaman doğduğu spesifik konu olarak ortaya çıkmaktadır. Mevcut yasal düzenlemelere ve yapılan açıklamalara göre, Kat karşılığı inşaat işlerinin herhangi bir kıymet imali ve satışından farkı bulunmadığından kazanç tespiti maliyet ile satış bedeli karşılaştırmak suretiyle yapılmaktadır. Bu durumda verginin ne zaman doğduğunun tespiti önem arz etmektedir. Kat karşılığı inşaat işlerinde inşa edilen bağımsız bölümler inşaat devam ederken de satılabilmektedir. İnşaat devamında satışı yapılan bağımsız bölümlerin teslimi esnasında tapuda kat mülkiyeti kurulamamakta ve bu işlem vergisel anlamda karmaşaya yol açmaktadır. Bu durumda vergiyi doğuran olayın tespiti açısından esas olan, bağımsız bölümlerin iktisadi ve fiili tasarruf hakkının devridir. Burada esas itibarı ile vergi idaresi ile yargı arasında doğrudan bir görüş ayrılığı olmayıp, inşaat bitmeden satışı yapılan bağımsız bölümlerin teslimi esnasında tapuda kat mülkiyeti kurulamaması kaynaklı bir mevzuat engeli kaynaklı bir görüş ayrılığı bulunmaktadır. Burada ilgili kurumlarca çok yönlü bir mevzuat düzenlemesine gidilerek satış gerçekleştiğinde tapuda mülkiyet işleminin kurulmasına olanak sağlanmalıdır.

(4)Mevcut mevzuata göre net alan tespiti konusunda muamma bulunmaktadır.

Net alanın tespitinde yaşanan belirsizlik nedeni ile mükellefler ilgili belediye ve yapı denetim firmalarından faydalanarak net alan tespitine gitmektedirler. Vergi idaresinin uygulamış olduğu net alan tespitinde ki karmaşa nedeni ile mükelleflerin mevzuatı yargıya taşıdıkları ve alınan mahkeme kararı doğrultusunda mevzuat düzenlemesinin yürütmesinin durdurulduğu ve ilgili tebliğ hükmünün esastan reddedildiği<sup>116</sup> çalışmanın önceki bölümlerinde etraflıca bahsedilmiştir.

Danıştay'ın esastan iptal kararı, kat karşılığı inşaat sektöründe son üç yıldır yaşanan önemli bir sıkıntıyı ortadan kaldırmış ve yaşanan tereddütleri gidermiştir. Danıştay'ın esastan kararına müteakiben Maliye Bakanlığı tekrardan yasal düzenlemeye gidip eski kararında direnmemesi yerinde olacaktır. Bağımsız bölümlerde net alan hesabı teknik bir konu olması hasebi ile ve bu mevzudaki tasarruf Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nda bulunduğundan Maliye Bakanlığı'nın bu mevzuda güncel olmayan düzenlemelerde direnmemesi ve mevzuat düzenlemesine gidecekse de Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın görüşü paralelinde bir mevzuat düzenlemesine gitmesi yerinde olacaktır. Aksi bir kanaat, konutlarda net alan tespitinde Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı olmak üzere iki ayrı “net alan hesaplama” sistemi ortaya çıkaracak, bu ise gereksiz bürokratik işlemlere ve ihtilaflara neden olacaktır.

(5)Arsa mukabili inşaat işleri akitleri gereğince arsa maliki namına tanzim edilen yapı denetim hizmet fatura bedelleri, sözleşmeler gereğince yüklenici şirketler tarafından arsa maliki namına ödenmekte olup giderleştirilebilmesi hususunda muamma bulunmaktadır.

Müteahhit firmalarca ödemesi gerçekleşen hizmet bedellerine ilişkin tanzim edilen belgeler “gider belgesi” şeklinde değerlendirilemeyeceğinden yapılan bu maliyetlerin giderleştirilip giderleştirilemeyeceği hususunda ihtilaf çıkmaktadır. Uygulamada Yapı Denetim Kanunu'nun 13. maddesinin amir hükmüne rağmen ticari organizasyon ve sektörün yapısal özellikleri kapsamında fiilen arsa sahibi adına müteahhitçe ödemesi gerçekleştirilen “yapı denetim hizmet bedelleri” kaynaklı mağduriyetin giderilebilmesi açısından, muhataplarca ivedi bir şekilde Yapı Denetim Kanunu değişikliği ile alakalı karar organlarınca irtibata geçmeleri isabet olacaktır. Konu ile alakalı bir yasal düzenlemeye ihtiyaç duyulmakta olup yapılacak yasal düzenlemenin de yapı denetim hizmet fatura bedellerinin giderleştirilebilmesi ve

---

<sup>116</sup> Danıştay, 02.03.2017 tarihli ve E.2014/4835, K.2017/2170 sayılı kararı ile.

ödenen KDV'nin de indirilebilir nitelikte olması yönünde olmalıdır. Vergi Usul Kanunu madde 3 gereği “işin gerçek mahiyeti de” zaten aynı şeyi ifade etmektedir.

(6) İnşa edilen yapılara ait sosyal alan kapsamı ile ilgili olarak KDV iadesi yönüyle problemler yaşanmaktadır.

İnşa edilen yapılarda kat ve daire sahiplerine sunulan sosyal alanların yapımı oldukça genelleşmiş ve sektörde de kendine yer bulmuştur. Arsa sahipleri almış olacağı kat ve daireler nedeni ile arsalarının değeri doğrultusunda sosyal alan taleplerinde bulunmaktadır.

Havuz, bahçe, park, oyun alanı gibi sosyal alan olarak nitelendirilebilen kısımların tespitinde ki karmaşa nedeni ile mükelleflerin mevzuatı yargıya taşıdıkları ve alınan mahkeme kararı doğrultusunda mevzuat düzenlemesinin yürütmesinin durdurulduğu ve ilgili tebliğ hükmünün esastan reddedildiği<sup>117</sup> çalışmanın önceki bölümlerinde bahsedilmiştir. Danıştay'ın esastan iptal kararı sonrasında, sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, oyun alanı ile ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin de artık iadesi istenebilecek duruma gelmiştir. Maliye Bakanlığının Danıştay'ın iptal kararı sonucu çözüme kavuşmuş olan konutlarda sosyal alan problemine ilişkin ihtilaf oluşturacak şekilde yeni bir mevzuat düzenlemesine gitmemesi gerekmektedir. Ayrıca tebliğ iptali 01/05/2014 tarihinden itibaren hüküm ifade ettiğinden, sosyal alanlara ilişkin daha önceden iadesi talep edilmeyen KDV'ler de geriye dönük olarak talep edilebilecektir.

Genel itibarı ile çeşitli yöntemlerle yapılan arsa mukabili inşaat yapım işlerine ilişkin olarak; vergi idaresi, mükellef ve yargı arasında ihtilafı olan mevzuların irdelenmesi neticesinde;

Kat karşılığı inşaat sektörünün Türkiye'nin ekonomik yapısı açısından lokomotif sektörlerden biri olduğu ve bununla birlikte yasal mevzuat karmaşasına yol açtığı görülmüştür. Bu sektör gerek kamu gerekse de özel sektörden oldukça fazla destek almış ve işin esasına girildiğinde ise ülke ekonomisi açısından oldukça olumsuz sonuçlar doğurmuştur. Ülke vatandaşlarının tasarrufları, bankaların nerede ise on yıla varan konut kredileri vermesi hasebi ile bu sektöre kanalları açılmış ve arsa- daire fiyatları akıl almaz derecelere ulaşmıştır. Bu cezbedici yapısından ötürü bir anda gayrimenkul zenginleri doğmuş, ekonomi bilgisi zayıf olanların (Niteliksiz

<sup>117</sup> Danıştay, 02.03.2017 tarihli ve E.2014/4835, K.2017/2170 sayılı kararı ile.

Sermaye Gücü<sup>118</sup>) tasarruflarını değerlendirip yatırım yaptıkları bir sektör olarak karşımıza çıkmıştır. Arsa ve dairelerde yaşanan fiyat artışları da beraberinde ekonomik olarak bazı karar verici kamu otoritelerini karar alma noktasında bir kısıkaca sürüklemiştir. Ekonomik kriz çıkışlarında ve ekonomik bozulmalarda, üretim sektöründen ziyade bu sektöre yönelik desteklemeler olarak da bu kıskaç her zaman karşımıza çıkmıştır.

Netice itibarı ile kat karşılığı inşaat sektöründe yaşanan vergisel karmaşanın kısa vadeli çözümü; ülke ekonomik politikasının bu sektöre bakış açısının değişmesi, eğer bu yapılmayacak ise uzun vadeli çözüm olan; kat karşılığı inşaat sektörü ile ilgili vergisel problemlerde ağırlıklı olarak yargı organlarının vermiş olduğu kararlar doğrultusunda yasal düzenlemelere gidilmesi yerinde olacaktır. Bu sayede hem vergi incelemeleri açısından hem de mükellefler açısından ihtilaflar çözüme kavuşturulmuş olacaktır.

---

<sup>118</sup> Nitelsiz Sermaye Gücü (NSG);” *Ekonomi alanında yeterli düzeyde eğitim almamış, tasarrufların değerlendirilmesi noktasında yetkin olmayan fakat bununla birlikte; miras, sanat, spor, piyango, kumar, hırsızlık vb. yollar ile temin edilen sermayeye sahip kişilerde bulunan kuvvet.*” (Literatürde yer almayan bu ifade ve tanım, tarafımızca oluşturulmuş olup ilk defa kullanılmaktadır.)

## KAYNAKÇA

- AS Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş., *Kat Karşılığı İnşaat Sistemi ve Hâsılat Paylaşımı Sistemi Uygulamaları*, 2016.
- Akyol, Mehmet Emin; “Emsal Bedeli ve Bu Ölçü ile Değerleme Yapılacak haller”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 204, Aralık 2009.
- Arı, Hakan Hasan; “Kat karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibinin İşlemlerinin Vergi Kanunları Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 327, Kasım 2008.
- Artar, Yusuf; “Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler Görüş ve Öneriler”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 103, Temmuz 2013
- Aydın, Şengül ve Lodos, Kenan; *Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*, Ankara, Mart 2007.
- Baykara, Bekir; “Vergi İncelemesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, s.313, Eylül 2007.
- Çalık, Yavuz; “Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Temmuz 2013.
- Çatıkkaş, Özgür ve Şuekinci, Cafer; “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ile Özel İnşaat Faaliyetine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mevcut Vergi Kanunlarıyla Karşılaştırılması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 301, Ekim 2014.
- Çetin, İrfan; “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Ortaya Çıkan Vergi Kaybı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 297, Mayıs 2006.
- Derdiyok, Türkmen; “Türkiye'nin Kayıt Dışı Ekonomisinin Tahmini”, *Türkiye İktisat Dergisi*, ss.54-63, Mayıs 1993.
- Ebiçlioğlu, Fatih Kemal ve Kahraman, Abdulkadir; “Forward İşlemlerin İşleyişi ve Vergisel Boyutu”, *Türmob Yayınları*, s.50, Ankara 1999.
- Erdem, Hayrettin; “Şirket Aktifine Kayıtlı Arsaların Kat Karşılığı Verilmesi İşleminde KDV”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 189, Eylül 2008.
- İş Kolları Yönetmeliği, [http://www.alomaliye.com/2012/12/19/iskollari-yonetmeliği/\(05.03.2016\)](http://www.alomaliye.com/2012/12/19/iskollari-yonetmeliği/(05.03.2016)).
- Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf>, (02.07.2016)
- Günal, Hasan; “Vergi Mükellefi – Yükümlüsü”, *Yeni Makale*, Kasım 2008.
- Gündel, Ahmet; *Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 317, Ankara 2002.
- Güneş, Ayhan; “Tapu Harcını Boşuna mı Ödedik”, *Vergi Vizyon*, Şubat 2016.

- Kalkınma Bakanlığı, “Onuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı”, Ankara 2013.
- Kaplan, Gürsel; *Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet*, İÜHFİM, Cilt LXIX, Sayı 1-2, 2011.
- Kara, Nihat; “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Belge ve Kayıt Düzeni”, *Lebib Yalkın*, Ağustos 2015.
- Kaya, Zekeriya; “Özel Usulsüzlük Cezası Uygulamasında Bir Sorun”, *Yaklaşım Dergisi*, S:199, Temmuz 2009.
- Keklikçi, Hakan; “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı ve Uygulamalı Örneklerle Dönemsel Açından Analizi”, *Lebib Yalkın*, Mart 2010.
- Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhal; *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, S.68 Ankara 2012.
- Maç, Mehmet ve Turgut, Şenol; “Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması”, *Lebib Yalkın*, Sayı 87, Mart 2011.
- Öncel Mualla, Kumrullu Ahmet ve Çağan, Nami; *Vergi Hukuku*, s.263-265. Ankara, 2010.
- Özer, Yılmaz Doğan, Abdullah A. ve Arıca, M. Nadir.; *Vergi Hukukunda Belgeler*, s. 26, Ankara 1996.
- Özulucan, Abitter; “Doğal Afetlerde Hasara Uğrayan Ticari Mallar ve Amortisman Tabi Duran Varlıkların VUK Karşısındaki Durumları ve Muhasebe Kayıtları”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 1999.
- Sarılı, Mustafa Ali; “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 41, 2002.
- Şeker, Sakıp; “Fatura Düzenlememe Fiilinin Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra Tespit Edilmesi Halinde Özel Usulsüzlük Cezası Kesilemeyecek mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, S:217. Ocak 2011.
- Şeker, Sakıp; “Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Kayıtlardan Düşülmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 1996.
- Şenyüz, Doğan, Yüce Mehmet ve Gerçek Adnan.; *Vergi Hukuku*, s.127, 2011.
- Yıldırım, Mehmet; “Hâsılat Paylaşımı Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz 2014.
- Yılmaz, Altan; “2014 Yılında Satılan Gayrimenkullerden Elde Edilen Kazançların Beyanı”, *Maliye Postası*, Sy:828, Mart 2015.
- Taşınmaz Mülkiyeti Denetçileri Derneği*, “Kat İrtifakı”, Kasım 2007.
- Türkay, İmdat; “2013 Yılında Gayrimenkul Satan Kişilerin Beyanname Verme Şartları”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı: 309, Ocak 2014.
- Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası*, “İnşaat Sektörü Raporu” 2017.
- Vergi Denetim Kurulu*, ”2015 Faaliyet Raporu”, Ankara 2016.
- Tok, Ahmet; “Kat Karşılığı İnşaat İşleri”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Kasım 2015.

Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Satış, Devir, İntikal, Kiraya Verme, Trampa, Sınırlı Ayni Hak Tesisi Ve Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliği, TC Resmi Gazete, Sayı 26157, 03/05/2006.

TÜİK, *Konut Satış İstatistikleri*, [http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1056](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1056) (20.12.2015).

YeniGVKAnaliz, [http://www.erkymm.com/resimler/ERK\\_YMM\\_sirkuler\\_\\_65\\_1.pdf](http://www.erkymm.com/resimler/ERK_YMM_sirkuler__65_1.pdf) (05.07.2016).

### **Elektronik Kaynaklar;**

[http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1056](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1056) Erişim Tarihi: 20.12.2015

<http://intes.org.tr/content/ekim.pdf>, Erişim Tarihi: 20.12.2015

<http://www.alomaliye.com/2012/12/19/iskollari-yonetmeliği/> Erişim Tarihi: 05.03.2016

<http://emlakkulisi.com/cins-tashihi-ne-demektir/161598>, Erişim Tarihi: 04.05.2016

<http://emlakkulisi.com/iskân-ruhsati-nedir/189015>, Erişim Tarihi: 04.05.2016

<http://emlakkulisi.com/tapu-senedinin-onemi-nedir/209699>), Erişim Tarihi: 04.05.2016

<http://www.egemim.com/hizmet/daire-karsiligi-insaat/1>, Erişim Tarihi: 01.06.2016

<http://www.kentseldonusumvehukuk.com/kentsel-donusumde-yardimlar-ve-krediler/>, Erişim Tarihi: 01.06.2016

[https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/template.jsp?page=IVD\\_HSP\\_GELIRVERGISI](https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/template.jsp?page=IVD_HSP_GELIRVERGISI) Erişim Tarihi: 01.12.2016.

<http://www.verginet.net/>, Erişim Tarihi: 12.07.2016.

<http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf>, Erişim Tarihi: 02.07.2016.

## ÖZGEÇMİŞ

21.06.1983 tarihinde Amasya'nın Taşova ilçesinde doğdu. İlkokulu "Kızılgüldüren Köyü ilköğretim okulunda", Liseyi "Amasya Taşova Lisesinde" okuyarak 2000 yılında mezun oldu. Dört yıl özel sektörde (benzin istasyonu) çalıştıktan sonra 2004 yılında Süleyman Demirel Üniversitesi Bucak Hikmet Tolunay MYO'nda Muhasebe eğitimine başladı ve 2006 yılında Üstün Başarı Belgesi olarak mezun oldu. 2006 yılında Süleyman Demirel Üniversitesi ve Anadolu Üniversitesi İşletme Bölümlerine Dikey Geçiş yaparak eğitim hayatına devam etti. Ekonomik nedenlerden ötürü örgün eğitime ara vermek zorunda kalarak 2007 yılında MKEK Silah Fabrikasında Bilgisayar İşletmeni olarak göreve başladı ve 2008 yılında Lisans eğitimini Anadolu Üniversitesinde tamamlayarak mezun oldu. 2009 yılından bu yana Maliye Bakanlığı'nda Vergi Müfettişi olarak görev yapan Mehmet Emrah BİNİCİ, orta derecede (YDS 72,5) İngilizce bilmektedir. İşletme anabilim dalında, İnşaat sektörünün vergisel analizi üzerine çalışmalarını sürdürmektedir.

E mail: emrahbinici1528@hotmail.com