



## KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İDARESİ İLE YARGI ORGANLARI ARASINDAKİ ANLAŞMAZLIKLAR VE ÇÖZÜM ANALİZLERİ<sup>1</sup>

İdris VARICI<sup>2</sup>

Mehmet Emrah BİNİCİ<sup>3</sup>

### ÖZET

İçerisinde bulunulan ve bilgi 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. Türk ekonomisinde inşaat sektörü de bu değişimlerden pay almış ve özelinde kat karşılığı inşaat sektörü de sistematik bir değişim geçirmiştir. Bu değişim beraberinde bazı karar organları arasında uyumsuzluklar oluşmuştur. Kat karşılığı inşaat sisteminde 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 ihtilafli konularda vergi idaresi tarafından cezai müeyyidelerle muhatap kalmaktadırlar. Bu cezai müeyyideler sebebi ile vergi idaresinin getirmiş olduğu vergisel eleştiriler muhataplarca yargıya taşınmakta ve ihtilaf konusu uyumsuzluklar yargı organlarıncı lehte veyahut aleyhte kararlar ile neticelenmektedir.

Bu çalışmada mevzuat düzenlemeleri, yargı organları, vergi idaresi görüşleri ve vergi inceleme raporlarından alınan örneklere göre konu analiz edilmiş ve çözüm analizleri sunulmuştur. Yapılan tartışma ve analiz sonucunda, özet olarak yargı organlarının vermiş olduğu kararlar doğrultusunda yasal düzenlemelere gidilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kat Karşılığı İnşaat, Vergi İdaresi, Vergi İncelemesi, Yargı Kararları.

**Jel Kodları:** M41, M42.

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

### ABSTRACT

In this century, which is also known as the information age, both the technological developments and the changes in human thought style have led to some differences in global and national economies. Also, the construction sector in the Turkish economy received a share from these changes and in particular the flat swap building sector has undergone a systematic change. Some disputes have arisen between decision-making bodies with this change. In the flat swap building system, first of all land ownership starts to work and transactions by agreement of the contractor within the framework of current legislation applications but in the course of the proceedings, land ownership are subject to criminal sanctions by the tax authorities in some disputed cases that occur as a result of tax audits carried out on the person or the contractor. The tax assessments due to these criminal sanctions brought by the tax administration are carried into the judiciary and disputes are resulted by judicial bodies favourable or unfavourable decisions.

In this study, the subject was analysed according to the examples taken from the legislative regulations, judicial bodies, tax administration opinions, tax examination reports and the solution analysis was presented. As a result of the discussion and analysis, it has been concluded that legal arrangements should be made in line with the decisions made by judicial bodies.

**Keywords:** The Flat Swap Building, Tax Administration, Tax Inspection, Judicial Decisions.

**Jel Codes:** M41, M42.

<sup>1</sup> Bu makale "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi İdaresi ile Yargı Organları Arasındaki Anlaşmazlıklar ve Çözüm Analizleri" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

<sup>2</sup> Doç. Dr., Ondokuz Mayıs Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğr. Üyesi, idrisvarici@gmail.com

<sup>3</sup> Vergi Denetim Kurulu Samsun Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Grup Başkan Yardımcısı/Vergi Müfettişi, emrah.binici@vdk.gov.tr emrah.binici@vdk.gov.tr



## 1. GİRİŞ

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, inşaat çalışmaları, projenin tamamlanması 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. Bu aşamada da vergi idaresi ile yargı organları arasında görüş ayrılıkları yaşanabilmektedir. 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 bazı sorunlara yönelik çözüm önerileri sunma gayesini taşımaktadır.

## 2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İLE İLGİLİ TANIMLAR VE YASAL DÜZENLEMELER

Mevzu hukukta “Kat karşılığı inşaat işlerinin” vergilendirilmesi genel itibarı ile Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer alan hükümlere göre değerlendirilmekte ve uygulama mahkeme kararları ile şekillenmektedir. Aşağıda makale konusu ile alakalı kat karşılığı inşaat işlerinin fiiliyatta işleyişine yönelik açıklamalara ve konu ile alakalı mevzuat düzenlemelerine yer verilmiştir.

### 2.1. Uygulamada Kat Karşılığı İnşaat Sisteminin İşleyişi

Kat karşılığı 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 konut ve iş merkezi tarzı yapılar genel itibarı ile bu sistem ile yapılmaktadır. Bu sistemde işin başlangıcında arsa maliki ile müteahhit arasında anlaşma sağlanmakta ve öngörülen plan ve projeye göre noterde mukavele düzenlenmektedir<sup>4</sup>.

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. 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.

### 2.2. Kat Karşılığı İnşaat İşleri ile Alakalı Mevzuat Düzenlemeleri

*Gelir Vergisi Kanunu’nun* 37’nci maddesinin birinci fıkrasında “her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu”, aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde “gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançların ticari kazanç olduğu”, aynı Kanunun “ Değer artış kazancı” başlıklı Mükerrer 80’inci maddesinde, “ Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır” şeklindeki hükmün altıncı şikkında (şık değil, fıkra olabilir) “İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70’inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı Kanun’un 5’inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere

<sup>4</sup> Mehmet Maç ve Şenol Turgut, “Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması”, *Lebib Yalkan*, Sayı 87, Mart 2011.



04.04.2007) beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) değer artış kazancıdır. Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyiimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder" **Katma Değer Vergisi Kanunu'nun** 1/1. maddesine göre "Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabii olduğu" aynı Kanununun 2/5. maddesine göre "trampanın iki ayrı teslim olduğu", aynı Kanununun 17/4-r maddesine göre "kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV den müstesna olduğu", aynı Kanununun 27. maddesine göre "bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu", Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesine göre "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir" şeklinde ifade ettiği anlaşılmaktadır. Emsal bedelinin sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası, takdir esasına göre tespit edileceği", **Kurumlar Vergisi Kanunu'nun** 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendine göre "kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu" hüküm altına alınmıştır.

4708 sayılı **Yapı Denetimi Hakkında Kanununun** 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 Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasında "Yapı denetim hizmet sözleşmesi yapı maliki ile yapı denetim kuruluşu arasında düzenlenir. Bu sözleşmenin bir sureti taahhütname ekinde ilgili idareye verilir", hükmü yer almaktadır. Yine aynı Kanun'un 13. maddesinde "Yapı denetim kuruluşlarının hizmet bedellerinin karşılanması amacıyla, İl Özel İdareleri ve Belediyeler adına bankada yapı denetim hesabı açılacağı, yapı denetim için 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun ile öngörülen hizmet bedellerinin yapı sahipleri tarafından bu hesaba yatırılacağı" hükümleri yer almaktadır.

26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan KDV Uygulama Genel Tebliğinde Kat Karşılığı İnşaat işleri ile ilgili aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir: "Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşir. Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde ise KDV uygulanmaz. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşir. Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde ise KDV uygulanmaz." şeklinde mevzuatta yer bulmuştur.

### 3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNE İLİŞKİN UYGULAMADA YAŞANILAN İHTİLAFLARIN MEVZULARI, İHTİLAFLARA İLİŞKİN YARGI VE VERGİ İDARESİ GÖRÜŞLERİ

Çalışmanın bu bölümünde "Kat Karşılığı İnşaat Sistemi" ile ilgili olarak uygulamada vergi idaresi ile yargı organları arasında yaşanan bazı anlaşmazlık mevzusu konular tetkik edilecek olup bu kapsamda; öncelikle anlaşmazlık konusu mevzularda kısaca değinilecek, ardından konu ile alakalı yargı kararlarına yer verilip vergi idaresinin görüşleri açıklanacak ve akabinde yaşanan sıkıntılara ilişkin mevzuat çerçevesinde açıklamalar getirilip karşılaşılan bu olumsuzlukları ve eleştiri konusu mevzuları bertaraf etmek ya da en azından asgari düzeye indirmek adına çözüm önerilerinde bulunulacaktır.



Ayrıca doktrin görüş olma gayesi ile ele alınan bu bilimsel makalede, kat karşılığı inşaat sistemi ile alakalı vergi idaresi görüşü olarak tebliğ, muktezalar<sup>5</sup> ve denetim raporlarına<sup>6</sup> değinilecek olup ayrıca Vergi İnceleme elemanlarınca<sup>7</sup> gerçekleştirilen denetimler sonucu tanzim edilen “vergi inceleme raporlarından” örnekler gösterilerek vergi idaresi görüşü kapsamlı bir şekilde ele alınacak olup bu çalışmadan faydalanacaklara maksimum istifade sağlanmış olunacaktır.

### 3.1. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Vergi İdaresi ile Yargı Organları Arasında Yaşanılan İhtilaf Konusu Bazı Mevzular

Kat karşılığı inşaat sisteminde vergi idaresi ile yargı organları arasında birçok anlaşmazlık mevzusu konu bulunmakta olup aşağıda bu anlaşmazlık konusu mevzulardan önemli olduğu düşünülen problemlerin bazılarını kısaca yer verilmiştir.

*Birinci* olarak kat karşılığı inşaat sisteminde vergi idaresi ile yargı organları arasında “**Kat Karşılığı İnşaatın Nitelendirilmesi Konusunda**” ihtilaf yaşanmaktadır. Yaşanılan ihtilafta: Danıştay; kat karşılığı inşaat işlemlerini yasal mevzuat bakımından birçok işlemi içerisinde ihtiva eden ve arsanın kıymet/değer kazanmasına yönelik, trampa niteliğinde de olmayan kendisine has bir hukuki işlem şeklinde değerlendirmektedir. Vergi idaresi ise; arsa sahibi ile müteahhit arasında gerçekleşen işlemleri çift taraflı işlem olarak nitelendirip bu işlemleri trampa olarak açıklamakta ve doğal olarak da vergi mevzuatında trampa iki ayrı teslim olarak ifade edildiği için yapılan işlemlerin KDV’nin konusuna girdiğini ifade etmektedir.

Kat karşılığı inşaat sisteminde vergi idaresi ile yargı organları arasında yaşanan *ikinci* sorun “**Kat Karşılığı İnşaat Sonucu Elde Edilen Kazancın Arızı mi Yoksa Ticari mi Olduğu Konusunda**” yaşanmaktadır. Yaşanılan ihtilafta: Danıştay; arsa sahibince kat karşılığı edinilen dairelerin ister tek seferde isterse ayrı ayrı kişilere çoklu satışlarını **arızı kazanç** olarak nitelendirmektedir. Vergi idaresi ise; arsa sahibince kat karşılığı edinilen dairelerin aynı veya ayrı ayrı kişilere çoklu satışlarını ticari **kazanç** olarak nitelendirmektedir.

*Üçüncü* olarak kat karşılığı inşaat sisteminde vergi idaresi ile yargı organları arasında “**Yapı Denetim Hizmeti Faturalarının Gider Yazılamaması Konusunda**” ihtilaf yaşanmaktadır. Yaşanılan ihtilafta: Danıştay; arsa mukabili inşaat işleri akitleri gereğince arsa maliki namına tanzim edilen yapı denetim hizmet fatura bedelleri, sözleşmeler gereğince yüklenici şirketler tarafından arsa maliki namına ödenmesi nedeni ile gider yazılabileceğini ifade etmekte, vergi idaresi ise; yapı denetim hizmet bedeline ait yasal belgelerin müteahhit işletme namına tanzim edilmediği gerekçesiyle, fatura bedelinin maliyet biçiminde kabul edilemeyeceğini ve gider yazılamayacağını ifade etmektedir.

Kat karşılığı inşaat sisteminde vergi idaresi ile yargı organları arasında yaşanan dördüncü ihtilaf “**Hangi Emsal Bedel Kıstasının Uygulanması Konusunda**”dır. Yaşanılan ihtilafta: Vergi Usul Kanununa göre emsal bedel; “*Asıl bedeli bulunmayan veya bilinmeyen veyahut gerçek şekilde tespit edilemeyen bir emtianın, değerlendirme gününde elden çıkarılması durumunda emsaline kıyasla olacağı değerdir.*” denilmiştir. Emsal bedel sırasıyla ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir komisyonu kararı kıstaslarına göre belirlenir. Vergi idaresi ve yargı, kat ve dairelerin gerçek bedelinin tespitinde zaman zaman hangi kıstasın kullanılacağı konusunda uyuşmamaktadır.

### 3.2. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Vergi İdaresi ile Yargı Organları Arasında Yaşanılan İhtilaf Konusu Bazı Mevzulara İlişkin Yargı Kararları

Kat karşılığı inşaat sisteminde vergi idaresi ile yargı organlarında iş bu çalışmanın 3.1. bölümünde ifade edilen anlaşmazlık mevzusu konulara ilişkin yargı kararlarına aşağıda kısaca yer verilmiştir.

<sup>5</sup> Vergi Usul Kanunu 413. maddesi uyarınca, “Mükellefler, Maliye Bakanlığı’ndan veya Maliye Bakanlığı’nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler.

<sup>6</sup> Vergi denetim raporları 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) gerçekleştirilmekte ve “vergi inceleme raporları” düzenlenmektedir.

<sup>7</sup> Vergi Usul Kanunu md.135: “*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir*”

Danıştay “**Kat Karşılığı İnşaatın Nitelendirilmesi Konusunda**” yaşanan ihtilafa ilişkin 26.03.2014 tarih ve 2014/279 esas no.lu kararında; “*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*” şeklinde karar vermiştir. Dikkat edileceği üzere Danıştay bu kararıyla vergi idaresi ile uyum içinde değildir.

Danıştay “**Kat Karşılığı İnşaat Sonucu Elde Edilen Kazancın Arızı mi Yoksa Ticari mi Olduğu Konusunda**” yaşanan ihtilafa ilişkin 27.04.2004 tarih ve E: 2003/1931 K: 2004/922 no.lu kararında; “*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 bu hükmüne göre ticari kazançtan söz edebilmek için açıkça bir ticari organizasyon ve devamlı olarak gayrimenkul alım satım ve inşası gerektiğinden; bir ticari organizasyon veya süreklilikten bahsedilmeyecek olması nedeni ile burada kazanılan bir ticari kazançtan söz edilemez*” şeklinde karar vermiştir.

Danıştay “**Yapı Denetim Hizmeti Faturalarının Gider Yazılamaması Konusunda**” yaşanan ihtilafa ilişkin 12.05.1994 tarih ve E. 1993/2595, K. 1994/2333 sayılı kararında; “*...Satın alınan emtiaya ait KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için emtiaya ait alış faturasının mükellef adına düzenlenmiş olması gerekmekte ise de, ... Vergi Usul Kanunu’nun 3.<sup>8</sup> maddesinde açıklanan hükümden göz önünde bulundurulduğunda, fatura başka bir şahıs adına düzenlense dahi bu fatura veya benzeri vesikada gösterilen KDV’nin, malın veya hizmetin gerçek alıcısı tarafından indirim konusu yapılabileceği sonucuna varıldığı, aksi bir düşüncenin indirilemeyen KDV’nin mükellefin üzerinde kalma sonucunu doğuracağı, bunun ise KDV’nin yansıtılabilirliği ilkesine ters düşeceği*” şeklinde karar vermiştir.

Danıştay “**Hangi Emsal Bedel Kıstasının Uygulanması Gerektiği Konusunda**” yaşanan ihtilafa ilişkin Danıştay 9. dairesinin 1994/5448 esas numaralı kararında; “*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 komisyonunun kararının uygulanmasında isabet olacağı hk.*” şeklinde karar vermiştir. Ancak vergi idaresi bu konuda bazen yargı ile ters düşebilmektedir. Vergi idaresi emsal bedel uygulamasında sıranın kullanılabileceğini düşünmektedir.

### 3.3. Kat Karşılığı İnşaat Sisteminde Vergi İdaresi ile Yargı Organları Arasında Yaşanılan İhtilaf Konusu Bazı Mevzulara İlişkin Vergi İdaresi Görüşleri

Kat karşılığı inşaat sisteminde vergi idaresi ile yargı organlarında iş bu çalışmanın 3.1. bölümünde ifade edilen anlaşmazlık mevzusu konulara ilişkin vergi idaresi görüşlerine aşağıda kısaca yer verilmiştir. Vergi idaresi görüşü olarak; kat karşılığı inşaatın nitelendirilmesi konusunda “tebliğ” hükümlerine, yapı denetim hizmeti faturalarının gider yazılamaması konularında “muktezaya”, emsal bedel kıstası ve elde edilen kazancın arızı mi yoksa ticari mi olduğu konusunda ise “vergi inceleme raporlarına<sup>9</sup>” yer verilmiştir.

Vergi idaresinin “**Kat Karşılığı İnşaatın Nitelendirilmesi Konusunda**” yaşanan ihtilafa ilişkin Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin 1/B-8. Maddesinde “*Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır. 8. Maddenin birinci bendinde (8.1) “Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi; Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV’ye tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde*

<sup>8</sup> Vergi Usul Kanunu madde 3 “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*”

<sup>9</sup> Çalışmanın bu kısmında yasal mevzuat hükümleri çerçevesinde vergi incelemelerine tabi tutulan kat karşılığı inşaat sektörü ile ilgili olarak, vergi idaresince gerçekleştirilen vergi incelemelerine değinilmiştir. Örnek olarak verilecek vergi incelemeleri 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 şifahi temin edilen bilgiler, yargı organlarınınca 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” nedenine ilişkin vurgulamalar yapılmıştır.



mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arzi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz” şeklinde ifadeler yer almaktadır. Diğer taraftan 8. Maddenin ikinci bendinde “Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi; Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır.” denilerek kat karşılığı inşaat sonucu yapılan muameleleri trampa olarak nitelendirmiştir.

Vergi idaresi “**Yapı Denetim Hizmeti Faturalarının Gider Yazılmaması Konusunda**” yaşanan ihtilafa ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 22/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-811 sayılı muktezasında; “Kat karşılığı inşaat yapan mükellefin ödemiş olduğu yapı denetim hizmeti bedeline ait faturanın arsa sahibi adına düzenlenmesi durumunda gider kaydedilip kaydedilemeyeceği... yapı sahibi ile yapı denetim kuruluşu arasında bir hizmet akdi bulunmasından dolayı, faturanın yapı denetim şirketine hizmet verdiği inşaat ruhsatı olan arsa sahibi adına düzenleneceği tabiidir. Dolayısıyla, ödenen hizmet bedellerine ilişkin (ödeme müteahhit tarafından yapılsa dahi) yapı sahibi adına düzenlenen belgeler müteahhit tarafından gider belgesi olarak kullanılamayacağından faturada yer alan tutarın da gider veya maliyet olarak indirimi mümkün değildir.” denilmiş ve yapı denetim hizmet fatura tutarlarının gider yazılamayacağı hususunu açıklamıştır.

Vergi idaresince “**Kat Karşılığı İnşaat Sonucu Elde Edilen Kazancın Arzı mi Yoksa Ticari mi Olduğu Konusunda**” yaşanan ihtilafa ilişkin 2016 yılında gerçekleşen bir vergi incelemesi neticesinde “C. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün --- vergi kimlik numaralı mükellefi --- şahıs,--- Mah. adresinde ikamet etmektedir. T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının... sayılı iş emri yazısında belirtilen hususlardan dolayı; Yukarıda özetçe bilgileri verilen mükellef ile ilgili olarak 2015 Hesap dönemine ilişkin gayrimenkul satışlarında kazanç tespiti kapsamında sınırlı olarak “Ön Vergi İncelemesi” yapılması istenilmiştir. Mükellef ile --- adlı müteahhit satın almış olduğu arsaya 1 adet dükkân ve 10 adet daire inşa etme karşılığında arsa sahibine 3 adet daire ve bir adet dükkân verme karşılığında sözleşme imzaladıkları tespit edilmiştir. Arsa sahibi inşaatın nihayete ermesine müteakiben kendisine verilen 1 adet dükkân ve 2 adet daireyi peyder pey satmış olduğu tapu kayıtlarından tespit edilmiştir. Arsa sahibine kat karşılığı inşaat faaliyeti sonucu uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin elden çıkartılması ile ilgili olarak açıklama yapması istenilmiş ve mükellef cevaben; “--- adresinde ikamet etmekte olan bir çiftçiyim. Söz konusu arsayı 250.000,00TL bedelle satın aldım. Bir müteahhitle anlaşarak arsamı satmak istedim. Müteahhit bana nakit yerine yapacağı inşaatın daire teslim edeceğini söyledi ve biz de anlaştık. Bu dairelerden bana kalan bir tanesinde ben ikamet etmekteyim diğerlerini ise elden çıkardım. Burada herhangi bir şekilde kazanç güme ve ticari bir faaliyet kastım olmamıştır” 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 ve ticari faaliyet olarak işgaliyette bulunmuştur.” denilmiş ve daire satışları ticari kazanç olarak değerlendirilmiştir.

Vergi idaresince “**Kat Karşılığı İnşaat Sonucu Elde Edilen Bağımsız Bölümlerin Satışında Hangi Emsal Bedel Kıstasının Uygulanması Gerektiği Konusunda**” yaşanan ihtilafa ilişkin 2015 yılında gerçekleşen bir vergi incelemesi neticesinde şu tespitler yapılmıştır. “Z. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün --- vergi kimlik numaralı mükellefi --- Limited Şirketi--- Mahallesi. Adresinde kat karşılığı inşaat, gayrimenkul alım satım faaliyetiyle işgal 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 2014Hesap 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; Mükellef kurumun gayrimenkul satışları ile ilgili olarak yasal kayıt ve beyanlarına yansıtılmış 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 2015’de inşa etmiş olduğu konutlara ait satışlardan ibaret olduğu, ...’uncu maddesinde 2015’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 kararının 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.'nun 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.'nun 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.” denilmiş ve emsal bedel olarak maliyet bedeli yerine emtianın gerçek bedelini tespitine giderek harici doneler (ifade, online sitelerde daire ilanları vb.) kullanılarak tarhiyat esas alınmıştır.

#### 4. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNE İLİŞKİN UYGULAMADA VERGİ İDARESİ İLE YARGI ARASINDA YAŞANILAN İHTİLAFA KONUSU MEVZULARA İLİŞKİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Kat karşılığı inşaat sisteminde vergi idaresi ile yargı organlarında vuku bulan ve iş bu çalışmanın 3.1 bölümünde bu problemlerin bir kısmına değinilen, akabinde bu problemlerle ilgili olarak iş bu çalışmanın 3.2 ve 3.3. bölümünde yargı ve vergi idaresi görüşleri ifade edilen hususlar ile ilgili olarak aşağıda çözüm analizi ve önerilerinde bulunulmuştur.

Vergi idaresi ile yargı arasında “*Kat Karşılığı İnşaatın Nitelendirilmesi Konusunda*” yaşanan ihtilafa ilişkin; 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 idaresini yanıltan görüş, bu arsa üzerine inşa edilen yapıların kısım kısım olması ve bunların her birinin ayrı teslim edilmiş olmasıdır. 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.

Vergi idaresi ile yargı arasında “*Kat Karşılığı İnşaat Sonucu Elde Edilen Kazancın Arızı mi Yoksa Ticari mi Olduğu Konusunda*” yaşanan ihtilafa ilişkin; Arsa maliklerinin arsa mukabili elde ettikleri bağımsız bölümlerin satılması nedeniyle elde ettikleri kazançların ticari kazanç olarak mı yoksa kazanç olarak mı vergilendirileceği hususlarında görüş ayrılıkları bulunmaktadır. 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 seferde 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 gidilmesi gerektiği tarafımızca hâsıl olmuştur.

Vergi idaresi ile yargı arasında “*Yapı Denetim Hizmeti Faturalarının Gider Yazılmaması Konusunda*” yaşanan ihtilafa ilişkin; Yapı denetim kanunu çerçevesinde gerçekleştirilen hizmet sonucu, arsa maliki adına tanzim edilen ve yine aynı Kanun'un 13. maddesi uyarınca arsa maliki tarafından ödemesi yapılmak zorunda olan “yapı denetim hizmet fatura bedelinin” müteahhitçe gider yazılmayacağı sonucuna mevzu hukuk çerçevesinde varılmaktadır. Hali hazırda güncel mevzuat, müteahhitlerce arsa sahibi adına ödenen yapı denetim hizmet bedellerinin gider yazılması konusuna müsaade etmemektedir. Fakat 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 ödenecek KDV'nin de indirilebilir nitelikte olması yönünde olmalıdır. Vergi Usul Kanunu madde 3 gereği "işin gerçek mahiyeti de" zaten aynı şeyi ifade etmektedir.

Vergi idaresi ile yargı arasında "**Hangi Emsal Bedel Kistasının Uygulanması Gerektiği Konusunda**" yaşanan ihtilafa ilişkin; 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; asil bedeli bulunmayan veya bilinmeyen veyahut gerçek şekilde tespit edilemeyen bir emtianın, değerlendirme güntünde elden çıkarılması durumunda emsaline kıyasla olacağı değerdir*" denilmiştir. Emsal bedeli sırasıyla; ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir komisyonu kararı 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 nevilere sektörün yapısı gereği benzer olma ihtimali düşük olması hasebi ile emsal bedelinin ortalama fiyat esasına göre tespit edilmesi oldukça zordur. Kat karşılığı inşaat sektöründe maliyet bedellerinin gerçeği yansıtmaması, kayıt dışı istihdamın oldukça fazla olması vb. sebeplerle konjonktürde maliyet bedeli uygulanması da oldukça yanlış 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 takdir komisyonu kararı ile birlikte ayrıca emlak sektöründe yer alan veriler dönemler halinde emsal bedel için kullanılabilir. Örneğin; sahibinden.com, hürriyetemlak.com, emlak.net, milliyet emlak.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.

## 5. SONUÇ

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. Genel itibarı ile çeşitli yöntemlerle yapılan arsa mukabili inşaat yapım işlerine ilişkin olarak; vergi idaresi, mükellef ve yargı arasında ihtilaflı 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 kanalize edilmiş ve arsa- daire fiyatları akıl almaz derecelere ulaşmıştır. Bu cezbedici yapısından ötürü bir anda gayrimenkul zenginleri doğmuş, ekonomi bilgisi zayıf olanların (Niteliksiz Sermaye Gücü<sup>10</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 kısıp 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 genel itibarı ile yargı organlarının

<sup>10</sup> Niteliksiz 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." Mehmet Emrah BİNİCİ "Niteliksiz Sermaye Gücünün Gelişmekte Olan Ülkelerde Oluşturacağı Çarpan Etkisi" Vergi Raporu, Ağustos 2017, Sayı 215





vermiş olduğu kararlar doğrultusunda yasal düzenlemelere gidilmesi yerinde olacaktır. Bu sayede hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından ihtilaflar çözüme kavuşturulmuş olacaktır.

## KAYNAKÇA

İşkolları Tüzüğü; “19 Aralık 2012 Tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazetede”

Gelir Vergisi Kanunu; “06 Ocak 1961 Tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede”

Katma Değer Vergisi Kanunu; “02 Kasım 1984 Tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede”

Vergi Usul Kanunu; “10 Ocak 1961 Tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazetede”

Kurumlar Vergisi Kanunu; “21 Haziran 2006 Tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede”

Yapı Denetimi Hakkında Kanunun; “13 Temmuz 2001 Tarih ve 24461 sayılı Resmi Gazetede”

KDV Uygulama Genel Tebliğinde; “26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazetede”

Danıştay “26.03.2014 tarih ve 2014/279 esas no.lu kararı”

Danıştay “27.04.2004 tarih ve E: 2003/1931 K: 2004/922 no.lu kararı”

Danıştay “12.05.1994 tarih ve E: 1993/2595, K: 1994/2333 sayılı kararı”

Danıştay “Danıştay 9. dairesinin 1994/5448 esas numaralı kararı”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının “22/06/2011 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.16.01-GVK 40-811 sayılı muktezası”

MAÇ, Mehmet ve TURGUT Şenol, “Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması”, Lebib Yalkın, Sayı 87, Mart 2011.

BİNİCİ, Mehmet Emrah “Niteliksiz Sermaye Gücünün Gelişmekte Olan Ülkelerde Oluşturacağı Çarpan Etkisi” Vergi Raporu, Ağustos 2017, Sayı 21