

DENET SİRKÜLER
Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us

Sirküler Tarihi : 14.09.2020
Sirküler No : 2020/070**ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE 6 NİSAN 2018
TARİHİNDEN ÖNCE YAPILAN TESLİMLERİ İLGİLENDİREN
ÖNEMLİ BİR İPTAL KARARI**

2018/92 sayılı Sirkülerimizde ve 2018/166 sayılı Duyurumuzda ayrıntılı bir şekilde açıklandığı üzere, 7104 sayılı Kanunla arsa karşılığı konut veya işyeri teslimi işlemlerine ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır.

7104 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler yayım tarihinden (yani 06.04. 2018 tarihinden) sonra yapılan teslimlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu demektir ki, 06.04. 2018 tarihinden önce gerçekleşmiş teslimler için eski hükümler geçerliğini korumaktadır.

Maliye İdaresi 7104 sayılı Kanun'dan önceki görüşü KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/B-8 no.lu bölümünde ve 60 no.lu KDV Sirkülerinin 1.8. no.lu bölümünde yer almaktaydı. 7104 sayılı Kanun'la yapılan ve düzenlemenin KDV Genel Uygulama Tebliği'ne yansıtılması amacıyla çıkarılan 18 no.lu KDV Tebliği yayımlanmıştır.

Maliye İdaresinin önceki görüşüne göre;

- Arsa sahibi ile müteahhit arasında karşılıklı teslim (TRAMPA) söz konusudur.
- Arsa sahibi arsanın TÜMÜNÜ müteahhide vermekte, karşılığında arsa payı dahil hali ile konut veya işyeri teslim almaktadır.
- Bu trampada dikkate alınacak bedel arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin emsal bedelidir.

BDO Yayıncılık A.Ş.Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
TurkeyTel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağının toplam gelirleri 2019 yılında 9,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.809 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 88.110 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

7104 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle çok tartışmalı bir konu netleşmiştir. Yeni düzenlemeye göre. **6 Nisan 2018 tarihinden sonraki kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamındaki teslimlere uygulanması gereken yeni durum şöyle özetlenebilir:**

- Maliye İdaresi'nin TRAMPA görüşü kanun hükmü haline gelmiştir. KDV uygulaması bakımından arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa PAYI teslimi, müteahhit tarafından arsa PAYINA karşılık arsa sahibine KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİ yapılmış sayılır.
- Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin emsal bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır. Yeni hüküm ile trampa değerinin, müteahhit hesaplarındaki oluşan toplam inşaat maliyetinin, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere tekabül eden kısmına %5 veya %10 kar ilavesi ile bulunan rakam olduğu kabul edilmiştir. Değişiklikten önce emsal bedelin tespit şekli konusunda farklı görüş ve uygulamalar vardı.
- Böylece arsa sahibinin müteahhide arsanın tümünü değil, müteahhide kalacak bağımsız bölümlere isabet eden PAYINI verdiği kabul edilmektedir.

7104 sayılı Kanundan önce Danıştay'ın, arsa karşılığı inşaat ilişkisinin trampa olmadığı yönündeki kararlarının ağır bastığını söylemek mümkündür. Ancak Takdir Komisyonu tarafından takdir edilecek değer (emsal bedel) üzerinden KDV hesaplanması gerektiği yönünde kararları da vardır.

Bu konuda önemli bir gelişme olmuş ve Danıştay 4. Dairesi 27.02.2020 tarih ve E:2017/3387; K: 2020/1096 NO.LU Kararı ile 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin I - B/8- 2 bölümünde yer alan "*Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır*" şeklindeki düzenlemeyi oyçokluğuyla İPTAL etmiştir.

Maliye Bakanlığı Tebliğin bu bölümünü 7104 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere uyum amacıyla zaten değiştirmiş olduğundan, bu iptal kararı 6 Nisan 2018 tarihinden önceki teslimleri etkileyecektir. Başka bir ifade ile bu tarihten önce müteahhit tarafından arsa sahibine KDV hesaplanmaksızın yapılan bağımsız bölüm teslimlerine ilişki vergisel tarhiyat olasılığını tamamen kaldırmıştır.

İptal gerekçesine aşığıda aynen yer verilmiştir:

"6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 207 maddesinde, satış sözleşmesinin, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği bir sözleşme olduğu hükmüne yer verilmiştir. Taşınır ve taşınmaz malların satışında, satıcı malını alıcıya bir semen karşılığında teslim eder. Semen veya bedel dediğimiz şey, satış akdinde paradır. Arsa karşılığında kat atımında ise, taşınmazın para karşılığında satışı söz konusu değildir. Aynı Kanunun 282 maddesinde ise, mal değişim sözleşmesinin, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini, diğer tarafın karşı edim olarak başka bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini devretmeyi üstlendiği sözleşme olduğu hükmü yer almıştır. Mal değişim sözleşmesinde, bir mal başka bir mal ile değiştirilmektedir. Satış sözleşmesine ilişkin hükümler kıyas yoluyla mal değişim sözleşmesinde de uygulanmakta olup; mal değişim sözleşmesinde, taraflar arasında malların mübadelesi gerekli ve yeterlidir. Bu mübadele sırasında mübadeleye konu

malların niteliklerinde bir değişiklik olmamaktadır. Oysa, bir kişinin arsası karşılığında kat sahibi olmasında durum tamamen farklıdır. Üzerine inşaat yapılan arsanın mülkiyeti, başlangıçta tamamen arsa sahibine ait olsa dahi, müteahhitle yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre inşaat başlanırken arsa paylara bölünmekte, müşterek mülkiyete esas bu paylara, inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme borcu bağlanmaktadır. İnşaat tamamlandıktan ve her kat bağımsız bölüm haline gelip, kişisel mülkiyete geçildikten sonra da, o bağımsız bölümlere ait arsa payları, bağımsız bölümlere bağılı olarak devam etmekte, kat malikleri ana gayrimenkulün ortak sayılan yerlerinde müştereken tasarrufta bulunabilmektedir. Bu durumda, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyeti kişisel olmaktan çıkmakta, kendisine intikal eden bölümlere bağılı olarak müşterek mülkiyet hükümlerine göre arsa payı oranında diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girmektedir. Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını gerektiren ve hukuki statüsü tamamen değişik olan bu durumun mal değişim sözleşmesi hükümleri ile ilgilendirilmesi düşünölemeyeceğinden; bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi, hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirilebilir.

Bu durumda, arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine yapılan teslimler kendine özgü bir hukuki muamele olup, varsayıma ve benzetmeye dayanılarak vergilendirme yapılması verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmayacağından, Tebliğin dava konusu edilen düzenlemesinde hukuka uyarlık bulunmamıştır.

Davanın tahakkuk işlemine ilişkin kısmına gelince,

Davacı tarafından düzenleme şeklinde arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca arsa sahiplerine yapılan taşınmaz teslimlerinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilemeyeceği, dolayısıyla söz konusu teslimler katma değer vergisine tabi tutulamayacağından dava konusu tahakkuk işleminde de hukuka uyarlık bulunmamıştır.”

Bu karara karşı temyiz yolu açık olduğundan, temyiz sonucunda Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulunun iptal kararını bozması ihtimali vardır. Kesin bir şey söylemek mümkün olmamakla birlikte, çoğunluk kararına katılmayan ve farklı gerekçelerle karşı oy kullanan üyelerin varlığı bu olasılığın dikkate alınmasını gerektirmektedir.

İptal Kararına ulaşmak için [tıklayınız](#).

Saygılarımızla.