

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 07.08.2018  
Duyuru No : 2018/136  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -  
AĞUSTOS 2018 Sayı : 176

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

[mehmet.mac@bdo.com.tr](mailto:mehmet.mac@bdo.com.tr)

**BDO Yayıncılık A.Ş.**

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: [bdo@bdo.com.tr](mailto:bdo@bdo.com.tr)  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

## İNŞAATÇILARIN BAĞIMSIZ BÖLÜM VERİP, KARŞILIĞINDA ( Trampa Yoluyla ) İNŞAAT MALZEMESİ VEYA TAŞERONLUK HİZMETİ ALMASINA İLİŞKİN VERGİSEL ÖZELLİKLER

### Özet:

İnşaatçı firmaların ürettikleri bağımsız bölümleri vaad ederek karşılığında inşaat malzemesi ve/veya taşeronluk hizmeti almaları esas itibarıyla herhangi bir alım ve herhangi bir satımdan farklı değildir.

*Trampa veya değiş tokuş anlamında olmak üzere “BARTER” olarak da isimlendirilen bu muamelenin en önemli özelliği, işlemin karşılığı para olarak değil mal ve hizmet olarak belirlendiği için, tarafların bu işlemleri nedeniyle düzenleyecekleri faturada işlem bedeli olarak emsal bedeli ( VUK Md. 267, KDV Md. 27 ) dikkate almaları gereğidir.*

Alınan bağımsız bölümler karşılığında verilen inşaat taahhüt hizmetleri birden fazla yıla sirayet etse bile, GVK'nun 42, 43 ve 44. maddelerinin uygulanmayacağı, dolayısıyla %3 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı, Maliye İdaresi tarafından da kabul edilmektedir.

*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 ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.*

İşlemin para karşılığı satış değil trampa şeklinde oluşunun, her iki faturanın kesilmesi gereken zamanı etkilemediği kanaatindeyiz.

Barter sözleşmesinde kısmen nakit ödeme öngörülmediği takdirde damga vergisi doğmaz. Nakit bölüm var ise damga vergisi bu nakit üzerinden hesaplanır.

Maliye İdaresi'nin görüşüne göre, mal ve/veya işin karşılığı olan bağımsız bölüme ait arsa payı veya kat mülkiyeti tapusu alınırken tapu harcı matrahı olarak, trampa değerinin beyan edilmesi istenmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Barter, trampa, değiş tokuş, Borçlar Kanunu, mal değişim sözleşmesi, yap-sat inşaat, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri, emsal bedel, taşeronluk hizmeti karşılığı bağımsız bölüm.

## 1. GENEL AÇIKLAMA VE KONU :

Yap-Sat sureti ile faaliyet gösteren inşaatçılar, ihtiyaç duydukları inşaat malzemeleri veya taşeronluk hizmetlerini para mukabilinde alma konusunda finansman güçlükleri yaşayabilmektedirler.

Bu güçlüğün ana nedeni, proje üzerinden satışa sunulan bağımsız bölümlere yeterli talep gelmemesi ve/veya bağımsız bölüm alıcılarının kabul ettikleri ödeme takvimlerinin, inşaatçıyı finanse etmeye uygun olmamasıdır.

Dolayısıyla inşaatçılar bir finansman modeli olarak, inşaat malzemesi satıcılarına veya inşaatla ilgili yapım hizmetleri sunan taşeron firmalara para yerine bağımsız bölüm vermeyi teklif etmektedirler.

Bu işlem uygulamada, trampa veya değiş tokuş anlamında olmak üzere “BARTER” olarak isimlendirilmektedir.

6098 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 282 nci maddesi şöyledir :

**“MADDE 282- MAL DEĞİŞİM SÖZLEŞMESİ,** taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini, diğer tarafın da karşı edim olarak başka bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini devretmeyi üstlendiği sözleşmedir.”

Görüldüğü gibi, trampa ilişkisini içeren sözleşmeler Borçlar Kanunu'nda mal değişim sözleşmesi olarak isimlendirilmiştir. Borçlar Kanunu 283 üncü maddesinde ise, mal değişim sözleşmelerinin satış sözleşmelerine ilişkin hükümlere tabi bulunduğu ve bu sözleşmelerde her iki tarafın da hem satıcı hem de alıcı durumunda olduğu belirtilmektedir.

Vergi mevzuatındaki trampa'nın ele alındığı yegane yasal düzenleme ise, KDV Kanunu'nun 2/5. maddesinde yer alan “*TRAMPA İKİ AYRI TESLİM HÜKMÜNDEDİR.*” cümlesidir.

Aşağıdaki bölümlerde inşaatçı ile tedarikçisi arasındaki bağımsız bölüm mukabili mal ve hizmet alma işlemlerinin vergisel boyutu konusundaki görüşlerimiz açıklanmıştır.

## 2. KONUSU İLE İLGİLİ ÖZELGE :

Tespit edebildiğimiz, inşaatçılar ile tedarikçiler arasındaki trampa işlemlerini konu alan tek özelgenin önemli paragrafları aşağıda sunulmuştur : <sup>1</sup>

“T.C.  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI  
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

**Sayı: 62030549-120[42-2013/780]-45228  
15.01.2018**

**Konu: Şirketin yapmış olduğu taşeronluk hizmeti karşılığında teslim alınacak dairelerin inşaat bitiminde müteahhit firma tarafından satışının yapılması halinde vergilendirme.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca üçüncü şahsa ait arsa üzerinde konut projesi geliştiren firmaya anahtar teslimi olarak taşeronluk hizmeti vereceğiniz, 2014 yılında başlanacak taşeronluk hizmetinin 2015 yılında tamamlanacağı, söz konusu hizmet karşılığı şirketinize herhangi bir nakdi ödemenin yapılmayacağı, inşaatın önceden belirlenen seviyelere gelmesi ile birlikte hizmet bedeli olarak daire teslim edileceği ve söz konusu dairelerin tapu devirlerinin müteahhit firma tarafından yapıp satış faturalarının düzenleneceği belirtilerek;

- Bahse konu işin karşılıklı satış olarak mı değerlendirilmesi yoksa yıllara sari inşaat işi kapsamında değerlendirilerek vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı ile
- Yıllara sari inşaat işi olarak görülmesi halinde vergi kesintisinin, anahtar teslimi olarak bu inşaat işi tamamlandığında işin sonundaki bu hesap mutabakatı üzerinden kesilecek faturadan bir defada yapılmasında sakınca bulunup bulunmadığı

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

<sup>1</sup> Bu özelge Vergi Dünyası Dergisi'nin Haziran 2018 sayısında yayınlanmıştır.

## KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

.....

*Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için;*

- a) Faaliyet konusu inşaat ve onarma işi olması*
- b) İnşaat ve onarım işi birden fazla yıla sirayet etmesi*
- c) İnşaat ve onarım işi resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması gerekmektedir.*

*Bu hüküm ve açıklamalara göre, kat karşılığı inşaat işleri, bünyelerinde istihkak ve hak edişe bağlı taahhüt unsuru taşımayan, ancak birden fazla takvim yılına sirayet edebilen niteliktedir. Gerek kendi arsası üzerine gerekse başkasının arsası üzerine kat karşılığı bina inşa ederek satma işinin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesiyle düzenlenen birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleriyle herhangi bir ilişkisi bulunmamaktadır.*

*Buna göre, şirketiniz ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca üçüncü şahsa ait arsa üzerinde konut projesi geliştirilen firma arasında sözlü mutabakata vararak taahhüt ettiğiniz inşaat işinin 2014 yılında başlayıp 2015 yılında tamamlanması bu işin kat karşılığı inşaat işi olma niteliğini değiştirmemektedir. Dolayısıyla, söz konusu inşaat işinin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesiyle düzenlenen birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.*

## VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN

.....

*Özelge talep formunun tetkikinden, müteahhit firmaya verilecek inşaat taahhüt hizmeti karşılığında bedelin aynı olarak (daire olarak) tahsil edileceği anlaşılmaktadır.*

*Bu durumda, harcamaları şirketinize ait olmak üzere verilecek hizmet neticesinde, müteahhit firmaya devredilecek konutların maliyeti şirketinize kalacak olan konutların arsa payının maliyetine eşit olacaktır. Söz konusu müteahhide devredilen konutların maliyet bedelinin ise, bu konutların Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre tespit edilecek emsal bedeli üzerinden hesaplanması gerekmektedir.*

*Buna göre, müteahhit firmaya verilen inşaat taahhüt hizmeti için mezkûr firma adına, teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.*

*Ayrıca müteahhit firma tarafından, verdiğiniz inşaat taahhüt hizmeti karşılığında şirketinize bırakılan daireler için (müteahhide teslim edilen konutlar için tespit edilen emsal bedel üzerinden) şirketiniz adına fatura düzenlenmesi gerekmektedir.*

*Bilgi edinilmesini rica ederim.”*

### **3. BAĞIMSIZ BÖLÜM MUKABİLİNDE İNŞAAT MALZEMESİ ve/veya İNŞAAT HİZMETİ ALINMASINA İLİŞKİN VERGİSEL ÖZELLİKLER :**

#### **3.1. Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından :**

Trampaya konu teslim veya hizmetlerin sağladığı hasılatın, emsal bedel yoluyla tespit edilmesi ve faturaya bağlanması gerekmekte olup bu konuda aşağıdaki Vergi Usul Kanunu ile ilgili bölümde bilgi verilmiştir.

Trampa ilişkisine giren yap-satçı müteahhit, inşaat malzemesi veya taşeronluk hizmeti karşılığında vaad ettiği daireleri yine vaad edilen seviyede tamamlayıp teslim ettiğinde bağımsız bölüm faturalarını kesmek durumundadır. Bu faturanın kesilmesi ile birlikte trampaya konu bağımsız bölümler açısından hasılat teşekkül etmiş olacaktır. Bu hasılattan ilgili bağımsız bölümlere isabet eden maliyetler düşüldüğünde oluşan brüt kar ilgili dönemin gelir tablosunu ve bilançosunu etkileyecektir.

Aynı şekilde inşaat malzemesini satan veya taşeronluk işini yapan taraf, teslimde veya işin bitiminde faturasını kesmek durumundadır. Fatura kesimi için bağımsız bölümlerin bitiminin beklenmesi söz konusu değildir. Emsal değer konusu aşağıdaki bölümde ele alınmıştır.

#### **ÖRNEK :**

Bir taşeron, 28 daireli konut projesinin malzemeli betonarme işlerini üstlenmiş ve mukabilinde 2 adet daire almayı kabul etmiştir.

Binanın betonarme işleri 2018 yılında bittiğinde taşeron bu işi müteahhide fatura etmek zorundadır.

İnşaat 2020 yılında bitmiş ve taşeronun 2 adet dairesi de bu yılda teslim edilmiştir.

Müteahhidin taşerona teslim ettiği dairelerin faturaları teslim tarihi itibarıyla ve teslimden itibaren 7 gün içinde düzenlenebilir.

Ancak KDV'lerin aynı döneme denk getirilebilmesi amacıyla daire faturalarının da 2018 yılında erken olarak (betonarme faturası ile aynı ayda) düzenlenmesi mümkündür. Bu durumda inşaatçı erken kestiği faturanın KDV'sini fatura düzenleme ayı itibariyle beyan edecek, ancak faturanın KDV hariç tutarını, 380 No.lu GELECEK AYLARA AİT GELİRLER hesabına kaydedecektir.<sup>2</sup>

### 3.2. Vergi Usul Kanunu Açısından :

Yazımızın konusu olan trampa işleminin Vergi Usul Kanunu'nu ilgilendiren önemli boyutları ;

- Trampa işlemine ait emsal bedelin tespiti (VUK Md. 267) ve
- Trampa işlemine konu edimlerin faturalarının ne zaman düzenleneceği (VUK Md.231/5)

konularıdır.

#### Emsal Bedel Tespiti :

Bedeli kısmen veya tamamen para yerine mal veya hizmet olarak belirlenmiş işler, işlem bedelinin belirsizliği anlamına gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddesi, bu gibi durumlarda bedel olarak emsal bedelin dikkate alınması gerektiğini ve bu bedelin, ilgili mal veya hizmetin değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değeri ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki 3.1. no.lu bölümde verdiğimiz örnekde bahsi geçen malzemeli betonarme işi, bu iş mukabilinde alınacak olan dairelerden önce bitmektedir.

Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddesinde belirtilen sıraya göre aynı işin benzeri başka betonarme işleri, aynı ayda veya bu aydan evvelki 2 ay içinde, biten işin %25'ini dolduracak ölçüde nakit karşılığı yapıлып fatura edilmişse, bu işlerdeki metreküp fiyatı baz alınmak suretiyle, betonarme işinin emsal bedeli bulunabilir ve bu bedelin faturalamada kullanılması gerekir.

Böyle bir emsal iş yok ise, ikinci sıradaki usulün uygulanması gerekir. İkinci sıradaki usul ise emsal bedeli belli edilecek olan işin maliyet bedeline toptan satışlar için %5 oranında ilave yapılmak suretiyle emsal bedelin mükellefçe tespitidir.

<sup>2</sup> Mal teslim edilmeden veya hizmet tamamlanmadan önce fatura kesme imkanı ve bu uygulamanın etkileri, Mükellefin Dergisi'nin Aralık 2004 sayısında yayınlanan ve [www.denet.com.tr](http://www.denet.com.tr) de metni bulunan "MAL TESLİM EDİLMEYEN VEYA HİZMET TAMAMLANMADAN ÖNCE FATURA KESİLEBİLİR Mİ ?" başlıklı yazımızda açıklanmıştır.

VUK'nun 267 nci maddesindeki 2. sıra uygulanarak bulunan emsal bedelin KDV açısından da geçerli olabilmesi için maliyet bedelinin tespitinde genel idare ve genel giderlerden pay verilmesi mecburidir. ( KDV Kanunu md. 27/4 )

**ÖRNEK :**

Yukarıdaki 3.1. no.lu bölümde verdiğimiz örnekte bahsi geçen betonarme işinin direkt maliyetini 1.000.000 TL'dir. Genel giderlerden ve genel idare giderlerinden bu işe düşen pay 100.000 TL'dir.

Taşeronun betonarme işine emsal teşkil edebilecek başka bir betonarme işi yoktur.

Bu durumda emsal bedel tespiti için maliyet bedeline %5 ilave edilmesi yeterlidir. VUK açısından maliyet bedelinin tespitinde genel idare gideri ve genel giderlerden pay verilmesi mecburi olmamakla beraber, bulunacak emsal bedel KDV açısından da geçerli olsun isteniyorsa, örneğimize göre emsal bedel,  $( 1.000.000 + 100.000 = ) 1.100.000 + ( 1.100.000 \times 0,05 ) = 1.155.000$  TL olarak tespit edilmelidir. Bu örneğe göre taşeron işini bitirdiğinde  $1.155.000 + 207.900$  TL KDV şeklinde fatura düzenleyecektir.

**Trampa karşılıklı işlem bedellerinin eşitliği esastır.** Bu nedenle örneğimize göre trampa değeri 1.155.000 TL olarak kesinleşecek ve inşaatçı da vereceği daireler için bu değer üzerinden fatura düzenleyecektir.

Başka bir anlatımla yukarıdaki örneğimizde betonarme işinin bağımsız bölümlerin tesliminden önce bitmesi, emsal bedelin betonarme işinin verilerine ( varsa aynı firmanın yeterli emsal betonarme iş bedellerine ve bu yoksa, betonarme işinin maliyetine ) göre tespitini zorunlu kılmaktadır. ( Aynı tarihlerde inşaatçının benzer daireleri başka alıcılara farklı fiyattan satış sözleşmesine bağlamakta oluşu, taşeronun VUK 267 nci madde uyarınca belirlediği emsal bedeli değiştiremez. )

Örneğimize göre betonarme işi bittiğinde henüz karşı edim olan 2 daire bitmemiş olduğundan, bize göre bu 2 dairenin değeri üzerinden emsal bedel tespiti yapılması mümkün değildir.

267 nci maddede ilk iki sıranın uygulanmasının mümkün olmadığı hallerde üçüncü sıra olan emsal bedelin takdir komisyonunca belirlenmesi öngörülmekte ise de, örneğimizdeki betonarme işinin maliyeti her durumda kayıtlarda belli olduğu için, takdir yöntemine sıra gelmesi mümkün değildir.

Yukarıdaki 2 no.lu bölümde bahsi geçen özelgede trampa bedeli olarak inşaat işi karşılığında alınan dairelerin emsal bedelinin dikkate alınacağı belirtilmektedir.



Halbuki bağımsız bölüm karşılığında yapılan inşaat malzemesi satışlarında veya inşaat işi yapımında satıcının veya taşeronun fatura kesmesi gereken zamanda, vaad edilen bağımsız bölümler henüz tamamlanmış değildir ve bizim örneğimize göre bu nedenle bağımsız bölüm emsal bedelinin ölçü alınması imkanı yoktur. Bu durumda tek alternatif inşaat malzemesi veya inşaat işinin emsal bedelinin bulunup bu bedelin trampa bedeli olarak kabulü ve trampadaki bedel eşitliği gereği uyarınca ilgili dairelerin de aynı bedel üzerinden, gerek eş zamanlı olarak gerekse daha sonraki ( en geç bağımsız bölümlerin teslim edildiği ) tarih itibariyle fatura edilmesidir.

#### NOTLAR:

- Edimlerin eş zamanlı olarak yerine getirildiği trampalarda, bu edimler için VUK'nun 267 nci maddesi uyarınca ayrı ayrı tespit edilen emsal bedellerin farklı rakamlar olması durumunda, trampa değeri olarak hangi rakama itibar edileceği konusunda hiçbir yasal düzenlemeye ve resmi açıklamaya rastlanmamıştır. Özelge talep edilmek suretiyle bu konudaki boşluğun doldurulması mümkün olmakla beraber İdarece trampa'nın tüm vergisel yönlerinin ele alındığı sirküler veya tebliğ çıkarılması daha tatminkar bir çözüm şeklindedir.
- Emsal bedel konusunda yukarıda yaptığımız açıklamalar, bir mal veya hizmet mukabilinde başka bir mal veya hizmetin verilmesinin öngörüldüğü ve bedelin rakamsal olarak belirlenmediği işlemler açısından geçerlidir.

Ancak taraflar bu işlemin şartlarını belirlerken işlem bedelini belirlemişlerse, emsal bedel aranması söz konusu değildir. Tarafların belirlediği bedel fatura tutarlarını ifade eder. Yukarıdaki örneğimize ilişkin sözleşmede betonarme işinin 1.400.000 TL + KDV bedel mukabilinde yapılacağı, ödemenin ise, toplamı 1.400.000 TL + KDV olarak kabul edilen iki adet daire verilmek suretiyle yapılacağı hükme bağlanmışsa yapılan işlem, fiiliyatta aynı işlem olmakla beraber, **tarafların bedel zikretmiş olması emsal bedel gereğini ortadan kaldıracak, hem tarafların hasılat düzeylerini ve KDV matrahlarını belirleyecek, hem de damga vergisi ve tapu harcı üzerinde etkili olacaktır.**

#### Fatura Kesiminde Zamanlama :

VUK'nun 231/5 inci maddesinde faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki 3.1. No.lu bölümde verdiğimiz örnekde bahsi geçen betonarme taşeronu, binanın betonarme işlerinin bittiği günden itibaren **7 gün içinde ve betonarme işinin bitim tarihi itibariyle faturasını düzenlemek zorundadır.** Bu tarihte karşı edim olan 2 adet dairenin henüz teslim hazır hale gelmemiş bulunması betonarme faturasının geciktirilmesi için gerekçe olamaz.



Karşı edim olan 2 adet daireye ait faturanın ise, bu dairelerin vaad edilmiş şekli ile tamamlanmış olarak taşeronu teslimi tarihi itibarıyla ve bu tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak yukarıda izah ettiğimiz gibi faturanın daha önceki bir tarihte düzenlenmesine engel yoktur.

### 3.3. KDV Açısından :

KDV Kanunu'nun 2/5 inci maddesinde ;

*“Trampa iki AYRI teslim hükmündedir.”*

ifadesi mevcuttur. Trampa bedel belirsizliği bulunduğu için KDV matrahının tesbitinde 27/4 üncü madde dikkate alınmalıdır.

Bu iki teslim KDV'nin doğuşu ve belgelenmesi açısından müstakil yapıdadır. ( Eşzamanlı olma mecburiyeti yoktur. )

Yine yukarıdaki 3.1. No.lu bölümde verdiğimiz örneğe dönersek betonarme işini yapan taşeron bu işin bittiği ay itibarıyla bu işe ait KDV'yi hesaplayıp, beyan etmek zorundadır. (KDV Kanunu'nun 10/a maddesi)

İnşaatçı açısından ise, KDV hesaplamasının dairelerin teslim edildiği ay itibarıyla yapılması gerekmektedir.

Ancak KDV Kanunu'nun 10/b maddesinde malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura (veya benzeri belge) düzenlenmesi halinde KDV'nin fatura kesimine bağlı olarak (erken) doğacağı hükmü vardır.

Trampaya ilişkin her iki KDV'nin aynı aya denk getirilmek istenmesi halinde, örneğimizdeki betonarme faturasının kesildiği ayda, aynı matrah üzerinden karşı edim olan 2 adet dairenin de betonarme taşeronuna hitaben düzenlenmesi mümkündür.

Yukarıdaki 3.2. no.lu örneğimizde iki daire karşılığında yapılan betonarme işinin emsal bedeli, 1.155.000 TL olarak hesaplanmış ve 1.155.000 TL + 207.900 TL KDV şeklinde fatura kesilmişti. Buna mukabil daireler teslim edildiğinde (veya daha önce) düzenlenecek olan konut faturası ise 1.155.000 TL + 11.550 TL (%1 KDV) şeklinde olacaktır. Aksi öngörülmemişse, KDV oran farkından kaynaklanan (207.900 TL - 11.500 TL =) 196.400 TL'nin müteahhit tarafından taşeronu ödenmesi gerekir.

### 3.4. Damga Vergisi Açısından:

Trampa ilişkisinin sözleşmeye bağlanması halinde bu sözleşme damga vergisi doğurmayacaktır.

Çünkü damga vergisi doğabilmesi için sözleşmede BELLİ PARA bulunması zorunludur.<sup>3</sup>

Trampa sözleşmelerinde edimlerin karşılığı para değil mal veya hizmet olduğu için bu sözleşmelerde belli para yoktur. Belli paranın sözleşmedeki bilgilerden yola çıkılarak hesaplanması da mümkün değildir.

Taraflar sözleşmede, inşaat malzemesi veya inşaat işi mukabilinde bağımsız bölüm yanısıra para vermeyi veya almayı öngörüyorsa ve bu sözleşme yetkili ıslak imza veya güvenli elektronik imza ile donatılmışsa<sup>4</sup> verilmesi veya alınması öngörülen para ( belli para ) üzerinden damga vergisi doğacaktır.

### 3.5. Tapu Harcı Açısından:

İnşaatçı barter muhatabına inşaatın herhangi bir evresinde veya inşaat tamamlandıktan sonra, vaad ettiği bağımsız bölümlere ait arsa payı tapularını verirse, tapu harcı doğacaktır.

Kat irtifaklı arsa payı devrinde tapu harcı matrahının ne olacağı tartışmalı bir konudur.

Maliye İdaresi, verilen tapu kat irtifaklı arsa payı tapusu olsa ( kat mülkiyeti tapusu olmasa ) bile tapu harcı matrahı olarak, ilgili bağımsız bölümün gerçek değerinin beyan edilmesini istemektedir. Maliye İdaresi bu görüşünü, 12.07.2008 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 56 no.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği’nde ifade etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın websitesinde, 56 no.lu Tebliğin bitiminde şu nota yer verilmiştir :

*“( \* ) Danıştay 9.Daire Başkanlığının 30/01/2009 tarihli ve 2008/5730 Esas No.lu kararı ile, bu örnekte yer alan düzenlemenin yürütülmesi durdurulmuştur. Bu konuya ilişkin uygulamanın 14/03/2009 tarihli ve 27169 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 59 Seri No’lu Harçlar Kanunu Genel Tebliğinin II/ 1 bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda yürütülmesine devam edilecektir.”*

<sup>3</sup> Damga vergisinde “BELLİ PARA” kavramı ile ilgili görüş ve açıklamalarımız, Vergi Dünyası Dergisi’nin Haziran 2016 sayısında yayınlanan “SÖZLEŞMELERDEKİ SİGORTA YAPTIRMA, TEMİNAT GÖSTERME VE CİRO TAAHHÜTLERİNİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU” başlıklı yazımızda yer almaktadır.

<sup>4</sup> Bu konu, Yaklaşım Dergisi’nin Mayıs 2014 sayısında yayınlanan “DAMGA VERGİSİ DOĞABİLMESİ İÇİN, GEÇERLİ ISLAK İMZANIN veya GÜVENLİ ELEKTRONİK İMZANIN GEREKLİLİĞİ” başlıklı yazımızda ele alınmıştır.

59 no.lu Tebliğ’de yer verilen aşağıdaki örnek ise, 56 no.lu Tebliğ’deki örneğin aynı anlama gelecek şekilde tekrarı niteliğindedir.

*“Örnek: (A) şahsı, üzerinde kat irtifakı kurulmuş gayrimenkulün 3 No’lu bağımsız bölümünü (B) şahsından 90.000 TL bedelle satın almıştır. Söz konusu bağımsız bölüme isabet eden arsa payının emlak vergisi değeri 20.000 TL’dir.*

*Burada tapu harcı, alım-satıma konu gayrimenkulun emlak vergisi değeri üzerinden değil, devir ve iktisap edilen gayrimenkul için ödenen 90.000 TL üzerinden tahsil edilecektir.”*

Maliye İdaresi’nin bu şekilde ısrar ettiği görüşüne göre, barter kapsamında teslim edilecek bağımsız bölüme ait arsa payı veya kat mülkiyeti tapusunun verilmesinde, tapu harcı matrahı olarak trampa değerinin beyan edilmesi gerekmektedir.

Mükerrer tapu harcı doğmasını önlemek amacı ile, tapunun arsa sahibi tarafından doğrudan Barter muhatabı malzeme satıcısı veya taşeronun bağımsız bölümü sattığı alıcıya verilmesi mümkündür.<sup>5</sup>

### **3.6. Taşeronluk İşlerinin Birden Fazla Yıla Sirayet Etmesi Halinde %3 Stopaj Yapılıp Yapılmayacağı :**

Yukarıda metnini sunduğumuz özelgede bu işin kat karşılığı inşaat işi olduğu ve işin birden fazla yıl sürmesinin bu niteliği etkilemediği, dolayısıyla söz konusu işin GVK’nun 42 nci maddesi kapsamındaki birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmektedir.

Özelgedeki bu belirleme, karşılığında bağımsız bölüm alınan yıllara sari inşaat işlerinde stopaj yapılmayacağı şeklinde doğru bir sonuç vermekle beraber, bu işlerin 42 nci madde kapsamına girmediği görüşüne katılmıyoruz. Çünkü bir iş prensip olarak 42 nci madde kapsamında ise, işin bedelinin ayın olarak belirlenmiş olması, işin bu kapsamdan çıkmasını gerektirmez.

**Ancak taşeronun yaptığı iş, yıllara sari inşaat ve onarma işi niteliğinde olsa bile, bu işin bedeli para değil bağımsız bölüm olduğu için %3 stopaj yapılması yine söz konusu değildir.**

Bu konu, “**STOPAJA TABİ ÖDEMELERİN AYIN VEYA HİZMET ŞEKLİNDE OLMASI DURUMUNDA STOPAJ YAPILIP YAPILMAYACAĞI**” başlıklı yazımızda detaylı olarak ele alınmıştır.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Bu konudaki görüş ve dayanaklarımız, Sayın Avukat YMM Dr. Şenol TURUT ile birlikte hazırladığımız, Lebib Yalkın Dergisi’nin Mart 2011 sayısında yayınlanan “**HASILAT PAYLAŞIMI SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA ARSA SATILMASI**” başlıklı yazımızda yer almaktadır.

<sup>6</sup> Bu yazı Vergi Dünyası Dergisi’nin Şubat 2006 sayısında yayınlanmıştır.  
DENET DUYURU  
Sayı : 2018/136/11

Özetlemek gerekirse stopaja tabi bir iş mukabilinde alınan ve brüt nitelikte olan ayınlar ve hizmetler stopaj gerektirmemektedir.

Çünkü;

Stopajın dayanağını oluşturan GVK nun 94 üncü ve KVK nun 30 uncu maddelerinde “TEVKİFAT” yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Tevkifat ise, stopaja tabi istihkakın bir kısmının alıkonularak vergi dairesine yatırılması işlemidir.

İstihkakın brüt tutarına eşit değerdeki bir mal veya hizmetin verilmesi şeklindeki bir işlemde malın veya hizmetin bir kısmının alıkonulması ve vergi dairesine yatırılması fiziken mümkün olmadığına göre, brüt istihkakın ayın yahut hizmet şeklinde ödendiği hallerde stopajdan söz edilemez.

Nitekim stopajı doğuran olay NAKDEN veya HESABEN ödeme olup brüt istihkakın AYIN yahut HİZMET şeklinde ödenmesi stopajın konusuna giremez. Bu görüşümüz 40 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde Maliye İdaresi tarafından da benimsenmiştir.

( NOT : Taşeron faturası müteahhit tarafından kayda alındığında stopaj gerektirici anlamda bir hesaben ödeme gerçekleşmemektedir. Çünkü burada parasal anlamda bir ödeme durumu değil trampa durumu vardır. )

Bazı hallerde inşaatçı kısmen para kısmen de bağımsız bölüm vermek suretiyle birden fazla yıla sirayet eden inşaat taahhüt işi yaptırmaktadır. Bu gibi durumlarda iş bedelinin para olan kısmı nakden veya hesaben ödendiğinde %3 stopaja tabi tutulmalıdır. Taşeron ise yaptığı işin bedelinin para olan kısmı için kayıt ve beyanlarını GVK’nun 42, 43, 44 üncü maddelerine göre yapmalıdır.

### 3.7. Transfer Fiyatlandırması Açısından :

Barter işleminin tarafları, ilişkili kişi durumunda ise, işleme konu edimlerin değerlerinin birbiri ile uyumsuzluğu, transfer fiyatlandırması açısından eleştirilebilir. ( KVK’nun 13 ve GVK’nun 41/5. maddeleri )

## 4. SONUÇ:

İnşaat malzemeleri satışı veya inşaat taahhüt işi karşılığında para yerine bağımsız bölüm alınması, bir nevi TRAMPA işlemidir.

Taraflar trampaya konu edimlerini yasal süreleri içinde faturaya bağlamak zorundadırlar.

Bu faturalardaki trampa değeri eşit olmalıdır. Trampa değeri Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddesindeki sıraya ve KDV Kanunu'nun 27 nci maddesine göre belirlenir.

Faturaların eş zamanlı olarak düzenlenmesi mecburiyeti yoktur. Ancak teslim edilen inşaat malzemesi veya bitirilen inşaat işi fatura edildiğinde müteahhit isterse aynı ay itibariyle vereceği bağımsız bölümleri erken olarak, aynı ay içinde faturaya bağlayabilir. Böylelikle KDV'ler aynı aya denk getirilmiş olur.

Verilen inşaat işi birden fazla yıla sirayet ettiği takdirde bu işin bedeli olarak bağımsız bölüm alındığında %3 stopaj yapılması gerekli değildir. Taahhüt işinin bedeli kısmen para olarak belirlenmişse, bedelin para olan kısmı nakden veya hesaben ödendiğinde stopaj yapılması gerekir.

Görüldüğü gibi, inşaat sektörünün yanı sıra diğer sektörlerde de karşılaşılabilecek olan trampa işlemlerinin vergisel durumu karmaşık bir yapı arz etmektedir. Trampa konusunun tüm vergisel yönlerini ele alan yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.