

DİĞER ÖZEL DOSYALAR

**KAT KARŞILIĞI ARSA TESLİMİ SÖZLEŞMELERİNİN
DOĞURDUĞU VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER NELERDİR?**

**ÖZEL DOSYA
NO:35**

1- Sahibi Oldukları Arsaları Kat Karşılığı Müteahhide Veren Gerçek Kişilerde Elde Edilen Kazanç Nasıl Vergilendirilir.

Kat karşılığı inşaat işlerinde, arsanın teslimi ve inşaatın tamamlanıp arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi iki ayrı teslim olarak değerlendirilmektedir.

Bilindiği üzere, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari kazancın tarifi" başlıklı 37. maddesinde ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanmış, aynı maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde ise gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

4783 Sayılı Kanunun 4. maddesiyle yeniden düzenlenerek, 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu'nun "Değer artışı kazançları" başlıklı Mükerrer 80. maddesinde, maddede sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olduğu belirtildikten sonra, aynı maddenin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde; iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl (01.01.2007'den itibaren 5 yıl) içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu fıkra da geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

Gayrimenkul alım-satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, alım-satımın ticari faaliyetin unsuru sayılacağı açıktır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü, muamelenin çokluğudur. Muamelenin çokluğu, gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda satılmasıdır.

Danıştay 3. Dairesi'nin 10.10.2006 tarih ve Karar Yılı:2006, Karar No:2559, Esas Yılı:2006 ve Esas No:1708 sayılı kararında gayrimenkul alım, satımı ve inşası nedeniyle ticari kazanç hükümlerinin nasıl uygulanması gerektiği aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

*“Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinin 1'inci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç, ticari kazanç olarak tanımlandıktan sonra maddenin ikinci fıkrasında bu fıkraya bağlı yedi ayrı bentte sayılan faaliyetlerden elde edilen kazançların, Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında ticari kazanç sayılacağı kurala bağlanmıştır. **İkinci fıkraya bağlı (4) işaretli bentte ise gayrimenkullerin alım, satım ve inşai işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden sağladıkları kazançlara yer verilmekle, bu kazançların ticari kazanç olarak vergilendirilmesi açık olarak düzenlenmiştir. Birinci fıkra ticari organizasyon içinde yürütülen faaliyetleri, ikinci fıkra ise bir ticari organizasyon söz konusu olmasa da bu Yasanın uygulanmasında kazancı yasadan dolayı ticari kazanç sayılarak vergilendirilecek faaliyetleri kapsadığından ikinci fıkranın uygulanması gereken durumlarda ticari organizasyon aranmasına gerek yoktur.***

Yasa yapıcının, gayrimenkul alım, satım veya inşai işleriyle devamlı olarak uğraşılmasında bu işlerin, kazanç sağlamak amacı dışında bir amaçla yapılamayacağını kabul ettiğinin, bendin düzenleniş biçiminden anlaşılması karşısında, kuralın uygulanmasında aranan temel koşulun sözü edilen işlerle "devamlı olarak uğraşmak" olduğu saptanmaktadır.

*Yasanın 37'nci maddesinin ikinci fıkrasına bağlı (5) işaretli bendinde, menkul kıymet alım-satımıyla devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançların ticari kazanç olarak vergilendirilmesi öngörülürken de aynı koşula yer verilmiş, Danıştayın yaklaşık elli yıldır süren içtihadıyla **"devamlı olarak uğraşma" kosulunun; bir vergilendirme döneminde birden çok kez bu işlemlerin yapılması yahut birden fazla vergilendirme döneminde işlem yapılmasını ifade ettiği benimsenmiştir.** Menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmayı düzenleyen bu bentten bir önceki bentte gayrimenkul alım, satım ve inşaiyle uğraşılmasında aranan devamlılık koşuluna bunun dışında anlam yüklenmesine gerek ve olanak bulunmamaktadır.*

Bu yüzden, gayrimenkul alım, satım ve inşai işlerinin bir vergilendirme döneminde birden çok kez yinelenmesi yahut birden fazla vergilendirme döneminde işlem yapılması halinde devamlılık koşulunun gerçekleştiğinin kabulü gerekmektedir.”

Buna göre arsa sahibi tarafından edinilen gayrimenkulün satım şekli kazancın ticari kazanç veya değer artış kazancı olarak adlandırılmasını sağlayacaktır.

2- Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri KDV Açısından Ne Tür Sonuçlar Doğurur?

Arsa sahibinin gayrimenkul alım satım faaliyeti ile sürekli uğraşmaması, yani bu işi ticari bir organizasyon içinde yapmaması durumunda arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu faaliyeti sürekli yapan arsa sahibinin teslimi ise KDV konusuna girmektedir.

Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan gayrimenkul teslimleri ise arsa sahibinin durumu ne olursa olsun 30 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere KDV'ye tabidir.

Arsa sahibi ticari bir faaliyet bulunmakta veya arsa bir ticari işletmeye dahil ise;

-Başlangıçta müteahhide ait olan bağımsız bölümler müteahhit adına tescil ettirilmişse tescilin yapıldığı tarihten,

-Tescil yok ise arsanın inşaata başlanmak üzere fiili tesliminin yapıldığı tarihten, itibaren 7 gün içinde emsal bedel üzerinden genel oranda KDV hesaplanarak fatura düzenlenecektir.

Müteahhit tarafından inşaatı tamamlanan bağımsız bölümlerin arsa sahibine tesliminde ise,

-Arsa sahibi ticari kazanç kapsamına girecek işlemlerde bulunsada bulunmasada kendisine teslim edilen bağımsız bölümlerden 150 m²'ye kadar olan konut teslimleri %1 oranında,

-150 m²'yi aşan konut ve diğer teslimler ise %18 oranında KDV'ye tabidir. Söz konusu teslimlerde dikkate alınacak olan değer ise maliyet bedeli olacaktır.

3- Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Arsa Maliyeti Ve Arsa Sahipleri Adına Düzenleyeceği Faturalarda Yer Alacak Bedel Nasıl Belirlenecektir?

Arsa sahibinden kat karşılığında alınan arsa, müteahhit tarafından emsal bedel ile kayıtlarına alınacaktır.

Emsal bedelin hangi usullere göre belirleneceği ise Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde belirtildiği üzere sırası ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esası olacaktır. Emsal bedelin tespitinde sıralamaya uyulması, yani ortalama fiyat esası ile tespit yapılamıyorsa maliyet bedeli esası, maliyet bedeli de tespit edilemiyorsa takdir esasının uygulanması gerekmektedir.

Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin değeri ise Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin emsal bedel tespitinde kullanılan ikinci sırasındaki maliyet

bedeline göre belirlenecektir. Birinci sırada yer alan ortalama maliyet esasının uygulanması mümkün değildir, çünkü aynı cins veya neviden olan mallar için uygulanabilen bir yöntem olup, inşası yapılmış olan her bir bağımsız bölüm farklı birer maldır, farklı niteliklere sahiptir. Bu durumda maliyet bedeline toptan satışlarda %5, perakende satışlarda % 10 ilave etmek suretiyle maliyet bedeli esasına göre değer tespit edilir.

Müteahhidin kendi arsa maliyeti ise inşaatın tamamı için yapmış olduğu her tür giderinin kendisine kalan bağımsız bölümlere paylaşılması sonucu oluşacaktır.

