

Arsanın Kat Karşılığı Müteahhide Verilmesinin Vergilendirilmesi

Arsanın Kat Karşılığı Müteahhide Verilmesinin Vergisel Boyutu

Son yıllarda özellikle büyük şehirlerde artan arsa maliyetleri nedeniyle inşaat işleri ile uğraşan firmalar kat karşılığı veya hasılat paylaşımı yöntemleriyle bina yapımı yoluna gitmektedirler. Bu durumlarda, vergilendirme sırasında arsa sahibi ve inşaat firmaları arasında yapılan sözleşmelere göre, arsa teslimi veya yapılan bağımsız birimlerin satışı sırasında ortaya çıkacak gelirin vergilendirilmesi Vergi İdaresi tarafından önem arz etmekte olup, yakın zamanlarda çıkarılan sirküler ve tebliğlerle uygulamaya yön verilmiştir. Bu çalışmada, kat karşılığı veya hasılat paylaşımı yöntemleriyle inşaat işlerinin vergilendirilmesine ilişkin son durum, yasal mevzuat ve yargı kararları çerçevesinde ele alınmıştır.

1. Kurumlar Vergisi Yönünden

Kurumların, gayrimenkul satışlarından elde ettikleri kazançlar esas itibariyle ticari kazançlarına dahil olacaktır. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) madde 5/1-(e) gereği, kurumların en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazancın %75'lik kısmı, bu kazancın satışı izleyen beşinci yılın sonuna kadar bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulması şartıyla kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Aynı zamanda kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu madde 17/4-(r) gereği KDV'nden istisna olacaktır. Gayrimenkul ticareti yapan kurumlar bu istisnalardan yararlanamazlar.

Devir, tam ve kısmi bölünmede, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazların iktisap tarihi, devir alınan veya

bölünen kurumdaki iktisap tarihidir. İnşaatı devam eden gayrimenkullerde süre, arsa için anlam ifade eder. İnşaat tamamlanmadıkça istisna söz konusu değildir. İnşa edilen binalarda 2 tam yıl inşaatın tamamlanıp tapuya tescil edildiği tarihten itibaren hesaplanır.İki yıllık istisna ile ilgili aşağıdaki özellikli durumlar sıralanabilir;

1.Bedelin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil

edilmesi şarttır.

2.Kazancın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel

bir fon hesabında tutulması gerekir. Sadece istisnadan yararlanan kazanç (%75 veya daha az) kısmının söz konusu fon hesabına alınabilir.

3.Satış kazancının isteğe bağlı olarak sermayeye eklenmesi mümkün.

4.Gayrimenkul ticareti ile uğraşanlar istisnadan yararlanamaz.

5.Yapı kooperatifleri istisnadan yararlanabilir.

6.Gayrimenkullerin bedelsiz devri, temlik, trampa gibi işlemler istisnadan yararlandırılmaz.

7.Grup şirketleri arasındaki gayrimenkul satış işlemleri istisnadan yararlanabilir

5520 sayılı KVK 5/1-e maddesi

“e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı (6111 Sayılı Kanunla eklenen parantez içi hüküm Yürürlük; 25.02.2011) ((6495 Sayılı Kanunla değişen parantez içi hüküm

Yürürlük; 02.08.2013)Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.).(**)

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle

itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

2. Katma Değer Vergisi Yönünden

a) Kapsam

Katma Değer Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler %1 oranında KDV'ye tabidir. Bu listenin 11. Sırasında, net alanı 150m² 'ye kadar konut teslimleri yer almaktadır.15 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 Sayılı Kanun'un 22.Maddesi ile, KDV Kanunu'nun Bakanlar Kuruluna KDV oranlarını belirleme konusunda yetki veren 28. Maddesinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre Bakanlar Kuruluna, inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için 28.maddedeki sınırlar içerisinde yeni oran belirleme yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulu; yukarıda yer verilen yetkisini, 1 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.Buna göre (I) sayılı listenin 11. Sırasında yer alan net alan 150 m²'ye kadar konutlardan; 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürölmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç) lüks veya birince sınıf inşaat olarak

yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaatın kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte üzerine yapıldığı arsanın Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri;

-500 TL ye kadar olan konutların tesliminde %1,

-500 TL ile 1.000 TL (1.000 TL hariç) arasında olan konutların tesliminde %8,

-1000 TL ve üzerinde olan konutların tesliminde %18,

oranında KDV hesaplanacaktır.

Yukarıdaki hükümden de anlaşılacağı üzere, BKK'daki şartları (büyükşehir belediyesi, lüks veya birinci sınıf inşaat ya da birim m2 değeri gibi) taşımayan net alanı 150 m2 'den küçük konutlar için %1 oranlı KDV uygulaması devam etmektedir. Buna göre örneğin, büyükşehir belediye sınırları dışında, net alanı 150 m2 'den küçük bir konutun, inşaat türüne veya arsa birim metrekare değerine bakılmaksızın tesliminde %1 oranında KDV hesaplanacaktır.

Aynı şekilde büyükşehir belediyesinde olmakta birlikte lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılmamış olan 150 m2 'den küçük konutlarda %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır. Bütün bunların dışında, BKK ile yapılan düzenleme sadece 150 m2 'den küçük konutlar için geçerli olduğundan, eskiden olduğu gibi, net alanı 150 m2 'den büyük konutlar ile metrekaresine bakılmaksızın tüm işyeri teslimlerinde KDV oranı %18 olarak uygulanmaya devam edilecektir. 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilen yeni oranlar; yapı ruhsatı 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaatı projeleri için geçerli olacaktır. Aynı şekilde kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin konut teslimlerinde de yukarıdaki BKK'da belirtilen oranlar uygulanacaktır.

b) Teslim

Genel olarak vergiyi doğuran olay, gayrimenkulün tapuya tescili veya alıcının

kullanımına sunulmuş vaziyette teslimidir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay ise, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşir. Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu 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.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusu olmaktadır. Birincisi; arsa sahibi veya sahipleri tarafından yapılan arsanın teslimi, ikincisi ise; müteahhit tarafından yapılan arsaya karşılık verilen konut veya işyeri teslimidir.

1) Arsanın müteahhitte tesliminde KDV oluşabilmesi için; arsa sahibinin bir şirket olması veya arsa sahibi gerçek kişi bir vatandaş ise sürekli halde kat karşılığı inşaat işlerini yapıyor olması gereklidir. Bu kapsamda vatandaşlar için arsalarını konut ve işyeri yapmak için müteahhitte kat karşılığı teslim etmeleri halinde KDV oluşmamaktadır.

2) Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan konut veya işyeri teslimlerinde ise KDV uygulanacak olup bu KDV miktarı emsal bedel üzerinden yapılacaktır. Müteahhit tarafından herhangi bir bedel alınmaksızın kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında konut veya işyeri tesliminde belediyelerin belirlemiş olduğu emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır.

KDVK 17/4-r maddesi

“r) (5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 04.04.2007) Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile (5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 06.08.2008) taşınmazların(*) satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık (5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 06.08.2008) taşınmaz(**) ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları (5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 06.08.2008) taşınmaz(**) ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna 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.”

60 no’lu KDV Sirküleri

“Vergi İdaresi 60 no’lu KDV Sirküleri ile arsa sahibi adına doğan haksızlığı gidermeye çalışmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre; arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimlerin arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Getirilen bu düzenlemeyle indirim hakkından ileriki bir tarihte yararlanacak olan arsa sahibinin mağduriyeti giderilmeye çalışılmıştır.”

-Kat karşılığı müteahhide verilecek arsa

Müteahhide verilecek arsa üzerine yapılan dairelerin inşası tamamen bitmedikçe, müteahhit açısından maliyet kesinlik kazanmayacaktır. Arsanın müteahhide devri ve müteahhidin inşaat maliyetini yansıtmısıyla emsal bedel üzerinden iş tamamlanmış olacaktır. İnşaatın devamı süresinde alınan bedeller avans niteliğinde değerlendirilecektir. Bağımsız birimlerin üçüncü kişilere devri ile hasılat teşekkül edecektir.

Kat, daire veya dükkan karşılığı başkasına ait arsa üzerine inşaat yapanlarda ise sözleşme gereği arsa sahibine verilecek daire, kat veya dükkanların maliyet bedeli arsanın maliyetini oluşturur.

-İnşaat Devam Etmekte İken Satış

İnşaat devam etmekte iken satış bedeli olarak tahsil edilen bedeller karşılığında fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Bedellerin kayıtlara avans olarak intikal ettirilmesi gerekir. Tapunun tescil ettirildiği tarih veya tapuya tescilinden önce dairelerin hak sahiplerinin kullanımına tahsis edildiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlemeleri gerekmekte olup bilahare ek bir bedel alınması halinde ek fatura kesilmesi gerekir.

c)Hasılat Paylaşımı Yöntemi

Hasılat paylaşımı yöntemi ile inşaat işleri; kişi ya da kurumların arsalarını, müteahhit firmalara arsa üzerine inşa edilecek bağımsız bölümlerin satış bedellerinin belirli bir yüzdesi karşılığı devretmeleri olarak tanımlanmaktadır. Bu şekilde, inşaatın bağımsız bölümlerinin satılarak hasılatın paylaşılması amaçlanmaktadır. Böylelikle müteahhit tarafında arsa için finans çıkışı olmamış ve finansal gücünü inşaat yapımına yoğunlaştırmış olur.

Arsa sahibi ile müteahhit arasında işe başlama sözleşmesiyle başlayan iş, inşaatı yapacak müteahhit tarafından bağımsız

bölümlerin teslimiyle son bulur. İşin tamamlanması ile, arsa sahibi inşaatı yapan firmaya arsa bedelini, inşaatı yapan firma ise arsa sahibine sözleşmede öngörülen oranda inşaat bedelini fatura etmektedir. Hasılat paylaşımlı inşaat işi sözleşmelerinde, bağımsız bölümler arsa sahibi ile müteahhit arasında paylaşılmayıp, her bir bölümün satış bedeli üzerinden sözleşmede belirlenen oran nispetinde kazanç elde etmek şeklindedir. Buna göre;

-Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenlenecek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin niteliğine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

-Arşanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibariyle hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır.”

Özelge (Hasılat paylaşımı ve kat karşılığı verilen arsa)

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı özelgede aşağıdaki görüşe yer verilmiştir:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin aktifinde iki tam yıldan uzun süredir kayıtlı bulunan ve üzerinde üretim tesislerinin de yer aldığı arsayı “hasılat paylaşımı” modeliyle, bir inşaat şirketine satmayı düşündüğünüzü belirterek; satış sonrası oluşacak gayrimenkul satış kazancının, kurumlar vergisinden ve arsa tesliminin katma

değer vergisinden istisna olup olmadığı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Özelge talep formunuzun incelenmesinden, şirketinizin aktifinde iki tam yıldan uzun süredir kayıtlı bulunan ve üzerinde üretim tesislerinizin de yer aldığı arsayı “hasılat paylaşımı” modeliyle, bir inşaat şirketine satmayı düşündüğünüz, bu modelde şirketiniz adına inşaat ruhsatının alınacağı ve bağımsız bölümlerin kat irtifakının kurulacağı, kat irtifaklarının nihai alıcıya her bir satışta ayrı ayrı olmak üzere tapu devirlerinin şirketiniz tarafından yapılacağı, tapu devirleri sonrasında inşaat şirketine hasılat paylaşımına göre arsa faturası kesileceği belirtilmiştir.

Bu durumda, her ne kadar firmanızca yapılan arsa tesliminde inşaa edilen bağımsız bölümler yerine bunların satışından elde edilen hasılattan pay alınmış olsa da, aslında yapılan işin arsa karşılığı inşaat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, arsa satışında uygulayacağınız hasılat paylaşımı modeliyle, taşınmaz ticareti yapmış olacağınızdan, bu satış nedeniyle oluşacak kazanca, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnanın uygulanması mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde, 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 teslimleri katma değer vergisinden istisna tutulmuş; istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisseleri teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir.

Bu hüküm gereğince, şirketinizce inşaat şirketine hasılat paylaşım modeli kapsamında arsa satış işlemi ticari faaliyet olarak değerlendirileceğinden, satış işleminde Kanunun 17/4-r

maddesindeki “en az iki tam yıl süreyle mülkiyette bulunan taşınmazların satışı” na ilişkin istisna hükmünden, aynı bendin ikinci fıkrası gereğince faydalanmanız mümkün değildir.”

Görüldüğü üzere özelgede, “hasılat paylaşım” modeli ile arsanın müteahhide devredilmesi için taşınmaz ticareti yapılması olarak değerlendirilmiş ve her iki istisnanın da uygulanacağı görüşü verilmiştir.

3. Harçlar Yönünden(Tapu Harcı)

Tapu harçları 492 sayılı Kanuna ekli (4) sayılı tarifenin (I) numaralı bölümünde 20 madde halinde düzenlenmiştir. Harcın ölçüsü devir eden ve devir alan için ayrı ayrı olmak üzere devir bedeli üzerinden binde 20’dir. Buna göre gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen gerçek devir ve iktisap bedeli üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 20 oranında hesaplanır ve ödenir.

Gayrimenkullerin satışı ancak tapu siciline tescille geçerlilik kazanır. Bu nedenle işlemin yapılacağı Tapu Müdürlüğü tarafından;

- Arsa sahibinin, müteahhide arsa payının devrinde,
- Müteahidin arsa sahibine daire ve/veya işyeri devrinde
- Müteahidin üçüncü kişilere daire ve/veya işyeri satışında,

emlak değerinden az olmamak üzere, satış veya devir bedeli üzerinden alıcı ve satıcıdan ayrı ayrı olmak üzere binde 20 (binde yirmi) oranında tapu harcı hesaplanacak ve bu harç söz konusu kişiler tarafından ödendikten sonra tapuda devir ve tescil işlemleri yapılacaktır.

Tapuda yapılan işlemten sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının (bir

diğer ifadeyle harcın gerçek devir bedelinden daha düşük bir bedel üzerinden ödendiğinin) tespit edilmesi halinde, aradaki fark üzerinden hesaplanan harç ikmalen veya re'sen tarh edilerek hem gayrimenkulü devreden hem de devir alandan tahsil edilir. Ayrıca, bu suretle tarh edilecek tapu harcı için, devreden ve devralan için ayrı ayrı harcın % 25'i oranında vergi ziyai cezası kesilir.

4.Sonuç

1.Kat karşılığı inşaat işlerinde hem arsa teslimi hem de arsanın karşılığını oluşturan bağımsız birimlerin (konut ve işyeri) teslimi, Vergi İdaresince karşılıklı iki ayrı teslim (trampa) hükmündedir. Hasılat paylaşımına dayalı inşaat sözleşmeleri de 60 no'lu KDV Sirkülerine göre "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmiştir.

2.Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde, arsa sahibi şirket tarafından müteahhide yapılan arsa teslimi ve müteahhit tarafından arsa sahibine devredilen bağımsız birimler için, bağımsız birimlerin devir tarihi itibarıyla eş zamanlı olarak fatura düzenlenerek bu teslimlere ilişkin KDV hesaplanması gerekmektedir. Devir tarihinin ise, müteahhit tarafından teslim edilen konut veya iş yerlerinin arsa sahibinin kullanımına bırakıldığı tarih veya kullanıma bırakılmadan önce tapuya tescil edilmiş olması halinde bu tarih olması gerekmektedir.

3.Söz konusu fatura bedeli ise teslim alınan konut veya iş yerlerinin arsa payı dahil emsal bedelidir. Müteahhit firma tarafından düzenlenecek faturada ise yalnızca bağımsız birimlerin arsa payı dahil emsal bedeline göre tespit edilen KDV'nin hesaplanması gerekmektedir. Arsa sahibinin gerçek anlamda ticari faaliyetinin olmaması durumunda ise arsa teslimi için KDV hesaplanmayacaktır.

4.Kat karşılığı inşaat işlerinde gelir ve kurumlar vergisi kanunları açısından önem arz eden konu; müteahhide arsanın

tesliminin ve müteahhidin de arsa sahibine daire veya iş yeri tesliminin niteliğidir.

a) Arsa sahibi tarafından müteahhide teslim edilen arsalar değer artış kazancının konusuna girmekte olup Gelir Vergisi Kanunu'nun 80/6'ncı maddesi hükmüne göre vergilendirilmelidir.

b) Arsa karşılığı alınan daire veya işyerlerinin devamlılık oluşturmayacak şekilde satılması veya bir seferde topluca satılması durumunda elde edilen kazanç arızı olacağından "arızı kazanç" olarak değerlendirilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'nci maddesine göre işlem yapılması gerekecektir.

c) Arsa teslimi karşılığında müteahhitten alınan daire veya işyerlerinin belli sürelerde peyderpey satılması durumunda ise Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ticari kazanç hükümleri geçerli olacaktır.

d) Diğer taraftan, kurumlar vergisi mükelleflerinin arsa teslimi karşılığında müteahhitten alınan daire veya işyerlerinin satılması durumunda elde ettiği hasılat, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesine göre safi kurum kazancı olarak değerlendirilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

5.Kurumların aktiflerinde kayıtlı olan arsa ve arazilerin kat karşılığı veya hasılat paylaşımı sözleşmeleri çerçevesindeki teslimleri gayrimenkul ticaretinin varlığını oluşturacağından, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddelerinde belirtilen istisna hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

6.Öte yandan, 1 seri no'lu KVK Genel Tebliği'nde söz konusu istisnadan yararlanılamayacağı hususu açıkça belirtilmiş olmasına rağmen Katma Değer Vergisi Kanunu'nda aynı açıklık sağlanamadığından, konuya ilişkin farklı uygulamalar mevcuttur. Dolayısıyla, vergi kanunları arasında uygulama birliğinin sağlanabilmesi için Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna hükmü ile ilgili benzer bir düzenlemenin

yapılması önem arz etmektedir.