

## ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ KAPSAMINDAKİ İNŞAAT İŞLERİNİN HUKUKİ VE VERGİSEL BOYUTU İLE MUHASEBE UYGULAMALARI

### TAX RELATED ISSUES AND RECOGNITION OF “CONSTRUCTION CONTRACTS IN RETURN OF LAND SHARE”

Doç. Dr. Murat AZALTUN\*  
Hüseyin Tamer ALTUNBAŞ\*\*

#### ÖZ

*Türkiye’de sanayileşme ile birlikte ortaya çıkan sosyoekonomik değişimler, kentleşme olgusu ve kentlere göçün hızlanması, inşaat sektöründe konut yapımcılığına önemli bir boyut kazandırmıştır. Ancak planlı bir üretime geçişe imkân bulamadan ortaya çıkan bu gereksinimin denetimsiz bir biçimde karşılanması, konut üretiminde karlılığı tek amaç haline getirmiş, kentlerde plansız ve kalitesiz konut üretimleri yaygınlaşmıştır. Bu olumsuz görünüme rağmen konut üretiminin bu dönemde ülkemiz ekonomisine, istihdam ve yatırım olarak büyük katkılarda bulunduğu da bir gerçektir. Bu arada olumlu bir gelişme, ticari ve sosyal yapı niteliğinde çok katlı bina yapımında görülmüştür. Gelişme sürecinde olan ülkemizde yaşanan ekonomik ve sosyal değişim, kentleşme ve konut sorunlarının sürekli olarak yeniden tanımlanması, yeni politika ve çözüm önerileri geliştirilmesini gerekli kılmaktadır. Ülkemizde özellikle büyük yerleşim yerlerinde kentleşmenin hızlanmasıyla birlikte sıklıkla karşılaşılan yeni bir hukuki müessese; Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesidir. Bu çalışmanın amacı, uygulamada sıkça karşılaşılan “Arsa Payı Karşılığı İnşaat” sözleşmesinin hukuki niteliği ile vergi kanunları karşısındaki durumuna açıklık getirmektir. Son olarak “Arsa Payı Karşılığı İnşaat” sözleşmesinin muhasebeleştirilmesini uygulamalı bir örnekle açıklamaktır.*

**Anahtar Sözcükler:** Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, Toplam İnşaat Maliyeti, Müteahhit Arsa Payı Maliyeti, Emsal Bedel.

\* İstanbul Okan Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu, Muhasebe ve Denetim Bölümü

\*\* Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

## ABSTRACT

*Turkey emerged with industrialization in the socio-economic changes, urbanization and the acceleration of migration to cities in the construction sector has added an important dimension to the production of housing. However, this requirement resulting from the opportunity of a planned transition to production in an unsupervised manner to be met, for the sole purpose of profitability in housing production has become the production of unplanned and poor quality housing in the city has become widespread. Despite this negative view, the country's economy during this period, housing production, employment and investment it is a fact that made a large contribution. In the meantime, a positive development, commercial and social structure in the nature of a multi-storey building construction has been observed. Development in our country which is in the process of economic and social change, urbanization and housing problems are constantly re-defined, necessitates the development of new policies and solutions. In our country, especially in larger urban areas with the acceleration of urbanization, frequently a new legal institution; a construction contract in return for a share of the plot. The aim of this study, frequently encountered in practice 'in return for a share of the plot construction' to clarify the status of the legal nature of the contract with tax laws. Finally, 'land in return for a share of construction' do not fall within the scope of the agreement to explain with a practical example.*

**Keywords:** *Construction Contract in Return of Land Share, Total Cost, Total Construction Cost, Land Share Cost of the Contractor, Imputed Cost.*

## 1. GİRİŞ

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, arsa sahibinin arsasının belirli paylarının mülkiyetini, yüklenicinin arsa üzerinde inşa edeceği yapının belirlenen bağımsız bölümlerinin teslimi karşılığında yükleniciye devretmeyi taahhüt etmesidir (Erman, 2010, 1; Yavuz, Acar ve Özen, 2014, 66). Bir başka ifadeyle; yüklenici genellikle kendi malzemesiyle yapacağı yapının bir bölümünü arsa sahibine vermeyi yükümlenmekte, arsa sahibi ise üzerinde inşaat yapılacak arsanın belli bir payının tapuda yükleniciye devrini taahhüt etmektedir (Kostakoğlu, 2015, 75; Öz, 2013, 6).

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri, eser sözleşmesi ile taşınmaz satımı sözleşmelerinin unsurlarını taşımaktadır. Kanunda düzenlenmiş sözleşme tipleri olan satım ve eser sözleşmesine ait edimlerin, kanunda düzenlenmeyen bir şekilde bir araya gelmesiyle oluşan onlardan bağımsız bir sözleşmedir (Coşkun, 2010, 26). Başka bir deyişle arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, biri eser sözleşmesi ve diğeri ise satış sözleşmesine ait iki farklı sözleşme unsurunun bir araya getirilmesi ile oluşan çifte tipli karma sözleşmedir (Gümüş, 2014, 113).

Bu tanımlar ve bilgiler ışığında, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, arsa sahibinin arsasına ait belli payları yükleniciye devretmesi karşılığında, arsa sahibine ait taşınmazda yüklenicinin yapı inşa ederek, bağımsız bölümler kazandırdığı karma nitelikli kendine özgü bir sözleşme olarak ifade etmek mümkündür. Taraflardan arsa sahibi arsasını değerlendirmek suretiyle gelir elde etmiş, yüklenici de sermayesini değerlendirmiş ve kar elde etmiş olmaktadır

## 2. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEMELERİ ve HUKUKİ NİTELİĞİ

### 2.1. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Taraflar

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin tarafları, bir yapıyı inşa ederek teslim etmeyi taahhüt eden yüklenici ile bunun karşılığında bedel (arsa payı) ödemeyi üstlenen arsa sahibidir (Erman, 2010, 1; Aydemir, 2009, 89; Akkayan Yıldırım, 2004, 49).

- *Yüklenici:* Yüklenici, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine konu olan yapıyı imal ve inşa etmek suretiyle meydana getiren ve arsa sahibine teslim ile yükümlü kişidir. (Akkayan Yıldırım, 2004, 50).

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde yapı meydana getirme borcu altına giren birden çok yüklenici olabilir. Hatta yüklenicilerin adi ortaklık şeklinde bir araya gelip, inşaatı birlikte yapmaları da olasıdır. Yüklenicilerin bu tür gruplaşmalarının en büyük nedeni, güç birliği yaparak yapının inşasını gerçekleştirme amacıdır. Bu birlikteliğin genellikle rastlanan türleri ortak girişim (joint venture) ve konsorsiyumdur (Öz, 2013, 44; Uygur, 2012, 2151; Zevkliler ve Gökyayla, 2015, 500). Her iki grup da, büyük

hacimli inşaatlarda bir araya gelen yüklenicilerden oluşmaktadır. Ortak girişimi oluşturan yükleniciler müteselsilen sorumlu olarak, hak ve sorumluluklarıyla işin bütününe birlikte yaparlar. Konsorsiyumda ise yükleniciler hak ve sorumluluklarını ayırarak, kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısmını yapmak üzere ortaklık yaparlar (Kurt, 2012, 39; Zevkliler ve Gökyayla, 2015, 500; Uçar, 2003, 25). Her ikisinde de değişmeyen husus, tüm yüklenicilerle arsa sahibi arasında bir ve aynı sözleşmenin olmasıdır. TBK m. 683/III uyarınca taraflarca aksi kararlaştırılmadıkça, yüklenici ortaklar arsa sahibine karşı müteselsilen sorumludur. Yani arsa sahibi her birinin yapacağı kısım ayrı ayrı belirtilmiş olsa bile ifanın yapılmasını veya ifa edilmemeden doğan zararın tazminini dilediği yükleniciden talep edebilir (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 2003; Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, 2005).

- *Arsa Sahibi:* Eser sözleşmesinde işsahibi, bir eser meydana getirmeyi başkasına tevdi eden kişidir (Kazmacı, 2015, 16; Serozan, 2006, 55). Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibi, genellikle üzerinde inşaat yapılacak taşınmazın sahibidir. Kural olarak arsa sahibinin hak ehliyetine sahip olması gerekir (Erman, 2010, 2; Kocaağa, 2014, 30). Arsa sahipleri arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine konu olan yapının meydana getirilmesinde ve bu yapıyı teslim almada yararı ya da çıkarı olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Arsa sahibinin tapulu olan arazilerde mülkiyet hakkına sahip olduğu gibi, aynı zamanda sözleşme yapma yeteneğine de sahip olması gerekir. Bazen sözleşmeye konu taşınmazın malikleri birden fazla kişi olabilir. Maliklerinin birden fazla kişi olduğu müşterek veya iştirak halinde mülkiyet şeklinde olan taşınmazlarda, maliklerin birlikte hareket ederek sözleşmeyi yapmaları gerekir (Duman, 2014, 162). Arsa sahibi inşaat işlerinde genellikle mühendis veya mimar gibi bir kişiyi işlerin yönetimiyle görevlendirir. Arsa sahibi tarafından görevlendirilen bu mimar ve mühendisler danışman mühendis olarak anılır. Danışman mühendisler arsa sahibi ile yüklenici arasındaki sözleşmenin tarafı değildir (Zevkliler ve Gökyayla, 2015, 469; Kocaağa, 2014, 32; Ruhi, 2011; 604) .

## 2.2. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği

### 2.2.1. İsimsiz Sözleşmelerden Tam İki Taraflı Karma Sözleşme Olma Niteliği

Tarafların her ikisini de karşılıklı edim yükümlülüğü altına sokan ve bu edimlerin değiş-tokuş edilmesini kapsayan sözleşmeler iki taraflı sözleşmelerdir. İki taraflı sözleşmelerde taraflardan her birinin edimi diğerinin edimine karşılık olmak üzere taahhüt edilmiştir. Bu nedenle edimler arasında bir değiş tokuş ilişkisi olup ve bu edimlerden her biri diğerine bağlı olarak kararlaştırılmıştır (Gönen, 2015, 327). Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin tarafları karşılıklı olarak hem alacaklı hem de borçludurlar. Arsa sahibi bağımsız bölümler inşa ve teslim edilmesi karşılığında arsa paylarını devir ve ferağ etmeyi borçlanmakta yani borçlu Yüklenicinin borcu yapıyı meydana getirme ve arsa sahibine devretme borcudur. Bu özellikleri nedeniyle arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi tam iki tarafa borç yükleyen ve ivazlı bir sözleşmedir (Akkayan, Yıldırım, 2004, 49).

Eser sözleşmesi eserin meydana getirilmesi bölümünü de kapsadığından, iş görme borcu doğuran sözleşmelerdendir (Eren, 2015, 21). Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi de bir iş görme sözleşmesidir. Yüklenici iş görme faaliyetiyle belli bir sonucu gerçekleştirmek zorundadır. Yüklenicinin asli edim yükümünün konusunu da bu iş görme sonucu teşkil eder. Kanunda düzenlenmiş olup olmamalarına göre sözleşmeler isimli ve isimsiz sözleşmeler olarak ayrılır. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi TBK’da ayrıca düzenlenmediği için isimsiz bir sözleşmedir (Eren, 2015, 90). Uyuşmazlıklarda hangi hukuk kurallarının uygulanacağını tespiti için, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki niteliğini belirlemek önemlidir. İsimsiz sözleşmeler de kendi içlerinde bileşik, karma ve kendine özgü yapısı olan sözleşmeler olarak ayrılır (Aksoy Dursun, 2008, 192). Bileşik sözleşmede, birbirinden farklı sözleşmeler bir arada düzenlenmekte, ancak varlıklarını korumaktadır (Erman, 2010, 5). Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi her ne kadar eser ve taşınmaz satımı sözleşmelerinin unsurlarını taşımakta ise de bu sözleşmeler bağımsızlıklarını koruyamamaktadır. Bu nedenle arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi bileşik sözleşme olarak nitelendirilmemektedir. Kendine özgü (sui generis) sözleşmeler ise kanunen düzenlenmemiş olup, kanunen düzenlenmiş sözleşmelerin unsurlarını taşımazlar. Bu özelliklerle-

riyle yeni bir oluşum olan sözleşme tipleridir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi kanunda düzenlenmiş olan eser ve taşınmaz satımı sözleşmelerinin unsurlarını içerdiğinden, kendine özgü sözleşme olarak da nitelendirilmemektedir (Erman, 2010, 5-6).

Karma sözleşmeler ise yasalarda düzenlenmiş sözleşme tiplerine ilişkin değişik öğelerin, yasada öngörülme-yen biçimde bir araya toplanmasıyla oluşurlar. Örneğin, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi (satım + istisna) gibi (Yücel, 2013, 541; Gümüş, 2014, 113). Karma sözleşmelerin de farklı tipleri vardır. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi bunlardan çifte tipli karma sözleşme grubuna girer. Bu sözleşme grubunda taraflardan her birinin farklı bir edimi olup, her birinin edimi belli bir tipe uygunluk gösterir (Serozan, 2006, 55; Aral ve Ayrancı, 2015, 58). Bağımsız bölümlerin yapımı ve teslimi eser sözleşmesinin, arsanın belirli payının mülkiyetinin geçirilmesi ise taşınmaz satımının veya taşınmaz satım vaa-  
dinin unsurudur. Yüklenicinin eser sözleşmesindeki eser meydana getirme borcuna karşılık, arsa sahibi taşınmaz satış sözleşmesindeki mülkiyeti devretme borcunu üstlenir. Burada tipler karışımı söz konusu olduğundan, iki ayrı sözleşmenin unsurlarını kendine özgü anlam yapısı içinde karıştırmayı nedeniyle, çifte tipli karma sözleşme olarak kabul edilir (Tandoğan, 2010, 75; Eren, 2015; 50).

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinden doğan uyumsuzluklarda hangi hükümlerin uygulanacağı sorununa Yargıtay “Taraflar arasında, arsa payı karşılığında kat yapımı diye nitelendirilen çifte tipli bir karma sözleşme kurulmuştur. Uyumsuzluklarda her bir edimin alındığı sözleşmeye ait kurallar doğrudan doğruya uygulanır” yönünde karar vermektedir (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 1982). Yargıtay’a göre yapı yapma edimi için TBK’nın eser sözleşmesini düzenleyen maddeleri, arsa payı mülkiyetini devir borcu için ise taşınmaz satımına ilişkin hükümleri uygulanır.

Doktrinde karma sözleşmeler bakımından kabul edilen kıyas görüşüne (Erman, 2010, 7-8) göre ise; karma sözleşme kendisini oluşturan edimlerden farklı bir yapısal bütünlük sağlar. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine de bu sözleşmenin içerdiği taşınmaz satım ve eser sözleşmelerine ilişkin hükümler aynen değil, kıyas yoluyla uygulanmalıdır. Uyumsuzluklarda, sözleşmenin amacı ve tarafların yararları esas alınmak suretiyle hakkaniyete uygun kararlar verilmelidir. Hâkim borçlar hukukunun genel esaslarını uygulayarak gerektiğinde örf ve adet hukukuna da başvurmalıdır.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde iki sözleşmeden yalnız birine ait unsurlarla hukuki sonuç meydana gelmemektedir. Eser sözleşmesine ait hükümler ile taraflar istedikleri amaca ulaşamayacakları gibi taşınmaz satım hükümlerine göre de taraflar amaçlarına ulaşamazlar. Sözleşmenin arsa payının devri kısmına taşınmaz satımı hükümleri, yapının inşası kısmına da eser sözleşmesi ile ilgili hükümler uygulanmak suretiyle hukuki sorunlar çözümlenemez. Çünkü iki sözleşme bir arada yapılırken ne sadece taşınmaz satışı ne de yapının bağımsız olarak inşası düşünülmemiştir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin yapısında taşıdığı iki sözleşmeden birinin hükümleri dikkate alınmazsa diğerine zaten bir sonuç bağlanamayacaktır. Ne arsa sahibi, arsa paylarının yapı yapılmadan devrini ne de yüklenici arsa payları olmadan yapının inşasını kabul etmiştir. Bu nedenlerle de Yargıtay'ın inşaat yapımına ilişkin olarak eser sözleşmesi, arsa paylarının devrine ise taşınmaz satım sözleşmesine ait hükümleri uygulayan kararları eleştirilmiştir (Gümüş, 2014, 14).

### 2.2.2. Ani Edimli Sözleşme Olma Niteliği

Sözleşme ilişkisinin ifa süresi bakımından sözleşmeler ani edimli ve sürekli edimli olarak ayrılmaktadır. Ani ve sürekli edim ayırımında kıstas alınacak nokta, alacaklının ifaya olan menfaatinin bir anda mı yoksa bir sürece bağlı olarak mı gerçekleştiğinin belirlenmesidir (Kurt, 2012, 50; Ozanoğlu, 1999, 2).

Ani edimli olan borç ilişkilerinde, edimin ifası ve borcun sona ermesi aynı anda olmaktadır. Ani edimli sözleşmelerde süre, ifası gereken edimin niteliğine göre belirlenen ve onun dayattığı bir sonuçtan ibarettir. Sözleşmenin belirleyici bir özelliği olmayıp, alacaklının sözleşme süresine ilişkin bir menfaati bulunmamaktadır. Aksine sonucun en kısa zamanda olması alacaklının menfaatine ise, ani edimli sözleşmelerden söz edilir. Sürekli borç ilişkisi doğuran sözleşmede ise alacaklının menfaati sözleşmenin süresine ilişkin olup, taraflar arasındaki bu borç ilişkisi ne kadar uzun sürerse alacaklı o kadar çok edim elde eder. Bu durumda alacaklının edime ilişkin menfaati, zamana yayılmış olarak ve ifanın devam ettiği her an gerçekleşmektedir (Eren, 2015, 17).

Sürekli borç ilişkisinin saptanması, özellikle ilişkinin geçersizliğinde uygulanacak hükümler ve feshinde önem taşır. Sürenin belli olmadığı durumlarda bir önele dayanarak taraflara feshi ihbar hakkı tanınmaktadır (TBK m. 328, m. 331, m. 431). Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin hangi gruba girdiği tartışmalıdır. Bu ayırım özellikle borç ilişkisinin sona ermesi halinde doğuracağı sonuçlar bakımından önem taşır.

Doktrindeki hakim görüşe göre (Kurt, 2012, 50; Selimoğlu, 2015, 30), eser sözleşmesi ani edimli bir sözleşmedir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin de ani edimli olduğunu savunan görüşe göre; burada arsa sahibi olan alacaklının menfaati ifaya bağlıdır. Yüklenicinin edime yönelik hareketlerinin süreç içinde olması dikkate alınmamalı, arsa sahibinin menfaatinin bir anda mı yoksa zaman içinde mi gerçekleştiğinin tespiti esas alınmalıdır (Canbolat, 2009, 30; Yakuppur, 2009, 56).

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin sürekli sözleşme olduğuna dair görüşe göre (Eren, 2015, 63) ise; yüklenici inşaatın belli aşamalarını bitirdiğinde, arsa sahibi arsa paylarını peyderpey devredebileceğinden arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi sürekli borç doğuran sözleşmedir. Bu nedenle ani edimden söz etmek olanaksızdır. Eser sözleşmesini geçici sürekli karmaşığı olarak niteleyen görüşe göre (Serozan, 2007, 175; Erman, 2010, 8) ise; eser sözleşmesi ne tam olarak ani edimli ne de tam olarak sürekli borç ilişkisi doğuran bir sözleşmedir. Yüklenicinin asli edim borçları arasında iş görme faaliyetleri de vardır. İş görme faaliyetleri edim yükümünün tamamen dışında tutulamaz. Ancak eser meydana getirilip arsa sahibine teslim edilmedikçe, bu süreç boyunca iş görme faaliyetinde bulunmuş olmak yükleniciyi asli edim borcundan kurtarmaz. Bu nedenle de, ortada tam anlamıyla sürekli borç ilişkisi doğuran bir sözleşme yoktur. Geçici sürekli karmaşığı bir sözleşme mevcuttur. Bu tartışmaların en önemli sonucu borçlu temerrüdüyle, sözleşmenin sona erdirilmesi durumlarında ortaya çıkmaktadır. Yüklenici teslim günü gelmesine rağmen, binanın büyük bölümünü tamamlamış, ancak bağımsız bölümleri teslim edememişse temerrüde düşmüş olur. Bu durumda arsa sahibinin sözleşmeyi sona erdirmesi sözleşmeyi geçmişe etkili olarak mı ileriye etkili olarak mı ortadan kaldıracığı sorunu görüş farklılıklarına yol açmıştır. Sözleşme ani edimli olarak kabul görülürse, sözleşmeden dönmeyle birlikte geçmişe etkili ola-

rak ortadan kalkabilecektir. Bunun sonucu olarak da yüklenici o ana kadar yaptığı işin ve kullandığı malzemelerin bedelini sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre alacaktır. Sözleşme sürekli edimli olarak görülürse, fesih ileriye etkili olarak sonuç doğuracak, yerine getirilmiş olan kısım ise ifa olarak varlığını koruyacaktır. Sözleşme ileriye etkili olarak ortadan kaldırılınca da o ana kadar yerine getirilmiş edimlerle orantılı olarak sözleşmede belirlenen ücreti (sözleşmede arsa payı olarak kararlaştırıldığında arsa payı olarak) yüklenici istemeye hak kazanacaktır (Selimoğlu, 2015, 32).

Yargıtay eser sözleşmesini ani edimli olarak kabul etmektedir (Yargıtay 14. Hukuk Dairesi, 2009). Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesini ise “ani sürekli karmaşığı olan bir sözleşme” olarak kabul etmiştir. İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu’nun T. 25.1.1984 ve E. 983/3, 984/1 sayılı kararında yüklenicinin temerrüdü sonucu, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin feshi halinde farklı hukuki sonuçlar belirlenmiştir. Buna göre; ani edimli olan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin bazı hallerde ileriye etkili feshedilebileceği; aynı zamanda da yüklenicinin yaptığı imalat oranında bağımsız bölüm tapusunu kazanabileceği kabul edilmiştir.

Kararda TMK m. 2 gözetilerek sözleşmenin feshinin, sürekli borç ilişkilerinde olduğu gibi ileriye etkili sonuç doğuracağı kabul edilmektedir. Buna karşılık ileriye etkili fesih için inşaatın bitme oranının ne kadar olması gerektiğinin ölçüsü belirlenmemiştir (Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, 2015). Yargıtay son yıllardaki kararlarında, İmar Kanunu’na aykırı bulunmayan ve yüzde doksan ve daha üst oranda tamamlanmış yapılar için ileriye etkili feshi haklı bir neden olarak kabul etmiştir. Buna rağmen İçtihadı Birleştirme Kararına konu olan davada olduğu gibi, sözleşmede kararlaştırılan teslim günü gelmiş ve inşaatın büyük kısmı tamamlanmış ise, feshin ileriye etkili olarak uygulanması yerinde olur. Bu işlemi yaparken TMK m. 2’deki dürüstlük kuralına dayanmak uygun olacaktır. Hakim kararını verirken somut olaya göre karar vererek, yükleniciyi kusurundan faydalandırmamalıdır. Aynı zamanda arsa sahibi de yüklenicinin kusuru nedeniyle sözleşmenin dışında haksız kazanç elde etmemelidir.

### 3. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE VERGİLENDİRME

#### 3.1. Gelir Vergisi Açısından

Vergi Usul Kanunu'nun 19 uncu maddesinde “vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumunun tekemmülü ile doğar.” hükmü gereği, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle devlet adına vergi alacağı, mükellef açısından vergi borcu doğar. Vergiyi doğuran olayın vuku bulmasıyla vergiyle ilgili yükümlülükler de başlar. Bu tarih; verginin dönemi, tarh zamanaşımı süresinin başlaması ve bir kısım şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesi açısından önem taşımaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde yer alan “.. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” hükmünden gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın gelirin elde edilmesine bağlandığı sonucu çıkarılmaktadır.

Gelirin vergilendirilebilmesi için gelirin elde edilmesi şarttır. Yine değinildiği üzere Gelir Vergisi Kanununda elde etme bazı gelir türlerinde (örneğin değer artış kazancı) “tahsil esasına”; bazı gelir türlerinde (örneğin ticari kazanç) “tahakkuk esasına” göre belirlenmektedir. Bu sebepten konumuz açısından yani arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinde ortaya çıkan gelirin elde edilme zamanı bu devirden elde edilen gelirin nitelendirilmesine bağlı olarak değişiklik gösterecektir.

Arsa sahibinin arsa payının müteahhide devrinde ortaya çıkan kazancın “değer artışı kazancı” olarak nitelendirilmesi durumunda, gelirin elde edilme zamanının “tahsil esasına” göre belirlenmesi gerekecektir. Buna göre arsa payı karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi arsa payını müteahhide devri karşılığında kat (bağımsız bölüm) aldığından, katların (bağımsız bölümlerin) inşaat biterek arsa sahibine teslim edilmesiyle arsa sahibi açısından vergi borcu, devlet açısından da vergi alacağı doğmuş olmaktadır. Arsa sahibinin arsa payının müteahhide devrinde ortaya çıkan kazancın “ticari kazanç” olarak nitelendirilmesi durumunda gelirin elde edilme zamanı “tahakkuk esasına” göre belirlenecektir. Buna göre vergilendirilecek kazanç arsa sahibinin arsa payını tapuda müteahhide devretmesi ile doğmaktadır. Bu aşamada genelde arsa sahibi henüz katlar inşa edilmediğinden devir

karşılığında fiili bir karşılık alamamakta ancak arsa sahibi için bir alacak (kat alacağı) tahakkuk etmektedir (Kızılot, 2000, 376).

Bu sebepten arsa sahibi açısından vergiyi doğuran olay; arsa payı karşılığında aldığı katların satımı (elden çıkarılması) olup bu konuda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği katlardan dolayı bir kazancı olmuş ise müteahhit için vergiyi doğuran olay; katların yapı kullanma izinlerinin alınarak arsa sahibi üzerine teslim edilmesi ile gerçekleşecektir (Dölarslan, 1989, 11). Bu tarihte müteahhit için vergi yükümlülüğü devlet açısından vergi alacağı doğmuş olmaktadır. Üzerinde durulması gereken bir başka husus ise müteahhidin uhdesinde kalan katların satışında (elden çıkarılmasında) vergiyi doğuran olayın ne zaman vuku bulacağıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelirin safi tutarının vergiye tabi tutulduğuna yukarıda değinmiş idik. Arsa sahibi açısından da arsanın devrinden doğan gelirin safi tutarı vergilendirilmelidir. Burada da arsanın devrinin değer artışı kazancı ve ticari kazanç sayılmasına göre farklı matrah belirleme usulleri ortaya çıkmaktadır (Turut, 2009, 221).

Arsa sahibinin arsa payının müteahhide devrinde ortaya çıkan gelirin “değer artışı kazancı” olarak nitelendirilmesi durumunda, gelirin safi tutarının diğer bir deyişle verginin matrahının belirlenebilmesi için öncelikle devir bedelinin yani gayrisafi gelirin tutarının belirlenmesi gerekmektedir. Akabinde bu tutardan arsanın maliyet bedeli devir nedeniyle arsa sahibince yapılan giderler ve son olarak ödenen vergi ve harçlar düşülmek suretiyle safi tutar ortaya çıkarılacaktır.

Arsa sahibinin arsa payının müteahhide devrinde ortaya çıkan gelirin “ticari kazanç” olarak nitelendirilmesi durumunda, safi tutarın (vergi matrahının) belirlenmesi daha kolay olmaktadır. Zira burada arsa bir iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı olduğundan, arsa devri sonucu elde edilen hasıllardan arsanın işletmenin aktifinde kayıtlı olan değerinin ve diğer giderlerin düşülmesiyle safi tutar ortaya çıkar.

Müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği katlardan dolayı elde ettiği kazancın safi tutarının (verginin matrahının) tespiti için bu katların devir bedelinin (satış hasılatının) ve maliyet bedelinin tespiti gerekmektedir. Çünkü verginin matrahı (safi kazanç) müteahhidin söz konusu katların arsa sahibi-

ne tesliminden elde ettiği hasılat ile katların kendisine maliyeti arasındaki farktan oluşacaktır. Bir diğer konu da; arsa payı karşılığı inşaat işlerinde müteahhidin uhdesinde kalan katların elden çıkarılması durumunda vergi matrahının nasıl hesaplanacağıdır. Verginin matrahının tespiti için müteahhidin uhdesinde kalan katların maliyet bedelinin tespit edilmesi gerekmektedir. Çünkü verginin matrahı satış sonucunda elde edilen hasılatın maliyet bedelinin düşülmesi ile tespit edilecektir. İnşa edilen katların maliyet bedeli; hammadde, işçilik, genel imal giderleri, genel yönetim giderleri vb. gibi inşaat harcamalarından ve arsa maliyetinden oluşacaktır. Müteahhidin uhdesinde kalan katların arsa maliyetlerinin ne olduğu hususunda çeşitli yaklaşımlar mevcuttur. Genel kabul gören yaklaşım ise müteahhidin arsa sahibine verdiği katlar için yaptığı inşaat masraflarının toplamının kendi uhdesinde kalan katların arsa maliyetini teşkil edeceği yönündedir. Bu yaklaşımın vergi idaresince de benimsendiğini söyleyebiliriz. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu bir muktezada;” Buna göre arsa payı karşılığında başkasının arsasına yapılan inşaatın toplam inşaat maliyeti, şirketinize ait dairelerle arsa sahibine verilen dairelerin inşası için yapılan harcamaların tutarıdır. Ancak toplam inşaat maliyetinin (harcamanın) arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı ise arsa sahibine yapılan nakit ödemenin arsa payı karşılığı iktisap edilen arsanın maliyet bedelini ifade etmektedir” denilmiştir. Nitekim müteahhidin inşaat için arsa sahibinden aldığı bedel kendi uhdesinde kalan katlara tekabül eden arsa payı olmaktadır. Bu arsa payının rayiç değeri hem müteahhidin hizmet bedeline hem de arsa sahibinin arsayı satış bedeline tekabül etmektedir.

### 3.2. Kurumlar Vergisi Açısından

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde “Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.” hükmüne yer verilerek Kurumlar Vergisi'nin konusunun Gelir Vergisi'nin konusuna giren gelir unsurları olduğu açık olarak belirtilmiştir.

Arsanın iktisadi bir işletmeye dahil olduğu durumda arsa sahibi işletmenin, arsa payını müteahhide devrinden elde ettiği gelir, “ticari kazanç” mahiyetinde değerlendirilecektir. Arsa sahibi gerçek kişi ise arsa payı kar-

şılığı inşaat işinden dolayı elde ettiği kazanç gelir vergisine tabi iken; arsa sahibi kurumlar vergisi kanununda sayılan kurumlardan ise elde ettiği kazanç bu kanun hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun birinci maddesinde vergiye tabi tutulan kurumlar tek tek sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Buna göre aşağıda yer alan kurumların kazançları, Kurumlar Vergisi’ne tabidir.

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları

### 3.3. Katma Değer Vergisi Açısından

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde sözleşme taraflarının Katma Değer Vergisine tabi olup olmayacağı hususunda Katma Değer Vergisi Kanunu’nda bir düzenleme yoktur. Dolayısıyla arsa payı karşılığı inşaat işlerinin Katma Değer Vergisi bakımından vergilendirilmesi önemli tartışmalara ve ihtilaflara neden olmaktadır. Bu konuda temel tartışma arsa payı karşılığı inşaat işinin “trampa” olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği hususunda yaşanmaktadır. Bu tartışmada arsa sahibinin müteahhide devrettiği arsa payından dolayı KDV söz konusu olup olmayacağı ile müteahhidin arsa sahibine devrettiği katlardan dolayı KDV doğup doğmayacağı sorununa sebep olmaktadır. Bunların yanı sıra eğer bu devirlerin KDV’nin konusuna girdiği kabul edilir ise her iki devir açısından da KDV’ni doğuran olayın gerçekleşme zamanı ve her iki devirdeki KDV’nin matrahının ne olacağı ayrıca sorun olmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1inci maddesinin 2 nci fıkrasında “Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir” hükmüne yer verilerek faaliyetin devamlılığının nasıl tespit edileceği gösterilmiştir. Buna göre Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ticari kazanç elde edilen faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV’ye tabi olacaktır. Arsa payı kar-

şılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibi ile müteahhit, arsa sahibinin arsası üzerinde tüm masrafları müteahhit tarafından karşılanmak üzere bir inşaat yapılması, buradaki bağımsız bölümlerin arsa sahibi ile müteahhit arasında belli bir oranda paylaştırılması ve müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa paylarının, tapuda müteahhit veya onun göstereceği kişiler adına geçirilmesi üzerinde anlaşılır.

Arsa sahibi ve müteahhit tarafından karşılıklı olarak yapılan bu devir işlemlerinin KDV'ye konu olup olmayacağı hususunda yasada özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapım işlerinin vergilendirilmesiyle ilgili Maliye idaresinin tebliğ bazındaki tek belirlemesi, 30 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır. Tebliğin ilgili bölümünde; arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan arsa tesliminin katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

Yine, söz konusu Tebliğde müteahhidin hukuki durumu göz önüne bulundurulmamış ve her halükarda müteahhit tarafından arsa sahibine, arsa payının karşılığı olarak yapılan bağımsız bölüm teslimlerinin KDV'ye tabi olacağı belirtilmiştir. Buna arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işi ile iştigal eden mükellefler, arsa sahibine yapmış oldukları bağımsız bölüm teslimlerinde KDV hesaplayacaklardır.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerini vergi kanunları açısından değerlendirilmeleri sonucu konu aşağıdaki tablo ile özetlenebilir.

| ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ<br>VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN UYGULAMA ÖZETİ |                                                                            |                                                                              |                                                                           |                                                  |                                                                                                                                                                                                                             |
|--------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ARSA SAHİBİ TARAFINDAN                                                         |                                                                            |                                                                              |                                                                           |                                                  |                                                                                                                                                                                                                             |
| İŞLEM                                                                          | AÇIKLAMA                                                                   | V.U.K.                                                                       | G.V.                                                                      | K.V.                                             | K.D.V.                                                                                                                                                                                                                      |
| Arsa Teslimi                                                                   | Bir iktisadi işletmeye dahil, mutad ve sürekli bir faaliyet                | Müteahhit adına fatura düzenler                                              | Tabidir. (Şahıs Şirketleri)                                               | Tabidir<br>KV.K.5.1.a Md İstisnadan yararlanamaz | Tabidir<br>Matrah: VUK 267 + KDV 27/4<br>Oran: Genel Oran %18                                                                                                                                                               |
|                                                                                | Gerçek usulde mükellefiyetini gerçekleştirecek şekilde, arazi bir faaliyet | Müteahhit firma tarafından arsa sahibine gider pusulası düzenler             | GVK mükerrer 80. madde kapsamında değer artış kazancı hükümlerine tabidir | Tabi Değil                                       | Tabi Değil                                                                                                                                                                                                                  |
| MÜTEAHHİT TARAFINDAN                                                           |                                                                            |                                                                              |                                                                           |                                                  |                                                                                                                                                                                                                             |
| İŞLEM                                                                          | AÇIKLAMA                                                                   | V.U.K.                                                                       | G.V.                                                                      | K.V.                                             | K.D.V.                                                                                                                                                                                                                      |
| Bağımsız Bölüm Teslimi                                                         | Sermaye Şirketleri                                                         | Arsa sahibi adına bağımsız bölümlerin emsal bedeli üzerinden fatura düzenler | Tabi Değil                                                                | Tabidir                                          | Tabidir<br>Matrah: VUK 267 + KDV 27/4<br>Oran: 150 m <sup>2</sup> 'ye kadar %1<br>(Bakınız: Bakanlar Kurulunun 1 Ocak 2013 tarih ve 28515 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 24 Aralık 2012 tarih ve 2012/4116 sayılı kararı) |
|                                                                                | Şahıs Şirketleri                                                           | Arsa sahibi adına bağımsız bölümlerin emsal bedeli üzerinden fatura düzenler | Tabidir                                                                   | Tabi Değil                                       |                                                                                                                                                                                                                             |

#### 4. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi noktasında inşaatla ilişkin toplam maliyetin direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri sınıflandırması bazında belirlenmesi gerekmektedir. Akabinde toplam maliyetin yapılacak olan daire başı (birim başı) maliyetinin tespit edilmesine ilişkin işlemin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Muhasebeleştirilme işleminde ise toplam inşaat maliyetlerini içeren uygun gider kalemlerinin “yarı mamul hesabına” kayıt işlemi gerçekleştirilir. Yarı mamul hesabına arsa maliyetinin eklenmesinin ardından “yarı mamul hesabının” mamul hesabına aktarımı gerçekleştirilir. İnşaatın tamamlanması ve alıcılara devrinde inşaatı yapan kişinin fatura tutarları çerçevesinde V.U.K.’na göre KDV tutarları tespit edilir.

**Konuyu bir örnek ile açıklayacak olursak;** Müteahhit Abc İnşaat A.Ş. firması arsası karşılığında yapımını tamamlayacağı konutlardan 1, 2, 3 ve 4 no’lu daireleri arsa sahibi Ali Bey’e (Şahıs) verilmek üzere aralarında “Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat Sözleşmesi” imzalanmıştır. Sözleşmede konutların her biri 200 m<sup>2</sup> olacağı, Abc İnşaat A.Ş. firması inşaatı Ocak 2014 tarihinde başlamış ve Aralık 2014 tarihinde ise inşaatı tamamlamıştır.

Müteahhit kurumun inşaat ile ilgili olarak yaptığı harcamalar şöyledir;

|                                                 |                   |
|-------------------------------------------------|-------------------|
| Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri              | 500.000 TL        |
| Direkt İşçilik Gideri                           | 250.000 TL        |
| Genel Üretim Gideri                             | 150.000 TL        |
| <b>Toplam Üretim Maliyeti (Arsa Payı Hariç)</b> | <b>900.000 TL</b> |
| <b>Genel Yönetim Gideri</b>                     | <b>50.000 TL</b>  |

## ➤ İnşaat maliyetleri gider kaydı:

|                                             |            |              |
|---------------------------------------------|------------|--------------|
| 710 . Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri | 500.000 TL |              |
| 720 . Direkt İşçilik Giderleri              | 250.000 TL |              |
| 730 . Genel Üretim Giderleri                | 150.000 TL |              |
| 191 . İndirilecek Katma Değer Vergisi       | 162.000 TL |              |
| 320 . Satıcılar                             |            | 1.062.000 TL |

**Toplam İnşaat Maliyeti**

Arsa sahibine verilen daireler ile müteahhite kalan dairelerin inşaat maliyetlerinden oluşmaktadır.



**Toplam İnşaat Alanı** : 200 m<sup>2</sup>/Adet x 10 Daire = 2.000 m<sup>2</sup>

**İnşaat Birim m<sup>2</sup> Maliyeti** : 900.000 TL / 2.000 m<sup>2</sup> = 450 TL/m<sup>2</sup>

**Bir Adet Daire İnşaat Maliyeti** : 450 TL/m<sup>2</sup> x 200 m<sup>2</sup> = 90.000 TL/m<sup>2</sup>

## ➤ İnşaat maliyetlerinin yarı mamuller hesabına devir kaydı:

|                                                    |            |  |
|----------------------------------------------------|------------|--|
| 151 . Yarı Mamuller - Üretim                       | 900.000 TL |  |
| 01 1 No'lu Daire                                   | 90.000 TL  |  |
| İnşaat Maliyeti                                    | 90.000 TL  |  |
| 02 2 No'lu Daire                                   | 90.000 TL  |  |
| İnşaat Maliyeti                                    | 90.000 TL  |  |
| 03 3 No'lu Daire                                   | 90.000 TL  |  |
| İnşaat Maliyeti                                    | 90.000 TL  |  |
| 04 4 No'lu Daire                                   | 90.000 TL  |  |
| İnşaat Maliyeti                                    | 90.000 TL  |  |
| 05 5 No'lu Daire                                   | 90.000 TL  |  |
| İnşaat Maliyeti                                    | 90.000 TL  |  |
| 06 6 No'lu Daire                                   | 90.000 TL  |  |
| İnşaat Maliyeti                                    | 90.000 TL  |  |
| 07 7 No'lu Daire                                   | 90.000 TL  |  |
| İnşaat Maliyeti                                    | 90.000 TL  |  |
| 08 8 No'lu Daire                                   | 90.000 TL  |  |
| İnşaat Maliyeti                                    | 90.000 TL  |  |
| 09 9 No'lu Daire                                   | 90.000 TL  |  |
| İnşaat Maliyeti                                    | 90.000 TL  |  |
| 10 10 No'lu Daire                                  | 90.000 TL  |  |
| İnşaat Maliyeti                                    | 90.000 TL  |  |
| 711 . Direkt İlk Madde Ve Malzeme Gid.Yansıtma Hs. | 500.000 TL |  |
| 721 . Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hs.        | 250.000 TL |  |
| 731 . Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hs.          | 150.000 TL |  |

### Müteahhit Arsa Maliyeti

İnşaatı yapanlar tarafından arsa sahibine verilen dairelerin inşası için yapılan harcamalar ile arsa sahibine verilen nakit toplamından oluşmaktadır.



**Arsa Sahibine Verilen Daire m<sup>2</sup>'si:** 200 m<sup>2</sup>/Adet x 4 Daire = 800 m<sup>2</sup>

**Müteahhit Arsa Payı Maliyeti :** 450 TL/m<sup>2</sup> x 800 m<sup>2</sup> = 360.000 TL

**Müteahhit Arsa Payı Daire Başı Maliyet :** 360.000 TL / 6 Daire = 60.000 TL

Arsa sahibi Ali Bey (Şahıs) gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını Abc İnşaat A.Ş. firmasına teslim ettiği için, arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı firma tarafından arsa sahibi adına teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlemiştir.

### ➤ Arsa Maliyet Kaydı:

|                                             |            |            |
|---------------------------------------------|------------|------------|
| 710 . Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri | 360.000 TL |            |
| 320 . Satıcılar                             |            | 360.000 TL |

### Arsa Payı Maliyetinin Müteahhide Kalan Dairelere Dağıtım Kaydı:

|                                                    |            |            |
|----------------------------------------------------|------------|------------|
| 151 . Yarı Mamuller - Üretim                       | 360.000 TL |            |
| 05 5 No'lu Daire                                   | 60.000 TL  |            |
| Arsa Payı Maliyet                                  | 60.000 TL  |            |
| 06 6 No'lu Daire                                   | 60.000 TL  |            |
| Arsa Payı Maliyet                                  | 60.000 TL  |            |
| 07 7 No'lu Daire                                   | 60.000 TL  |            |
| Arsa Payı Maliyet                                  | 60.000 TL  |            |
| 08 8 No'lu Daire                                   | 60.000 TL  |            |
| Arsa Payı Maliyet                                  | 60.000 TL  |            |
| 09 9 No'lu Daire                                   | 60.000 TL  |            |
| Arsa Payı Maliyet                                  | 60.000 TL  |            |
| 10 10 No'lu Daire                                  | 60.000 TL  |            |
| Arsa Payı Maliyet                                  | 60.000 TL  |            |
| 711 . Direkt İlk Madde Ve Malzeme Gid.Yansıtma Hs. |            | 360.000 TL |

### Toplam Maliyet

Arsa payı karşılığı başkalarının arsasına yapılan inşaatlarda toplam maliyet; arsa maliyeti ile inşaat maliyetinin toplamından oluşmaktadır.

$$\text{Toplam Maliyet} = \text{Arsa Maliyeti} + \text{İnşaat Maliyeti}$$

**Müteahhit Arsa Payı Maliyeti :**  $450 \text{ TL/m}^2 \times 800 \text{ m}^2 = 360.000 \text{ TL}$

**Müteahhite Kalan Daireler İnşaat Maliyet :**  $90.000 \text{ TL} \times 6 \text{ Daire} = 540.000 \text{ TL}$

**Müteahhite Kalan Daireler Toplam Maliyet:**  $360.000 \text{ TL} + 540.000 = 900.000 \text{ TL}$

**Toplam Maliyet:**  $360.000 \text{ TL} + 900.000 = 1.260.000 \text{ TL}$

### ➤ İnşaatın Tamamlanması - Mamuller Hesabına Aktarım Kaydı

|                              |              |              |
|------------------------------|--------------|--------------|
| 152 . Mamuller               | 1.260.000 TL |              |
| 01 1 No'lu Daire             | 90.000 TL    |              |
| İnşaat Maliyeti:             | 90.000 TL    |              |
| 02 2 No'lu Daire             | 90.000 TL    |              |
| İnşaat Maliyeti:             | 90.000 TL    |              |
| 03 3 No'lu Daire             | 90.000 TL    |              |
| İnşaat Maliyeti:             | 90.000 TL    |              |
| 04 4 No'lu Daire             | 90.000 TL    |              |
| İnşaat Maliyeti:             | 90.000 TL    |              |
| 05 5 No'lu Daire             | 150.000 TL   |              |
| İnşaat Maliyeti:             | 90.000 TL    |              |
| Arsa Payı Maliyeti:          | 60.000 TL    |              |
| 06 6 No'lu Daire             | 150.000 TL   |              |
| İnşaat Maliyeti:             | 90.000 TL    |              |
| Arsa Payı Maliyeti:          | 60.000 TL    |              |
| 07 7 No'lu Daire             | 150.000 TL   |              |
| İnşaat Maliyeti:             | 90.000 TL    |              |
| Arsa Payı Maliyeti:          | 60.000 TL    |              |
| 08 8 No'lu Daire             | 150.000 TL   |              |
| İnşaat Maliyeti:             | 90.000 TL    |              |
| Arsa Payı Maliyeti:          | 60.000 TL    |              |
| 09 9 No'lu Daire             | 150.000 TL   |              |
| İnşaat Maliyeti:             | 90.000 TL    |              |
| Arsa Payı Maliyeti:          | 60.000 TL    |              |
| 10 10 No'lu Daire            | 150.000 TL   |              |
| İnşaat Maliyeti:             | 90.000 TL    |              |
| Arsa Payı Maliyeti:          | 60.000 TL    |              |
| 151 . Yarı Mamuller - Üretim |              | 1.260.000 TL |

### ***Arsa Sahibine Verilecek Bağımsız Birimlerin (Dairelerin) KDV Matraha Hesabı***

Söz konusu bağımsız bölümlerin teslim edilmesinden (inşaataın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde arsa sahibi adına Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden eş zamanlı olarak ( KDVK-60/2011-1 Sayılı Sirküleri.) fatura düzenlemesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra KDVK 27/4 maddesi gereği genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin de bedele katılması gerekmektedir.

Arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler (Daire) 150 m<sup>3</sup>'nin üzerinde olduğu için KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır.

|                                                                                                         |                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| <b>Arsa Maliyeti</b><br><i>[(900.000 TL / 2.000 m<sup>2</sup>) x 800 m<sup>2</sup>]</i>                 | <b>360.000 TL</b> |
| <b>VUK 267 Gereği Yapılan İlave</b><br><i>(360.000 TL x %5)</i>                                         | <b>18.000 TL</b>  |
| <b>KDVK 27/4 Gereği Yapılan İlave</b><br><i>[(50.000 TL / 2.000 m<sup>2</sup>) x 800 m<sup>2</sup>]</i> | <b>20.000 TL</b>  |
| <b>KDV Matrahı (360.000 TL + 18.000 TL + 20.000 TL)</b>                                                 | <b>398.000 TL</b> |
| <b>KDV %18</b><br><b>(Daireler 150 m<sup>2</sup>'den büyük olduğu için)</b>                             | <b>71.640 TL</b>  |

### **Arsa Sahibine Daire Teslim Kaydı**

|                         |            |            |
|-------------------------|------------|------------|
| 120 . Alıcılar          | 431.640 TL |            |
| 391 . Hesaplı KDV       |            | 71.640 TL  |
| 600 . Yurt İçi Satışlar |            | 360.000 TL |

## ➤ Arsa Sahibine Teslim Edilen Daireler Maliyet Kaydı

|                                     |            |            |
|-------------------------------------|------------|------------|
| 620 . Satılan Mamuller Maliyeti (-) | 360.000 TL |            |
| 152 . Mamuller                      |            | 360.000 TL |
| 01 1 No'lu Daire                    | 90.000 TL  |            |
| İnşaat Maliyeti:                    | 90.000 TL  |            |
| 02 2 No'lu Daire                    | 90.000 TL  |            |
| İnşaat Maliyeti:                    | 90.000 TL  |            |
| 03 3 No'lu Daire                    | 90.000 TL  |            |
| İnşaat Maliyeti:                    | 90.000 TL  |            |
| 04 4 No'lu Daire                    | 90.000 TL  |            |
| İnşaat Maliyeti:                    | 90.000 TL  |            |

**SONUÇ**

Kat karşılığı inşaat işlerindeki işleyiş yapısının hukuki tekemmül şekli, müteahhidin arsa sahibine bir inşaat işi yapması ve bunun karşılığı ücretin arsa sahibince müteahhide arsa payı devredilmek suretiyle ödemesi iken; bu işlere ilişkin sözleşmenin hukuki niteliği gerek Borçlar Hukuku doktrininde gerekse Yargıtay'da belirttiğimiz ilişkiyi yansıtan “çift tipli karma sözleşme” olarak neredeyse ihtilafsız kabul görmekte iken; sözleşmenin hukuki niteliği vergi hukukunda yeniden keşfedilmeye çalışılmakta ve ortaya karmakarışık neticeler çıkmaktadır. Son dönemlerde arsa fiyatlarının astronomik rakamlara ulaşması/ ulaştırılması konut/iş yeri inşaatlarının büyük kısmını bu sistem içerisine çekmekte ve sistemde ciddi rantlar söz konusu olmaktadır. Bu denli önemli bir sektörün vergi kanunlarında yok sayılması, yasal boşluğu yasa yapma pahasına doldurmaya çalışan; ancak, tabiri yerindeyse tüm vergisel ilişkileri birbirine karıştıran Maliye İdaresinin çabalarının Danıştay'dan dönmesi sektörü nerdeyse tamamen vergiden kaçınmaya itmektedir. Bu durum özellikle KDV Tebliğlerinde ve uygulamalarında çelişki ve uyumsuzlukları beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda idare tarafından gerek kurumlar vergisi gerek KDV ve gerekse diğer vergiler açısından irdeleyen, sözleşmelerin hukuki yapısına, ekonomik gerçeklere ve yasa hükümlerine uygun düzenlemeler yapmasına, ticari hayatın işlerliğini hızlandırması için mevzuatta değişiklik yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

## KAYNAKÇA

Akkayan Yıldırım, Ayça (2014). “Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Temerrüde Düşmesi Üzerine Arsa Sahibinin Sözleşmeyi Sona Erdirmesi Ve Sona Ermenin Etkileri, **Prof. Dr. Ergun Özsunay’a Armağan**”, İstanbul.: Der Yayınevi

Aksoy Dursun, Sanem (2011). “Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Eksik İş Kavramı Ve Kavramın Ayıplı İşten Farkları”, **Legal Hukuk Dergisi**,.

Aral Fahrettin ve Ayrancı Hasan (2015). **6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununa Göre Hazırlanmış Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Ankara : Yetkin Yayınları.

Aydemir, Efrail (2009). **Eser Sözleşmesi ve İnşaat Hukuku**. Ankara : Seçkin Yayıncılık,.

Canbolat, Ferhat (2009). İstisna Sözleşmesinde İş Sahibinin Ayıba Karşı Tekeffülden Doğan Hakları. Ankara : Turhan Kitabevi.

Coşkun, Gürkan (2010). **Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Hak Kazanan Üçüncü Kişinin Hukuki Durumu**. Ankara : Yetkin Yayıncılık

Dölarslan, Atilla Yılmaz, (1989). “Arsa Karşılığı Yapılan İnşaat İşlerinde KDV”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1; 93 (1989).

Duman, Mete (2014). İnşaat Sektöründe Ayıplı ve Eksik İfanın Sonuçları, **Sektörel Bazda Tüketici Hukuku ve Uygulamaları**,. Ankara.

Eren, Fikret (2015). **Borçlar Hukuku Özel Hükümler**. 2. Bs., Ankara.: Yetkin Yayınları,

Erman, Hasan (2010). **Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi** İstanbul : Der Yayınevi,.

Gönen, Coşku (2015). “İnşaat Sözleşmelerinin İfasında Eksik İş-Ayıplı İfa Ayırımı, **Prof. Dr. Hasan Erman’a Armağan**”, İstanbul : Der Yayınevi,.

Gümüş, Alper (2015). **Borçlar Hukuku Özel Hükümler, C. II**, İstanbul : Vedat Kitapçılık,

Kazmacı Uzun, Özge (2015). “Türk Borçlar Kanunu’na Göre Eser Sözleşmesinde Yüklenicinin ve Mimari Projelerde Mimarın Ayıp Sebebiyle Sorumluluğu”, İnşaat Sektöründe Mimari **Haklar, Seminer**’inde sunulan bildiri İstanbul.

Kızılot, Şükrü (2000). **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Ankara : Yaklaşım Yayınları

Kocaağa, Köksal (2014). **İnşaat Sözleşmesi**, Ankara : Yetkin Yayınları,.

Kostakoğlu, Cengiz (2015). **İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri**, İstanbul : Beta Yayınları,.

Kurt L. ,Müjde, (2012). **Yüklenicinin Eseri Teslim Borcunda Temerrüdü**, Ankara : Yetkin Hukuk Yayınları,.

Öz M., Turgut (2013). **İnşaat Sözleşmesi ve İlgili Mevzuat**, İstanbul : Vedat Kitapçılık,.

Ruhi, A. Cemal (2011). **Sözleşmeler Hukuku**, Ankara : Seçkin Yayıncılık

Selimoğlu, Y. Engin (2015). **İstisna (Eser) Sözleşmesi**, Ankara. : Adalet Yayınevi

Serozan, Rona (2006).**Borçlar Hukuku Özel Bölüm. 2. Bs.**, İstanbul : .Filiz Kitabevi,

Serozan, Rona (2007). **Sözleşmeden Dönme. 2. Bs.** İstanbul : Filiz Kitabevi,.

Tandoğan, Haluk (2010). **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, C. II.** İstanbul : Vedat Kitapçılık.

Uçar, Ayhan (2003). **İstisna Sözleşmesinde Müteahhidin Ayıba Karşı Tekeffül Borcu**, Ankara : Seçkin Yayıncılık,

Uygur, Turgut (2012). **6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Şerhi, C. II.** Ankara : Seçkin Yayınları,.

Yakuppur, Sendi (2009). **Borçlar Kanununa Göre Eser Sözleşmesinde Müteahhidin Eseri Teslim Borcu ve Teslim Borcuna Aykırılıkları**, İstanbul : Oniki Levha Yayıncılık,.

Yavuz, Cevdet, Acar Faruk ve Özen Burak, (2014). **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümleri**, İstanbul : Beta Yayınevi,

Yücel Özge (2013). “Yargıtay Kararı Işığında Geçersiz Veya Feshedilmiş Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi” **AÜHFD**, 62;2 (2013) : 539-563.

Zevkliler Aydın ve Gökyayla K.Emre (2015). **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri” 15.bs.**, Ankara :Turhan Kitabevi,.