



## KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN HUKUKİ BOYUTU VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Özgür ÇATIKKAŞ\*  
Mehmet Deniz YENER\*\*

### Özet

*Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin hukuki niteliği ve vergilendirilmesi kanunlarımızda özel olarak düzenlenmemiştir. Bu sözleşmede, tarafların hukuki ve mali yükümlülükleri genel hükümlere dayalı olarak çözülmeye çalışılmaktadır. Bu durum içeriğinde çok sayıda yükümlülük bulunduran faaliyetler için yetersiz kalmaktadır. Arsa sahibinin ve müteahhidin sözleşmeye dayanan yükümlülüklerine paralel olarak vergi ve muhasebe uygulamaları da özellik arz etmektedir. Bu makalede konuya ilişkin Yargı kararları ve Gelir İdaresi ve Danıştay'ın görüşlerine yer verilip örnek bir muhasebe uygulaması ile şahsi kanaatimiz belirtilecektir.*

**Anahtar Kelimeler:** Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, Vergilendirme, Muhasebe Uygulamaları

**JEL Sınıflaması:** A10, H83, K12

## ACCOUNTING FOR PRIVATE CONSTRUCTION CONTRACTS AND IT'S LEGAL SCOPE

### Abstract

*The legal nature of the floors construction activities and their taxation laws have not been specifically arranged. In this contract, the legal and financial obligations of the parties are tried to be solved based on general provisions. This situation is inadequate for activities involving a large number of liabilities. In parallel with the obligations of the landlord and the contractor, tax and accounting practices are also characteristic. In this article, judicial decisions regarding the issue and the opinions of the Revenue Administration and the Council of State will be given and a personal accounting will be provided with a sample accounting application.*

**Keywords:** Private Construction Contracts, Taxation, Accounting Applications

**JEL Classification:** A10, H83, K12

\* Doç. Dr., Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, Sigortacılık Bölümü Öğretim Üyesi, ozgurcatikkas@marmara.edu.tr

\*\* Doç. Dr., Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, Sermaye Piyasası Bölümü Öğretim Üyesi, myener@marmara.edu.tr

## 1. Giriş

Kat karşılığı veya arsa karşılığı inşaat faaliyeti, müteahhitlerin; artan konut ihtiyacına paralel olarak arsa değerinin yüksek oluşu nedeniyle arsanın satın alınmasında yeterli finansmandan çoğu zaman yoksun olmaları ya da finansman kaynaklarını arsaya değil de daha fazla konut üretme noktasında harcamalarından, arsa sahipleri içinse arsalarının mevcut durumundan daha iyi bir değere kavuşmasını sağlamak istemeleri, kendi ekonomik güçleri ile arsalarının üzerine yeni bina yapma imkânlarının olmayışından dolayı ya da profesyonel bir firmanın inşaatı yapmasını istemelerinden, arsa sahipleri ile müteahhitler kat karşılığı inşaat faaliyetinde bir araya gelmektedirler. Bu faaliyet sırasında, arsa sahibi ve müteahhit için çeşitli vergisel yükümlülükler ayrı ayrı ortaya çıkmaktadır. Bu vergisel yükümlülükler arsa sahibi açısından iki aşamada söz konusu olmaktadır; bunlardan birincisi müteahhide arsa payının devri aşamasında ve müteahhitten aldığı dairelerin satışında gerçekleşmektedir. Müteahhit açısından da öncelikle arsa sahibine arsa payı karşılığı daire tesliminde Katma Değer Vergisi Kanunu açısından ve elde edilen daire veya işyerlerinin satışından elde edilen ticari kazanç nedeniyle vergilendirilme şeklinde gerçekleşmektedir. Bu çalışmada öncelikle, faaliyetin hukuki niteliğinden, tarafların yükümlülüklerinden bahsedilecek ve devamında vergilendirme aşamaları, muhasebe uygulaması örnek verilerek açıklanacaktır.

## 2. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Tanımı ve Türleri

Kat karşılığı inşaat veya arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi Borçlar Kanunu'nda düzenlenmemiş olmasına karşın, Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan eser sözleşmesi ile taşınmaz satımı sözleşmesinin unsurlarını taşıyan bir sözleşmedir. Bu sözleşmede, arsa sahibi arsasının belirli paylarının mülkiyetini müteahhide devretmek, müteahhit de arsa üzerine inşa edeceği binanın belirlenen bağımsız bölümlerini arsa sahibine teslim etmek borcu altına girmektedir<sup>1</sup>. Uygulamada en çok rastlanan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi türü, arsa sahibinin arsa paylarının satışını vaat ettiği, müteahhidin de arsa üzerine inşaat yapmayı taahhüt ettiği sözleşmelerdir. Bu türdeki arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde hem taşınmaz satış vaadi, hem de inşaat yapımı tek bir sözleşmede bir arada düzenlenmektedir. Bu sözleşmede arsa sahibi müteahhide ait olacak bağımsız bölümlere isabet edecek arsa paylarını müteahhide satmayı vaat etmekte, müteahhit de arsa üzerine inşaat yaparak belirlenen bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmeyi taahhüt etmektedir<sup>2</sup>. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin uygulamada çok rastlanan diğer bir türü de, arsa paylarının inşaatın ulaştığı seviyeye göre kısmi olarak devredildiği

<sup>1</sup> Cevdet Yavuz, Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, İstanbul 2007, 555; Hasan Erman, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, İstanbul 2007, 1; Mehmet Yener, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Müteahhidin Temerrüdü Ve Sonuçları, İstanbul 2012, 4; Yargıtay kararlarında kat karşılığı inşaat sözleşmesi, inşaat sözleşmesi, kat yapımı sözleşmesi şeklinde de isimlendirilmektedir. TMK. m. 1009 hükmünde tapuya şerh edilebilecek nispi haklar arasında "arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi" olarak ifade edilmiştir.; Pervin Ayazlı, "Arsa Payı Karşılığı Kat Yapım Sözleşmesi Unsurları- Hukuki Özellikleri-Şekil Sorunu", Hukuk Araştırmaları, Ocak-Nisan 1987, C. 2, S. 1, s. 43 ; Hülya Çelik, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Üçüncü Kişilerin Hukuki Durumu, İstanbul 2010, s. 7.

<sup>2</sup> Erman, age, s. 14.

sözleşmelerdir. Arsa payları müteahhide inşaatın belli aşamaya ulaşması durumunda ve kısım kısım devredilmekte ya da bu konuda üçüncü kişilere satış için müteahhide yetki verilmektedir. Verilen yetki çerçevesinde müteahhit sözleşme uyarınca kendisine ait olacak arsa paylarını üçüncü kişilere satmaktadır. Arsanın tamamı veya belli arsa paylarının başlangıçta müteahhide devredildiği sözleşmelerde ise arsa sahibi, müteahhitle arasındaki arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca, arsasının tamamını ya da belli bir payının mülkiyetini tapuda müteahhide devretmektedir. Bu tür sözleşmelerde, arsa sahibinin müteahhitten olan haklarının teminat altına alınabilmesi için, müteahhide devredilmiş olan arsa payları üzerine arsa sahibi lehine teminat ipoteği tesis edilmektedir.

### 3. Sözleşmenin Hukuki Niteliği

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde, her iki taraf da karşılıklı olarak borçlu ve alacaklı durumuna girdiğinden, sözleşme tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Arsa sahibi sözleşme ile kararlaştırılan arsa paylarının mülkiyetini müteahhide devretmek, müteahhit de binayı tamamlayarak belirli bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmek borcu altına girmektedir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, taşınmaz satım sözleşmesi ve istisna sözleşmesine ilişkin hükümler içerdiğinden ve tarafların karşılıklı edimleri bakımından her iki sözleşmenin hükümleri birleştiğinden doktrin ve uygulamada çift tipli karma sözleşme olarak nitelendirilmektedir<sup>3</sup>. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde kanunda düzenlenen iki sözleşme tipine ait edimler, kanunda düzenlenmeyen bir şekilde birbirinin karşılığını teşkil etmektedir, taşınmaz mülkiyetini geçirme ile inşaat yapma ve yapılan bağımsız bölümleri teslim etme yükümlülükleri karşılıklı ilişki içindedirler. Sözleşmede amaçlanan tek başına bir taşınmaz satımı olmadığı gibi, bir eserin bağımsız olarak yapımı da değildir. Arsa sahibi bina yapılıp bağımsız bölümler tamamlandıktan sonra arsa paylarının satımını amaçlamakta, müteahhit de arsa payları karşılığı bir inşaat yapımını amaçlamaktadır. Birleşik sözleşmelerde de, birbirinden bağımsız ve ayrı tipteki sözleşmeler bir arada düzenlenmekte ve her biri varlıklarını korumaktadırlar, ancak arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde de taşınmaz satımı ve istisna sözleşmesi olarak iki sözleşme varsa da, bunlar bağımsızlıklarını koruyamamakta ve her sözleşmeye kendine özgü hükümlerin uygulanması ile sonuca varılamamaktadır. Karma sözleşmelere uygulanacak hükümlerin tespitinde kıyas teorisinin uygulanması gerektiği, bu sözleşmeler kanunda düzenlenmiş olmadığından her edime, benzer sözleşme tiplerine ilişkin hükümlerin ancak kıyas yoluyla uygulanabileceği genel olarak kabul edilmektedir<sup>4</sup>. Yargıtay ise çift tipli karma sözleşmelere uygulanacak hükümlerin

<sup>3</sup> Yavuz, age, s. 558; Çelik, age, s. 7; Bilal Kartal, Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, Ankara, 1993, 28; Erden Kuntalp, Karışık Muhtevalı Akit, Ankara, 1972, 140; Haluk Tandoğan, Borçlar Hukuku Özel İlişkileri, C: 1/1, 1985, 70; Yargıtay kararlarında da bu sözleşme "çift (iki) tipli sözleşme" olarak nitelendirilmektedir.; Yarg. 15. HD. 17.5.1982, 573/1184 (YKD. 1982, S. 10, 1446); 15. HD. 25.12.1975, 4714/5159 (YKD. 1976, S. 3, 368); Yarg. HGK. 9.6.1982, 5-1613/565; 15. HD. 17.5.1982, 573/1184: "Taraflar arsa karşılığında kat yapımı konusunda anlaşarak sözleşme yapmış olup, bu gibi sözleşmeler iki tipli karma sözleşmelerdir." (Yavuz, age, s 558, dn. 16);

<sup>4</sup> Yavuz, age, s 570; Hüseyin Hatemi/Rona Serozan/Abdülkadir Arpacı, Borçlar Hukuku Özel Bölüm, İstanbul, 1992, 46; Kıyas görüşüne göre, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine, bu sözleşmeyi oluşturan taşınmaz satımı ile istisna sözleşmesine ilişkin hükümler ancak kıyas yolu ile uygulanabilecektir. Bu hükümlerin uygulanmasında çatışma

tespitinde birleştirme teorisine göre her edimin alındığı sözleşmeye ait kuralların doğrudan doğruya uygulanması gerektiği görüşündedir<sup>5</sup>.

#### 4. Sözleşmedeki Taraf Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi anı edimli borç ilişkisi meydana getirdiği ve edimin ifasıyla borcun sona ermesinin aynı anda gerçekleştiği genel olarak kabul edilmektedir. Sözleşmede müteahhit, borçlanılmış edimin ifası amacıyla uzun bir zaman alan hazırlayıcı faaliyette bulunmaktadır. Sözleşme kapsamında binanın yapımı ve bağımsız bölümlerin teslimi amaçlanmakta ve bütünlük gösteren emek sonucunun ortaya çıkarılması eserin teslimi ile aynı anda olmaktadır. İş görme faaliyeti sonucu meydana getirilen eser bakımından alacaklının menfaati tamamlanmış yapının ifasına bağlıdır. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesini ani edimli borç ilişkisi olarak kabul etmeyen görüşe göre ise sözleşme konusu bina meydana getirilirken müteahhidin uzun süreyi gerektiren faaliyetlerini edimin dışında saymak ve hazırlayıcı faaliyetler olarak görmek doğru değildir. Bütünlük arz eden sonucun meydana gelmesinden önce de, edimler zaman içinde ve bölümler halinde yerine getirilmektedir. Eser sözleşmesine ilişkin hükümler, sürekli borç ilişkisi meydana getiren sözleşmelere özgü kurallar göz önünde tutularak düzenlemiştir<sup>6</sup>. Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu'nun 25.1.1984 tarih ve E. 983/3, K. 984/1 sayılı kararında ise, bu sözleşmenin "geçici-sürekli karmaşığı" bir özellik taşıdığı kabul edilmiştir. Sürekli borç ilişkilerinde, bütünlük gösteren sonucun meydana gelmesinden önce de, edimler bir zaman süreci içinde ve bölümler halinde yerine getirilmektedir. Edimin niteliği tespit edilirken müteahhidin edime yönelik hareketlerinin uzun sürmesi değil, edimin yerine getirilmesinin, yani alacaklının çıkarımının bir anda mı, yoksa zaman içine yayılmış bir şekilde mi gerçekleştiğinin tespiti esas alınmalıdır. Dolayısıyla, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin ani edimli borç ilişkisi olarak nitelendirilmesi gerekir<sup>7</sup>. Bu nitelemenin hukuki sonucu ise, müteahhidin teslim günü gelmesine rağmen binanın büyük bölümünü tamamlaması, ancak bağımsız bölümleri teslim edememesi nedeniyle temerrüde düşmesi durumunda, arsa sahibinin sözleşmeyi sona erdirmesi (fesih-dönme) halinde, sözleşmenin geçmişe etkili olarak mı, yoksa ileriye etkili olarak

olduğu takdirde, sözleşmenin amacı ve tarafların karşılıklı menfaatleri göz önüne alınarak hakkaniyete uygun şekilde hareket edilecek ve gerekirse Borçlar Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanması yoluna gidilecektir. Bu şekilde bir sonuç elde edilemezse örf ve adet hukukuna bakılacak, bundan da bir sonuç alınamazsa hâkim tarafından MK. m. 1 uyarınca hukuk kuralı yaratılacaktır.

<sup>5</sup> Yarg. HGK. 9.6.1982, 5-1613/565; "...çift tipli karma sözleşme kurulmuş olup, karma sözleşmeye bir edimin alındığı sözleşmelerden her birinin kuralları doğrudan doğruya uygulanır. Bu nedenle yapı yapma edimi için Borçlar Yasasının eser sözleşmesini düzenleyen maddeleri uygulanır." (Kazancı İçtihat ve Mevzuat Programı)

<sup>6</sup> Kartal, age, 110; Rona Serozan, Sözleşmeden Dönme, İstanbul 1975, 174; İsmet Sungurbey, Medeni Hukuk Sorunları, C. IV, İstanbul 1980, 486; Karahasan, İnşaat, s. 269; Erman, age, s. 9; Bu tür sözleşmelerde binanın belli aşamalara gelmesine göre edimler de kısmi olarak ifa edilmektedir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde inşaatın belli bir seviyeye ulaşması durumunda arsa paylarının bir bölümü müteahhide geçirilmekte ya da müteahhide ait olacak arsa payları başlangıçta müteahhide devredilmekte ve arsa sahibi lehine bunlar üzerine ipotek konulup, ipotek tamamlanan işe göre kaldırılmaktadır. Bu nedenle, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde sürekli borç ilişkisi niteliğinin de bulunduğu kabul edilmelidir.

<sup>7</sup> Yavuz, age, s. 559; , Halûk Tandoğan, Türk Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri, C. II, Ankara 1987, 147; Özer Selici, İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Sorumluluğu, İstanbul 1978, 7. Yener, age, s. 6.

mı ortadan kalkacağıdır. Sözleşme âniedimli olarak nitelendirildiği takdirde, sözleşme geçmişe etkili bir şekilde ortadan kalkacak ve bunun sonucunda da müteahhit o ana kadar yaptığı işin ve kullandığı malzemenin karşılığını sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre alabilecektir. Buna karşılık, sözleşmeye sürekli borç ilişkisi kuralları uygulandığında, arsa sahibinin sözleşmeyi sona erdirmesi ileriye etkili sonuç doğuracak ve yerine getirilmiş olan kısım varlığını koruyacaktır.

## 5. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi

Kat karşılığı inşaat faaliyeti içerisinde arsa sahibi ve müteahhit açısından bir takım vergisel yükümlülükler doğmaktadır. KDV Uygulama Genel tebliğinde; kat karşılığı inşaat faaliyeti trampa şeklinde değerlendirilmiştir. Arsa sahibinin müteahhide arsasını teslim etmesi müteahhidin de inşaat neticesinde oluşacak bağımsız bölümlerden arsa sahibi uhdesine kalanları arsa sahibine teslimini trampa, karşılıklı değiş tokuş olarak değerlendirilmiştir. Yargı ile idare arasında uygulamada görüş farklılıkları bulunmaktadır. Danıştay'ın görüşü arsa sahibinin müteahhide arsa teslimini kendine özgü bir işlem ve servetin şekil değiştirmesi olarak görmekte ve trampa olarak değerlendirmemektedir.

Arsa sahibi ve müteahhit için vergisel yükümlülükler ayrı ayrı ortaya çıkmaktadır. Arsa sahibi açısından iki aşamada vergilendirme söz konusu olmaktadır;

1. Müteahhide arsa payının devri aşamasında
2. Müteahhitten aldığı dairelerin satışında

Özel inşaat faaliyetinin arsa sahibi açısından ticari kazanç hükümlerinin neler olduğu, hangi hallerde arsa sahibinin ticari kazanç elde ettiğinin kabulü gerektiği ve ne zaman mükellefiyet tesis edilmesi gerektiği konularında hem Danıştay hem de gelir idaresi bugüne kadar aynı yaklaşımda bulunmuşlardır. Arsa sahibinin yaptığı faaliyette, faaliyetin devamlılığı ve muamelenin çokluğu ilkesi dikkate alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 37/4. Maddesi gereği gayrimenkullerin alım satım ve inşaa işleri ile devamlı uğraşanların elde ettiği kazanç ticari kazanç sayılmıştır. Önemli olan husus işin devamlılığıdır.<sup>8</sup> Danıştay'ın yaklaşımında olduğu gibi idare de faaliyetin devamlılık niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçünün, muamelenin çokluğu olduğu görüşündedir. Muamelenin çokluğundan kasıt aynı takvim yılında birden fazla veya birbirini takip eden yıllarda art arda satılmasıdır.<sup>9</sup>

Gelir Vergisi Kanunu tasarısında gelir idaresinin önceki görüşlerin de olduğu gibi İktisap şekli ve tarihi ne olursa olsun, kendi arsası üzerine inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat işleri dâhil yaptıranların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, inşaat faaliyetinin arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç hükümlerine tabidir.

<sup>8</sup> Zekai Özcan, "Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibine Kalan Dairelerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 96, Aralık 2011, s.112

<sup>9</sup> Şenol Turut, Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Kat Karşılığı İnşaat İşleri, *Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara 2009, s.218

Müteahhit açısından vergilendirme ise;

1.Arsa sahibine arsa payı karşılığı daire tesliminde Katma Değer Vergisi Kanunu açısından yükümlülük doğmaktadır.

2.Elde edilen daire veya işyerlerinin satışından elde edilen ticari kazanç nedeniyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

## 6. İnşaat Faaliyetinde Muhasebe Uygulaması

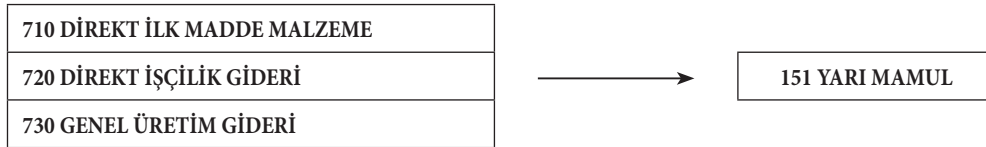
Kat karşılığı inşaat faaliyetinin üretim muhasebesinden bir farkı bulunmamaktadır.

İnşaat malzemeleri alındığında **150 İLK MADDE MALZEME** Hesabında bu malzemeler kullanıldığında **710 DİREKT İLK MADDE MALZEME** Hesabında muhasebeleştirilir.

150 İLK MADDE MALZEME	710 DİREKT İLK MADDE MALZEME
MALZEME ALINDIĞINDA	İNŞAATTA KULLANILDIĞINDA

İşçilik maliyetleri **720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ** hesabında muhasebeleştirilir.

Ruhsat harçları, proje çizim giderleri gibi endirekt maliyetler de **730 GENEL ÜRETİM GİDERİ** hesabında muhasebeleştirilir. İnşaat dönem sonunda bitmediyse de oluşan maliyetler; 151 YARI MAMUL hesabına aktarılır.



İnşaat bittiğinde de oluşan tüm maliyetler **152 MAMULLER** hesabına aktarılır.

### Örnek Muhasebe Uygulaması;

Müteahhitlerce arsa sahibine daire teslimlerinde en önemli konu KDV matrahının tespitidir. Kat karşılığı inşa edilen birimlerin tesliminde de KDV matrahı, emsal bedeli olmalıdır. Danıştay'ın bu yönde kararları da mevcuttur.

VUK 267. maddesinde Maliyet bedeli esasına göre; emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Arsa sahibine teslim edilen konutların maliyeti, inşaatın toplam maliyetinin toplam inşaat m<sup>2</sup> sine bölünmesi ve bulunan değer in arsa sahibine teslim edilen dairelerin toplam m<sup>2</sup> sine çarpımı ile maliyet tespiti yapılacaktır.

**Örnek MRM İnşaat firması ile** Arsa sahibi Cengiz Bey 4 daireli bir binanın yapımı konusunda %50 pay karşılığı anlaşmaya varmışlardır. 2016 yılında İnşaat bitiminde 1 ve 2'nolu daireleri Cengiz Bey'e teslim edilmiştir. Hesapların durumu aşağıdaki gibidir. Toplam inşaat alanı 440 m<sup>2</sup>. İnşaatın yapılacağı arsanın metre kare değeri 255 TL'dir. Bu yüzden KDV oranı %1 uygulanacaktır.

710.10 Erda apartmanı D.İ.M.M Gideri	195.000 TL
720.10 Erda apartmanı D.İşçilik Gideri	35.000 TL
730.10 Erda apartmanı G.Ü.G	+ 41.040 TL
<b>Arsa Payı Hariç Toplam Üretim Maliyeti</b>	<b>271.040, 00 TL</b>
770 Genel Yönetim Gideri	26.400 TL

**Çözüm:** Arsa payı hariç birim m<sup>2</sup> maliyeti = 271.040TL / 440 m<sup>2</sup> = 616TL/m<sup>2</sup>

1 adet daire maliyeti = 110 m<sup>2</sup> x 616 TL/m<sup>2</sup> = 67.760 TL- (Arsa payı hariç)

#### Giderlerin maliyete yansıtılması

/	
711.10 Erda apartmanı D.İ.M.M Gideri	195.000 TL
721.10 Erda apartmanı D.İşçilik Gideri	35.000 TL
731.10 Erda apartmanı G.Ü.G	41.040 TL
710.10 Erda apartmanı D.İ.M.M Gideri	195.000 TL
720.10 Erda apartmanı D.İşçilik Gideri	35.000 TL
730.10 Erda apartmanı G.Ü.G	41.040 TL
/	
151.10 Erda apartmanı Yarı mamuller	271.040 TL
711.10 Erda apartmanı D.İ.M.M Gideri	195.000 TL
721.10 Erda apartmanı D.İşçilik Gideri	35.000 TL
731.10 Erda apartmanı G.Ü.G	41.040 TL
/	

Arsa maliyeti  $220 \text{ m}^2 \times 616 \text{ TL} / \text{m}^2 = 135.520 \text{ TL}$

KDV kanunu 27/4 maddesi gereği GYG 'den pay verilmesi gerekir. Buda şu şekilde hesaplanır.

**1 m<sup>2</sup> ye düşen GYG hissesi** = Dönem GYG / Toplam üretim (m<sup>2</sup>)

$26.400 \text{ TL} / 440 \text{ m}^2 = 60,00 \text{ TL} / \text{m}^2$

**Arsa sahibine verilen birimlere düşen KDVK 27/4 gereği GYG hissesi** =  $220 \text{ m}^2 \times 60 \text{ TL} / \text{m}^2$   
= **13.200TL**

**KDV matrahının hesabı:**

Arsa bedeli	135.520TL
<u>KDVK Mad. 27/4 Mamule Düşen G.Y.Gid. hissesi</u>	<u>13.200 TL</u>
	<b>148.720 TL</b>
<u>VUK 'nun 267.Mad.gereği %5 ilave</u>	<u>7.436 TL</u>
<b>K D V MATRAHI</b>	<b>156.156 TL</b>
KDV % 1	1561,56 TL
<b>FATURA TOPLAMI</b>	<b>157.717,56 TL</b>

**Yevmiye Kaydı;**

---

*710.10.005 Erda apartmanı arsa maliyeti	<b>156.156</b>
320.10.001 Arsa sahipleri	<b>156.156</b>
<b>Arsanın üretim maliyetine alınması</b>	
<hr/>	
120.10.001 Arsa sahipleri	<b>157.717,56</b>
600 Yurt içi satışlar	<b>156.156</b>
391.01.001 Hesaplanan KDV	1.561,56

---

\* VUK 271.maddesi inşa ve imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği hükmüne göre;müteahhit firmanın inşa ve imal giderlerinden hesaplayarak arsa sahibine kestiği bedel müteahhit için arsayı satın alma bedeli yerine geçeceğinden arsa üretim maliyetine alınmıştır.



### Arsa sahibine dairelerin teslimi

\*320.10.001 Arsa Sahipleri **156.156**

120.10.001 Arsa sahipleri **156.156**

151.10 Erda apartmanı Yarı mamuller **156.156**

711.10.005 Erda apartmanı arsa maliyeti yansıtma hesabı **156.156**

711.10.005 Erda apartmanı arsa maliyeti yansıtma hesabı **156.156**

710.10.005 Erda apartmanı arsa maliyeti **156.156**

152 Mamuller Hesabı 427.196

151.10 Erda apartmanı Yarı mamuller 427.196

### Tamamlanan inşaatın mamuller hesabına devri

620 Satılan mamul maliyeti **156.156**

152 Mamuller **156.156**

### Arsa sahibi daireleri

## 7. Sonuç

Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerden doğan uyumsuzluklar, 1960'lı yıllardan sonra toplum hayatı ve ilişkileri yönünden önemli yer işgal etmeye başlamıştır. Toplumun sosyal ve ekonomik yönden değişmesi ve gelişmesi, konut ve işyeri ihtiyacını arttırmış ve buna bağlı olarak inşaat faaliyetlerinde önemli artış gerçekleşmiştir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri, konut veya iş yeri ihtiyacı duyan ancak arsası üzerinde bunları inşa edecek mali imkânı bulunmayan arsa sahiplerine taşınmazlarını değerlendirme imkânı sunmuş ve yoğun bir şekilde uygulanmıştır. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde, her iki taraf da karşılıklı olarak borçlu ve alacaklı durumuna girdiğinden, sözleşme tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Arsa sahibi sözleşme ile kararlaştırılan arsa paylarının mülkiyetini müteahhide devretmek, müteahhit de binayı tamamlayarak belirli bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmek borcu altına girmektedir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, taşınmaz satım sözleşmesi ve istisna

\* Arsa sahipleri hesabının kapatılması amacıyla yapılması gereken muhasebe kayıdır. Gerçekte arsa sahibi bizim için müşteri veya satıcı değildir.

sözleşmesine ilişkin hükümler içerdiğinden ve tarafların karşılıklı edimleri bakımından her iki sözleşmenin hükümleri birleştiğinden doktrin ve uygulamada çift tipli karma sözleşme olarak nitelendirilmektedir.

Kat karşılığı inşaat faaliyeti içerisinde arsa sahibi ve müteahhit açısından bir takım vergisel yükümlülükler doğmaktadır. KDV Uygulama Genel tebliğinde; kat karşılığı inşaat faaliyeti trampa şeklinde değerlendirilmiştir. Arsa sahibinin müteahhide arsasını teslim etmesi müteahhidin de inşaat neticesinde oluşacak bağımsız bölümlerden arsa sahibi uhdesine kalanları arsa sahibine teslimini trampa, karşılıklı değiş tokuş olarak değerlendirilmiştir. Yargı ile idare arasında uygulamada görüş farklılıkları bulunmaktadır. Danıştay'ın görüşü arsa sahibinin müteahhide arsa teslimini kendine özgü bir işlem ve servetin şekil değiştirmesi olarak görmekte ve trampa olarak değerlendirmemektedir. Arsa sahibi ve müteahhit için vergisel yükümlülükler ayrı ayrı ortaya çıkmaktadır. Arsa sahibi açısından vergilendirme müteahhide arsa payının devri aşamasında ve müteahhitten aldığı dairelerin satışında olacak şekilde iki aşamada gerçekleşmektedir. Müteahhit açısından vergilendirme ise, arsa sahibine arsa payı karşılığı daire tesliminde Katma Değer Vergisi Kanunu açısından ve elde edilen daire veya işyerlerinin satışından elde edilen ticari kazanç nedeniyle vergilendirilmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Arsa sahibinin müteahhide arsasını teslim etmesi müteahhidin de inşaat neticesinde oluşacak bağımsız bölümlerden arsa sahibi uhdesine kalanları arsa sahibine teslimi konusu Yargı ile idare arasında uygulamada görüş farklılıklarının ortadan kaldırılması için kanun bazında düzenleme yapılması gerekmektedir. Özel inşaat faaliyetinin vergisel yönleri ile üzerinde tereddüt edilen konularda kanun bazında düzenlemeye gidilmesi kafa karışıklığının giderilmesini ve aynı zamanda da gereksiz tarhiyatların yapılmasını engelleyecektir. Başbakanlık kanunlar ve kararlar genel müdürlüğü tarafından 12.06.2013 tarihinde TBMM 'ne gönderilen Gelir Vergisi kanunu tasarısı; 210 maddelik 193 sayılı Gelir Vergisi kanunu ile 45 maddelik 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanunları birleştirilerek hazırlanmıştır. Yeni Gelir Vergisi kanunu tasarısı 95 maddeden oluşmaktadır. 95 madde içerisinde de beş madde ile inşaat faaliyeti ile ilgili uygulamada sıklıkla tereddütlerin yaşandığı problemleri konularda açıklık getirilmiştir. Bu yönüyle kanun tasarısının yasallaşmasının mükelleflerin tereddütleri dolayısıyla cezalı tarhiyatlarla muhatap olmamaları, uygulama birliğinin sağlanması ve vergi kayıplarının önlenmesi açısından önemli olduğu düşüncesindeyiz.

### **Kaynakça**

- AYAZLI, Pervin; “*Arsa Payı Karşılığı Kat Yapım Sözleşmesi Unsurları- Hukuki Özellikleri-Şekil Sorunu*”, Hukuk Araştırmaları, Ocak-Nisan 1987, C. 2, S. 1, s. 43 vd.
- ÇELİK, Hülya; *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Üçüncü Kişilerin Hukuki Durumu*, İstanbul 2010.
- ERMAN, Hasan; *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, İstanbul 2007
- HATEMİ Hüseyin / SEROZAN Rona / ARPACI Abdülkadir; *Borçlar Hukuku Özel Bölüm*, İstanbul, 1992
- KARTAL, Bilal; *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, Ankara, 1993
- KUNTALP, Erden; *Karışık Muhtevalı Akit*, Ankara, 1972

- ÖZCAN, Zekai; “Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibine Kalan Dairelerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 96, Aralık 2011, s.112 vd.
- SELİÇİ, Özer; İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Sorumluluğu, İstanbul 1978
- SEROZAN, Rona; Sözleşmeden Dönme, İstanbul 1975
- SUNGURBEY, İsmet; Medeni Hukuk Sorunları, C. IV, İstanbul 1980
- TANDOĞAN, Haluk, Borçlar Hukuku Özel İlişkileri, C: 1/1, 1985
- TURUT, Şenol; Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Kat Karşılığı İnşaat İşleri, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009.
- YAVUZ, Cevdet; Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, İstanbul 2007
- YENER, Mehmet; Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Müteahhidin Temerrüdü ve Sonuçları, İstanbul 2012

