

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLEME

I-GİRİŞ

İnsanlığın en önemli temel ihtiyaç konularının başında yer alan barınma yani konuta gereksinim inşaat faaliyetini de her devirde vazgeçilmez sektörlerin başında tutmuştur. Hem istihdama katkısı hem birçok sektörü harekete geçirmesi, ülke ekonomisi içinde yarattığı katma değer, her daim inşaat işlerine ayrıcalıklı bakılan bir öncelik sağlamıştır. Zaman içinde arsaların yetersizliği, yeni imar alanları ile tarla v.b. arazilere de arsa vasfı sağlamış, nüfusun sürekli artışı ve metropol kent hayatının gelişimi ile arsalar da en önemli yatırım kaynağı haline gelmiştir. Öyle ki; müteahhitlerin büyük çoğunluğu bedelini ödemekte zorlanacağı arsaya nakit ayırmak yerine arsa sahibi ile kat karşılığı ya da hasılat paylaşımli bir model üzerinde anlaşmayı tercih etmişlerdir. Makalemizde; “arsa karşılığı inşaat işleri” ne ilişkin vergisel düzenlemelere değinilerek tartışma konusu edilmiştir.

Arsa karşılığı inşaat işleri genelde iki şekilde gerçekleştirilmektedir.

Bilindiği üzere kat karşılığı arsa teslimli inşaat işlerinde; arsa sahibi arsasının bir bölümünü müteahhide işin tamamlanma oranlarını dikkate alarak devretmekte, müteahhit ise bu arsa bölümüne karşılık arsa sahibinde kalan arsa payına arsa sahibi adına sözleşmede belirlenen nitelikte ve (m²) ölçüsünde bağımsız bölümlerin inşasını üstlenmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibi açısından arsa payı teslimi, müteahhit açısından ise arsa sahibine kalan arsa üzerinde inşaat hizmeti ifa etmek şeklinde iki ayrı teslim gerçekleşmektedir.

Hasılat paylaşımli arsa teslimli inşaat işlerinde ise; arsa sahibi arsasının tamamını vadeli şekilde müteahhide devretmekte, bedelini ise bu arsa üzerinde müteahhidin gerçekleştireceği inşaat sonucu ortaya çıkacak bağımsız bölümlerin hasılatının bir kısmını alarak tahsil etmektedir.

Vergi Kanunlarımızda 7104 Sayılı Kanun’la KDV Kanununda yapılan düzenlemelere kadar arsa karşılığı inşaat işleri ile ilgili bir düzenleme mevcut değildi. Bu konuda daha çok tebliğ ve özelge bazında oluşturulan görüşlerle yön verilmeye çalışılmıştır.

Arsa karşılığı inşaat işlerindeki yasal düzenleme 7104 Sayılı Kanun’la KDV Kanununda yapılan ek düzenlemelerle son halini almış olup, aşağıda aynen yer verilmiştir.

KDV Kanununun 2'nci maddesinin (5) numaralı fıkrasına eklenen düzenleme şöyledir;

“Bu Kanunun uygulamasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır.”.

KDV Kanununun 27'nci maddesine eklenen (6) numaralı fıkra ise şöyledir;

“Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır.”

7104 Sayılı Kanun'a kadar tebliğ, sirküler ve özelge bazında yapılmış olan konuya ilişkin belirlemeler ilk kez kanun hükmü olarak düzenlenmiş olmaktadır. Dolayısıyla kanunda yer almayan hükümlerin, tebliğ, sirküler ya da özelgeler bazında belirlenmesinin “verginin kanuniliği” ilkesine olan aykırılık böylelikle giderilmiş bulunmaktadır.

Öte yandan 7104 sayılı kanun ile, arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa olduğu şeklindeki Maliye'nin görüşü yasal hüküm haline getirilmiştir. Bununla birlikte trampa tanımlaması, yasada yer alan “ Bu Kanunun uygulamasında” ifadesi dolayısıyla sadece KDV Kanunu açısından geçerli bir düzenlemeyi işaret etmektedir. Gelir, Kurumlar Vergisi ya da diğer Vergi Kanunları bakımından benzer bir yasal düzenleme olmazsa, buradaki düzenleme esas alınarak yasal hüküm gibi değerlendirme yapılamayacağı kanaatindeyiz.

II-ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN İRDELENMESİ

Arsa karşılığı inşaat işlerinin genellikle iki şekilde ortaya çıkmakta olduğu birincisinin kat karşılığı inşaat işleri, diğerinin ise hasılat paylaşımlı inşaat işleri olduğu yukarıda belirtilmiştir.

Fiili durumda kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibi arsasının belli bir bölümünü müteahhide vermeyi, müteahhit ise bu arsa payı karşılığında arsa sahibinin ukdesinde kalacak arsa payı üzerine sözleşme ekindeki proje şartları ve sözleşmede belirlenen diğer yükümlülük ve haklar çerçevesinde bağımsız bölümler inşa edip arsa sahibine süresi içinde teslim etmeyi vaat etmektedir. Kat irtifakı arsa sahibi adına kurulmakta ve müteahhide teslim edilecek arsa payları, sözleşme şartlarına göre inşaatın tamamlanma oranları dikkate alınarak peyderpey teslim edilmektedir.

Hasılat paylaşımlı inşaat işi projeleri ise fiili durumda şu şekilde yürümektedir. Arsa sahibi arsasının tamamını, sözleşme şartlarına göre yüklenici (müteahhit) tarafından gerçekleştirilecek inşaat projesi sonucunda elde edilecek hasılatın belli bir payı karşılığında müteahhide (yükleniciye) teslim etmeyi vaat etmektedir. Kat irtifakı tapusu yine arsa sahibi adına kurulmakta, yüklenici tarafından inşaat devam ediyorken yapılacak bağımsız bölüm satışları ise satış

vaadi sözleşmeleriyle gerçekleştirilmektedir. Müteahhit ise satış vaadi sözleşmeleriyle topladığı hasılatın belli payını arsa sahibine vererek arsanın bedelini ödemektedir. Bu modelde; bağımsız bölüm satış faturalarının tümü müteahhit tarafından düzenlenmektedir. Zira, arsa sahibinde arsa payı hiç kalmamakta arsanın tümü müteahhide devredilmektedir. Müteahhit de arsa üzerine arsa payı hariç diğer inşaat maliyetine katlanıp bağımsız bölümleri inşa etmekte ve üçüncü kişilere arsa paylı bağımsız bölüm tapularını fatura düzenleyerek teslim edebilmektedir. Müteahhidin toplam maliyetini, arsa sahibine hasılatan verdiği pay (arsa payı maliyeti) ve arsa hariç diğer inşaat maliyetinin toplamı oluşturmaktadır.

Bunların dışında gelir paylaşımli inşaat modeli de bulunmaktadır ki özellikle TOKİ tarafından gerçekleştirilen bu tür inşaat işlerinde arsa sahibi devlettir. Bu modelde hazinenin ortak hesabına gelir aktarılır ve bu gelir hazine tarafından kullanılır. O nedenle bu modeldeki inşaat işleri konu dışında tutulmuştur.

1-ARSA KARŞILIĞI İŞLERİNİN TRAMPA ŞEKLİNDE OLDUĞU YORUMU

Vergi İdaresi arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ve müteahhit açısından karşılıklı edimleri nedeniyle birbirlerine borçlarını ödeme şeklini yukarıda da ifade edildiği üzere “trampa” olarak yorumlamıştır. Bu yorumu hem kat karşılığı hem de hasılatan pay alma karşılığı arsa teslimleri bakımından aynı şekilde yaptığı görülmektedir. Teslim şeklini trampa olarak yorumlayınca vergiyi doğuran olayın zamanı da buna göre şekillenmektedir. Oysa hem vergileme ilkeleri hem de düzenlenecek belge ve kayıt sistemi bakımından bu tanımlama özellikle hasılat paylaşımli arsa teslimine hiçbir şekilde uymamaktadır. Zira trampa; “herhangi bir değişim aracı kullanılmaksızın mal ya da malların diğer mal veya mallarla değiş tokuş edilmesi anlamına gelmektedir. Yani tarafların ellerindeki mal ya da mallar karşılıklı anlaşmayla başka mal ya da mallarla değiş tokuş edilerek karşılıklı borçlanmalar kapatılmaktadır. Kısaca, tarafların birbirlerine karşı borçlanmada para yerine mal ya da mallarını takas etmeleri söz konusudur. Oysa; hasılat paylaşımli modelde aslında trampa değil vadeli bir arsa satışı söz konusu olmaktadır. Çünkü arsanın tamamı müteahhide devredilmekte, bedeli de müteahhit tarafından nakit olarak ödenmektedir. Trampada tümüyle bir nakit teslimi ile borç ödemesi söz konusu olmadığı halde hasılat paylaşımli modelde arsa sahibi arsasını müteahhide satmakta, bedelini de müteahhitten nakit olarak tahsil etmektedir. Bu durumda hasılat paylaşımli inşaat işlerinde trampadan bahsetmek mümkün değildir.

Kat karşılığı arsa teslimli inşaat işinde trampa olup olmadığı konusunda ise, arsa sahibi arsasının bir bölümünü müteahhide vermekte, buna karşılık devretmediği arsanın kalan kısmına sözleşmede öngörülen ve teknik şartnameye bağlanmış şekilde bir inşaat işinin yürütülmesi sonucu ortaya çıkacak bağımsız bölümlere sahip olmaktadır. Müteahhit ise; kendisine taahhüt edilen arsa

bölümüne karşılık, bu bölüme yapmayı düşündüğü projeye bağlı kalarak arsa sahibinde kalan arsa üzerine aynı şekilde yapı imal etmeyi, yani bir inşaat işini taahhüt etmektedir. Bu modelde esasen arsa müteahhide hiçbir zaman geçmediğinden bu kısma ait arsa paylı bir bağımsız bölüm müteahhidin bünyesinde oluşmamaktadır. Arsa sahibinde kalan arsa müteahhide devredilmediği sürece, müteahhit inşaatını üstlenip tamamladığı bağımsız bölümlere arsa payı veremez ve cins tashihi yoluyla arsa paylı bağımsız bölüm de hukuken gerçekleşemez. müteahhit açısından arsa sahibinde kalan arsa payı üzerine inşaat projesi gerçekleştirilmesi olayı söz konusudur. Dolayısıyla arsa karşılığı inşaat işlerinin de bir trampa olmadığı anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte vergi idaresi gerek 60 No.lu KDV sirküleri, gerek KDV Uygulama Genel Tebliği ve gerekse 7104 sayılı Kanunla KDV Kanunu 2 ve 27. maddelerinde getirdiği yasal düzenlemelerde kat karşılığı inşaat işlerinde trampa söz konusu olduğu, arsa sahibi için arsa teslimi, müteahhidin de buna karşılık belli sayıda bağımsız bölüm teslim ettiği anlayışındadır. Bu anlayışa göre; arsa sahibi arsa faturası (ya da gider pusulası) ve arsaya ait KDV oranı; müteahhit ise bağımsız bölüm faturası ve bağımsız bölümün niteliğine göre KDV oranı hesaplamalıdır. Oysa bu anlayış kanaatimizce hatalı olup vergiyi doğuran olayın zamanı ve faturanın içeriği, KDV oranı ve fatura tutarının (yani matrahın) da yanlış belirlenmesine yol açmaktadır.

a) Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı

• Hasılat Paylaşımı Açısından

Trampa iki ayrı teslimi ifade ettiği gibi, eş zamanlı bir mahsuplaşmayı ya da ödeşmeyi de beraberinde getirmektedir. Bu yüzden, trampa konusu mal ya da ürünlerden biri önce teslim edilse de karşılığı mal ya da ürün fiilen teslim edilmeden trampa gerçekleşmiş olmaz. Dolayısıyla trampada karşılıklı iki teslimin aynı anda gerçekleştiği varsayılarak, ilk mal ya da ürün değil trampa edilen karşı mal veya ürünün teslim tarihi vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih olacaktır.

Vergi İdaresi'nin düzenleme ve anlayışına göre gerek kat karşılığı gerekse hasılat paylaşımli arsa teslimlerinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi trampa esasına tabidir. Buna göre; arsa sahibinin arsasını teslim ettiği tarih olarak; kat karşılığı usulünde bağımsız bölümleri müteahhit tarafından arsa sahibine teslim ettiği, hasılat paylaşımli usulde ise bağımsız bölümlerin tamamen üçüncü kişi alıcılara teslim edilecek hale geldiği yani iskanın alındığı tarih (hasılattan payın da tamamen tahsil edildiği tarih) vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilmiştir. Önceden fatura düzenlenmesi hali hariç gerek arsa sahibi gerekse müteahhidin birbirine karşılıklı düzenleyeceği belge, inşaatın fiilen bitirildiği ve bağımsız bölümlerin teslim edildiği tarih dikkate alınarak düzenlenecektir.

Bununla birlikte Vergi İdaresi öncelikle her iki modeli aynı anlayışa bağlamakla hukuken hatalı bir düzenlemeye yol açmaktadır. Çünkü, hasılat paylaşımli modelde trampa zaten söz konusu değildir. Trampa olmayınca iki ayrı teslimden de bahsedemeyiz. Nitekim; hasılat paylaşımli modelde arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi dışında teslim edilen bir başka mal ya da ürün yoktur. Müteahhidin teslim aldığı arsaya karşılık verdiği şey ise arsanın bedeli olan nakit tutardır. Bu tutarın hasılatın oluşması ve hasılatın pay şeklinde hesaplanması yani hasılatla bağlanması durumu değiştirmez. Bu belirleme bir fiyatlama ya da pazarlama şeklidir. Karşılıklı iradeyle bir arsanın bedelinin ödenme şekli, vadesi ve hasılatla ya da başka bir değere endekslenerek belirlenmesi son derece olağan ve normal bir durumdur. Arsanın vadeli satışı, arsanın bedelinin peşin ödenemeyecek kadar yüksek olmasından, hasılatla endekslenmesi ise arsanın peşin alınamayan bedelinin bir proje ile birlikte daha çok değerlendirilerek telafi edilmek istenmesinden kaynaklanmaktadır.

Yani burada; hasılatın pay yerine bağımsız bölüm alsaydın trampa olurdu, o halde bağımsız bölüm yerine bunların hasılatındaki payını alırsan da trampa olur şeklindeki bir anlayış sadece varsayımsal ama hukuki gerçeklikten uzak bir anlayıştır.

Dolayısıyla vergiyi doğuran olayı trampanın olmadığı teslim şekline göre yorumlamak gerekmektedir. Burada daha önce de belirttiğimiz üzere vadeli bir arsa satışı söz konusudur. Ancak arsanın bedeli de hasılatla endekslenmiştir. Bu nedenle arsanın bedelinin hasılatın tam olarak paylaşıldığı ve tahsil edildiği tarih arsanın teslim tarihidir. Eğer hasılat inşaat tamamlanmasa da arsa sahibi payını inşaat bitmeden tahsil ettiyse arsa faturasını (ya da gider pusulası) düzenlemelidir. Müteahhidin inşaatı bitirip bitirmemesinin de bu anlamda bir önemi yoktur. Zira arsanın bedeli inşaatın bitimine değil hasılatla bağlanmıştır. Hasılat ne zaman oluşursa ve arsa sahibinin arsa bedeli tamamen ne zaman alındıysa vergiyi doğuran olay da arsa sahibi için bu anda gerçekleşmiş demektir.

Aksine inşaat tamamen bitirildiği halde henüz hasılat tamamen oluşmayabilir yani henüz satılmayan bağımsız bölümler bulunabilir. Bu nedenle inşaatın tamamlanması vergiyi doğuran olay açısından hasılat paylaşımli modelde tek başına bir kriter değildir. Arsanın müteahhide ya da vekalet yoluyla üçüncü kişilere müteahhit adına arsa payları şeklinde kısım kısım devredilmesi halinde ise bu devir tarihleri her bir kısım için vergiyi doğuran olayın başladığını ve fatura düzenlenmesi gereken bir mükellef ise arsa sahibinin müteahhide arsa payı faturası düzenlenmesini gerektirir. Uygulamada; özellikle yabancılara satışlarda (vatandaşlık için zorunlu) Valilik kararı gereği, peşin satışlarda zaman zaman alıcının talebi gereği, kredili satışlarda da bankaların bağımsız bölüme ipotek koymak zorunluluğu (özellikle konut kredili satışlarda) inşaat bitmeden kat irtifak tapulu arsa paylarının ilgili bağımsız bölüm için devrini gerektirebilmektedir.

Bu durumlarda arsa sahibi zaten hasılatın bu arsa payları için gerekli payları tahsil etmektedir. Yani, vergiyi doğuran olay için inşaatın tamamlanması bu aşamada da önemli değildir.

Kat irtifaklı arsa paylarının müteahhide ya da müteahhit adına üçüncü kişilere tapuda devri de hem tapu harcına tabidir hem de vergiyi doğuran olay gerçekleştiği için devredilen kısma ait tutar üzerinden arsaya ait KDV oranlı “arsa payı” faturası düzenlenmelidir.

•Kat karşılığı inşaat modeli açısından

Önceki bölümlerde ifade edildiği gibi kat karşılığı modelde iki teslimin olduğu açıktır ancak bu iki teslimde teslim konusunun ne olduğu konusunda Vergi İdaresinin görüşüne ve yasal düzenlemeye katılmak mümkün değildir. Zira; başından beri vurgulamaya çalışıldığı üzere arsa payı olmadan bağımsız bölüm olamaz. Dolayısıyla bir mükellefin bağımsız bölüm faturası düzenleyebilmesi için bu bağımsız bölüme ait arsa payına sahip olması zorunludur. Aksi halde arsa payı olmayan ve hukuken geçerli olmayan bir bağımsız bölüm tanımlamasıyla karşı karşıyayız demektir. Zaten; tapu idaresi de cins tashihi sırasında arsa payı olmadan bağımsız bölüm tapusu düzenlemeyecektir. Özetle, mevcut yasal düzenleme ve Vergi İdaresinin yerleşmiş anlayışında; kat karşılığı modelde trampaya konu iki ayrı mal söz konusudur. Bunlardan birisi arsa sahibi açısından arsa teslimi, müteahhit açısından ise arsa sahibine bağımsız bölüm teslimidir. Olaya bu anlayışla yaklaşınca vergiyi doğuran olay da hem arsa teslimi bakımından hem de bağımsız bölüm teslimi açısından inşaatın fiilen tamamlanıp yapı kullanım izin belgesine, iskân alımına ya da bağımsız bölümün fiilen kullanımına bağlanılmış olmaktadır. Oysa müteahhidin kendisine verilecek arsa bölümüne karşılık arsa sahibine teslim edeceği bir bağımsız bölüm yoktur. Zira; müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölüm değil, arsa sahibinde kalan (tapusu hiç devredilmeyen) arsa payına bağımsız bölüm inşaat hizmeti teslim etmek gibi bir edimi vardır. Bu yüzden bu tür sözleşmelere karşılıklı edimin yanında bir eser vaadi nedeniyle nevi şahsına özel bir “karma sözleşme” tanımlaması yapılmaktadır. Müteahhidin diğer özel inşaat taahhütlerinde olduğu gibi bu modelde de aslında ana borcu bir eser vücuda getirmektir.

Arsa sahibine ait arsa payı üzerine bir eser yapmak borcu müteahhidin asli borcudur. Dolayısıyla bu modelde; iki aynı teslim açısından bakıldığında, müteahhit tarafından arsa sahibine teslimine ilişkin kısmında mal değil arsa payı üzerinde gerçekleştirilen “inşaat taahhüt hizmeti”dir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi de inşaatın eksiksiz tamamlandığı tarih olacaktır. Bu tarih yapı kullanım izin belgesi ya da iskân tarihine yakın ya da aynı olabilir ancak aranması gereken tarih bağımsız bölümün teslimine ilişkin tarih değil inşaat taahhüdünün tamamlandığına ilişkin tarih olmalıdır. Vergi İdaresinin mevzuat düzenlemesini ve yaklaşımını olayın gerçek mahiyetine uygun olan bu anlayışa göre revize etmesi ve yasal düzenlemeyi buna göre yeniden oluşturması gerekir düşüncesindeyiz.

b) Arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV oranı ve matrah

Arsa karşılığı inşaat işlerinde tercih edilen modele göre vergiyi doğuran olayda olduğu gibi düzenlenecek belgelerde KDV oranı ve faturanın tutarı da değişmektedir.

• Hasılat Paylaşımı Açısından

Hasılatın tümü müteahhite oluşacağından müteahhidin alıcılara bağımsız bölüm faturası düzenleyebilmesi ve bunun için de arsanın tümünün müteahhide devri gerekmektedir. Bu modelde arsa sahibinin müteahhide düzenleyeceği belgenin mahiyeti “arsa payı” olup KDV oranı arsaya ait KDV oranıdır (%8 olan bu oran halihazırda depremin bütçeye olumsuz etkilerini gidermek gerekçesiyle bir süreliğine %%10’a çıkarılmış olup halen %10’dur.). Fatura tutarı ise; arsa sahibinin hasılatından aldığı toplam tutar olacaktır.

İnşaat süresince kısım kısım kat irtifaklı arsa paylarının tapuda devirleri olduysa bu devir tarihleri itibarıyla devir edilen kısma ait tutarlar dikkate alınarak birden fazla fatura düzenlenmelidir.

• Kat Karşılığı Modeli Açısından

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere kat karşılığı arsa teslimli inşaat işlerinde arsa sahibi arsasının bir bölümünü kendisinde kalan arsa payına sözleşmede belirtilen şekilde bağımsız bölüm inşa edilmesi karşılığında müteahhide vermekte, müteahhit ise kendisine teslim edilecek olan arsa payı üzerine sözleşmede belirtilen m² büyüklüğünde inşa ettiği bağımsız bölümlerin arsa paylarıyla birlikte maliki olmakta, arsa sahibinde kalan arsa payında ise proje kapsamında inşa ettiği bağımsız bölümlerin maliki ise arsa sahibi olmaktadır. Arsa sahibi aslında kendi arsasına özel inşaat yaptıran; müteahhit ise başkasına ait özel arsa üzerine inşaat işini gerçekleştiren kişi konumundadır.

Burada emsal için en uygun hesaplanması gereken şey arsa payı değil; gerçek anlamda iş bittiğinde maliyeti net olarak ortaya çıkacak olan inşaat hizmet üretim bedeli olmalıdır.

Bilindiği üzere V.U.K.’un “emsal bedeli ve emsal ücreti” başlıklı 267’nci maddesinin ilk iki sırası imal edilen ya da ticareti yapılan bir malın emsal satış bedelini tayin etmektedir. Üçüncü sırası ise hem mal hem de hizmetler için emsal bedel hesabında uygulanacak yöntemi açıklamaktadır.

İnşaat taahhüt işi ya da inşaat hizmet üretim işi aslında bir hizmet üretim işidir. Böyle bir üretim işi için şirketin yasal kayıtlarında emsal olacak benzer bir işi gerçekleştirdiyse aynı takvim yılı için bu işin satış bedeli iç emsal anlamında emsal bedel olarak tayin olunabilir. Böyle bir iç emsal yoksa dış emsaller dikkate alınarak ama her hal ve takdirde üçüncü sırada yer alan “takdir esası” dikkate alınmalıdır.

2- KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE HASILAT PAYLAŞIMI MODELİNİN ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET OLDUĞU YORUMU

Gelir İdaresi Başkanlığınca son dönemlerde verilen özelgelerde; "... gayrimenkul alım-satım ve inşa işlerinin hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden icra edilmesi, arsa sahibi yönünden ticari organizasyonun varlığına karine teşkil ettiğinden, hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden arsa sahibinin hissesine isabet eden kazanç tutarının ticari kazanç hükümlerine tabi olması ve arsa sahibi tarafından bağımsız bölümleri yüklenici tarafından ilk satış tarihi baz alınarak mükellefiyet tesisi gerekmektedir..." şeklinde görüşleri mevcut bulunmaktadır.

Gelir İdaresinin görüşlerine bakıldığında; arsa sahibini müteahhitle birlikte inşaat işini organize eden bir taraf olarak gördüğü ve bu organizasyonda arsa sahibinin arsasını, müteahhidin ise arsa hariç diğer tüm işlemleri ve finansmanı ortaya koyduğu, birlikte belirledikleri bir projeyi yine birlikte belirledikleri fiyat ve sürede hasılatı dönüştürüp, bu hasılatı paylaştıkları şeklinde bir anlayışı bulunmaktadır.

Oysa Danıştay 4. Dairenin 24.02.2022 tarih ve E:2019/7218, K:2022/1109, ve aynı tarihli E:2018/3530, K:2022/1107 Sayılı Kararlarında; "... En az iki tam yıl şirket aktifinde yer alan taşınmazın hasılat paylaşımı usulüyle müteahhide verilmesi, hasılat payı karşılığı arsa satışı olup, bu satışta trampa bulunmadığı gibi, arsa sahibinin arsa karşılığında bağımsız bölüm alması da söz konusu değildir. Burada arsa sahibi şirket sadece satmış olduğu arsanın bedelini tahsil etmektedir. Bu nedenle iştiğal konuları arasında taşınmaz ticareti olmayan şirketin hasılat paylaşımı modeliyle yaptığı bu arsa satışının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan faydalandırılması gerekir..." şeklinde görüşe varmış olmakla, şirketler açısından bile hasılat paylaşımı inşaat işinin arsa sahibi açısından taşınmaz ticareti olmadığı sonucuna varmıştır.

Danıştay'ın görüşüne göre hasılat paylaşımı modelde arsa sahibi açısından sadece bir arsa satışı vardır ve trampa söz konusu olmadığı gibi tek bir arsanın elden çıkarılmış olmasının gayrimenkul ticareti olarak kabul edilmesinin de mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Danıştay ve Yargıtay'ın bugüne kadar kararlarında, ister kat karşılığı olsun isterse hasılat paylaşımı olsun hiçbirisinde arsa sahibinin ticari bir organizasyon içinde olduğu sonucuna varılmamıştır. Hatta birçok kararda; arsanın kat karşılığı modelde sadece servetin şekil değişikliğine uğradığı ve bir teslimden dahi bahsedilemeyeceği yönünde görüşler verilmiştir.

Esasen hasılat paylaşımı modelde arsa sahibi sadece arsasını satan ve satış bedelini en az riskle ve en optimal değerle tahsil edebilmeyi planlayan taraf konumundadır. Ne imalat ve işin tamamlanması ne çalışan personelin hukuksal sorumlulukları ne alıcılara karşı taahhütler ne kar-zarara katlanma, işin sonunda oluşacak kar-zararın vergisel yükümlülükleri, muhasebe kayıt ve belge ile mükellefiyete ilişkin ödevler, ne satış-pazarlama organizasyonu, bir işyeri ya da işin yürütülmesi için gerekli öz sermaye ya da yabancı sermaye sorumluluğu, işin

yürütülmesine ilişkin girişimciliğin diğer sorumluluklarının hiçbirisiyle arsa sahibi muhatap değildir. Bu sorumlulukların tümü, işin kar-zarar ve muhasebe organizasyonu, tüm satışların faturalanması dahil müteahhit tarafa aittir. Bu tür sözleşmelerin hemen tamamında arsa sahibinin; şartların gerçekleşmesi halinde arsasını müteahhide ya da vekalet yoluyla müteahhit adına nihai alıcılara devretmek dışında hiçbir sorumluluk yer almaz.

Dolayısıyla; arsa sahibi açısından hasıllata endekslenmiş vadeli arsa satışı dışında bir başka işlem ya da faaliyete iştirak etmek gibi bir durum söz konusu değildir. O halde; gerçek kişi arsa sahibi açısından (5) yıldan fazla elde tutulan bir arsanın blok halde müteahhide satışı nedeniyle ne değer artış kazancı ne de ticari kazançtan bahsedilemez.

3-KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN ADİ ORTAKLIK OLDUĞU YORUMU

Gelir İdaresinin gerek kat karşılığı gerekse hasılat paylaşımı modellerinde arsa sahibi ile müteahhit açısından bir adi ortaklık yapısının mevcut olduğuna ilişkin görüşü bulunmaktadır. Esasen mevcut yasal düzenlemelere bakıldığında ne kat karşılığı ne de hasılat paylaşımı inşaat işlerini adi ortaklık olarak nitelemek mümkün değildir. Öncelikle adi ortaklıkta ortakların vergi vb. yasal yükümlülükleri ile üçüncü kişilere ve kredi verenlere karşı (borçlanma ve çeşitli taahhütlere karşı) sorumlulukları müşterek ve müteselsil şekilde yürümektedir.

Adi ortaklık tüzel kişiliğe haiz olmayıp, kar-zararın vergisel yükümlülüğü bakımından Vergi Dairesinin muhatabı değildir. Ancak, muhtasar, KDV, SGK primlerinin yükümlülükleri ortaklığa ait olup, ortaklığın mal varlığının yanında ortakların müşterek ve müteselsil sorumluluğu altında gerçekleştirilmektedir. Yani çalışanların her türlü vergi, SGK ve benzeri sorumlulukları, kiralama vb. ödemelerde stopaj sorumlulukları, KDV'nin bildirim ortaklık adına yürütülmekte ama ortakların bu yükümlülükte her bakımdan müşterek ve müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır. Diğer yandan ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyet sonucunda kara da zarara da her ortak, ortaklık payı ile katlanmak durumundadır. Zira; ortaklıkta oluşan kar-zarar, payları nispetinde ortaklarca müstakilen beyan edilmek zorundadır. Oysa ne kat karşılığı ne de özellikle hasılat paylaşımı inşaat işinde arsa sahibinin inşaat işinin toplam kar-zararı ile ya da çalışanların vergisel ve hukuki sorumluluklarıyla hiçbir ilgisi yoktur. Kat karşılığı modelde; arsa sahibi arsasının bir kısmına özel inşaat yaptırmakta, inşaat hizmet bedelini arsasının bir kısmını müteahhide teslim ederek ödemektedir.

Birlikte yürütülen ve ortaklaşa inşa edilip ortaya çıkan bağımsız bölümlerin paylaşımı söz konusu değildir. Arsa sahibinin; müteahhide ait bağımsız bölümlerin kalitesi, zamanında bitirilememesi, satış ve pazarlaması, kar-zararı ile uzaktan yakından ilgisi yoktur. Arsa sahibi; sadece kendine kalan arsa üzerine inşaat yaptırmakta ve bu inşaat sonucunda ortaya çıkan bağımsız bölümlere sahip olmaktadır. Bu inşaatın yapımında da çalışan personelle ilgili hiçbir sorumluluk

üstlenmemektedir ve işin yapımı ile ilgili tüm sürecin hukuksal sorumlulukları ve süresi içinde belirlenen teknik şartnameye uygun işin tamamlanması sadece müteahhide aittir.

Görüleceği üzere; işin yürütülmesi ile ilgili sorumlulukların neredeyse tamamının bir tarafa ait olduğu, diğer tarafın hiçbir şekilde sorumlu tutulmadığı kat karşılığı modelde bir adi ortaklık yapısı hukuken, özellikle vergi mevzuatı açısından mümkün olmadığı gibi hasılat paylaşımli modelde ise arsa sahibi sadece arsasını devretmek dışında bir sorumluluğa katlanmadığı, inşaatın yapımı, tamamlanması, üçüncü kişilere bağımsız bölüm satışı, satış ve pazarlama organizasyonu, işin maliyet ve hasılatının tamamının müteahhitte oluşumu gibi en önemli sorumlulukların tek başına taraflardan birine yüklendiği bir oluşumda müşterek-müteselsil sorumluluktan bahsedilemeyeceğinden bu tür bir sorumluluğun her iki taraf (ortaklar) için düzenlenemediği bir sözleşmeye “adi ortaklık sözleşmesi” denilemeyeceği açıktır.

4- YABANCILARA KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİNDE KDV İSTİSNASI VE BU İSTİSNANIN KAT KARŞILIĞI TESLİMLERE ETKİSİ

Bilindiği üzere 6824 Sayılı Kanun’un 7’nci maddesi ile 3065 Sayılı KDV Kanunu’nun 13’üncü maddesine (i) bendi olarak eklenen hükümlerle 01.04.2017’den itibaren yabancı gerçek ya da tüzel kişilere konut veya işyeri teslimleri belli koşullarla KDV’den istisna edilmiştir.

İstisnanın genel anlamdaki yanlış olmakla birlikte bu yanlışlık aynı zamanda arsa karşılığı konut teslimlerinde arsa sahibi açısından müteahhitler lehine bir başka garabet daha yaratmaktadır. İstisnaya konu taşınmazların ilk teslimi KDV’den istisna edilince; ikinci el teslimin tanımı çok önem kazanmıştır. Bu tanım vergi idaresince öyle bir yanlış yorumlamaya yol açmıştır ki kendi içinde gerçekten bir garabet yaratmıştır. Şöyle ki; KDV uygulama Tebliğinin “II/B-12.1.2” bölümünde açıkça kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhidin nihai tüketicilere teslimi ilk teslim sayılarak KDV istisnasının uygulanacağı ama arsa sahiplerine müteahhidin arsa payı karşılığı bağımsız bölüm tesliminin de aynı şekilde ilk teslim olduğu, bu nedenle arsa sahibinin nihai alıcılara tesliminin ise ikinci el teslim sayıldığı ve KDV istisnasının bu kişiler için geçerli olmayacağı ifade edilmiştir. Tüm özelgelerde de aynı yorumlar yapılmıştır.

Oysa bu yorum baştan sona hatalıdır. Zira; öncelikle daha önce de açıklandığı gibi ortada müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölüm değil, inşaat hizmet teslimi vardır. Bu yüzden arsa sahibinin teslim aldığı bir bağımsız bölümden de bahsedilemeyeceğinden bunun ilk teslim olarak kabul edilmesi söz konusu olamaz. O halde arsa sahibinin üçüncü kişi alıcılara, kendisine ait inşa edilmiş bağımsız bölümlerin teslimi ilk teslim olarak değerlendirilip, ilk teslim sayılan bu teslimin de KDV istisnasından yararlandırılması gerekmektedir.

III- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yukarıda yapılan açıklamalar karşısında günümüzün en popüler inşaat modeli olan “arsa karşılığı inşaat işlerinde” fiili duruma, olayların gerçek mahiyetine ve hukuksal yapıya uymayan ve düzeltilmesi acilen gerekli düzenlemelerden bahsedilmiş bulunmaktadır. Bununla birlikte sonuçta mükelleflerin tabi olduğu hükümler mevcut düzenlemeler ve vergi idaresinin yaklaşımları olduğu da açıktır.

Ancak yasal düzenlemelerin gereklerine uygun bir modelleme ile daha uygun bir vergi yükünü organize etmek de mükelleflerin en doğal haklarıdır ve basiretli bir iş adamı için aranması gereken önemli bir yönetim biçimidir. Sözleşmeler usulüne ve yasalara uygun şekilde düzenlenerek, fiyatlamalar ve vadeleri emsallere uygun belirlenerek farklı bir modelleme ile hatalı da olsa riskli vergisel anlayışa karşı tedbirler üretilebilir.

Bu husus vergi planlaması açısından önemli olduğu gibi meslek mensupları açısından da önemlidir. Meslek mensuplarının vergisel konularda görüş beyan ederken vergi planlaması açısından konunun ele alınarak irdelendiğinin belirtilmesinde yarar bulunmaktadır. Ayrıca vergi planlaması kavramının da yasa ile düzenlenmesinin, bu konudaki farklı ve olumsuz yaklaşımların ortadan kalkması bakımından önemli olduğu açıktır.

Diğer yandan ifade etmek gerekir ki yabancılara yapılan gayrimenkul satışlarında uygulanan KDV istisnası, indirim mekanizması ve telafi edilebilirlik anlayışına dayalı çok aşamalı bir vergiyi teknik olarak işlemez hale getirmekte veya iadeye yol açmakta ya da telafi edilemeyip gider/maliyet unsuru olarak yük oluşturmaktadır. Bu yüzden dolaylı vergiler bakımından özellikle KDV gibi hem bütçenin en önemli vergi gelirini oluşturan hem de doğru uygulanması için her aşamada hesaplanması ve indirim mekanizmasıyla da nihai tüketicide katlanması gereken bir vergiyi istisnalar çalışmaz hale getirmektedir.