ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLEME

İstanbul, 27.03.2024

Ülkemizde öteden beri konut sorunu hep var oldu, bu gidişle zorlaşarak ve katlanarak devam edecek ve hep de var olacak gibi duruyor. İnsanlığın en önemli temel ihtiyaç konularının başında yer alan barınma yani konuta gereksinim; inşaat faaliyetini de her devirde vazgeçilmez sektörlerin başında tuttu. 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 paylaşımlı (gelir paylaşımlı inşaat işleri daha çok kamu arazisi üzerine yapılacak inşaat işlerinde ve özellikle TOKİ ve Emlak GYO projelerinde tercih edilen modeller olarak karşımıza çıkmaktadır) bir model üzerinde anlaşmayı tercih etmişlerdir. Bu durum; sözleşmenin resmiyetini, her iki taraf için işin hukuksal güvenliğini, nihai alıcılar için güvence oluşturacak bir sistemin kurulmasını da zorunlu kılmıştır. Makalemizde; “arsa karşılığı inşaat işleri” başlığı ile harmanlanan ve bu harmanlamayla da oldukça hatalı yorumlamaları beraberinde getiren vergisel düzenlemeler ile bu konuda doğru bilinen yanlış belirlemelere değinmeye çalışacağız.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Mahiyeti:

Kat karşılığı arsa teslimli inşaat işlerinde; arsa sahibi arsasının bir bölümünü müteahhite 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. **Bu modelde arsanın bir bölümü arsa sahibince hiç devredilmemekte, kalan bölümü müteahhite ait olacak bağımsız bölümlere arsa payı olarak devredilmektedir.** Müteahhit kendisine devredilen arsa paylarının bedelini nakit yerine, arsa sahibinde kalan arsa kısmına inşaat hizmeti gerçekleştirerek ödemektedir. Dolayısıyla, arsa sahibi açısından arsa payı teslimi, müteahhit açısından ise arsa sahibine kalan arsa üzerinde inşaat hizmeti ifa etmek şeklinde (2) ayrı teslim gerçekleşmektedir. **Vergi İdaresi bu teslim şeklini "trampa" olarak nitelemişse de gerçek durumun böyle olmadığı sonraki bölümlerde açıklanmaya çalışılacaktır.**

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Mahiyeti:

Hasılat paylaşımlı arsa teslimli inşaat işlerinde ise; arsa sahibi arsasının tamamını vadeli şekilde müteahhite devretmekte, bedelini ise bu arsa üzerinde müteahhitin gerçekleştireceği inşaat sonucu ortaya çıkacak bağımsız bölümlerin hasılatının bir kısmını alarak tahsil etmektedir. Dolayısıyla; inşaatın tüm maliyeti arsa paylı şekilde müteahhitte oluşmakta, hasılat da müteahhit tarafından düzenlenen bağımsız bölüm satış faturalarıyla yine müteahhit bünyesinde gerçekleşmektedir. **Gerçekleşen bu fiili duruma bakıldığında; arsa sahibi açısından vadeli arsa teslimi, müteahhit açısından ise kendine ait arsa üzerinde yaptığı özel inşaat işi ve bu işin hasılatının bir bölümüyle satın aldığı arsanın bedelini ödemek gibi aslında müstakilen (2) ayrı kişinin kendine ait olağan teslimleri mevcuttur.** Yine; Vergi İdaresi bu modeldeki işleyişi ve teslim şeklini hiçbir ilgisi olmamasına karşın "trampa" gibi değerlendirmiş ve kat karşılığı usulüyle aynı şekilde vergiyi doğuran olay yaklaşımını benimsemiştir. Bu yaklaşımında hukuken ne kadar hatalı olduğu sonraki bölümlerde açıklanacaktır.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Mahiyeti:

Hasılat paylaşımlı modelin farklı bir türü olan “gelir paylaşımlı inşaat işleri” ise; aslında özü itibariyle daha çok hazine arazileri üzerinde TOKİ ya da Emlak Konut GYO önderliğinde gerçekleştirilen çok büyük konut projelerinde disipline edilmiş bir model olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu model uygulamada özel arsa sahipleri ile müteahhitler arasında düşünülen ve rastlanılan bir model değildir. Dediğim gibi; özellikle kamu arazilerine sosyal ihtiyaçları karşılamak üzere TOKİ veya Emlak Konut GYO liderliğinde arsa müteahite hiç teslim edilmeden müteahhite sadece arsa üzerinde inşaat yapma hakkı verilerek bir proje geliştirilmekte ve tamamen lider kurum kontrolünde gerçekleştirilen hasılatın içinden sözleşmede paylaşım konusu gelir tanımlanarak müteahhite hak edişleri gelirden pay olarak ödenmektedir. (Toplu Konut İdaresi Başkanlığına ait bu konuda düzenlenen 2985 Sayılı Kanun’a bağlı olarak yayımlanan detaylı bir ihale yönetmeliği bulunmaktadır.) Farklı anlayışlarla farklı bölgelerde değişik tipleri olsa da genel işleyiş ve karşılıklı taahhütler benzer anlayışla yürütülmektedir.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Mahiyeti:

Arsa karşılığı inşaat işlerinde geçerli olacak sözleşme; (yazımız konusu her iki modelde de geçerli) arsa sahibi kendisine verilecek inşaat hizmeti ya da ortaya çıkacak inşaatın hasılatından pay alma karşılığında **bir gayrimenkul hissesini** kısmen ya da tamamen devretmeyi taahhüt ettiği için **tapu dairesince** veya **noterlikçe** düzenlenmelidir. Borçlar Kanunu 237, Türk Medeni Kanunu 706, Tapu Kanunu 26 ve Noterlik Kanunu 60'ıncı maddelerine göre; "taşınmaz satışı ya da satış vaadi, geri alım ve alım sözleşmeleri resmi şekilde düzenlenmedikçe geçerli olmaz". Bir sözleşmenin resmi şekle tabi olmasından kasıt, sözleşmenin resmi sıfat taşıyan bir kişi tarafından, kanunda öngörülen usul ve şartlara uygun olarak düzenlenmesidir. Taşınmaz satış sözleşmelerindeki resmi şekil şartı, 7413 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle birlikte sadece tapu sicil müdürü veya görevlilerince sağlanıyorken, noterlerin de taşınmaz satışı ya da satış vaadi sözleşmelerinde şekil şartının yerine getirilmesinde yetkili kılınmışlardır. 1512 Sayılı Noterlik Kanunu'nun 61'inci maddesinde **"… Noterler, taşınmaz satış başvurusu üzerine başvuru belgesi düzenler, taşınmaz üzerindeki her türlü kısıtlamaları dikkate alır ve taşınmaz satışıyla ilgili diğer kanunlarda yer alan sınırlamalar ile usul ve esasları gözetir…"** hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre; noterler taşınmaz satış sözleşmesiyle ilgili işlemleri bizzat yürütmek zorundadırlar.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Mahiyeti:

Yeri gelmişken; arsa karşılığı inşaat işlerinin bir-kaç yıl sürüyor olması "yıllara sâri inşaat işleri" ile ilgili düzenlemelerin burada geçerli olup olmayacağını da tartışma konusu yapmaktadır. Oysa; yıllara sâri inşaat işlerinde, işin esas itibariyle **inşaat ve onarma işi** olması, bu işin birden fazla yıla sirayet etmesi (birden fazla yıl sürmesi değil, birden fazla yıla yayılı olarak bitirilmesi), inşaat-onarma işinin resmi ya da özel taahhütlere bağlı olarak başkasının nam ve hesabına yapılması ve hak ediş usulüyle istihkak ödemelerinin gerçekleştiriliyor olması gerekmektedir. Halbuki; arsa karşılığı inşaat işlerinde hak ediş ve hak edişe bağlı bir taahhütten ziyade birden fazla yıl süren bir inşaat imalatı söz konusudur. Genellikle ödemeler de ya iki ayrı şeyin teslimi ile sağlanmakta ya da müstakilen bir satın almanın bedelinin oluşan hasılattan pay şeklinde tediyesi ile sağlanmaktadır. Her şeyden önce, bu işlerde başkasının nam ve hesabına bir taahhüt işi değil ya müteahhitin kendi adına gerçekleştirdiği ya da her iki tarafa aynı proje ile bir inşaat işinin gerçekleştirildiği özel bir durum söz konusudur. Dolayısıyla; ya tamamen devraldığı kendi arsası üzerine, ya da kısmen başkası kısmen de kendi arsası üzerine, aynı proje ile inşaat işi yürütmenin G.V.K.'nun 42 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiş "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşi" ile ilgisi bulunmamaktadır. Öte yandan müteahhidin arsa karşılığı inşaat işini yürütürken çeşitli taşeronlarla taahhüt şeklinde ertesi yıla sarkan işleri elbette yıllara sâri inşaat ve onarma işi sayılacak ve buna göre vergilemeye tabi olacaktır.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Mevcut Vergisel Düzenlemeler:

Bilindiği üzere 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. Nitekim; 08.08.2011 tarihli (60) No.lu KDV sirkülerine kadar, bu konuda sadece (30) Seri No.lu KDV Tebliğindeki açıklamalar baz alınmıştır.

(30) Seri No.lu KDV Tebliğinin "D-Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması" başlığı altında özetle; iki ayrı teslim olduğu, arsa sahibi açısından müteahhide arsa teslimi, müteahhit açısından ise arsaya karşılık arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi bulunduğu yer almaktadır. Bu teslimlerin karşılıklı olarak gerçekleştiği ifade edilmiş ama bunun "trampa" olduğu açıkça değil, zımni olarak zikredilmiştir. Dolayısıyla ne vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih ne de karşılıklı teslimin matrahı hakkında açıklayıcı bir belirleme de bulunmamaktadır. Bu yüzden (60) No.lu KDV Sirkülerine kadar farklı yorumlamalar ve bir sürü bilinmezliklerle konu tartışmalı şekilde yürütülmüştür.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Mevcut Vergisel Düzenlemeler:

(60) No.lu KDV Sirküleri ile ilk kez arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olayın karşılıklı teslime bağlı olarak eş zamanlı gerçekleştiği ifade edilerek "trampa" nın varlığı açıkça kabul edilmiştir. Teslimde matrahın ise; müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği varsayılan bağımsız bölümlerin arsa paylı emsal satış bedeli olduğu belirlenmiştir. **Böylece; bilinmezliklerin bazılarının adı konmaya çalışılmış ama baştan aşağı hatalı bir yorumla bu modellerde vergilemedeki yanlış temel de bu şekilde atılmıştır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde "trampa" söz konusu değildir. Hele hele müteahhitin arsa sahibine arsa paylı bağımsız bölüm teslimi hiçbir şekilde mümkün değildir. Arsa paylı bir bağımsız bölüm teslimi olmadığı gibi bu şekilde bir teslimin kabulüne bağlı emsal satış bedeli hiçbir şekilde kabul edilemez.** Bu hatalı yorumların nelere yol açtığı ve neden yanlış olduğu ilerleyen bölümlerde izah edilecektir. Özetle; yanlışların fitili bu sirkülerle yakılmış ve KDV Uygulama Genel Tebliğinin I/B-8 bölümündeki benzer açıklamalar ile 7104 Sayılı Kanun'la KDV Kanununda 2'nci maddenin (5) No.lu fıkrasına yapılan ekleme ile 6'ncı maddesine ilave edilen (6) numaralı fıkradaki düzenlemeler dahil aynı hatalarla devam etmiştir.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Mevcut Vergisel Düzenlemeler:

Bu kısa mevzuat serüveninden sonra; arsa karşılığı inşaat işlerindeki yasal düzenleme 7104 Sayılı Kanun'la KDV Kanununda 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;

"6. 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."

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Mevcut Vergisel Düzenlemeler:

Bu kısa mevzuat serüveninden sonra; arsa karşılığı inşaat işlerindeki yasal düzenleme 7104 Sayılı Kanun'la KDV Kanununda 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.".

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Mevcut Vergisel Düzenlemeler:

Son yasal düzenlemeleri değerlendirecek olursa; **7104 Sayılı Kanun'a kadar tebliğ, sirküler ve özelge bazında yapılmış 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 giderilmiştir. Yargının; zaten hatalı ve hukuka aykırı olan yorumlamalı tebliğ, sirküler ya da özelge anlayışı büyük ölçüde kabul görmemiş ve mükellefler lehine karar vermesine neden olan hukuki gerekçeleri, böylece kanuni düzenleme bazında yeni bir bakış açısına ihtiyacı doğurmuştur. Bu düzenlemelerden sonra; yasanın iptali için Anayasal hak arayışı dışında gerçekten Yargının yeni ihtilaflara nasıl yaklaşacağı merak konusudur.

Kısaca bahse konu yasal düzenlemelere baktığımızda;

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Mevcut Vergisel Düzenlemeler:

- Öncelikle **"trampa" kanun hükmü haline gelmiştir.**
- Kat karşılığı modelde **arsa sahibinin arsasının bir bölümünü hiç devretmediği,** sadece bir kısmını devrettiği **nihayet kabul edilmiştir.**
- Bu kabul ile müteahhitin arsa sahibine bağımsız bölüm teslimindeki **emsal bedelin "arsa payı dahil" olması yanlışlığı düzeltilmiştir.**
- Arsa paylı emsal bedelin **"emsal satış bedeli"** olacağı yanlışı hiç değilse; V.U.K.'nun 267'nci maddesindeki **"maliyet bedeli esası" ile nispeten kendi içinde daha doğru bir zemine oturtulmuştur.** Böylece, yargı sürecine taşınan belirsizlik de ortadan kalkmıştır.
- "Trampa" tanımlamasının olduğu KDV Kanununun 2'nci maddesinde (5) No.lu fıkraya yapılan ekleme, diğer kanunlar bakımından geçerli değildir. Zira; özellikle **"Bu Kanunun uygulamasında"** ifadesi **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 hükümmüş gibi değerlendirme yapılamaz. Olsa olsa; bu düzenleme emsal alınarak yorum yapılabilir ancak bu yorum da ait olduğu vergi için kanun hükmü olamaz.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Mevcut Vergisel Düzenlemeler:

Her ne kadar bazı belirsizlikler giderilmiş ve en azından yasa bazında düzenlemeler ile özelge ihtiyacı ortadan kalkmış olsa da bu düzenlemelerin de hukuka ve genel işleyişe, olayların gerçek mahiyetine aykırı düzenlemeler olduğu açıktır. Üstelik yanlışlık sirküler, tebliğ düzeyinden kanun düzeyine taşınmıştır. Sonraki bölümler de bu yanlışlar açıklanmaya çalışılacaktır.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Hasılat Paylaşımlı ve Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Aynı Anlayışla Düzenlenemez:

Vergi İdaresi; 60. No.lu KDV sirküleri ile birlikte başlattığı sonra da yasal düzenlemeler ile kanun maddesi olarak da devam ettirdiği anlayışında, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi bakımından her iki usulü aynı anlayışla çözmek istemiştir. Nitekim; her iki usulü tek çatı altında tanımlayarak bu modellerin aslında **"Arsa Karşılığı İnşaat İşleri"** olarak tanımlanması gerektiğini ve vergiyi doğuran olay bakımından da bir farklılık oluşmadığını belirtmektedir. Bu anlayış beraberinde bir dizi hatalı yorumlama ve hukuka uygun olmayan vergileme usulünü de beraberinde getirmiştir. Bu durum; alt başlıklar halinde aşağıda yer almaktadır.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Olayların Gerçek Mahiyeti ve İki Modelin Fiili Durumu:

Fiili durumda; **kat karşılığı inşaat işinde** arsa sahibi arsasının belli bir bölümünü müteahhide (zaman zaman "yüklenici" tabiri de kullanılacaktır) vermeyi, müteahhit ise bu arsa payı karşılığında arsa sahibinin ukdesinde kalacak arsa payı üzerine sözleşme ekindeki proje şartları (teknik şartname ve fizibilite raporu) ve sözleşmede belirlenen diğer yükümlülük ve haklar çerçevesinde bağımsız bölümler inşa edip arsa sahibine süresi içinde teslim etmeyi vaat etmektedir. Yani; tarafların anlaştığı oran dikkate alınarak arsanın bir bölümü hiçbir zaman müteahite geçmemekte, arsa sahibinde kalmakta, sadece belli bir bölümü müteahite teslim edilmektedir. Örneğin; %40 arsa sahibine, %60 müteahite kalacak şekilde anlaşılan bir kat karşılığı inşaat projesinde arsa 10.000 m2 ise; arsanın 4.000 m2'si arsa sahibinde kalmakta, 6.000 m2'si ise sözleşme şartlarına göre bağımsız bölümlerin %40'ının arsa sahibi adına **inşası** koşuluyla müteahhitte devredilecektir. İşin gerçek mahiyetine bakıldığında; aslında arsa sahibi 6.000 m2 arsasını, müteahite kendisinde kalan 4.000 m2 arsa üzerine bağımsız bölüm inşa etme karşılığında teslim etmektedir. Müteahhit de 6.000 m2 arsa karşılığında arsa sahibinin 4.000 m2'lik arsasına bağımsız bölüm inşa edip arsa sahibine süresi içinde teslim edecektir.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Olayların Gerçek Mahiyeti ve İki Modelin Fiili Durumu:

Yine fiili duruma göre; kat irtifakı arsa sahibi adına kurulmakta ve müteahhide teslim edilecek arsa payları, sözleşme şartlarına göre inşaatın tamamlanma oranları dikkate alınarak peyderpey teslim edilmektedir. Örneğimize göre; müteahhit inşaatın %30'unu tamamladığında 6.000 m2'lik arsa payının %30'u, sonraki %30'luk inşaat tamamlamaya göre ikinci dilim %30'luk arsa payı sonraki %20'lik tamamlanma ile üçüncü dilim arsa payı %20 ve son %20 tamamlandığında inşaat tamamen bitirilmiş olduğu için yapı kullanım izin belgesi ya da iskân ile birlikte en son kalan %20'lik son dilim arsa payı da müteahhide teslim edilecektir. (Tamamlanma oranları da sözleşmede belirlenmektedir, örneğimiz varsayımsal olarak düşünülmüştür.) İnşaatın tüm eksikliği tamamlanıp, yapı kullanım izin belgesi alındığında kat irtifak tapuları kat mülkiyetine dönüştürülmekte ve gerek arsa sahibine kalan gerekse müteahite kalan ve üçüncü kişilere müteahhit tarafından satış vaadi ile satılan bağımsız bölümlerin arsa paylı kat mülkiyet tapuları çıkarılmakta ve cins tashihi ile birlikte bağımsız bölüm tapuları ilgililerine teslim edilmektedir. Eksiksiz **"bağımsız bölüm teslim alındı tutanağı"** ile birlikte taraflar karşılıklı vaat ve edimlerini yerine getirmiş olmaktadırlar.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Olayların Gerçek Mahiyeti ve İki Modelin Fiili Durumu:

Çok kısaca özetlemeye çalıştığımız "kat karşılığı inşaat işi" bu şekilde yürütülürken, yine fiili duruma göre **"hasılat paylaşımlı inşaat işi"** projeleri ise şu şekilde yürümektedir. Bu model de **arsa sahibi arsasının tamamını**, sözleşme şartlarına göre yüklenici tarafından gerçekleştirilecek inşaat projesi sonucunda elde edilecek hasılatın belli bir payı karşılığında müteahhite (yükleniciye) teslim etmeyi vaad etmektedir. Kat irtifak tapusu yine arsa sahibi adına kurulmakta; yüklenici tarafından inşaat devam ediyorken yapılacak bağımsız bölüm satışları ise satış vaadi sözleşmeleriyle gerçekleştirilmektedir. Yabancılara satışlar, peşin satışlar ile kredili satışlarda satılan bağımsız bölüme ait kat irtifaklı arsa payı bu satışlardan sözleşme oranlarında payını alan arsa sahibince doğrudan müteahhite ya da müteahhite verdiği vekaletname ile alıcı üçüncü kişilere devredilmektedir. **Uygulamada iki kez arsa payı devir harcı çıkmaması için** arsa sahibi "müteahite sözleşmede belirlenen şartlara uygun şekilde **"arsa payı devir vekaletnamesi"** vermekte ve müteahhit de kendisine sözleşmeye göre devri vaad edilen arsa paylarını doğrudan alıcı üçüncü kişilere satış vaadi sözleşmesi nedeniyle doğan arsa payı devir borcuna karşılık tapuda kat irtifaklı arsa payı devri yoluyla gerçekleştirmektedir. Böylece; sözleşmeye göre müteahite belli bir hasılat payı karşılığı arsasını devretme borcunu arsa sahibi yerine getirmiş olmakta, müteahhit ise satış vaadi sözleşmeleriyle topladığı hasılatın belli payını arsa sahibine vererek arsanın bedelini ödemekte, bağımsız bölüm alıcıları üçüncü kişilere satın aldıkları bağımsız bölümlerin tapuda belirlenmiş kat irtifak arsa payı tapusunu alıcıya devreden müteahhit de aldığı bedele karşılık borcunu arsa payı devriyle üçüncü kişilere karşı da yerine getirmiş olmaktadır.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Olayların Gerçek Mahiyeti ve İki Modelin Fiili Durumu:

Bu modelde; bağımsız bölüm satış faturalarının tümü müteahhit tarafından düzenlenmektedir. Zira, arsa sahibinde arsa payı hiç kalmamakta arsanın tümü müteahhite 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 maliyeti, arsa sahibine hasılattan verdiği pay (arsa payı maliyeti) ve arsa hariç diğer inşaat maliyetinin toplamıdır. Arsa payının belgesi duruma göre gider pusulası ya da arsa faturası olacaktır. Bu modelde de kat mülkiyeti yine "yapı kullanım izin belgesi" ya da iskân belgesinin alınmasını müteakiben kurulmaktadır. Arsa sahibi adına kurulu olan kat irtifak tapuları, sözleşmede belirlenen şartların sağlanmasıyla müteahhite ya da vekaleten müteahhit tarafından arsa sahibinden doğrudan doğruya bağımsız bölüm alıcılarına geçtiği için kat mülkiyeti kurulduğunda sadece cins tashihi yapılmaktadır.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Olayların Gerçek Mahiyeti ve İki Modelin Fiili Durumu:

İki modelin uygulamadaki işleyişi kısaca yukarıda açıklandığı gibidir. Elbette bu kadar özetle açıklanabilecek bir işleyiş olduğunu düşünmek mümkün değildir. Burada sadece işin özü yakalanabilsin diye basit bir özetle yetinilmektedir. Asıl ayrıntı ise aşağıda alt başlıklarda açıklanmaya çalışılacaktır.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Tarafların Sözleşmedeki Yükümlülüklerine Güvence Nasıl Oluşturulmaktadır?

Başlangıçta da ifade ettiğimiz üzere, arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsanın bedeli ya inşa edilecek bağımsız bölümlerden bir kısmının inşası ya da bu bağımsız bölümlerin satışı ile oluşacak hasılatın bir kısmı ile ödenmektedir. Dolayısıyla bedelin geri dönüşümü bir vadeye dayalıdır. Öte yandan bedelin ödenmesi aynı zamanda vaad edilen inşaatın tamamlanmasına da bağlıdır. Bu yüzden arsa sahibi hem inşaatın tamamlanma riskini hem de belirlenen sürelerde ve koşullarda gerçekleşme riskini güvenceye almak istemektedir. Yüklenici taraf ise hem katlanacağı inşaat maliyeti hem de satış vaadi sözleşmeleriyle tahsil ettiği ve bu nedenle borçlandığı üçüncü kişilere karşı arsa payı devrini gerçekleştirememe riskini güvenceye almak zorundadır. Bu nedenle; işin başında arsa sahibi, yüklenicinin işi tamamlama referansları ile özkaynak ve makine/ekipman gücünü teyit etmeye, müteahhit ise arsanın herhangi bir kısıtının var olup olmadığını doğrulamaya çalışmalıdır. Hatta, arsanın başlangıçta sorunsuz olması da yetmeyebilir, inşaat tamamlanıp arsa paylarının bağımsız bölümlere tamamen devri ile cins tashihi aşamasına kadar da arsaya herhangi bir kısıt (teminat, ipotek, haciz, dava vs.) gelmemesi için sözleşmeye bağlayıcı- caydırıcı ve tazmin edici özel hüküm konulması gerekmektedir.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Tarafların Sözleşmedeki Yükümlülüklerine Güvence Nasıl Oluşturulmaktadır?

Nitekim; bu tür sözleşmelerde hem arsa sahibini koruyacak hem de müteahhidin riskine karşı tedbir alan hükümler konulmaktadır. Arsa sahibi için; işin tamamlanmasının belli oranlarda tamamlandığını teyit etmek üzere "saha denetimi" yapan özel bir denetim ile resmi olarak düzenlenen yapı denetim şirketince hazırlanan **"inşaat tamamlanma tespit raporu"** sözleşmelerde güvence oluşturmak üzere hükümlendirilmektedir. Özellikle hasılat paylaşımlı modellerde, hasılatın da işin tamamlanma oranlarına paralel şekilde oluşturulması, inşaatın tamamlanma oranlarının çok üzerinde bir hasılat oluşturulması da tercih edilmemektedir. Daha proje aşamasında ya da temel safhasında hasılatın büyük ölçüde oluştuğu durumlarda; nasılsa arsanın bedelini hasılattan pay alarak aldım diyerek arsa sahibinin alıcı üçüncü kişilere karşı kendini koruması mümkün değildir. Zira; Yargıtayın önemli kararlarında satış vaadi sözleşmesinde taraf olmasa bile arsa sahibi kurulan "kat irtifakı" güvencesi nedeniyle müşterek müteselsil sorumlu görülmektedir. **Yargıtay kararlarında arsa sahibi aynı zamanda "işin sahibi" ve kat irtifakı kurulmasıyla üçüncü kişi alıcılara inşaatın tamamlanmasını sağlayacak ve kat mülkiyeti kurulmasına vesile olacak ana aktör olarak görünmektedir.** Bu yüzden; çoğu sözleşmelerde satış vaadi sözleşmelerinde ".. arsa sahibinin; inşaatın sözleşme şartlarında bitirilmesi koşuluyla bağımsız bölümlere ait arsa payını devretmek dışında, işin eksiksiz ve hatasız bitirilmesi ve bağımsız bölümlerin süresi içinde teslim edilmesi bakımından hiçbir sorumluluğunun bulunmadığı ve bu sorumluluğun gayri-kabili rücu şekilde yüklenici ve üçüncü kişi alıcılara ait olduğu …" şeklinde bir özel belirlemenin yer alması şart koşulmaktadır.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Tarafların Sözleşmedeki Yükümlülüklerine Güvence Nasıl Oluşturulmaktadır?

Yukarıda özetlemeye çalıştığım güvenceler sözleşmelerde tarafların karşılıklı güven ve iradelerine dayalı şekilde farklı düzenlemelerle sağlanmaya çalışılmaktadır. Aslında bu güvencelerin tamamından daha önemlisi **"kat irtifakı"** kurulması ve bunun tapuya şerh ettirilmesindeki güvencedir. Bu tür inşaat projelerinde sözleşmelerin olmazsa olmaz en büyük güvencesi "kat irtifakı" nın kurulması ve tapuya şerh edilmesidir. Bu nedenle **"kat irtifakı"** ve **"kat mülkiyeti"** konusuna ayrıca değinmek gerekmektedir.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Tarafların Sözleşmedeki Yükümlülüklerine Güvence Nasıl Oluşturulmaktadır?

Sözlük **anlamı "dayanma, güç alma, destek alma .."** olan irtifak kelimesi paylaşma konusunda anlaşmazlık yaşanma ihtimalini ortadan kaldırmak üzere daha çok taşınmaz mallar üzerinde paydaşlar arasında belirlenen anlaşmaları tapuda resmileştirmek için kurulmaktadır. Başta **arsa karşılığı inşaat işleri olmak üzere, bir özel arsa üzerinde yapılmakta olan veya ileride yapılması taahhüt edilen bir binanın bağımsız bölümlerinin yapı tamamlandıktan sonra maliklerine arsa paylarının devri ile kat mülkiyetine geçilmesi konusunda talep hakkı veren özel bir irtifak türüdür.** 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 1. Maddesinde tanımlanan kat irtifakı "yapılmakta ve ileride yapılacak olan bir yapının, birinci fıkrada yazılı nitelikteki bölümleri üzerinde, yapı tamamlandıktan sonra geçilecek kat mülkiyetine esas olmak üzere arsa maliki veya arsanın ortak malikleri tarafından bu kanun hükümlerine göre irtifak hakları kurulabilir" şeklinde tanımlanmıştır. Anılan maddenin birinci fıkrasında ise **kat mülkiyeti** tanımlanmakta olup o da "tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkân, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde, o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından bu kanun hükümlerine göre bağımsız mülkiyet hakkı kurulur." şeklinde tanımlanmıştır.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Tarafların Sözleşmedeki Yükümlülüklerine Güvence Nasıl Oluşturulmaktadır?

Kısaca **kat irtifakı**, inşaat projesi tamamlanıp yapının iskân alınacak hale gelmesiyle birlikte kurulacak olan **kat mülkiyeti** hakkını önceden sağlayan en temel müessesedir. Bu yüzden; **asıl yapının kat mülkiyetine tahsisini temin edecek en güçlü bağı ve güvenceyi de kat irtifakı sağlamaktadır.**

Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre **kat irtifakı** arsa sahipleri adına kurulmaktadır. **Yani, arsa sahibinin onayı olmadan tapuda hiç kimse kat irtifakı oluşturamaz.** Tapuya tescil edilmiş olan ve bir nevi özel bir tapu niteliği bulunan kat irtifak tapulu arsa payları üçüncü kişilere devredildiğinde bu hakkı devralan kişi de payı kadar ortak arsaya paydaş olmuş demektir. Yine yasal düzenlemeye göre ortak arsanın paydaşlarından herhangi birisi (payı ne olursa olsun) kat irtifak tapularının kat mülkiyetine dönüştürülmesini talep etmek hakkını da ele geçirmiş olur. Diğer yandan; kat irtifakının devir ve temliki, rehin, ipotek verilmesi ve en önemlisi mirasçılara intikali mümkündür. **Her ne şekilde olursa olsun, kat irtifakının gücünü eline geçiren kişi, inşaatı tamamlatıp kat mülkiyeti oluşmasını da sağlayacak güce sahip olmaktadır.**

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Tarafların Sözleşmedeki Yükümlülüklerine Güvence Nasıl Oluşturulmaktadır?

Bu bölümü son olarak **"bağımsız bölüm"** tanımlamasıyla bütünleştirmek istiyorum. Bağımsız bölüm, yine Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre; inşası tamamlanmış yapıların kullanılabilir her bölümüne bağımsız bölüm denir. Kat mülkiyeti veya kat irtifakı kurulmuş yapılarda, ana taşınmazın ayrı ayrı ve başlı başına kullanılabilir bölümlerini ifade eder. Kat mülkiyeti kütüğünde kendine ait sayfası olur. **Bu tanımlamaya ve gerçek duruma bakıldığında arsa olmadan da arsa üzerine inşa edilen bir yapı olmadan da bir bağımsız bölümden bahsedilemez. Dolayısıyla bir bağımsız bölüm arsadan bağımsız ama ondan aldığı payla üzerine giydirilmiş bir yapının bir bölümü olarak da tanımlanabilir. Hiçbir bina ya da bağımsız bölüm arsa payı olmadan kat mülkiyetine ve bağımsız bölüm kimliği ile bir taşınmaz mahiyetine kavuşamaz.** Yani, arsa payı olmadan bir bağımsız bölüm satışı mümkün değildir. Dolayısıyla **kendisinde arsa payı bulunmayan bir yüklenicinin inşaatı tamamlamış olsa bile "bağımsız bölüm faturası" düzenlemesi hukuken doğru değildir.**

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Trampa Yorumlaması:

Yasal mevzuat başlıklı bölümde de açıkladığımız üzere, Vergi İdaresi arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ve müteahhit açısından karşılıklı edimleri nedeniyle birbirlerine borçlarını ödeme şeklini **"trampa"** olarak yorumlamıştır. Bu yorumu hem kat karşılığı hem de hasılattan pay alma karşılığı arsa teslimleri bakımından aynı şekilde yapmıştır. Teslim şeklini trampa olarak yorumlayınca vergiyi doğuran olayın zamanı da buna göre şekillenmiştir. Oysa hem vergileme ilkeleri hem de düzenlenecek belge ve kayıt sistemi bakımından bu tanımlama hasılat paylaşımlı arsa teslimine hiçbir şekilde uymamaktadır. Zira trampa; "herhangi bir değişim aracı kullanılmaksızın mal ya da malların diğer mal veya mallarla değiş tokuş edilmesidir. 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 paylaşımlı modelde aslında trampa değil vadeli bir arsa satışı söz konusudur. Çünkü arsanın tamamı müteahhite devredilmekte, bedeli de müteahhit tarafından nakit olarak ödenmektedir.**

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Trampa Yorumlaması:

Müteahhitin ödediği arsa bedelinin arsa üzerinde inşa edilen hasılattan pay olarak veriliyor olması arsanın nakit karşılığı satın alındığı gerçeğini değiştirmez. Arsa sahibi vadeli sattığı arsası için vade farkını farklı ölçütler kullanarak da tespit edebilirdi. Ortalama kredi faiz oranı, Tefe, Tüfe, yeniden değerleme oranı, enflasyon oranı ya da tarafların karşılıklı iradeleriyle farklı bir oran belirlenerek bir vadelendirme karşılığı arsa bedeli oluşturulabilirdi. Kat karşılığı arsa tesliminin yaygınlaşmasıyla, arsa sahibi bağımsız bölümleri teslim almak yerine bu bağımsız bölümlerin hasılat bedelini vade farkı olarak belirlemeyi daha doğru bir seçenek olarak görmektedir. Madem arsa sahibi; arsasının bir bölümünü müteahhite teslim edip karşılığında belli sayıda bağımsız bölüm alabiliyorsa; bunun yerine arsanın tamamını müteahhite verip bu bağımsız bölümlerin karşılığı hasılatı nakit olarak alıp tasarrufunu farklı şekilde değerlendirmeyi de uygun bir seçenek olarak görebilir. Bu durumda trampadan bahsetmek mümkün değildir. Zira; ortada takas edilen karşılıklı bir mal değiş tokuşu mevcut değildir. **Trampada tümüyle bir nakit teslimi ile borç ödemesi söz konusu değildir. Halbuki hasılat paylaşımlı modelde arsa sahibi arsasını müteahhite satmakta, bedelini de müteahhitten nakit olarak tahsil etmektedir. Gerçek durum aynen budur.**

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Trampa Yorumlaması:

Kat karşılığı arsa teslimli inşaat işinde trampa var mıdır? Varsa trampa konusu mal ya da mallar ne olmalıdır? Evet kat karşılığı arsa teslimi diye adlandırılan inşaat işinde aslında arsanın teslim şeklinde nakit ödeme yerine ayni bir ödeme vardır. Ancak, arsanın bir bölümüne karşılık trampa edilen katlar (bağımsız bölümler) mı? Yoksa arsa sahibine kalan kısma yüklenici tarafından gerçekleştirilen inşaat işi midir? İşin özüne baktığımızda; arsa sahibi arsasının bir bölümünü müteahhite vermekte, buna karşılık hiçbir zaman 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. Olayın gerçek mahiyeti de hukuki gerçekliği de bundan farklı değildir. **Müteahhit; bu modelde arsa sahibine kat (bağımsız bölüm) faturası düzenleyemez. Çünkü kendi aktifinde (portföyünde) sadece arsa paylı bağımsız bölüm olarak kendisine fiilen teslim edilen arsalara ilişkin bağımsız bölümler bulunmaktadır.**

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Trampa Yorumlaması:

Arsa sahibinde kalan arsa müteahhite hiçbir zaman geçmediğinden bu kısma ait arsa paylı bir bağımsız bölüm müteahhitin bünyesinde oluşamaz. Arsa sahibinde kalan arsa müteahhite devredilmediği sürece, müteahhit inşaatını üstlenip tamamladığı bağımsız bölümlere arsa payı veremez ve cins tashihi yoluyla arsa paylı bağımsız bölümde hukuken gerçekleşemez. Daha önce de açıkladığımız üzere; bir bağımsız bölümden bahsedebilmek için onun arsa payının da ayrılmaz parçası olduğunu bilmek zorundayız. Zira, **hiçbir bağımsız bölüm arsa olmadan havaya ya da boşluğa dikilemez.** Gökdelenlerdeki bağımsız bölümlerin de müstakil binalarında üzerinde durduğu bir arsa bulunmaktadır. Bu yüzden kat irtifakı ve kat mülkiyeti gibi taşınmaz mülkiyeti için çok önemli düzenlemeler yapılmıştır. Kat irtifakı kurulurken her bağımsız bölüme ait arsa payı bağımsız bölüm numaralarıyla birlikte ayrı ayrı belirlenmekte, ortak alanlar, garaj, spor sahaları, oyun bahçeleri, havuz, kafeterya v.b. sosyal alanlardaki bağımsız bölüm başına mülkiyet hakkı dahi arsa paylarıyla birlikte belirlenmektedir. Kat mülkiyeti de tarafların mutabakatla belirlediği ve tapuya şerh ettiği kat irtifakına bağlı olarak oluşturulmaktadır. Aksi halde; **yarın şu veya bu nedenle binanın yıkılması halinde arsa payı olmayan hiçbir kat maliki bağımsız bölüm sahibi olduğunu iddia edemez.**

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Trampa Yorumlaması:

Açıklamalardan görüleceği üzere; kat karşılığı şeklinde adlandırılan modelin adı da, trampa edilişinde değiş tokuşa konu edilen mallar da doğru değildir. "Kat karşılığı arsa teslimi"; ancak arsaya karşı arsa paylı bağımsız bölüm tapusu verilebildiği haller için geçerli bir tanımdır. **Gerçek işleyişe göre; modelin adı kat karşılığı değil "inşaat taahhüt karşılığı arsa teslimi", "müteahhitlik hizmet karşılığı arsa teslimi" ya da "arsa payı karşılığı inşaat işi" olmalıdır.** Gerçek duruma uygun ödeşme şekli de; arsa sahibinin arsasının bir bölümüne karşı müteahhitin arsa sahibinde kalan arsa üzerine inşaat işi yaptığı gerçeğine uygun değiş tokuştur. Bu da; arsa sahibi açısından arsanın bir bölümü, müteahhit açısından arsa sahibinde kalan arsa payı üzerine inşaat projesi gerçekleştirmektir. Dolayısıyla; arsa sahibi mükellef ise "arsa payı" faturası (ya da mükellef değilse gider pusulası) ve arsaya ait KDV oranı (mevcut oran %8'den %10'a çıkarılmıştır); müteahhit ise "inşaat taahhüt hizmet bedeli" faturası ve genel oranda KDV hesaplamalıdır. Oysa; Vergi İdaresi 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 trampanın, arsa sahibi için arsa teslimi, müteahhitin 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. **Bu anlayış tamamen hatalı olup derhal düzeltilmelidir. Bu hata ile sadece vergiyi doğuran olayın zamanı değil, faturanın içeriği, KDV oranı ve fatura tutarı (yani matrah) da yanlış belirlenmektedir.**

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Hasılat Paylaşımı Açısından

Mal veya hizmet teslimlerinde trampa; iki ayrı teslimin varlığını ifade etmektedir. Trampadan bahsediyorsak, iki ayrı alıcı, iki ayrı mal ya da ürünün tesliminin varlığından bahsediyoruz demektir. İki ayrı alıcı (satıcı) kendisine ait bir mal ya da ürünü, karşı tarafın mal ya da ürünü ile değiştirmektedir. Dolayısıyla nakit ödeme yerine karşılıklı mal ya da ürün teslimi sayesinde yine karşılıklı bir yeni mülkiyet hakkı edinmektedirler. 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.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Hasılat Paylaşımı Açısından

Vergi İdaresi'nin düzenleme ve anlayışına göre gerek kat karşılığı gerekse hasılat paylaşımlı arsa teslimlerinde trampa mevcuttur ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi aynı esasa tabidir. Buna göre; arsa sahibinin arsasını teslim ettiği tarih olarak kat karşılığı usulünde bağımsız bölümleri müteahhit tarafından arsa sahibine teslim ettiği, hasılat paylaşımlı 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 müteahhitin birbirine karşılıklı düzenleyeceği belge, inşaatın fiilen bitirildiği ve bağımsız bölümlerin teslim edildiği tarih dikkate alınarak düzenlenecektir.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Hasılat Paylaşımı Açısından

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

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Hasılat Paylaşımı Açısından

Diğer yandan; aynı arsanın bir bölümüne karşılık teslim edilebilen bağımsız bölüm sayısı ve bunların değeri kat karşılığı usulde bellidir. Bu usul yerine başka bir modelde bağımsız bölümlerin paylaşıma konu miktarlarının hasılattaki karşılığı nakit olarak alındığında muvazaadan ari bir emsal değer de bu şekilde gerçekleşmektedir. Yani bu bir tercih meselesidir, kimi arsa sahibi hasılattan pay yerine bir servet unsuru ve yatırım aracı olarak bağımsız bölüm edinmeyi, kimi arsa sahibi ise paraya ihtiyacı olduğu ya da nakit değerin kendisince daha verimli bir tasarruf aracı olacağını düşündüğü için bağımsız bölümlerin nakit karşılığını almayı uygun görebilir. Yani burada; hasılattan pay yerine bağımsız bölüm alsaydın trampa olurdu, o halde bağımsız bölüm yerine bunların hasılattaki payını alırsan da trampa olur şeklindeki bir anlayış sadece varsayımsal ama hukuki gerçeklikten uzak bir anlayıştır.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Hasılat Paylaşımı Açısından

Trampa varsa vergiyi doğuran olay iki ayrı teslimin eş zamanlı yapılmış sayılmasına bağlı olarak son teslim edilen mal ya da ürünün tarihi vergiyi doğuran olayın da gerçekleştiği tarih olacaktır. Hasılat paylaşımlı modelde trampa söz konusu değildir. 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 hasılata endekslenmiştir. Bu nedenle **arsanın bedelinin hasılattan tam olarak paylaşıldığı ve tahsil edildiği tarih arsanın teslim tarihidir.** Eğer hasılat inşaat tamamlanmasa da tamamen oluştu ve arsa sahibi payını inşaat bitmeden tahsil ettiyse arsa faturasını (ya da gider pusulası) düzenlemelidir. Müteahhitin inşaatı bitirip bitirmemesinin de bu anlamda bir önemi yoktur. Zira arsanın bedeli inşaatın bitimine değil hasılata 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.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Hasılat Paylaşımı Açısından

Aksine inşaat tamamen bitirildiği halde henüz hasılat tamamen oluşmayabilir yani henüz satılamayan bağımsız bölümler bulunabilir. Bu nedenle inşaatın tamamlanması vergiyi doğuran olay açısından hasılat paylaşımlı modelde tek başına bir kriter değildir. Arsanın müteahhite 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 düzenlemesi gereken bir mükellef ise arsa sahibinin müteahhite arsa payı faturası düzenlemesini 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 gerektirebilir.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Hasılat Paylaşımı Açısından

Bu durumlarda arsa sahibi zaten hasılattan bu arsa payları için gerekli payları tahsil etmektedir. (Fatura düzenlemesi gereken bir kişi için hasılattan payın tahsil edilip edilmemesinin kat irtifaklı arsa payı tapularının devri halinde bir önemi yoktur.) Dolayısıyla arsa sahibi mükellef ise, kat irtifak tapulu arsa paylarının fiilen tapuda üçüncü kişilere ya da müteahhite devri nedeniyle takip eden (7) gün içinde arsaya ait KDV oranlı bir arsa pay faturasının müteahhite düzenlenmesi zorunludur. Yani, vergiyi doğuran olay için inşaatın tamamlanması bu aşamada da önemli değildir.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Hasılat Paylaşımı Açısından

Kimi yorumcular kat irtifak tapularının devredilmesinin vergiyi doğuran olay için yeterli olmadığı ve mevzuattaki düzenlemelere göre inşaatın fiilen tamamlanması gerektiği yönünde görüşler bildirmektedir. Hatta; uygulamada kat irtifak kurulmasının vergiyi doğuran olaya bir etkisi olmadığı şeklindeki genel görüşün, bu irtifaka ait arsa paylarının devrinde de geçerli olduğunu savunanlar ve fatura düzenlenmeyen fiili durumların olduğu da bir vakıadır. Evet, kat irtifakı oluşturulması başlı başına bir arsa devri anlamına gelmediği için vergiyi doğuran olaya etkisi yoktur. Ancak kat irtifak kurulması ve şerh edilmesi başka bir durum; kat irtifaklı arsa paylarının tapuda el değiştirmesi başka bir durumdur.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Hasılat Paylaşımı Açısından

Daha önce de açıkladığım üzere **kat irtifakı** arsa sahibi adına kurulan özel bir hukuki oluşumdur. Bu irtifak kimin adına kurulmuşsa irtifak sahibi aynı zamanda arsa sahibi demektir ve o arsaya ait malikin tüm hakları da ona aittir. Dolayısıyla; kat irtifak tapulu arsa paylarının tapuda kısım kısım el değiştirmesi halinde de irtifak tapulu arsa payını tapuda ele geçiren kişi aynı zamanda bu arsa payının yeni maliki olmuştur. Böylece bu arsa payı üzerinde malik olmanın tüm hak ve sorumluluklarını ele geçirmiş demektir. O halde; ortada bir arsa payının kat irtifaklı olsa da fiilen tapuda el değiştirdiği ve yeni bir malik yarattığı bu durum varken vergiyi doğuran olayın henüz gerçekleşmediğinden nasıl bahsedilebilir? Kaldı ki; 60 No.lu KDV sirküleri dahil mevcut yasal düzenlemelerin tamamında inşaat devam ediyorken tapuda devir işlemi gerçekleştiğinde vergiyi doğuran olayın da devir tarihi itibariyle gerçekleştiği ve arsa teslimine bağlı gerekli belgenin düzenlenmesi gerektiği çok açıkça belirlenmiş durumdadır. Özetle; kat irtifaklı arsa paylarının müteahhite ya da müteahhit adına üçüncü kişilere tapuda devri hem tapu harcına tabidir hem de vergiyi doğuran olay gerçekleştiği için devredilen kısma ait tutar üzerinden arsaya ait KDV oranlı “arsa payı” faturası düzenlenmelidir.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Kat Karşılığı Model Bakımından:

Kat karşılığı model de iki teslimin olduğu açıktır ve önceki bölümlerde bunu ifade ettim. Sadece bu iki teslimde teslim konusunun ne olduğu konusunda Vergi İdaresinin görüşüne ve yasal düzenlemeye katılmıyorum. Zira; başından beri vurgulamaya çalıştığım 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.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Kat Karşılığı Model Bakımından:

Bunlardan birisi arsa sahibi açısından arsa teslimi, müteahhit açısından ise arsa sahibine bağımsız bölüm teslimidir. Olaya bu anlayışla yaklaşınca vergiyi doğuran olayda 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 bağlanmıştır. Oysa; ısrarla vurguladığım gibi müteahhitin kendisine verilecek arsa bölümüne karşılık arsa sahibine teslim edeceği bir bağımsız bölüm yoktur. Zira; müteahhitin 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. Müteahhitin diğer özel inşaat taahhütlerinde olduğu gibi bu modelde de aslında ana borcu bir eser vücuda getirmektir.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Kat Karşılığı Model Bakımından:

Eser yapıp satmak değil (kendisine teslim edilen arsa payı için eser yapıp satmak geçerli) **arsa sahibine ait arsa payı üzerine bir eser yapmak borcu müteahhitin asli borcudur.** Dolayısıyla bu modelde; iki aynı teslim açısından bakıldığında, müteahhit tarafından arsa sahibine teslimine ilişkin kısmında mal değil bir hizmet teslimi söz konusudur. Bu hizmet de arsa sahibinin arsa payı üzerinde gerçekleştirilen "inşaat taahhüt hizmeti" dir, asla bağımsız bölüm teslimi değildir. Dolayısıyla **vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi de kesin kabulün gerçekleştiği yani 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 şarttır.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

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.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Hasılat Paylaşımına Göre Belge Düzeni: (Matrah ve KDV Oranı)

Yukarıdan beri açıkladığımız üzere; **hasılat paylaşımlı model** aslında arsa sahibinin arsasını müteahhite vadeli satışıdır. Satış bedeli ise hasılata endekslenmiş olup, bu arsa üzerinde inşa edilecek projenin müteahhit tarafından satılmasıyla oluşacak hasılattan anlaşılan oranda arsa sahibince alınan paydır. Mevzuatımıza göre; arsa sahibi fatura düzenlemesi gereken bir mükellef ise hasılattan aldığı pay bedeli kadar müteahhite arsanın KDV oranı ile "arsa payı" faturası düzenleyecektir. Müteahhit ise bu arsa üzerine gerçekleştireceği inşaat projesi sonucu nihai alıcılara bağımsız bölüm faturası düzenleyecek ve KDV hariç hasılattan arsa payı bedelini arsa sahibine ödeyecektir.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Hasılat Paylaşımına Göre Belge Düzeni: (Matrah ve KDV Oranı)

Görüleceği üzere; müteahhitin arsa sahibine düzenleyeceği bir fatura yoktur (trampa- olsaydı onun da fatura düzenlemesi gerekirdi). Hasılatın tümü müteahhitte oluşacağından müteahhitin alıcılara bağımsız bölüm faturası düzenleyebilmesi ve bunun için de arsanın tümünün müteahhite devri gerekmektedir. Bu modelde arsa sahibinin müteahhite 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 hasılattan aldığı toplam tutar olacaktır. Önceki bölümde belirttiğim üzere bu tutarlardan bağımsız inşaat süresince kısım kısım kat irtifaklı arsa paylarının tapuda devirleri olduysa bu devir tarihleri itibariyle devir edilen kısma ait tutarlar dikkate alınarak birden fazla fatura düzenlenmelidir.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Kat Karşılığı Modelde Belge Düzeni: (Matrah ve KDV Oranı)

Kat karşılığı arsa teslimli inşaat işlerinde daha önce de belirttiğim gibi arsa sahibi arsasının bir bölümünü kendisinde kalan arsa payına sözleşmede belirtilen şekilde bağımsız bölüm inşa edilmesi karşılığında müteahhite vermektedir. Müteahhit ise kendisine teslim edilecek olan arsa payı üzerine sözleşmede belirtilen m2 büyüklüğünde bağımsız bölümler inşa edecek; bu bağımsız bölümlerin arsa paylarıyla birlikte maliki olacak, arsa sahibinde kalan arsa payında ise yine benzer proje kapsamında bağımsız bölümleri **inşa edecek**; bu bağımsız bölümlerin maliki ise arsa sahibi olacaktır. **Arsa sahibi aslında kendi arsasına özel inşaat yaptıran; müteahhit ise başkasına ait özel arsa üzerine inşaat işini gerçekleştiren kişi konumundadır.** Burada Vergi İdaresinin yorum ve anlayışıyla düzenlenen mevzuattaki çelişki esas olarak arsa sahibinde kalan arsa üzerinde gerçekleştirilen bağımsız bölüm inşaatının doğru zemine oturtulamamasıdır.

HATALI DÜZENLEME VE YORUMLAR:

Mevcut Yasal Düzenlemeler:

Gerçek Duruma Göre Vergiyi Doğuran Olayın Zamanı:

Kat Karşılığı Modelde Belge Düzeni: (Matrah ve KDV Oranı)

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. V.U.K.'nun "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. Öte yandan, aynı maddenin son fıkrası ise; **ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmediği ya da doğru şekilde tayin edilemediği hallerde 267'inci maddenin esasları doğrultusunda ücret tayininin gerektiğini belirtmektedir.** İnşaat taahhüt işi ya da inşaat hizmet üretim işi aslında bir hizmet üretim işidir. Yani ortada bir fason üretim vardır. Böyle bir üretim işi için şirketin yasal kayıtlarında emsal olacak benzer bir işi gerçekleştiyse 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.

YABANCILARA TESLİMDE KDV İSTİSNASI ÇELİŞKİSİ:

Bilindiği üzere 6302 Sayılı Kanun'daki 03.05.2012 tarihindeki değişikliğe kadar, ülkemizde yabancı uyruklu gerçek kişilerin taşınmaz edinimi **karşılıklılık** ilkesine bağlı yürütülüyordu. 2012 yılında Tapu Kanunu'nda yapılan bu değişiklikle karşılıklılık ilkesinden büyük ölçüde vazgeçilmiş ve yabancı gerçek kişilerin gayrimenkul edinimleri kolaylaştırılmıştır. Aynı zamanda 2017 ve 2018 yıllarında T.C. vatandaşlığının uygulanmasına ilişkin yönetmelikte de değişikliğe gidilerek önce en az 250.000.-$ (13 Haziran 2022'den itibaren mevcut haliyle 400.000.-$) değerinde taşınmaz ya da en az 500.000.-$ değerinde gayrimenkul yatırım fonu katılma payını (3) yıl satmama şartı ile yabancı gerçek kişilere T.C. vatandaşı olma hakkı verilmiştir. Diğer yandan, sadece Türkiye'de kurulu tüzel kişiliğe sahip şirketler ana faaliyet konularını yürütmek üzere gayrimenkul ya da sınırlı ayni hak edinebilmekte (serbest bölgeler, teknoloji geliştirme ya da endüstri bölgeleri ile organize sanayi bölgeleri gibi teşvikli bazı özel yatırım bölgeleri hariç) ama onun dışında taşınmaz edinimi mümkün değildir.

YABANCILARA TESLİMDE KDV İSTİSNASI ÇELİŞKİSİ:

Bu kısa bilgiden sonra asıl konu başlığımıza gelirsek; 6824 Sayılı Kanun'un 7'inci maddesi ile 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 13'üncü maddesine (i) bendi olarak eklenen hükümle 01.04.2017'den itibaren yabancı gerçek ya da tüzel kişilere konut veya işyeri teslimleri belli koşullarla KDV'den istisna edilmiştir.

Öncelikle bu istisnanın ne sosyal ne toplumsal ne de ekonomik gerekçelerle bağdaşmadığını ve dünyanın hiçbir ülkesinde benzer bir KDV istisnasının olamayacağını belirtmek isterim. Dolaylı ya da dolaysız vergiler de istisna uygulamasının sosyal (eğitim, sağlık, kültürel, sportif vb.), toplumsal (temel ihtiyaçlar, kalkınmada öncelikli yöreler, engelli ya da ihtiyaç sahibi kişilere teslimler), ekonomik (ihracat, serbest bölgeler, teknoloji ya da organize sanayi bölgeleri, yatırım teşvikleri vs.) ve uluslararası anlaşmalar ile karşılıklılık esasına dayalı (diplomatik istisnalar, NATO, UNICEF, Birleşmiş Milletler düzenlemelerine bağlı istisnalar) ya da askeri veya güvenlik nedeniyle teslimlere bağlı olması genel esaslardır.

YABANCILARA TESLİMDE KDV İSTİSNASI ÇELİŞKİSİ:

Zaman zaman konjonktüre bağlı ya da dönemsel uygulamalara dayalı da geçici istisnalar düzenlenebilmektedir. Dikkat edilecek olursa istisnalar genel kaideyi bozmasa da KDV gibi 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 katlanılması gereken bir vergiyi istisnalar çalışmaz hale getirmektedir. Dolayısıyla gelişmiş ülkelerin tamamında zorunlu temel gerekçeler hariç, kamuya yapılan teslimler bile KDV'ye tabidir. Ülkemizde de zaman zaman bu istisnaların çokluğu ve birçoğunun gereksizliği hep dile getirilmektedir.

YABANCILARA TESLİMDE KDV İSTİSNASI ÇELİŞKİSİ:

Zaman zaman konjonktüre bağlı ya da dönemsel uygulamalara dayalı da geçici istisnalar düzenlenebilmektedir. Dikkat edilecek olursa istisnalar genel kaideyi bozmasa da KDV gibi 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 katlanılması gereken bir vergiyi istisnalar çalışmaz hale getirmektedir. Dolayısıyla gelişmiş ülkelerin tamamında zorunlu temel gerekçeler hariç, kamuya yapılan teslimler bile KDV'ye tabidir. Ülkemizde de zaman zaman bu istisnaların çokluğu ve birçoğunun gereksizliği hep dile getirilmektedir.

YABANCILARA TESLİMDE KDV İSTİSNASI ÇELİŞKİSİ:

İstisnanın genel anlamdaki yanlışlığına kısaca değindim. Bu yanlışlık aynı zamanda arsa karşılığı konut teslimlerinde arsa sahibi açısından müteahhitler lehine bir başka garabet daha yaratmıştır. İstisnaya konu taşınmazların ilk teslimi KDV'den istisna edilince; ikinci el teslimin tanımı çok önem kazanmıştır. Maalesef bu tanım Vergi İdaresince 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 müteahhitin nihai tüketicilere teslimi ilk teslim sayılarak KDV istisnasının uygulanacağı ama arsa sahiplerine müteahhitin arsa payı karşılığı bağımsız bölüm tesliminin de aynı şekilde ilk teslim olduğu bu nedenle arsa sahibinin nihai alıcılara tesliminin ikinci el teslim sayıldığı ve KDV istisnasının geçerli olmayacağı ifade edilmiştir. Tüm özelgeler de aynı yorumlar yapılmıştır. Oysa bu yorum baştan sona hatalıdır. Zira; **öncelikle daha önce de açıkladığım gibi ortada müteahhitin arsa sahibine bağımsız bölüm değil inşaat hizmet teslimi vardır. Bu yüzden arsa sahibinin teslim aldığı bir bağımsız bölümden de bahsedilemez. O halde arsa sahibinin üçüncü kişi alıcılara kendisine ait inşa edilmiş bağımsız bölümlerin teslimi ilk teslim** olup KDV istisnasından yararlanmalıdır. Kaldı ki; fiili duruma bakıldığında başından beri yanlış kurgulanan bağımsız bölüm teslimi arsa sahibine yapılmış kabul edilse dahi bu sözleşmesel bir özel durumdur.

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET MİDİR?

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 mevcuttur.

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET MİDİR?

Danıştay ise 2022 tarihli yeni sayılacak kararında şirketler açısından bile hasılat paylaşımlı inşaat işinin arsa sahibi açısından **taşınmaz ticareti olmadığı sonucuna** varmıştır. 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 müteahhite 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 iştigal 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 varmıştır.

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET MİDİR?

Gelir İdaresinin görüşlerine bakıldığında; arsa sahibini müteahhitle birlikte inşaat işini organize eden bir taraf olarak gördüğü ve bu organizasyonda arsa sahibinin arsasını, müteahhitin ise arsa hariç diğer tüm işlemleri ve finansmanı ortaya koyduğu, birlikte belirledikleri bir projeyi yine birlikte belirledikleri fiyat ve sürede hasılata dönüştürüp, bu hasılatı paylaştıkları şeklinde bir anlayışı bulunmaktadır. İlk bakışta gerçekten hem inşaatın kalitesi ve teknik şartnamesi, hem asgari satış fiyatları ile satışa ilişkin koşulların süresi ile birlikte organize edildiği, dolayısıyla bu organizasyonun basit bir arsa satışı olmadığı sonucuna varılabilmektedir. Hatta; arsa karşılığı inşaat işlerinin her iki modelde de bir ortaklık sözleşmesine dayandırıldığı ve Borçlar Kanunu'nda belirlenen "adi ortaklık" tan farklı olmadığı görüşünü savunanlar da bulunmaktadır.

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET MİDİR?

Danıştay'ın görüşüne göre ise; hasılat paylaşımlı 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 paylaşımlı 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. Şahsen hiçbir şekilde katılmadığım bu görüşe karşın; bir gayrimenkul ticareti ya da ticari bir organizasyonun birlikte yürütüldüğü anlayışına da katılmadığımı belirtmek isterim. Yani yüksek Yargının müstekar hale gelmiş kararlarında yer alan "trampanın olmadığı" ve "bir gayrimenkul ticaretinin arsa sahibi açısından bulunmadığı" görüşlerini doğru buluyorum.

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET MİDİR?

Ancak; arsanın binaya dönüşümünü servetin şekil değiştirdiği gerekçesiyle binanın kısmen ya da tamamen el değiştirmesini arsanın devamı saymak vergileme mantığı açısından hiçbir şekilde kabul edilemez. Zira; her mal ya da hizmet teslimi ister başka bir mal ya da hizmete dönüşsün isterse sadece nakit bedel alınarak tüketilsin her hal ve takdirde müstakilen vergilemeye konu edilmek zorundadır. Her satılan ürün karşılığı bedel olmasa da büyük çoğunluğu yeni bir ürüne, tasarrufa ya da yatırıma dönüşmektedir. Bu anlayış vergileme rejimini yok eder ki kabul edilmesi zaten mümkün de değildir.

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET MİDİR?

Ticari organizasyonun varlığında önemli bazı kriterler karine olarak aranmalıdır. Şöyle ki;

- Kar/zarara katlanma riski, vergi yükümlülüğü,
- İşin bütününde sorumluluk ve faaliyetin yürütülmesinde bizzat girişimcilik,
- İşin her aşamada vergisel ve diğer hukuksal sorumluluklarını üstlenmek ya da birlikte katlanmak,
- Gerekli personeli temin etmek ve bunların ücret ve sosyal güvenlik haklarında, iş güvenliği ve sağlığı açısından yükümlenmek,
- Satışı organize etmek, her türlü satış ve pazarlamayı planlamak, takip etmek, tahsil etmek,

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET MİDİR?

- İmalat sürecinde sorumluluk almak, işin projeye uygun tamamlanmasını sağlamak,
- Nihai alıcılara karşı ürünün kalitesi, teslimi ve satış vaadinin sorumluluklarını üstlenmek,
- Ayrı bir muhasebe sistemi oluşturup, yasal düzenlemelere uygun kayıt ve belge düzeni ile mükellefiyete ilişkin ödevleri üstlenmek,
- Bir işyerinin, internet ya da web sitesinin oluşumu, ilan ve reklam verilmesi, bunları organize etmek,
- İşin yürütülmesi için gerekli ayni ya da nakdi sermaye koymak, gerektiğinde yabancı kaynak ya da ortakların finansman desteğine başvurmak,

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET MİDİR?

Bunlar sadece ilk aşamada akla gelen kriterler olup, ilave edilecek başka unsurların varlığı da ticari organizasyonun olup olmadığına karine teşkil edebilir. Yukarıda saydığımız hiçbir kriter **hasılat paylaşımlı modelde** arsa sahibi açısından söz konusu değildir. Zira arsa sahibi bu modelde 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 müteahhite ya da vekalet yoluyla müteahhit adına nihai alıcılara devretmek dışında hiçbir sorumluluk yer almaz. Dolayısıyla; arsa sahibi açısından hasılata 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 müteahhite satışı nedeniyle ne değer artış kazancı ne de ticari kazançtan bahsedilemez.**

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET MİDİR?

Diğer yandan gerek kat karşılığı gerekse hasılat paylaşımı modellerinde arsa sahibi ile müteahhit açısından bir **adi ortaklık** yapısının olduğu görüşüne de mevcut mevzuata bakıldığında katılamadığımı belirtmek istiyorum. Aslında belli bir formatla adi ortaklık statüsü ve vergisel yükümlülük belirlemesiyle arsa karşılığı inşaat işlerinde daha temel çözümler üretilebilir. Ancak mevcut yasal düzenlemelere bakıldığında ne kat karşılığı ne de hasılat paylaşımlı 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.

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET MİDİR?

Yani; çalışanların her türlü vergi, SGK ve benzeri sorumlulukları, kiralamalar vb. ödemelerde stopaj sorumlulukları, KDV'nin bildirimi 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 paylaşımlı 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 müteahhite teslim ederek ödemektedir.

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET MİDİR?

Yani ortada; birlikte yürütülen ve ortaklaşa inşa edilip ortaya çıkan bağımsız bölümlerin paylaşımı söz konusu değildir. Arsa sahibinin; müteahhite 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 müteahhite aittir.

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ ARSA SAHİBİ AÇISINDAN TİCARİ FAALİYET MİDİR?

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 değildir.

Hasılat paylaşımlı modelde ise arsa sahibi sadece arsasını devretmek dışında bir sorumluluğa katlanmamaktadır. İnşaatın 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 bahsedilemez. Bu tür bir sorumluluğun her iki taraf (ortaklar) için düzenlenemediği bir sözleşmeye “adi ortaklık sözleşmesi” de diyemeyiz.

MEVCUT DÜZENLEMELERE GÖRE İDAEL SÖZLEŞME MODELİ VE PLANLAMASI NASIL OLMALIDIR?

Buraya kadar yaptığımız açıklamalarda günümüzün en popüler inşaat modeli olan "arsa karşılığı inşaat işlerinde" fiili duruma, olayların gerçek mahiyetine ve hukuksal yapıya uymayan ve düzeltilmesi acilen gerekli düzenlemelerden bahsettik. Her ne kadar hatalı olduğunu ve acilen düzeltilmesi gerektiğini ifade etsek de sonuçta mükelleflerin tabi olduğu hükümler mevcut düzenlemeler ve vergi idaresinin yaklaşımlarıdır. Elbette; hukuk yolu ile yargı da hak aramak da mümkündür; ancak her şeye rağmen mevcut yasal düzenlemeler dikkate alınarak risksiz ve vergi yükü optimal olacak şekilde bir planlama yapmak da basiret gereğidir. Özellikle; arsa sahibi gerçek kişiler açısından ağır bir vergi yükü ile karşılaşmamak ve olası bir vergi incelemesinde yasal açıdan korunabilmek için arsa karşılığı inşaat işleri uygun bir modelle şekillendirilebilir.

MEVCUT DÜZENLEMELERE GÖRE İDAEL SÖZLEŞME MODELİ VE PLANLAMASI NASIL OLMALIDIR?

Yeri gelmişken **vergi planlamasının yasal sınırlar içinde gerçekleştirildiği sürece suç olmadığının altını çizmek istiyorum.** Muvazaalı işlemler ve yasal savunması riskli planlamalar elbette hukuka aykırıdır ve risklerine de katlanmak gerekir. 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 da vurguladığım üzere suç değil basiret örneği olarak görülmelidir.

MEVCUT DÜZENLEMELERE GÖRE İDAEL SÖZLEŞME MODELİ VE PLANLAMASI NASIL OLMALIDIR?

Arsa sahibinin (5) yıldan uzun süre elinde bulundurduğu arsasını doğrudan müteahhitle arsa karşılığı inşaat işi bünyesinde teslim etmesi yerine; %100'ü kendisine ait yeni kuracağı bir şirket ya da mevcut gayrimenkul şirketine arsasını emsal bedelle devretmek, sonra da bu şirketi müteahhitle muhatap kılmak daha doğru bir yöntemdir. Arsa bedeli; SPK lisanslı gayrimenkul değerleme şirketlerine tespit ettirilmelidir. Bu belirlemede peşin satış bedeli ile inşaatın tamamlanma süresi baz alınarak vadeli satış bedeli ayrı ayrı tespit ettirilebilir. Vade farkları da yine emsale uygun şekilde endekslenebilir. Arsanın peşin bedeli ilk etapta tapu harcının matrahı için önemli olup; vade sonunda gerçekleşen vadeli son satış bedeline göre pişmanlık beyanı ile tapu harcı yasal hale (düzeltilerek) getirilebilir. Arsanın kurulacak şirkete emsale en uygun şekilde vadeli olarak satılması, arsa sahibi açısından arsanın en uygun bedelle vergisiz realize edilmesini sağlayacaktır. Şirketin, müteahhitle kat karşılığı ya da hasılat paylaşımlı modeli tercih etmesinde de nakde ihtiyaç ile yatırım amaçlı gayrimenkul edinimi önemli olacaktır.

MEVCUT DÜZENLEMELERE GÖRE İDAEL SÖZLEŞME MODELİ VE PLANLAMASI NASIL OLMALIDIR?

Tamamen yatırım amaçlı bağımsız bölüm maliki olmak isteniyorsa “kat karşılığı”; nakde dönüp nakit ihtiyacı giderilmek isteniyorsa “hasılat paylaşımlı” model tercih edilmelidir. Böylece; işin sonunda elde edilecek hasılata karşılık arsa maliyeti daha gerçekçi belirlenmiş olacak ve kar-zarar da daha gerçekçi hesaplanacaktır. Şirketin vergi sonrası karı arsa sahibi ortağına dağıtmasıyla net arsa bedeli en optimal vergileme ile arsa sahibine ulaşmış olacaktır. Burada nakit ihtiyacın tercihinde “hasılat paylaşımlı” modelin yabancılara satışta KDV ayrımcılığını ve iki ayrı fiyatlamayı bertaraf ettiğini de bir kez daha söylemeliyiz.

Katılımınız için teşekkür ederim.

İLHAN KIRIKTAŞ