

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 28.09.2011
Duyuru No : 2011/083
Yayınlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ - SAYI : 226
EKİM 2011, Sahife : 93 - 100

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Mehmet MAÇ
YMM

Dr. Şenol TURUT
SMMM

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ VE HASILAT PAYI KARŞILIĞI ARSA SATIŞINA İLİŞKİN 60 SERİ NOLU KDV SİRKÜLERİNDEKİ AÇIKLAMALAR VE GÖRÜŞLERİMİZ

1. GENEL AÇIKLAMA:

Arsa karşılığı inşaat işleri ile hasılat payı karşılığı arsa satışı pek çok yönüyle uygulamada tereddüt yaratan konular olup, bu işlerin hukuki ve buna bağlı olarak da vergisel yönü hususunda Maliye İdaresi ve Yargı organları birbirinden tamamen farklı görüş ve uygulama tarzı benimsemiş bulunmaktadır.

Maliye İdaresinin arsa karşılığı inşaat işini tüm yönleri ile değerlendirdiği Tebliğ bazında bir görüşü bulunmamaktadır. Yalnızca bu işlemin KDV yönü kısıtlı bir şekilde 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinde değerlendirilmiştir. Maliye İdaresi 60 nolu KDV Sirkülerinde gerek arsa karşılığı inşaat işleri gerekse hasılat payı karşılığı arsa satışı hakkında açıklamalara yer vermiş olup, bu açıklamalar yazımızın konusunu teşkil etmektedir.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2009 yılında 5 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 110 ülkede bulunan 1.138 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 46.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

2. 60 NOLU KDV SİRKÜLERİNDEKİ ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR:

2.1. Arsa Karşılığı İnşaat İşinin Hukuki Niteliği Hakkındaki Açıklamalar:

Sirkülerde arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulamasına ilişkin gerekli açıklamaların 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümünde yapılmış olduğu belirtilerek, arsa karşılığı inşaat işinin trampa işlemi olduğu görüşü burada da sürdürülmüştür. Maliye İdaresi'nin anlayışına göre, arsa karşılığı inşaat işlerinde karşılıklı iki teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa (arsanın tamamının) teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine, arsa payları da dahil olmak üzere bağımsız bölüm (konut veya işyeri) teslimidir.

Danıştay¹ ise bir kişinin bağımsız bölüm edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi olayını, *hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik*, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirmektedir.² Başka bir anlatımla Danıştay'ın uzun zamandan beri istikrar kazanmış görüşü, arsa karşılığı inşaatın bir trampa işlemi olmadığı (Arsa sahibi ile müteahhit arasında faturalaşmayı gerektirmediği) yönündedir.

Oysa gerek borçlar hukuku doktrininde³ gerekse Yargıtay kararlarında⁴ arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinin “çift tipli karma sözleşme” niteliğinde olduğu görüşü benimsenmiştir.

¹ Dnş. 11. D.'nin 23.02.1999 tarih ve E.1997/3352, K.1999/768 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:101, 2000, s.789-794) Dnş. 11. D.'nin 09.12.1999 tarih ve E.1999/3027, K.1999/4846 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:103, 2001, s.940-943); Dnş. VDDGK'nun 22.4.2005 tarih ve E.2005/46, K.2005/103 sayılı kararı (Danıştay Dergisi sayı:110 s.77)

² Detaylı bilgi için bkz. Şenol TURUT, Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık,2009. s.188 vd.

³ Haluk TANDOĞAN, Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, s.30; İsmet SUNGURBEY, Medeni Hukuk Sorunları, Cilt:6, İstanbul, 1994. s. 660; Fahimal TEKİL, Borçlar Hukuku, İstanbul, 1980,S.81; Mustafa Reşit KARAHASAN, İnşaat İmar İhale Hukuku, cilt:1, İstanbul : 1997, s.628; Cevdet YAVUZ, Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Cilt:2, 2. baskı, İstanbul: Beta,1993,s.113

⁴Y.15. H.D.'nin 5.12.1974 tarih ve E.1249, K. 2188 sayılı kararı, “*inşaatçının yüklediği yapı yapma ediminde ağır basan yön, gereçlerin tesliminden çok anlaşmaya uygun bir eserin yaratılması (katların yapılması) dır. Bu nedenle, bu edim, eser sözleşmesinin belirleyici özelliklerini ve buna karşılık, arsa malikinin karşı edimi, taşınmaz satımı sözleşmesinin belirleyici taşımaktadır. Böyle olunca, arsa payı karşılığı kat yapımını, çift tipli karma sözleşme diye nitelemek gerekir.*” (KARAHASAN,cilt:2,s.1611); aynı yönde, Y.15 H.D.'nin 4.12.1980 tarih ve E.1980/1990, K.1980/2594 sayılı kararı (YKD, Ocak 1982, s.90); Y. 15. H.D.'nin 4.10.1974 tarih ve 670/977 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:1, s. 628); Y. 15. H.D.'nin 2.11.1981 tarih ve E. 2098, K.2240 sayılı k. (YKD, Mayıs 1982, s.687); Y. 15. H.D.'nin 5.6.1980 tarih ve E. 1388, K. 1444 sayılı kararı (KARAHASAN,cilt:2,s.1599);

Bize göre, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi, istisna akdine bağlı “*inşaatın yapılması*” edimi ile satış akdine bağlı “*arsa teslimi*” edimlerinin karşılıklı yüklenilmesiyle oluşmaktadır. Müteahhidin edimi açısından eser sözleşmesi hükümleri, arsa sahibinin edimi açısından ise satım sözleşmesi hükümleri cari olmaktadır. Diğer deyişle müteahhit tarafından arsa sahibine inşaat yapımı hizmeti verilmekte, bunun karşılığı da arsa sahibi tarafından arsanın bir kısmı verilerek ödenmektedir. Böylelikle arsa sahibi ile müteahhit arasında “*çift tipli karma sözleşme*” kurulmaktadır.⁵ Dolayısıyla bizim görüşümüz Yargıtay’ın anlayışına paraleldir.

2.2. Arsa Karşılığı İnşaatta Trampanın (Karşılıklı Teslimlerin) Gerçekleştiği Tarih:

2.2.1. Sirkülerde Karşılıklı Teslimler İçin Öngörülen Fatura Tarihi:

Sirkülerde, arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV doğuran olayın, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız bölümleri **arsa sahibine teslimiyle** gerçekleşeceği belirtilmiş; bu tarih itibarıyla arsa açısından da KDV doğuran olayın vuku bulunduğu işaret edilmiştir. Maliye İdaresinin son zamanlarda verdiği muktezalara⁶ yansıyan (bizim görüşümüze de uyan) bu anlayışını Sirkülerle de teyit edilmiş olması isabetlidir.

Sirkülerde, taşınmaz teslimi işleminin kural olarak tapuya tescil ile gerçekleştiği, bu nedenle trampa tarihi olarak müteahhit tarafından inşa edilen bağımsız bölümlerin yani arsanın binaya dönüşmesi olayının tapuya tescilinin (tapuda cins tashihinin) esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte, bağımsız bölümlerin tamamlanıp tapuya tescilinden önce arsa sahibinin tasarrufuna terk edilmesi durumunda da, bu tarih itibarıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceğine işaret edilmiştir.

Aslında Sirkülerde bahsedilmeyen bu işlerdeki diğer önemli bir tarih ise iskan (yapı kullanma izin belgesi) tarihidir. 3194 Sayılı İmar Kanunu’nun 31. maddesinde “*inşaatın bitme günü, kullanma izninin verildiği tarihtir.*” hükmü yer almaktadır. Yasal olarak inşaatın bitmiş sayılması için yapı kullanma izninin alınmış olması gerekir. Dolayısıyla iskan ruhsatının alınmasıyla tamamlandığı teyit edilen bağımsız bölümler açısından, tapuda cins tashihi gecikmiş olsa dahi, iskan ruhsatının alındığı tarih itibarıyla KDV açısından vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu ileri sürülebilir.

⁵ Konunun detayları için bakınız: TURUT,s.22 vd.

⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 13.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32231-7875-228 sayılı muktezası

Ancak iskan ruhsatının gecikmesi durumunda eğer inşaat fiilen kullanılmaya başlanmışsa (içine yerleşme, kiralama gibi şekillerde) yani arsa sahibinin tasarrufuna terk edilmişse, kullanılmaya başlandığı tarihte inşaatın tamamlanarak teslim edildiği ve KDV doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmektedir.

Belirtilen bu tarihlerden önce fatura düzenlenirse KDV'nin fatura tanzim tarihi itibarıyla doğacağı tabiidir. (KDV Kanunu Md.10/2)

2.2.2. 60 No.lu Sirkülerden Maliye İdaresinin Yıllardır Sürdüğü, Arsanın İşin Başında Ya da İlerleyen Aşamalarında Müteahhide Tapuda Devrini KDV'yi Doğuran Olay Sayan Görüşünden Vazgeçtiği Anlaşılmaktadır:

İdare, arsa karşılığı inşaat işine trampa gözüyle baktığına göre teslimlerin de eş zamanlı olduğunu kabul etmesi doğal ve doğrudur. Faturaların eş zamanlı (karşılıklı) olarak ve müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim ettiği tarihte kesilmesinin öngörülmesi; uygulamada arsanın işin başında ya da ilerleyen aşamalarında müteahhide devrinde, arsa sahibi tarafından fatura kesilmesi gerektiğini ileri süren sorunlu yaklaşımı çözümlenmiş olmaktadır.

Gerçekten de, arsanın işin başında ya da ilerleyen aşamalarında müteahhide devri tamamen güvence vermek maksatlı bir işlem olup, vergisel bir anlam ifade etmemektedir.

Maliye İdaresinin farklı yaklaşımlardan sonra nihayet bu noktaya gelmesi isabetli olmuştur.⁷

Netice olarak arsa, arsa sahibi tarafından tapuda işin başında ya da ilerleyen aşamalarında müteahhide devredilse dahi, karşılıklı faturaların kesileceği tarih (trampa tarihi) müteahhidin konut, işyeri gibi bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim ettiği tarihtir.

Vergiye doğuran olayın vuku bulduğu bu tarih itibarıyla müteahhit bağımsız bölümler için arsa sahibi ise arsa payı için **“eş zamanlı”** olarak faturalarını düzenleyeceklerdir. Ancak arsa sahibinin, arzi faaliyet olarak arsasını bağımsız bölümler karşılığında müteahhide devri söz konusu ise (yani arsa şahsi mülk ise ve teslimde KDV hesaplanması gerekmiyorsa) arsa devri açısından fatura ve KDV aranmayacaktır.

⁷ Yaklaşım Dergisinin Temmuz 2000 sayısında yayınlanan “Topraktan Konut Ya Da İş Yeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay Ve Matrah” başlıklı yazımızda (bu makaleyi www.bdo.com.tr/vergi/vergidenetim Makalelerimiz bölümünde bulabilirsiniz) benzer bir durum olan topraktan konut satışlarında da kat irtifaklı arsa tapusunun alıcıya başlangıçta verilmesinin tamamen güvence mahiyetinde olduğunu vergiyi doğuran olayın bu işlemle değil, inşaatın tamamlanarak alıcıya teslimle doğduğunu belirtmiştik. Bu görüşümüzün detaylı gerekçeleri yazımızda yer almaktadır.

2.3. Karşılıklı Teslimlerin Bedeli (Kesilecek Faturaların Tutarları):

Sirkülerde müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız bölüm teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız bölümün, “*arsa payı dahil emsal bedeli*”nin esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Arsa sahibinin düzenleyeceği arsa devir faturasında da arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin, yine “*arsa payı dahil emsal bedeli*” (aynı bedel) olması gerektiği ifade edilmiştir.

Maliye İdaresinin bu konudaki yaklaşımı bugüne kadar net değildi. 30 nolu KDV Genel Tebliğinde müteahhidin durumu değerlendirilmiş, arsa sahibi göz ardı edilmişti. Ayrıca daha sonra verilen muktezalarda da farklı farklı yaklaşımlar ortaya konulmuştu. İdarenin bu güne kadar muktezalara yansıyan ve genellikle uygulamada kabul gören görüşlerinden bir tanesi de, müteahhidin kayıtların da oluşan inşaat maliyetinin arsa sahibine devredilecek bağımsız bölümlere tekabül eden kısmının fatura bedeli olarak dikkate alınabileceği yönündeydi⁸.

60 nolu Sirkülerde yapılan ve devir bedellerini eşitleyen bu belirleme kendi içerisinde tutarlıdır. Ancak emsal bedelin ne olacağı hususunda yeni tereddütler bir ortaya çıkacağı anlaşılmaktadır.

Kanaatimizce 60 nolu Sirkülerde fatura bedelini arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin “*arsa payı dahil emsal bedeli*”ne bağlayan belirleme hatalıdır. Bir kere müteahhit düzenleyeceği faturada arsa payı dahil bağımsız bölümün emsal bedelini esas alamaz. Çünkü bağımsız bölümlerin arsa payı kendisinin değil, zaten arsa sahibindir. Kendisinin olmayan bir şeyi de teslim edemez. Arsanın tamamına ait tapu devrinin işin başında yapılmış olması güvence amaçlı olup, bu durumu değiştirmez. Sirkülerde öngörülen, arsa sahibini zaten kendisine ait bir malın (arsa payı) KDV’sini yüklenmek durumunda bırakan bu görüş yerinde olmamıştır.

Belli ki, Maliye İdaresi tapu devri yapılmamış olsa bile arsa sahibinin arsasının tamamını müteahhide verdiğini, müteahhidin de, buna karşılık arsa sahibine isabet eden bağımsız bölümleri (arsa payı dahil olarak) arsa sahibine teslim ettiğini varsaymaktadır.

Bu varsayım doğru değildir.

⁸ İstanbul Def. 15.09.2004 tarih ve KDV.muk.B.07.4.Def.0.34.18.25- 28824/5924 sayılı muktezasında şu belirleme yapılmıştır: “Kat karşılığı inşaatın arsa maliyet bedeli, müteahhit firma tarafından arsa karşılığında arsa sahibine teslim edilen gayrimenkulün inşaatı için yapılan harcamaların toplamından oluşmaktadır. Bu bedel, inşaat maliyetinin de içerisinde yer alması gereken arsa maliyet bedelini oluşturmaktadır. Yine bu bedel kat karşılığı teslim edilen arsanın sahibi için de, teslim ettiği arsanın değerini ifade etmektedir. Bu durumda, kat karşılığı yapılan inşaatla arsa sahibine düşen daireler için maliyet bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi ve bu bedelin müteahhidin uhdesinde kalan dairelerin arsa payı olarak maliyetine intikal ettirilmesi gerekmektedir.” (Vergi Dünyası, sayı:285, Mart 2005,s.150-151); aynı yönde İstanbul VDB’nin 25.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12196 sayılı muktezası.

Çünkü arsa karşılığı inşaat sözleşmelerine bakıldığında arsa sahibinin, arsanın bir kısmını müteahhide vermesi karşılığında, kendisinde kalan arsa üzerine inşaat hizmeti almak suretiyle bağımsız bölümlerin bir kısmına sahip olduğu görülür.

Kanaatimizce burada eski yaygın anlayışın devam ettirilmesi yerinde olurdu. Buna göre, karşılıklı teslimlerin bedeli olarak, müteahhidin bünyesinde biriken maliyetlerden arsa sahibine devredilecek bağımsız bölümlere tekabül eden kısmın, İdarenin muktezalarına da yansıdığı şekilde trampa bedeli olarak kabul edilmesi, ticari icaplara ve tarafların karşılıklı iradelerine daha uygun bir yaklaşımdır.

Nitekim “emsal bedel” yaklaşımı yeni olmayıp 30 seri nolu KDV Tebliğinde de, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan teslimlerde emsal bedel üzerinden KDV uygulanacağı belirtilmiştir. Tebliğde bu yaklaşım mevcutken bile Maliye İdaresi uygulamada müteahhidin kayıtlarında oluşan inşaat maliyetinden arsa sahibine tekabül eden kısmı emsal bedel olarak kabul etmiş, bu yaygın uygulama hiç tenkit konusu olmamıştır.

Ancak bu hususta Maliye İdaresi’nin görüş değişikliğine gittiği anlaşılmaktadır.

Nitekim bir muktezada ⁹, arsa karşılığı inşaat ilişkisi kapsamındaki trampa ile ilgili emsal bedelin VUK’nun 267’nci maddesine göre tespit edileceği belirtilmektedir. Bizim anlayışımıza göre müteahhidin edimi inşaat hizmetinden ibaret olduğu (arsa payını kapsamadığı) için, trampa değerinin tespitinde VUK’nun 267’nci maddesi dikkate alınsa bile, bu tespitin ikinci sıra uyarınca (inşaat maliyetinin arsa sahibine isabet eden kısmı + % 5) şeklinde yapılması gerekir.

Ancak Gelir İdaresi’nin, trampaya konu malların, arsanın tamamı ve arsa payı dahil bağımsız bölüm (inşaat hizmet değil gayrimenkul) olduğu söylemi karşısında ve gayrimenkullere ilişkin emsal bedel tespitinde VUK’nun 267’nci maddesindeki 2’nci sıranın uygulanamayacağı yönündeki Maliye-Danıştay ortak görüşü de dikkate alındığında trampa faturasındaki bedelin takdir komisyonunca tespit edileceği gibi bir noktaya gelinmektedir ki böyle bir durum mantığa da, mevzuata da aykırı düşer.

60 no.lu Sirkülerde, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük gösterdiği tespit edilirse, KDV Kanununun 27/3 üncü maddesine göre (emsal bedel uygulanarak) işlem yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla tespit edilen bedelin düşük olduğu ileri sürülürse, aradaki fark cezalı olarak tarhiyata konu edilebilecektir.

⁹ Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KDV-53-2/14-63 sayılı muktezası

2.4. Karşılıklı Teslimlerde Uygulanacak KDV Oranı:

Sirkülerde, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız bölüm teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız bölümün niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden % 1¹⁰ veya % 18¹¹ oranında KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte arsa sahibi tarafından teslim edilecek arsa payı için ise (bağımsız bölümlerin arsa payı dahil emsal bedeli üzerinden) genel oranda KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

Yukarıda da vurguladığımız üzere gerçekte müteahhit arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi yapmamaktadır. Müteahhit arsa sahibine inşaat yapım hizmeti vermekte, bu hizmetin karşılığında arsanın bir kısmını almaktadır. Bu hizmet ise genel oranda KDV'ne tabidir. Dolayısıyla hem müteahhit hem arsa sahibi aynı bedel üzerinden ve aynı oranda (yani %18) KDV hesaplayarak fatura düzenlemeli ve işin doğası gereği bu iki fatura KDV dahil tutarları itibariyle eşit olmalıdır.

Faturalaşmada KDV oranı açısından Maliye İdaresi'nin yönlendirmesine uyulacaksa, arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin net 150 m²'nin altında konut olması halinde ortaya çıkacak KDV oran farklılığı nedeniyle cari hesap bakiyesi oluşacağı hesaba katılarak, arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin başlangıçta bu hususun dikkate alınması suretiyle düzenlenmesinde fayda vardır.

2.5. Üçüncü Kişilere Satılan Bağımsız Bölümlerin Faturalarını Kim Düzenlemelidir ?

Arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan sözleşmede bağımsız bölümlerin paylaşımının nasıl yapılacağı belirlenir. Müteahhide kalan dairelerin üçüncü kişilere satışı halinde bunların faturası müteahhit tarafından kesilir. Arsa sahibine kalan bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere satışı halinde ise, bu satış ticari faaliyet kapsamında ise fatura arsa sahibi tarafından kesilir.

Uygulanan modellerden birisi de, müteahhide ve arsa sahibine kalacak bağımsız bölümlerin belirlenmeyip, bağımsız bölümlerin her birinde arsa sahibinin ve müteahhidin hissedar olacağı şeklinde sözleşme yapılmasıdır. Örneğin arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi %50 / %50 paylaşım oranlarına göre yapılmışsa ve böylelikle tüm bağımsız bölümlere yarı yarıya malik olunmuşsa bu bağımsız bölümlerin alıcılara satışı halinde her bir bağımsız bölümün ½ hissesini müteahhit, ½ hissesini de arsa sahibi fatura edecektir.

Sirkülerde hasılat paylaşımlı sözleşmede faturanın müteahhit tarafından düzenleneceği açıklanmıştır. Bu görüş uygulama ile paralellik teşkil etmektedir.

¹⁰ Net 150 m²'nin altındaki konutlar için geçerli oran.

¹¹ Net 150 m²'nin üzerindeki konutlar ve işyerleri için geçerli oran.

2.6.Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibinin Arsa Tesliminde KDV Kanununun 17/4-r Hükmü Uygulanabilir mi?

KDVK'nun 17/4-r bendi hükmü uyarınca, bir kurumun en az 2 yıl (730 gün) süreyle aktifinde tuttuğu arsayı satışı KDV'den müstesnadır. Bu istisnanın uygulanmasında önemli bir şart da bu kurumun gayrimenkul ticaretiyle (alım, satımı ve inşasıyla) iştigal eden bir kurum olmaması ya da böyle bir kurum olsa dahi bu gayrimenkulün bu amaçla aktifte bulundurulmamasıdır.

Maliye İdaresi arsa sahibinin müteahhide arsa devrettiğini (sattığını) kabul ettiğine göre, arsa sahibi gayrimenkul ticareti ile iştigal eden bir kurum değilse ya da bu gayrimenkul arsa sahibi kurum açısından "emtia" niteliği arz etmiyorsa, kanaatimizce en az 2 yıl aktifte kalmış arsanın müteahhide devrinde bu istisnanın uygulanması gerekir.

Diğer deyişle arsa karşılığı inşaat kapsamında arsa payı devri yapıldığı esnada KDV istisnasının şartları varsa, bu arsa devrinin KDV istisnasından mahrum edilmemesi gerekir.

Arsa karşılığında alınan bağımsız bölümler ticari emtia niteliği taşıyorsa ancak bu bağımsız bölümler için KDV istisnası engeli olduğu söylenebilir.

Nitekim, Sirkülerin hasılat paylaşımli işleri irdeleyen kısmında *"Arsa tesliminin, KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır."* denilmek suretiyle bu işlerde istisna uygulanabileceği zımnen kabul edilmiş olmaktadır. Belirttiğimiz gerekçelerle bu kabulün Maliye İdaresine göre aynı esaslara tabi olan arsa karşılığı inşaat işleri açısından da geçerli olması gerektiğini düşünüyoruz.

İstisnanın sadece satış şeklindeki devirlerde uygulanacağı, trampada uygulanamayacağı da söylenemez. Çünkü trampada da satış akdinin tüm unsurları vardır, yani özel bir satış akdidir.

3. 60 NOLU KDV SİRKÜLERİNDE HASILAT PAYI KARŞILIĞI ARSA SATIŞI HAKKINDA YAPILAN AÇIKLAMALAR:

3.1. Sözleşmenin Hukuki Niteliği:

60 nolu Sirkülerde uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız bölümler yerine bunların hasılatının paylaşıldığı bu nedenle, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Maliye İdaresinin yıllardır muktezalarda yinelediği bu anlayış bu defa 60 nolu Sirkülerde tekrarlanmıştır.

Burada bu görüşe katılmadığımızı belirterek detaylı nedenleri için Lebib Yalkın Dergisinin Mart 2011 sayısında yayınlanan “Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması” başlıklı yazımızı¹² işaret etmekle yetiniyoruz.

3.2. Alıcılara Kesilecek Faturalar:

60 nolu Sirkülerde, bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere satışının ancak müteahhit tarafından yapılabileceği belirtilmiştir. Sirkülerde yapılan açıklamalardan hasılat payı karşılığı arsa satışında işlemlerin şu şekilde yürütülmesi gerektiği anlaşılmaktadır:

- Müteahhit, üçüncü kişilere bağımsız bölüm satışı yapacak ve bağımsız bölümler tamamlanıp, tapuda tescil edildiği tarihte (fiili kullanım daha önce ise fiili kullanım tarihinde) bağımsız bölüm satış faturasını kesecektir.
- Faturada toplam satış bedeli gösterilecek ve bağımsız bölümün niteliğine göre %1 veya %18 KDV hesaplanacaktır.
- Arsa sahibi KDV mükellefi ise, bağımsız bölümlerin teslim tarihi itibarıyla hasılattan kendisine düşen pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek ve %18 oranında KDV hesaplayacaktır.¹³

Oysa bize göre hasılat payı karşılığı arsa satışında işlemlerin şu şekilde yürütülebilmesi de mümkün olmalıdır:

- Arsa sahibi tapuda arsayı müteahhide devretmez.
- Üçüncü kişilere bağımsız bölüm satışını müteahhit yapar, faturayı teslim tarihinde müteahhit keser, fakat her bir bağımsız bölümün tapuda devrini arsa sahibi gerçekleştirir. (Böylelikle mükerrer tapu harcı önlenir.)
- Arsa sahibi KDV mükellefi ise, yine bağımsız bölümlerin teslim tarihi itibarıyla hasılattan kendisine düşen pay için müteahhide müteahhidin bağımsız bölüm teslimlerine (faturalanmasına) paralel olarak parça parça arsa satış faturasını düzenler.
- Şayet inşaatın tamamlandığı tarihte müteahhidin satamadığı bağımsız bölümler var ise, bu bağımsız bölümlere ait arsa payları yukarıdaki 2.2.1. no.lu bölümde açıkladığımız tarih itibarıyla emsal bedel üzerinden faturaya bağlanır. Bu daireler satıldığında satışa konu bağımsız bölüm hasılatından arsa sahibine düşen pay ile bu bağımsız bölüme ait olarak daha önce fatura edilen tutar arasındaki fark üzerinden fiyat farkı faturası kesilir.

¹² Bu makaleyi www.bdo.com.tr/vergi-hizmetleri/ Makalelerimiz bölümünde bulabilirsiniz)

¹³ Faturanın kesilme zamanı hakkında 12 no.lu Dipnotta belirtilen makalemizin 3.3. ve 7 nolu bölümlerinde detaylı açıklamalar yapılmıştır.

Ancak bu alternatifin mümkün olup olmadığı 60 nolu Sirkülerdeki düzenlemeden anlaşılamamaktadır.

3.3. Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışında KDV Kanunu’nun 17/4-r Hükümü Uygulanabilir mi?

Yukarıda belirttiğimiz KDVK’nun 17/4-r maddesinde yer alan gayrimenkul satışlarındaki KDV istisnasının hasılat payı karşılığı arsa satışında da uygulanması gerekir. Bu görüşümüzün dayanakları 3.1 bölümünde belirttiğimiz makalemizde açıklanmıştır.

Nitekim, 60 nolu Sirkülerin hasılat paylaşımlı işleri irdeleyen kısmında “*Arsa tesliminin, KDV’den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır.*” denilmek suretiyle bu işlerde istisna uygulanabileceği zımnen kabul edilmiş ve görüşümüze uygun bir anlayış benimsenmiştir.

4. SONUÇ:

Arsa payı karşılığı inşaat işleri ve hasılat payı karşılığı arsa satışı inşaat sektöründe oldukça yaygın kullanılan modellerdir. Bununla birlikte bu denli yaygın ve yüksek meblağlı işlemlerin vergilendirilmesinde İdare, Yargı ve uygulamacılar arasında uzun yıllardır devam eden farklı yaklaşımlar vardır.

Özellikle Yargının ve Maliye İdaresinin farklı görüşleri mükellefleri ikilemde bırakmaktadır. Maliye İdaresi pek çok konuda farklı farklı görüşler vererek kendisiyle de çelişmektedir.

Maliye İdaresi, 60 seri nolu KDV Sirküleri ile bu uyuşmazlık ve çelişkileri tam olarak çözememiş ve hatta yeni uyuşmazlıklara aday belirlemeler yapmıştır. Sirkülerin katıldığımız ve katılmadığımız yönleri bu yazımızda detaylı olarak açıklanmıştır.

Gelir İdaresi’nin bu konuya daha kapsamlı bir şekilde eğilerek, konuyu gerek kurumlar vergisi gerek KDV ve gerekse diğer vergiler açısından irdeleyen, sözleşmelerin hukuki yapısına, ekonomik gerçeklere ve yasa hükümlerine uygun düzenlemeler yapmasına, hatta ihtilafların peşinen önlemek için yasa değişikliği yapılmasına ihtiyaç vardır.