

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 27.10.2011
Duyuru No : 2011/094
Yayınlandığı Yer : Yaklaşım Dergisi, Sayı : 227, Kasım 2011
Sayfa : 84 - 89

Mehmet MAÇ
YMM

Dr. Şenol TURUT
SMMM

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

ARSA KARŞILIĞI İNŞAATTA ve HASILAT PAYI KARŞILIĞI ARSA SATIŞINDA, İNŞAAT BİTİMİNDEN ÖNCE TAPU VERİLMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA:

Uygulamada tereddüt yaratan bir çok boyutu olan, Maliye İdaresi ile Yargının üzerinde bir türlü uzlaşamadığı ve hukuki durumu dahi farklı görüşlere konu olan “arsa karşılığı inşaat işleri” ile “*hasılat payı karşılığı arsa satışı*” 60 seri no.lu KDV Sirkülerinde KDV yönüyle açıklanmıştır.

60 nolu KDV Sirkülerindeki açıklamalar vesilesiyle hazırladığımız “*Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışına İlişkin 60 Seri nolu KDV Sirkülerindeki Açıklamalar ve Görüşlerimiz*” başlıklı makalemiz Yaklaşım Dergisinin Ekim 2011 sayısında yayımlanmıştır.

Arsa sahibinin, inşaat başlamadan önce veya inşaat devam ederken, müteahhide tapuda arsa mülkiyetini kısmen veya tamamen devretmesi halinde ortaya çıkacak vergisel durum konusundaki 60 nolu Sirkülere ilişkin yorumumuzun Maliye İdaresinin cari anlayışına uymadığını fark etmemiz ve konunun önemi nedeniyle bu yazıyı hazırlamış bulunuyoruz.

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. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE¹ ARSA DEVRİ AÇISINDAN KDV'nin NE ZAMAN DOĞACAĞI :

2.1.Genel Olarak:

60 no.lu Sirkülerde, arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV'yi doğuran olayın, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız bölümleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşeceği belirtilmiş; **bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olayın vuku bulduğuna** işaret edilmiştir. Dolayısıyla, trampa tarihi olarak arsanın binaya dönüşmesi olayının tapuya tescilinin (tapuda cins tashihi) esas alınacağı belirtilmiştir.²

Anlaşıldığı üzere arsa karşılığı inşaat işi sözleşmesini “trampa” olarak kabul eden İdare, bunun gereğini yapmış ve hem müteahhit hem arsa sahibinin sözleşmeden doğan edimlerinin aynı tarihte (“EŞ ZAMANLI” olarak) değiş tokuş edildiğini isabetli bir biçimde tespit etmiştir. Trampa görüşünün gereği de budur.

Buna göre, karşılıklı faturalar eş zamanlı olarak ve müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim ettiği tarihte kesilecektir. 60 nolu Sirkülerde bahsi geçmemekle beraber bu tarihten önce fatura düzenlenirse, KDVK'nun 10/2. maddesi gereği fatura tanzim tarihi itibariyle KDV doğacağı tabiidir.

2.2.Arsa Tapusunun İşin Başında Yada İlerleyen Aşamalarında (Peyder Pey) Müteahhide Devri Halinde KDV'yi Doğuran Olay:

Müteahhit, mülkiyeti arsa sahibine ait olan arsa üzerinde inşaat yapmaktadır. Bu arsa üzerinde inşa edilen yapı da, bu arsanın bütünleyici parçasıdır (mütemmim cüzüdür) (TMK md. 718/2³). Bu yapının mülkiyeti de arsa sahibine aittir (TMK md 684). Burada müteahhidin bir malı değil, bir iş görme hizmeti vardır. Müteahhit ancak bu iş görmesinin bedelini talep edebilir. Dolayısıyla başkasının gayrimenkulüne müteammim cüz eklemek hizmetinin bedelinden ziyade mülk hakkı talep edemeyecek durumda olan müteahhit, kendisini garanti altına almak için işin başında yahut inşaatın ilerleme seviyesine göre peyder pey arsanın vaad edilen kısmının kendisine devrini istemektedir.

¹ Aynı hususlar hasılat payı karşılığı arsa satışı işlerinden de geçerlidir.

² Bununla birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız bölümlerin tamamlanıp, arsa sahibinin tasarrufuna terk edilmesi durumunda da, bu tarih itibariyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceğine işaret edilmiştir. Ayrıca yasal olarak inşaatın bitmiş sayılması için yapı kullanma izninin alınmış olması gerektiğinden, iskan ruhsatının alınmasıyla tamamlandığı teyit edilen bağımsız bölümler açısından, tapuda cins tashihi gecikmiş olsa dahi, iskan ruhsatının alındığı tarih itibariyle KDV açısından vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu ileri sürülebilir. Ancak iskan ruhsatından önce fiili kullanım başlarsa bu tarih itibariyle KDV doğuran olay gerçekleşir.

³ TMK md. 718/2'de, arazi üzerindeki mülkiyetin kapsamına yasal sınırları saklı kalmak üzere yapıların da gireceğine hükmedilmiştir. Diğer bir deyişle yapı arazinin bütünleyici parçasıdır ve arazinin mülkiyetine tabi olur.

İnşaat bitmeden (karşı edim yerine gelmeden) önce yapılan bu tür devirler tümüyle güvence verme kapsamında olup ekonomik anlamda mülkiyet geçişini değil, bir rehin veya teminat verme hükmündedir. Tarafların gerçek iradesi müteahhidin sözleşme şartlarına uygun bağımsız bölümler üreterek arsa sahibine teslim etmesi, bunun bedelinin de arsa sahibi tarafından arsadan pay verilmek suretiyle ödenmesidir. Bu iki işlem EŞ ZAMANLI olarak gerçekleşmektedir. Öncesinde yapılan tapu devri tümüyle güvence maksatlı ve ekonomik açıdan MALIN EMANET EDİLMESİ mahiyetinde olduğu için vergisel bir anlam ifade etmemelidir.

60 No.lu Sirkülerde eşzamanlı teslimi buna bağlı olarak da her iki taraf açısından da KDV'yi doğuran olayı, müteahhidin bağımsız bölümleri tamamlayarak arsa sahibine teslim tarihine bağlayan isabetli yaklaşım, İdarenin yıllardır sürdürdüğü, arsanın işin başında ya da ilerleyen aşamalarında müteahhide tapuda devrini KDV'yi doğuran olay sayan görüşünden vazgeçtiği izlenimi yaratmaktadır. (Sirkülerde arsa devrine ilişkin KDV'nin doğuşu için tek bir tarih tanımı yapılmış, bu tarihten önce tapu verilmesi halinde arsa KDV'sinin, tapu işlem tarihinde doğacağı yönünde bir görüş belirtilmemiştir.)

Bu izlenimin doğmasında, 60 nolu Sirkülerin lafzı yanında, tapuda arsa devrinin emanet niteliği nedeniyle KDV ve hasılat doğurmayacağı yönündeki eski mukteza ve Danıştay kararı da etkili olmaktadır⁴. Keza Maliye İdaresi'nin TAPUDA KAT İRTİFAKLI ARSA PAYI DEVRİNİN KDV DOĞURMAYACAĞI, KDV'nin bağımsız bölüm tesliminde doğacağı yönünde muktezaları da vardır.⁵

Nitekim bu husus Yaklaşım dergisinin Ekim 2011 sayısında yayımlanan makalemizde de bu şekilde yorumlanmış ve bu husustaki sorunun çözümlenmiş olduğu belirtilmiştir. Oysa yazının yayımlanmasından sonra İdare yetkililerinden alınan şifahi bilgi KDV'yi doğuran olayı müteahhidin bağımsız bölüm teslimine bağlayan yaklaşımın ancak arsa sahibinin müteahhide daha önce tapuda arsa devri yapmadığı hallerde geçerli olacağı, işin başında yahut ilerleyen aşamalarında arsa devri yapılmışsa bunun KDV'yi doğuracağı yönündedir. Netice olarak 60 nolu Sirküler sorunu çözmemiş olup, sorunlu İdari yaklaşımın hala devam ettiği anlaşılmıştır.

3. ARSANIN İŞİN BAŞINDA YAHUT İLERLEYEN AŞAMALARINDA TAPUDA DEVRİNİ KDV'Yİ DOĞURAN OLAY SAYAN YAKLAŞIMIN YARATACAĞI SORUNLAR:

Arsanın işin başında yahut ilerleyen aşamalarında tapuda müteahhide devrinde KDV'yi doğuran olayın vuku bulunduğu yönündeki idari görüş pek çok sorunu da beraberinde getirmektedir.

⁴ Bu karar ve mukteza Yaklaşım Dergisinin Temmuz 2000 sayısında yayınlanan "Topraktan Konut Ya Da İş Yeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay Ve Matrah" başlıklı yazımızda yer almaktadır.

⁵ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.06.16.0106-KVK sayılı yazısı (Diyalog dergisi Eylül 2011 sayısı)

3.1. Bedel Sorunu:

60 nolu Sirkülerde arsa sahibine yapılacak bağımsız bölüm teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız bölümlerin, “*arsa payı dahil emsal bedeli*”nin esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Arsa sahibinin düzenleyeceği arsa devir faturasında da arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin, yine “*arsa payı dahil emsal bedeli*” (*aynı bedel*) olması gerektiği ifade edilmiştir. (Bu ifade de arsa KDV’sinin inşaat bitiminden önce doğmayacağı izlenimi vermektedir.)

Buna göre arsa faturasında gösterilecek bedelin tespiti için öncelikle bağımsız bölümlerin tamamlanarak emsal bedellerinin tespit edileceği aşamaya gelmiş olması gerekir. Bu nedenle daha önce düzenlenecek bir faturada hangi bedelin alınacağı belirsizdir.

Arsa, inşaatın ilerlemesine paralel olarak peyder pey devrediliyorsa bu defa her bir devre bağılı olarak (birden çok kere) bedel sorunu ortaya çıkacaktır.

3.2. Arsa Devrinde KDV İstisnası Uygulanacaksa Sonradan Kesilen İlave Faturanın da İstisnaya Konu Edilmesi Gerekir:

KDVK’nun 17/4-r bendi hükmüne göre, “gayrimenkul ticaretiyle (alım, satımı ve inşasıyla) iştigal etmeyen” bir kurumun aktifinde en az 2 yıl (730 gün) süreyle duran arsanın satışı KDV’den istisnadır.

Yaklaşım dergisinin Ekim 2011 sayısında yayımlanan makalemizde belirtilen gerekçelerle arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin arsa devri açısından da bu istisnanın uygulanması gerektiğini belirtmiştik.

Arsa devri inşaat tamamlanmadan yapılmış ve İdarenin isteği gereği devredilen arsa kısmı için fatura kesilecekse istisnanın bu faturada uygulanması gerekir. İnşaat tamamlandığında arsa sahibinin fiyat farkı faturası kesmesi gerekirse bu defa istisnanın fark faturası için de uygulanması gerektiği görüşündeyiz.

Bununla birlikte 5520 sayılı KVK’na ilişkin 1 seri nolu KVG’T’nde istisnaya konu kazancın hesaplanmasında prensip olarak **fiili satış bedelinin** esas alınacağı belirtildikten sonra; istisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirlerin, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Nitekim İdare tarafından verilen bir muktezada⁶ ise sözleşmede belirtilen bir şartın ihlali nedeniyle artırılan satış bedelinin fiyat farkının istisnaya konu edilmeyeceği belirtilmiştir. Muktezanın ilgili kısmı şöyledir:

“...İlgi (a)’da kayıtlı dilekçenizde, ... yılında iştirak hissesi satışı yaptığınızı ve söz konusu satış işlemi için düzenlenen sözleşmenin 5.6 maddesinde; “Alıcılar işbu sözleşmenin hükümlerini doğurduğu tarihten itibaren iki yıl içinde,

⁶ GİB, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 18.05.2009 tarih ve 16827 sayılı muktezası

Şirketler Topluluğu'ndaki paylarının tamamını veya bir kısmını (bu paylar sermaye artırımını yolu ile edinilmiş yeni paylar olsa bile) üçüncü bir kişiye satarlarsa, sözleşmede kararlaştırılan bedel dışında (.... milyon) Amerikan Dolarını da "Artırılmış Satım Bedeli" olarak derhal, nakden, ve defaten Satıcılara ödeyeceklerdir." denildiği, (...) ve sözleşmelerde yer alan bu maddelere istinaden de alıcı firmanın iştirak hissesini üçüncü kişiye satarak sözleşmede belirtilen tutarları şirketinize ödediği belirtilerek bu tutarların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesine göre Kurumlar Vergisinden istisna olup olmadığı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

(...) Yukarıda yer alan Kanun hükmü ve tebliğde yapılan açıklamalara göre, şirketinizle alıcılar arasında yapılan sözleşmeye istinaden, alıcılar tarafından şirketinize ödenen "Artırılmış satım Bedeli" taraflar arasında yapılan sözleşmenin şartlarının yerine getirilmemesi sonucu cezai şart mahiyetinde ödenecek bir bedel olduğundan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1e maddesinde belirtilen iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir."

Dolayısıyla bu fiyat farkı faturasında da istisna uygulanamayacağının ileri sürülmesi riski mevcuttur. Kanaatimizce son derece hatalı olan bu uygulama⁷, müteahhidi hem tahmini bir bedel üzerinden fatura kesmeye zorlamak, hem de fiyat farkı faturasının istisnadan faydalanmasını kabul etmemek gibi hukuk dışı bir netice yaratacaktır.

Arsa işin ilerleme aşamalarına göre peyder pey devrediliyorsa birden fazla yapılan bu devirler birden fazla gayrimenkul satışı olarak yorumlanamaz. Buna bağlı olarak arsa sahibinin gayrimenkul ticareti ile uğraştığı dolayısıyla bu istisnanın uygulanamayacağı sonucu ortaya çıkmaz. Burada devredilen tek bir arsaya ait pay veya paylardır. İdarenin isteği gereği peyder pey faturalanmaktadır.

3.3.Hasılat Payı Karşılığı Arsa Devrinde Erken Fatura İçinden Çıkmaz Durumlar Yaratmaktadır:

60 nolu Sirkülerde, hasılat paylaşımı (gelir paylaşımı) sözleşmelerinde bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere satışının ancak müteahhit tarafından yapılabileceği belirtilmiştir. Buna göre arsa sahibi arsanın tümünü müteahhide devredecektir. 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 faturası kesecektir.

Arsa sahibi KDV mükellefi ise, bağımsız bölümlerin teslim tarihi itibarıyla hasılattan kendisine düşen pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek ve %18 oranında KDV hesaplayacak veya istisna uygulayacaktır.

⁷ Detaylar için bkz: Şenol TURUT, "KDV ve Kurumlar Vergisinden İstisna İşlemlerin Kur Farkları ve Vade Farkları da İstisnaya Tabi midir?", Lebib Yalkın Dergisi, Ekim 2011

İşin başında yahut ilerleyen aşamalarında tapuda arsa devri ile KDV'nin doğduğu ve arsa sahibinin müteahhide fatura kesmesi gerektiği ileri sürülürse yukarıda belirtilen yapı tümüyle bozulur. Şöyle ki; arsa sahibinin keseceği faturanın bedeli müteahhidin yapacağı satışların arsa sahibine düşen paya endekslenmiştir. Bu pay henüz belli olmadan kesilecek faturada hangi bedelin gösterileceği sorunu ortaya çıkacaktır. Satışların yapılması ile doğan hasılat farklarının ne zaman ve nasıl faturaya bağlanacağı da sorunlu konulardan birisi olacaktır.

Halbuki arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkinin niteliği, müteahhidin bağımsız bölümü faturalaması, eş zamanlı olarak arsa sahibinin de bu bağımsız bölüme ait arsayı faturalamasını gerektirmektedir.

3.4. Tapu Harcına İlişkin Yaşanacak Sorunlar:

Bilindiği üzere Harçlar Kanunu'na ekli 4 sayılı Tarifenin 20/a fıkrasında gayrimenkulün ivaz karşılığı devir ve iktisabı harca konu işlem olarak belirlenmiştir. "Gayrimenkul alım satım harcı" olarak da nitelendirilen bu harcın mükellefi gayrimenkulü alan ve satandır. Harcın oranı ise gayrimenkulü satan ve alan için ayrı ayrı olmak üzere binde 1,65'tir. Dolayısıyla arsa sahibinin güvence maksatlı dahi olsa müteahhide kat irtifaklı arsa tapusu devri⁸, Harçlar Kanunu açısından gayrimenkul satışı olarak görülüp belirtilen harca tabi tutulacaktır.

Burada müteahhit ve arsa sahibi tarafından ödenecek tapu harcının matrahı önem arz etmektedir. Çünkü harcın matrahı hususunda Kanunun 63. maddesi 5838 sayılı Kanunla değiştirilerek kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harcın, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanacağına hükmedilmiştir.

Buna göre, arsa sahibinin müteahhide kat irtifaklı arsa tapusu devretmesi halinde, harcın matrahı arsanın emsal bedeli yahut emlak vergisi değeri değil, devredilen bağımsız bölümlerin emsal bedeli olacaktır. Tapu bağımsız bölüm tamamlanmadan devredildiğinde, emsal bedel belli olmadığından gelecekte oluşacak ilgili bağımsız bölümlerin tahmini değerleri üzerinden harç matrahı belirlenmesi dışında bir çözüm yoktur. Bu tahminin düşük olduğu anlaşılırsa cezalı olarak ilave harç istenmesi muhtemeldir.

4. SONUÇ:

60 no.lu Sirkülerde, arsa karşılığı inşaat işlerinde hem arsa sahibinin hem müteahhidin teslimlerinde KDV'yi doğuran olayı, müteahhidin inşa ettiği bağımsız bölümleri tamamlayarak arsa sahibine teslim ettiği tarihe bağlayan anlayış son derece isabetlidir.

Gerçekten de arsa karşılığı inşaat işi sözleşmesinin "trampa" olarak kabulü, hem müteahhit hem arsa sahibinin sözleşmeden doğan edimlerinin aynı tarihte (eş zamanlı olarak) değiş tokuş edildiğinin de kabulünü gerektirir.

⁸ Genellikle müteahhit ile arsa sahibi ortaya çıkacak gayrimenkulleri kat irtifakı kurarak paylaşmaktadır.

Bununla birlikte sırf müteahhide güvence vermek maksadıyla işin başında yahut ilerleyen aşamalarında arsa payının tapuda devrini vergiyi doğuran olay olarak görmek, bu yaklaşımla ters düşmektedir.

Arsa payının güvence maksatlı (emanet niteliğindeki) devrini vergiyi doğuran olay olarak görmek uygulamada içinden çıkılmaz sorunlar yaratmaktadır. Maliye İdaresinin bir an önce uygulamada kargaşa yaratan bu yaklaşımından vazgeçmesini diliyoruz. Hatta bu derginin Ekim 2011 sayısındaki makalemizde de değindiğimiz üzere bu işleri tüm yönleri ile ele alan ve mükelleflerin yaşadığı sorunları giderici düzenlemeler yapılmasına acil ihtiyaç vardır.