

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 22.03.2011
Duyuru No : 2011/021
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ MART/2011

Mehmet MAÇ
YMM

Dr. Şenol TURUT
SMMM

BDO Yayıncılık A.Ş.

Avni Dilligil Sokak No: 12
34394 Mecidiyeköy/İstanbul
TURKEY

Tel: +90 212 275 96 90
Fax: +90 212 272 62 16
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

HASILAT PAYLAŞIMI SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA ARSA SATILMASI

1. GENEL AÇIKLAMA VE KONU :

Özellikle büyük şehirlerde meydana gelen nüfus artışı, konut ve işyeri talebi doğmasına yol açmakta, bu talebi karşılayarak iş yapmak isteyen müteahhitler inşaat için uygun şartlarda arsa aramaktadırlar.

Müteahhitlerin arsa teminindeki önemli ihtiyacı,

- yaptıkları inşaatın bir kısmını arsa karşılığında arsa sahibine vermek,
- veya arsa bedelini bağımsız bölüm bedeline endeksleyerek belirlemek ve bu bedeli tahsilatlarına paralel şekilde ödemek

suretiyle arsa finansmanı sorununu çözmektir.

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.

Şehrin uygun yerlerindeki konut veya işyeri yapımına müsait arsaların sahipleri de doğal olarak arsalarını maksimum hasılat veya menfaat elde ederek elden çıkarmak istemekte, bunun için,

- nakit bedel yerine inşaatın bir kısmını arsa karşılığı teslim almaya razı olmakta,
- veya söz konusu arsa üzerinde yapılacak inşaatın yapılacak satışlara ilişkin hasılatla paralel şekilde arsa bedeli tahsili yöntemini kabul etmektedirler.

Piyasa koşulları, her iki tarafın beklentilerini optimal çözümde buluşturmaya yönelik bu iki farklı modeli ortaya çıkarmıştır. Hem müteahhitlerin hem de arsa sahiplerinin ortak beklentilerini karşılayan bu yöntemler şöyle tanımlanmakta ve isimlendirilmektedir.

- Bu yöntemlerden en yaygın şekilde görülen birincisi, arsanın bir kısmının müteahhide verilmesi, karşılığında kalan arsa üzerinde yapılacak inşaatın verilen arsa karşılığında teslim alınması olup bu model, ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT olarak isimlendirilmektedir.
- İkinci model ise, arsa sahibinin arsasını nakit karşılığında müteahhide satması fakat bu satışta fiyatın başlangıçta belirlenmeyip, bu arsa üzerinde yapılacak bağımsız bölümlerden sağlanacak hasılatın belli bir nispetinin arsa satış bedeli olarak belirlenmesidir. Buna da uygulamada HASILAT PAYI KARŞILIĞI ARSA SATIŞI adı verilmektedir.

Maliye İdaresi,

her iki sözleşme türünü eş değer görmektedir. Başka bir anlatımla idare, hasılat payı karşılığı arsa satışı işlemine vergisel açıdan arsa karşılığı inşaatla ilgili olarak benimsediği kuralları uygulamaktadır.

Bizim anlayışımıza göre ise,

BU İKİ MODEL HUKUKİ AÇIDAN TAMAMEN FARKLI İŞLEMLER OLUP, VERGİSEL AÇIDAN BU İŞLEMLER KENDİ MAHİYETLERİNE GÖRE FARKLI ŞEKİLDE MUAMELE GÖRMELİDİR.

Arsanın hasılat payı miktarındaki para karşılığı satışı ALELADE SATIŞ niteliğindedir. Vergisel açıdan herhangi bir para karşılığı arsa satışı ile aynı muameleye tabi olmalıdır.

Bu görüşümüzün detayları aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

2. “ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT” VE “HASILAT PAYLAŞIMI SURETİYLE ARSA SATIŞI” İŞLEMLERİNİN MAHİYETİ VE HUKUKİ AÇIDAN FARKLI NİTELİKLERDE OLDUĞU :

2.1. Arsa Karşılığı İnşaat İşleminin Hukuki Mahiyeti:

Arsa karşılığı inşaat ilişkisi, Maliye İdaresince “*TRAMPA*” olarak kabul edilmektedir.

Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibi, arsasının bir kısmını müteahhide vermekte, karşılığında arsanın kendinde kalan kısmına isabet eden bağımsız bölümleri teslim almaktadır. Bu modelde temel unsur, arsa sahibinin arsa bedelini NAKİT DEĞİL, AYIN OLARAK tahsil etmesi halidir.

Arsa sahibi haklı olarak verdiği arsa karşılığında alacağı inşaatın metrajı veya yüzdesi yanında bu inşaatın kalitesiyle de ilgilenmekte, arsa karşılığı inşaat sözleşmesine, yapılacak inşaatın kalitesi ile ilgili hükümler koymaktadır.

Gerek doktrine, gerekse Yargıtay içtihatlarına göre ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ özü itibariyle İSTİSNA AKDİDİR. Çünkü bu akitte arsa sahibi müteahhide belli niteliklerde bir inşaatı sipariş etmektedir. Bu sözleşme aynı zamanda bir satım sözleşmesidir. Çünkü bu sözleşme arsanın bir kısmının müteahhide satışını da içermektedir. Bu satışa ait bedel, NAKİT değil, AYIN (belli kalite ve metrajda inşaat) olarak belirlenmektedir. ¹

2.2. Hasılat Payı Karşılığında Arsa Satışının Hukuki Mahiyeti:

Hasılat payı karşılığı arsa satışı, hukuki niteliği itibariyle SADECE SATIŞ SÖZLEŞMESİ hüviyetindedirler.

BİLİNER ANLAMDAKİ NAKİT KARŞILIĞI ARSA SATIŞINDAN FARKLI BİR ŞEY DEĞİLDİR.

Bu satış, bedelin tayini itibariyle özellik taşıyor ve satış sözleşmesi geleceğe matuf şartlar içeriyorsa da bu özellikler sadece satış akdinin ayrıntılarından ibaret olup işlemin nakit karşılığı satış vasfını değiştirmez.

Gerek hasılat payı karşılığı arsa satışında, gerekse arsa karşılığı inşaatla, arsa sahibi ile müteahhit arasında bir ortaklık ilişkisi oluşmamaktadır. Hasılat paylaşmak veya trampa yapmak adi ortaklık kurmak anlamına gelmez. Çünkü adi ortaklık, karın paylaşıldığı bir hukuki ilişki türüdür. Değerli meslekdaşımız Sayın Erdoğan ARSLAN’ın aksi yöndeki görüşüne bu

¹ Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinin hukuki mahiyeti konusunda detaylı bilgi için Şenol Turut’un “*Vergisel ve Hukusal Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri*” isimli kitabının 22 - 30 uncu sayfelerine bakınız.

nedenle katılmıyoruz. ²Zaten adi ortaklık oluştuğu görüşü Maliye İdaresince de, Danıştay tarafından da benimsenen bir görüş değildir.

2.3. Bu İki Sözleşme Türünün Birbirinden Farklılıkları:

Arsa karşılığında inşaat alınması ile arsa satış bedelinin hasılat payına endekslenmesi birbirinden farklı hukuki işlemler olup bu iki işlem türü arasındaki temel farklar şunlardır.

2.3.1. Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışında TRAMPA YOKTUR :

Arsanın bir kısmının verilip karşılığında inşaat alınması, Maliye İdaresinin anlayışına göre TRAMPA İŞLEMİDİR.

Halbuki hasılat payı karşılığında arsa satışı işleminde TRAMPA YOKTUR. Sadece bir mal verilmekte karşılığında para alınmaktadır.

2.3.2. Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışında İSTİSNA AKDİ YOKTUR :

Arsa verilip karşılığında inşaat alınması işlemi hem arsanın satışını hem de inşaat siparişini içerdіđi için, satış akdi yanında İSTİSNA AKDİ niteliğini de içermektedir.

Halbuki hasılat payı karşılığı arsa satışında, İNşAAT TESLİM ALMA HALİ YOKTUR. Bu nedenle istisna akdi niteliğini içermez. Her ne kadar hasılat payı karşılığı arsa satışında da arsa sahibi yapılacak inşaatın niteliğine müdahale edebilmekte ise de bu müdahale, sözleşmeye istisna akdi niteliği kazandırmaz. Çünkü bu akit kapsamında ısmarlanan ve teslim alınacak bir mal yoktur. Bu müdahale sadece satım akdine ilişkin bir detaydan ibarettir.

2.3.3. Arsa Karşılığı İnşaat ARSANIN BİR KISMI, Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışında ARSANIN TÜMÜ Müteahhide Verilmektedir :

Arsa karşılığı inşaat arsa sahibi müteahhide inşaat siparişinde bulunmakta, bu siparişin bedelini ARSANIN BİR KISMINI vermek suretiyle ayın olarak ödemektedir.

Halbuki hasılat payı karşılığı arsa satışında arsa sahibi ARSASININ TÜMÜNÜ NAKİT KARŞILIĞINDA SATMAKTADIR. Bu satışın bedelinin inşaat hasılatının belli bir kısmına endekslenmiş olması, bu işlemi alelade nakit karşılığı arsa satışı olmaktan çıkarmaz.

² “Arsa karşılığı yapım sözleşmelerinin mahiyeti ve içeriğinin vergi hukuku karşısındaki durumu” başlıklı yazı. Vergi Dünyası Dergisinin Kasım 2007 sayısı.

2.3.4. Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satış Gayrimenkul Satış Vaadi Niteliği Taşıyabilir:

Hasılat payı karşılığı arsa satış sözleşmesinde, arsa sahibi arsasını gelecekte müteahhide satmayı vaat etmektedir. Dolayısıyla bu sözleşme gayrimenkul satış vaadi niteliği taşır. Sözleşmenin özelliği satışı vaad edilen gayrimenkulün bedelinin, satış vaadi esnasında belli olmamasıdır. Gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri noterde yapılmadıkları sürece tapuda tescil edilemeyen sözleşmelerdir. Noterler bedelin hiç belli olmaması halinde gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi yapmamaktadır. Bu sözleşmenin tapuda tescili sağlamak için noterde yapılması isteniyorsa satış vaadine konu arsanın emlak vergi değerine eşit bir değer üzerinden satıldığı, fakat satış şartlarından biri olarak, bu bedelin inşaat satış hasılatı belli olduktan sonra bu hasılatın belli bir kısmına göre revize göreceği hususu sözleşmeye yazılabilir. Keza bu sözleşmede, yapılacak inşaatın nitelikleri konusunda arsa sahibinin koştuğu şartlar da yine satış sözleşmesinin detaylarından biri olarak belirtilebilir.

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi de, arsa sahibinin gelecekte arsasının bir kısmını devretme vaadini içermekle beraber gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi karakterini taşıyamaz. Başka bir anlatımla böyle bir sözleşmeyi noterde gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi adı altında yapmak ve bu niteliği ile tapuya tescil ettirmek mümkün değildir. Çünkü bu işlemde arsanın bir kısmının verilmesi vaad edilmekle beraber nakit bir bedelden söz edilmemektedir.

2.3.5. Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satış Sözleşmesi, Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Değil, Nakit Karşılığı Satış Sözleşmesidir:

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İLİŞKİSİNDE arsa sahibi, arsası üzerinde müteahhide inşaat işi yaptırmakta ve bu işin ücretini para olarak değil, arsasının belli bir kısmının mülkiyetini devretmek suretiyle ödemektedir.

Müteahhit ise, mülkiyeti kendisine geçirilen arsa payı karşılığında, arsa sahibinin alıkoyduğu arsa paylarına bağlanan bağımsız bölümlerin yapımını üstlenmektedir.

Dolayısıyla müteahhit, arsa sahibinin arsası üzerinde hem arsa sahibine taahhüt ettiği, hem de kendisine devredilecek arsa payına bağlanan bağımsız bölümleri inşa etmektedir. İş bittiği zaman arsa sahibine taahhüt ettiklerini ona teslim etmekte, kendi uhdesinde kalanları da muhtelif şekillerde değerlendirmektedir.

Arsa karşılığı inşaat ile ilgili uygulamaya bakıldığında;

arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişki Maliye İdaresi tarafından “trampa işlemi” şeklinde yorumlanmakta; buna göre, arsa sahibinin

müteahhide arsa payı; müteahhidin de arsa sahibine bağımsız bölüm sattığı ileri sürülmektedir. Yani İdareye göre bu işlerde iki ayrı teslim ve satış söz konusudur.

Danıştay ise ağırlıklı görüşünde, arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkiyi; “arsanın (servetin) değerlendirilmesi (şekil değiştirmesi) amacına yönelik” bir işlem olarak yorumlamakta, sözleşmenin hukuki niteliğini ise “tamamen kendisine özgü (sui generis)” bir hukuki muamele olarak değerlendirmektedir. Danıştay’ın bu görüşüne göre, arsa karşılığı inşaat işinde gerek arsa sahibinin gerekse müteahhidin gelir ve kurumlar vergisi ile KDV açısından yükümlülüğü doğmamaktadır.

Oysa üzerinde durduğumuz, HASILAT PAYI KARŞILIĞINDA ARSA SATIŞI HER İKİ YORUMA DA UYMAMAKTADIR.

Öncelikle burada OLAYIN AKTİF TARAFI ARSA SAHİBİ DEĞİL YAPIMCI VE SATICI KONUMUNDAKİ MÜTEAHHİTTİR. HASILAT PAYI KARŞILIĞI ARSA SATIŞINDA ARSA SAHİBİ PASİF KONUMDADIR VE SALT SATICI ROLÜNDEDİR. Başka bir anlatımla, müteahhit öncelikle yapım organizasyonunu kullanarak bağımsız bölümleri üretmekte, pazarlama organizasyonunu kullanarak satmaktadır. Arsa sahibi bu işleyişte pasif konumda olup, bağımsız bölümlerin yapımı ya da ticaretiyle ilgili aktif bir işlevi yoktur. Sadece sattığı arsanın bedeline mahsuben avans alan, bedelinin belirlenmesini bekleyen ve teslim gerçekleştiğinde, varsa arsanın nakit karşılığı satışına ilişkin vergisel gerekleri yerine getirecek olan kişi konumundadır. Arsa sahibi müteahhitten bağımsız bölüm teslim alıp bunları muhtelif şekillerde (satma, kiralama gibi) değerlendirmemektedir. Diğer bir deyişle ARSA SAHİBİ BAĞIMSIZ BÖLÜM TESLİM ALMAMAKTADIR. SADECE SATMIŞ OLDUĞU ARSANIN PARASINI TAHSİL ETMEKTEDİR. ARSA SAHİBİ İNŞAAT TESLİM ALMAMAKTA DOLAYISIYLA MÜTEAHHİDE HERHANGİ BİR İŞ YAPTIRMAMAKTADIR.

Yukarıda tekraren belirttiğimiz hukuki nedenlerle;

- Müteahhit ile arsa sahibinin birbirlerine karşılıklı olarak mal satmaları söz konusu değildir.
- Arsa sahibi sadece müteahhide para karşılığı arsa satışı yapmaktadır.
- Yani karşılıklı mal teslimi olmadığından trampa hali söz konusu değildir.
- Arsa sahibinin servetinin şekil değiştirdiği dolayısıyla işlemin vergi konusu olmadığını ileri sürmek de mümkün değildir. Nitekim arsa sahibi nakit karşılığında arsa satışı ve bu satıştan, tutarı anlaşma yapıldıktan sonra belli olan bir hasılat elde etmektedir.

- Bu nedenle, nakit karşılığı arsa satışında ortaya çıkan vergisel durumlar ne ise, hasılat payı (para) karşılığında arsa satışında da aynı vergisel durumlar ortaya çıkmalıdır.

Aşağıdaki bölümlerde hasılat payı karşılığı arsa satışının vergi türlerine göre vergisel durumuna ve idari yaklaşımın değerlendirilmesine yer verilmiştir.

YUKARIDA AÇIKLADIĞIMIZ NEDENLERLE, HASILAT PAYI KARŞILIĞI ARSA SATIŞI İŞLEMİNİ, ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İLİŞKİSİNE BENZETEN İDARİ GÖRÜŞE KATILMIYORUZ. (İdari görüş örneği ekli muktezadadır.)

3. HASILAT PAYI KARŞILIĞINDA ARSA SATIŞININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU:

3.1. Hasılat Payı Karşılığında Arsa Satışı, Bilinen Anlamdaki Para Mukabili Arsa Satışı İle Eşdeğer Bir İşlemdir :

Yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere arsa satışının sabit bir para mukabilinde değil, bedelin, inşaat satış hasılatının bir kısmına veya başka herhangi bir parametreye endekslenerek satılması, alelade para karşılığı arsa satışı niteliğindedir. Arsa satışının KDV karşısındaki durumu bu niteliğe göre tayin edilmelidir.

3.2. Hasılat Payı Karşılığında Arsa Satışının KDV'ye Tabi Olup Olmama Durumu :

Arsanın bir ticari işletmeye ait olmaması (şahsi mal niteliği taşıması) halinde arsa teslimi KDV doğurmaz. Çünkü KDV doğabilmesi için teslimin ticari karakter taşıması, şahsi nitelikte teslim olmaması gerekir. (KDV Kanunu Md.1)

Arsa sahibinin yaptığı bu arsa satışı KDV'ne tabi ise (Arsa Türkiye'de ise ve bir şirketin veya ticari işletmenin aktifinde ise), arsanın teslim edildiği ayda KDV doğar.

3.3. Hasılat Payı Karşılığında Arsa Satışı KDV'ye Tabi İse Bu KDV'nin Ne Zaman Doğacağı ve Matrahı :

Mal teslimlerinde KDV doğuran olay malın teslimidir. (KDV Kanunu Md 1 ve 2)

Hasılat payı karşılığı arsa satışında arsa sahibi müteahhide arsa üzerinde inşaat yapma izni vermekle beraber, müteahhidin bu arsa üzerinde inşaaata başlaması arsanın KDV doğurucu anlamda teslimi demek değildir.

Nitekim, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.0.55/5517-2009 sayılı yazısında,

“arsanın bağımsız birim inşa edilmek üzere müteahhide tevdiî sırasında arsa teslimi ile ilgili olarak vergiyi doğuran olay vuku bulmamakta....”

denilmek suretiyle müteahhide arsa üzerinde inşaat izni verilmesinin KDV doğurucu teslim sayılmayacağı kabul edilmiştir.

Ancak Maliye İdaresi inşaat başlamadan önce veya inşaatın devamı sırasında arsa sahibinin müteahhide tapu vermek suretiyle arsa mülkiyetini intikal ettirmesi halinde, tapuda intikale konu arsa bakımından KDV’nin tapu devir tarihi itibarıyla doğduğu görüşündedir. Nitekim, yukarıda belirtilen muktezada, *“....arsanın mülkiyetinin.... tapuda tescilinin yapılması halinde arsa teslimi bakımından vergiyi doğuran olay tapuya tescil anında gerçekleşecektir”* denilmiştir.

Arsa sahibinin müteahhide bu arsa üzerinde inşaat yapmasına izin vermesi işleminin KDV doğurucu olay teşkil etmediği yönündeki yeni idari görüş isabetlidir ve mevzuata uygundur.

Ancak, bizim anlayışımıza göre arsa sahibinin müteahhide inşaatın başlamasından önce veya inşaatın devamı sırasında arsa tapusu vermesi bize göre KDV doğurucu anlamda arsa teslimi olarak kabul edilmemelidir. Tapu verme işlemi taraflarca gerçek anlamda arsa teslimi olarak değil, teminat verme işlemi olarak nitelendirilmişse tarafların bu iradelerinin dikkate alınması gerektiği görüşündeyiz.

Nitekim, topraktan daire satışlarında müteahhidin daire alıcısına arsa payı tapusu vermesini, arsa satışı saymayan ve bu tapu verme işlemi hasılat veya KDV doğurucu işlem olarak kabul etmeyen yargı kararlarına rastlanmaktadır. Bu konuda detaylı bilgi için, dipnottaki yazımıza bakınız.³

İnşaat bitmeden ve arsa satış bedeli belli olmadan sırf tapu verilmesi olayına bakılarak KDV doğuş zamanını tapu verilmesine bağlamak bedel belirsizliği sorunu getirdiği gibi, KDV Kanunu’nun 17/4-r maddesindeki iki yıllık süre bakımından mükellefi yasaya aykırı olarak sıkıntıya sokmakta ve haksızlığa uğratmaktadır.

Sayın Soner Ülgen’in kaleme aldığı bir yazıda;

“İSKANLARIN ALINMASI HALİNDE VEYA BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİNİN ALICILARININ FİİLEN KULLANIMINA TESLİM EDİLMESİ HALİNDE şirket (.....

³ “Topraktan Konut Ya Da İş Yeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay ve Matrah” başlıklı yazı. Mehmet MAÇ - Şenol TURUT. Yaklaşım Dergisi’nin Temmuz 2000 sayısı.

Konut GYO A.Ş.), şirket payı toplam geliri (ŞPTG) üzerinden YÜKLENİCİYE ARSA FATURASI TANZİM EDER.”

şeklinde görüş ifade edilmiştir.⁴ Burada tanımlanan zaman, müteahhidin bağımsız bölüm satışlarını faturaya bağlaması gereken zamandır.

Maliye İdaresi de bir muktezasında, hasılat paylaşımı esasına göre yapılan arsa satışının, bağımsız bölüm satışlarının yapıldığı tarih ile eşzamanlı olarak gerçekleştiğini kabul etmiştir.⁵

Biz de bu görüşlere katılıyoruz.

KDV nin matrahı işlemin bedelidir.

Hasılat payı karşılığında arsa satışı işleminde bedel, inşaat satış hasılatının belli bir kısmı olduğuna göre, arsa teslim tarihinde tüm bağımsız bölümler satılmışsa, arsa satışına ilişkin KDV matrahı da ortaya çıkmış olur.

Arsa teslim tarihinde henüz satılmamış bağımsız bölümler varsa, satılmayan bölümler emsal bedelleri ile değerlendirilmek suretiyle arsa satışına ait KDV matrahı belirlenmelidir. (Emsal bedelin nasıl belirleneceği konusunda aşağıdaki 7 no.lu bölüme bakınız) Emsal bedeli dikkate alınan bağımsız bölüm, daha sonra satıldığında emsal bedel ile satış bedeli arasındaki fark dolayısıyla arsa satış bedelinde oluşan artış ve azalışın fiyat farkı olarak dikkate alınması mümkündür. Taraflar böyle bir fiyat farkının doğmayacağını kararlaştırmış iseler, fiyat farkı ve dolayısıyla fiyat farkı KDV’si oluşmaz.

Bizim görüşlerimiz böyle olmakla beraber, inşaat başlamadan önce veya inşaat devam ederken arsa tapusunun verilmesinin KDV (ve hasılat) doğurucu işlem olduğu iddiası ile karşılaşılabılır. Bu riski bertaraf etmek için teminat mahiyetinde arsa tapusu vermek yerine müteahhidin arsa üzerine ipotek koyması tercih edilebilir. Teminat olarak veya bağımsız bölüm alıcılarının tatmini amacıyla tapu verilen hallerde vergi riski bertaraf edilmek isteniyorsa tapusu verilen arsanın emsal bedeli üzerinden KDV ve kazanç hesabı (faturalama) yapılmalı daha sonra ortaya çıkan fark arsa bedeli, fiyat farkı olarak dikkate alınmalıdır.

3.4. Hasılat Payı Karşılığında Arsa Satışının Tabi Olduğu KDV Oranı :

Arsa teslimleri prensip olarak genel oranda KDV’ye tabidir. (halen genel KDV oranı %18’dir)

⁴ “Hasılat Paylaşımı Esasına Dayalı Gayrimenkul Satış Sözleşmelerinin Vergilendirilmesi” başlıklı yazı, Baş Hesap Uzmanı Soner ÜLGEN, Yaklaşım Dergisi, Ocak/2011 sayısı.

⁵ Sayın YMM Coşkun ARAS’ın, Yaklaşım Dergisinin Şubat 2011 sayısındaki Hasılat Paylaşımı Esasına Göre Yapılan İnşaat İşlerinde KDV başlıklı yazısında bahsi geçen 6.8.2010 tarih ve 54-130/5429-9421/69713 sayılı özelge

Ancak, 2006/10620 sayılı Kararname ile, belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların %51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m2'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı %1 oranda KDV'ye tabi kılınmıştır.

3.5. KDV Kanunu'nun 17/4-r Maddesindeki İstisna Hükümü :

KDVK'nun 17/4-r hükmü uyarınca, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan gayrimenkullerin satışı KDV'nden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla, bir kurum en az 2 yıl (730 gün) süreyle aktifinde tuttuğu arsayı sattığında, bu satış KDV'den istisna olacaktır. Buradaki 2 yıllık sürenin hesabında arsanın edinim tarihi ile teslim tarihi arasında geçen süre dikkate alınacaktır. Arsanın teslim tarihi ise, bizim anlayışımıza göre yukarıdaki 3.3 no.lu bölümde yaptığımız açıklamalara göre belirlenmelidir.

Bu istisnanın uygulanmasında önemli bir şart da bu kurumun gayrimenkul ticaretiyle (alım, satımı ve inşasıyla) iştigal etmemesi ya da bu neviden bir kurum olsa dahi bu gayrimenkulün bu amaçla aktifte bulundurulmamasıdır.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, arsa sahibi bu sözleşmede pasif konumdadır. Arsasını müteahhide devretmeyi vaat etmiş, teslimin gerçekleşmesini bekleyen ve bu arada arsa bedeline mahsuben avans tahsil eden firma durumundadır.

Gayrimenkul yapımı ve satışı ile uğraşan kişi arsa sahibi değil müteahhittir.

Dolayısıyla arsa sahibi bu satış vaadi gerçekleşinceye kadar gayrimenkul yapım satımı veya alım satımı ile uğraşmamışsa, müteahhitte hasılat payı karşılığı arsa satış sözleşmesi yapması KDV istisnasını engellememelidir. Çünkü bu sözleşme, alelade bir arsa satış sözleşmesinden farklı olmadığı için arsa satıcısını arsa tüccarı veya inşaatçı konumuna getirmez. Arsa sahibinin bu sözleşmede ileri sürdüğü şartlar ne kadar detaylı ve müdahaleci olursa olsun arsa sahibini müteahhitte ortaklığa girişmiş veya inşaat işlerine kalkışmış kişi durumuna düşürmez.

Sonuç olarak arsa satışının hasılat payı karşılığında yapılması KDV Kanunu'nun 17/4-r hükmünün uygulanması açısından özellik arz etmez.

4. HASILAT PAYI MUKABİLİNDE ARSA SATIŞINDAN DOĞAN KAZANCIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

4.1. Genel Hükümler:

Şahsi Arsa Teslimleri :

Arsa şahsi mal niteliğinde ise ve ivazsız olarak (miras veya bağış yoluyla) edinilmişse bu arsanın satışında vergiden söz edilemez. Şahsen ve ivazlı olarak edinilmişse ve edinim tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra satılmışsa yine gelir vergisi doğmaz. Bizim anlayışımıza göre, hasılat payı karşılığında arsa satışı işlemi satış tarihi yukarıdaki 3.3. no.lu bölümde belirtilen şekilde tesbit edilmelidir. Alım ile söz konusu satım tarihi arasında geçen süre 5 yıldan az ise satış hasılatı ile maliyet arasındaki fark gelir vergisine tabidir. Maliyet bedelinin tespitinde GVK'nun mükerrer 81 inci maddesindeki hükümler dikkate alınır. Şayet arsa bir ticari işletmenin aktifinde ise veya bu arsa teslimi tekerrür nedeniyle ticari kapsamındaki teslim sayılabilir durumda ise, iktisap ve satış tarihleri arasındaki süreye bakılmaksızın bu arsa tesliminden doğan kazanç ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulur.

Kurumlar Tarafından Yapılan Arsa Teslimleri :

Kurumların aktifindeki arsanın müteahhide satışından doğan kazanç prensip olarak kurumlar vergisine tabidir.

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi, kurumlara 2 yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışında %75 oranında kurumlar vergisi istisnası getirmiş olup, bu istisnaya ilişkin detaylar aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.

4.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e Maddesindeki İstisna :

4.2.1. İstisnanın Şartları :

Arsa sahibinin arsasını müteahhide satışında genel vergileme kuralı yukarıda belirtildiği gibi olmakla birlikte, kurumların aktifindeki gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar, belli şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (5520 sayılı KVK'nun 5/1-e maddesi).

İstisnanın uygulanabilmesi için maddede yer verilen temel koşullara göre;

- Gayrimenkulün en az 2 yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması,

- Satıştan elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması;
- Satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi

gerekir.

Ayrıca, esas faaliyeti gayrimenkul ticareti (alım-satım veya yapım-satım) olan kurumların, bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları gayrimenkullerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisna uygulanamaz.

Yukarıdaki şartları sağlamak suretiyle istisna kapsamında yapılan gayrimenkul satışlarından doğan kazançta ait kurumlar vergisinin $\frac{3}{4}$ 'ü kurumlar vergisinden istisna edilir. Kalan $\frac{1}{4}$ 'ü -kurum kazancına dahil edilir.

İleride oluşacak bedele bağlı (endeksli) arsa satışında, arsa sahibinin müteahhide bir gayrimenkul sattığı açıktır. Eğer yapılan satış yukarıda belirtilen şartları sağlarsa, bu satış nedeniyle elde ettiği kazancın $\frac{3}{4}$ 'ü, kurumlar vergisinden istisna edilmelidir.

Bununla birlikte, istisnanın uygulanmasında tereddüt yaratabilecek bazı hususlar aşağıda irdelenmiştir.

4.2.2. İki Yıllık Tahsil Süresinin Başlayacağı Tarih:

İstisnanın uygulanmasında nakit tahsilat için *satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar* süre tanınmıştır. Dolayısıyla sürenin başlangıcının tespiti için satışın yapıldığı tarihin tespiti gerekir. Belirttiğimiz modelde arsa sahibi ile müteahhit bir arsanın alım satımı için anlaşmışlardır. Bedelin belirlenmesi açısından da arsa sahibi müteahhidin kendi arsası üzerine bina yapmasına ve satmasına izin vermektedir. Burada konut ya da işyerlerinin müteahhit tarafından satılması sonucunda elde edilen hasılatın kararlaştırılan kısmı arsa bedelini teşkil etmektedir.

Dolayısıyla arsa sahibinin, satışlar tamamlanmadan (arsanın satış bedeli kesinleşmeden) arsa payını müteahhit adına tapuya tescili yahut arsanın müteahhidin fiili kullanımına terki, bu olayın gerçek mahiyetinden ayrı, şekli bir işlem olup, müteahhide verilen bir çeşit güvencedir veya işin gereğidir. Vergi hukukunda şekle değil fiili duruma itibar edilir. Diğer deyişle vergilemede esas olan vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetidir. Bu nedenle satışın gerçekleşmesi buna bağlı olarak da vergiyi doğuran olay, arsanın müteahhit adına tapuda tescili veya

müteahhidin fiili kullanımına terki ile değil, arsanın ekonomik anlamda müteahhide teslim edilmesi ile meydana gelir.

Nitekim Maliye Bakanlığı arsa karşılığı inşaat işlerinde, yıllarca karşılıklı teslimlerin, dolayısıyla KDV açısından vergiyi doğuran olayın; arsa sahibi açısından arsayı tapuya tescil suretiyle müteahhide devrettiği ya da böyle bir devir gerçekleşmese dahi arsayı müteahhidin fiili kullanımına terk ettiği tarihte gerçekleşeceği yönünde görüş beyan etmiş; ancak, bu görüşünü son dönemlerde kısmen de olsa, yukarıda belirttiğimiz yaklaşım yönünde değiştirmiştir. İdarenin bu yeni yaklaşımına göre arsanın bağımsız bölüm inşa edilmek üzere müteahhide tevdi sırasında arsa teslimi ile ilgili olarak vergiyi doğuran olay vuku bulmamaktadır. ⁶

Bizim anlayışımıza göre, hasılat payı karşılığı arsa satışında arsanın satış tarihi yukarıdaki 3.3. no.lu bölümde açıkladığımız şekilde belirlenmeli ve tahsilat süresinin, bu şekilde belirlenen arsa teslim tarihini izleyen ikinci takvim yılının sonunda biteceği kabul edilmelidir.

4.2.3. Tahsilat Şartı :

KVK'nun 5/1-e maddesindeki istisna şartlarından biri de satış bedelinin satışı izleyen ikinci yılın sonuna kadar TAHSİL edilmesi şartıdır.

1 no.lu KVK Genel Tebliği'nin 5.6.2.4.1. bölümünde, arsa karşılığı inşaat suretiyle yapılan arsa teslimlerinde, teslim bedelinin nakit değil, ayın (bağımsız bölüm) olması nedeniyle istisna şartlarından biri olan tahsilat şartının gerçekleşmediği dolayısıyla arsa karşılığı inşaat suretiyle yapılan arsa satışlarında KVK'nun 5/1-e maddesindeki istisnanın uygulanamayacağı ileri sürülmektedir. Bu görüşe katılmıyoruz. Önemli olan arsa satışını izleyen ikinci yılın sonuna kadar arsanın nakde döndürülmesidir. Arsası karşılığında bağımsız bölüm teslim alan kurum bu bağımsız bölümleri satarak söz konusu 2 yıllık süre içinde nakde döndürmüşse Kanun'un aradığı tahsil şartı, yasal süre içinde gerçekleşmiş sayılmalıdır.

Ancak hasılat payı karşılığında yapılan arsa satışlarında, KVK'nun 5/1-e maddesindeki istisnanın uygulanması bakımından böyle bir tebliğ engeli yoktur. Çünkü hasılat payı karşılığında arsa satışı alelade nakit karşılığı satış niteliğindedir. Satış karşılığında alınan şey ayın değil, nakit olduğundan, kanundaki tahsilat şartı gerçekleşmektedir. Önemli olan arsa satış bedelinin, yukarıdaki 3.3 no.lu bölümde belirttiğimiz arsa satış

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.0.55/5517-2009 sayılı yazısı ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2009/181 no.lu Uygulama Tamimi, arsa üzerinde inşaata izin verilmesi olayının arsa teslimi sayılmayacağı yönündedir. Ancak İdare, inşaat tamamlanmadan önce arsa sahibinin müteahhide tapu vermesi olayını arsa teslimi bakımından vergiyi doğuran olay olarak kabul etmektedir.

tarihini izleyen yıl başından itibaren ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmesidir.

5. TAPU HARCİ BAKIMINDAN DURUM :

Hasılat payı karşılığı arsa satışı işlemlerine ilişkin sözleşmelerde, tapu verme işlemlerini sadeleştirmek ve mükerrer tapu harcından kaçınmak için, kat irtifakı kurulmak suretiyle paylara ayrılan arsaya ilişkin arsa payı tapularının, müteahhidin bağımsız bölüm alıcısı müşterilerine doğrudan arsa sahibi tarafından verilmesi öngörülebilmektedir.

Bağımsız bölüm alıcısına arsa payı tapusu verilmesi, alıcının teminatlanması hükmünde bir işlemdir. Bu tapu arsanın teslimi anlamına gelmeyeceği gibi bağımsız bölümün teslimi anlamını da taşımaz. Değerli bir meslektaşım tarafından kaleme alınan yazının II/a bölümünde “...uygulamada arsa sahibi müteahhit ile yaptığı sözleşmeye istinaden her türlü masraf müteahhide ait olmak üzere, tapuları bizzat kendisi verebilmektedir. Tapunun arsa sahibi tarafından verilmiş olması, olayın vergileme bakımından gerçek mahiyetini değiştirmemektedir” şeklinde bizimde katıldığımız bir görüş ifade edilmiştir. ⁷

Bu görüş, yazımızın ekinde metni bulunan muktezada da benimsenmiştir. ⁸

Öte yandan, arsa sahibinin doğrudan müteahhidin müşterisine arsa payı tapusu vermesi tapu harcı kaçığı anlamına gelmez. Çünkü tapu harcı tapuda yapılan işlem sonucu doğan bir vergisel mükellefiyettir. Bu işlemin arsa sahibinden müteahhide, müteahhitten de bağımsız bölüm alıcısına şeklinde zincirleme tarzda yapılması mecburiyeti yoktur. Bu görüşümüz de ekte metnini sunduğumuz muktezada benimsenmiştir. Ancak emsal bedelin tesbit şekli konusunda farklı görüşlerle karşılaşılacağı de dikkate alınmalıdır.

İnşaatın başlamasından önce veya inşaatın devamı sırasında verilen arsa payı tapusuna ilişkin tapu harcının, devre konu arsanın emlak vergi değeri üzerinden hesaplanması gerektiği görüşündeyiz.

6. DAMGA VERGİSİ BAKIMINDAN DURUM :

Hasılat payı karşılığında arsa satışına ilişkin sözleşmeler bize göre bedel içermeyen veya bedelin belirli olmadığı sözleşmelerdir. Bu nedenle damga vergisine tabi olmamaları gerekir. Ancak, ileride belirlenecek bir bedel karşılığında arsa satılacağına vaad edilmesi ve satışa konu arsanın emlak vergi değeri adı altında resmen belirlenmiş bir vergisel değerinin bulunması durumu ileri sürülerek satışa konu arsanın emlak vergisi değeri üzerinden damga vergisi doğduğu ileri sürülebilir. Hasılat payı karşılığında arsa satış sözleşmesi

⁷ Sayın YMM Hakkı KOÇAK'ın Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Aralık 2010 sayısında yayınlanan “Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı” başlıklı yazısı.

⁸ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.4.2008 tarih ve 12014 sayılı muktezası.

düzenlenirken bu durum dikkate alınmalı ve damga vergisinin tekerrür etmemesi için sözleşmenin bir örnek olarak düzenlenmesi ile yetinilmelidir.

İstanbul Defterdarlığı tarafından 2005 yılında bir notere verilen B.07.1.GİB.4.34.18.01/2.1/10-8291 sayılı muktezada “*gayrimenkul satış vaadi ve arsa payı karşılığında inşaat ve hasılat paylaşımı sözleşmesi*” nin prensip olarak damga vergisine tabi olduğu, fakat sözleşmeye taraf olan arsa sahibinin gayrimenkul yatırım ortaklığı olması ve bu ortaklıklara, Damga Vergisi Kanunu’na bağlı 2 sayılı tablonun 21 inci pozisyonunda tanınmış olan istisna nedeniyle sözleşmeye konu belli paranın %25’inin arsa sahibi olan GMYO’ya düşen pay olmasından hareketle, damga vergisinin de %25 oranında istisna edilmesi kalan %75 üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

Bu vesile ile sözleşmelerde damga vergisinin tamamen kaldırılması önerimizi tekrarlıyoruz.⁹

7. FATURALAMA DURUMU:

Hasılat payı karşılığı arsa satışında müteahhidin arsa sahibine fatura kesmesi söz konusu değildir. Çünkü bu ilişkide müteahhitle arsa sahibi arasında arsa satışı şeklinde tek bir işlem vardır.

Hasılat payı karşılığı arsa satışı da alelade bir arsa satış işlemi olup bu satış faturalamayı gerektiriyorsa, arsa faturasının satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla (7 gün içinde) arsa sahibi tarafından müteahhide kesilmesi gerekir.

Fatura kesiminde gecikildiği yönündeki iddialar, arsa satıcısı aleyhine ağır tarhiyat ve cezalandırmalara sebebiyet verebilir.

Bu konuda iki sorunun cevabına ihtiyaç vardır:

- Arsa satışı işleminin gerçekleştiği tarih nedir ?
- Arsanın teslimi esnasında, inşaatın satılmamış bölümleri varsa (arsanın bu bölümlere tekabül eden kısmına ait bedel henüz belli değilse) ne yapılmalıdır?

Hasılat payı karşılığı arsa satışında vergisel açıdan arsanın teslim tarihinin nasıl tesbit edileceği hakkındaki görüşlerimiz yukarıdaki 3.3. no.lu bölümde açıklanmıştır.

Arsa satışı işleminin faturaya bağlanmasının gerektiği veya istendiği tarihte, henüz satılmamış bağımsız bölümler bulunması nedeniyle, arsa satış bedeli kısmen veya tamamen belirlenemez durumda ise bu bedel belirsizliğinin, gerçek bedel yerine emsal bedel dikkate almak suretiyle giderilmesi gerekir.

⁹ Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Kasım 2010 sayısında yayınlanan “SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ KALDIRILMALIDIR” başlıklı yazımız.

Emsal bedel ise Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre belirlenir. Gayrimenkullerin emsal bedelinin tesbitinde 267'nci maddedeki ilk iki usulün uygulanamayacağı konusunda Maliye İdaresi ve Danıştay görüş birliği içindedirler.

Bu nedenle üçüncü sıra olan takdir esası, gayrimenkullerde yegane emsal bedel belirleme yöntemidir.

Gayrimenkullerde vergisel değer periyodik olarak ve takdiren belirlendiğine göre, arsanın emlak vergi değerinin emsal bedel olarak dikkate alınması bize göre mümkündür. Zaten gayrimenkullerde vergisel açıdan emsal bedel tesbitlerinde çoğu zaman emlak vergi değeri dikkate alınmaktadır.

Ancak VUK'nun 267'nci maddesindeki takdir esasını açıklayan üçüncü sıradaki *"emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu belli edilir"* hükmünden hareketle, emsal bedelin takdir komisyonuna başvuru yoluyla belirlenmesi gerektiği iddiasına maruz kalınması da muhtemeldir.

8. NAKİT AKIŞI:

Hasılat payı karşılığı arsa satışlarında çoğu zaman arsa sahibi, müteahhidin bağımsız bölüm alıcılarından aldığı avansların, arsa satış bedelinin tayininde ölçü alınan hasılat payına veya yüzdesine tekabül eden kısmının derhal kendi banka hesabına aktarılmasını şart koşturmaktadır.

Arsa sahibinin gerek bu şekilde, gerekse gayri muayyen olarak müteahhitten para alması, avans tahsilatı niteliğinde olup, vergi doğuş zamanlarını ve fatura kesim tarihini etkilemez.

Vergisel açıdan tarih belirlenmesi konusundaki görüşlerimiz yukarıdaki 3.3. no.lu bölümde belirtilmiştir.

9. SONUÇ :

Hasılat payı karşılığı arsa satışı, hukuki açıdan inşaat karşılığı arsa teslimine göre önemli farklılıklar içeren ve alelade nakit karşılığı satıştan farklı bulunmayan bir satış işlemi olup, vergisel açıdan bu niteliğine göre değerlendirilmelidir.

Hasılat payı karşılığı arsa satış (teslim) işleminin gerçekleştiği tarih, müteahhidin bağımsız bölüm satışlarını faturaya bağlaması gereken tarih yani iskan iznin tarihi veya iskandan önce kullanım başlamışsa, kullanımın başladığı tarihtir. Maliye İdaresi bu tarihi prensip olarak arsa teslim tarihi olarak kabul etmekle beraber, arsa tapusunun daha önce verildiği hallerde tapu verme tarihini arsa teslim tarihi olarak kabul etmektedir.

Bağımsız bölüm satışlarının (ve eş zamanlı olarak arsa satışının) gerçekleştiği tarihte henüz satılmamış bağımsız bölümler var ise, bu bağımsız bölümler emsal bedelleri üzerinden değerlendirilmeli ve arsa satış bedeli, gerçek bağımsız bölüm

bedellerinin veya emsal yoluyla belirlenen bağımsız bölüm değerlerinin arsa sahibine verilecek kısmını tespit suretiyle belirlenmeli ve faturalamanın gerektiği hallerde arsa satışı bu bedel üzerinden faturaya bağlanmalıdır.

Hasılat payı karşılığı arsa teslimi işlemlerinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e ve KDV Kanunu'nun 17/4-r maddelerinde yer alan istisnaların uygulanmasına engel yoktur.

Hasılat payı karşılığında arsa satış sözleşmelerinde belli bir bedel olmadığı için bu sözleşmeler bize göre damga vergisine tabi tutulmaması gerekir. Ancak Maliye İdaresinin her sözleşmeye ille de bir belli para yakıştırıp damga vergisi isteme eğilimi göz ardı edilmemeli ve arsanın sözleşme günündeki emsal bedeli üzerinden damga vergisi istenebileceği dikkate alınmalıdır.

Bu yazımızın incelenmesi ile de görüleceği üzere, hasılat payı karşılığı arsa satışı işleminin TARTIŞMAYA AÇIK BOYUTLARI VARDIR. Giderek yaygınlaşan bu işlemin vergisel açıdan netleştirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı: B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/2008-VUK.229/MUK-26
Konu: Emlak GYO ile şirketleri arasında yapılan
“Hasılat Paylaşım Sözleşmesi” ile üstlenilen inşaat
uygulamalarının Harçlar, Kurumlar Vergisi ve KDV
yönünden değerlendirilmesi.

24.04.2008/12014

İlgi...../2008 tarihli dilekçeniz.

İlgi’de kayıtlı dilekçeniz ile şirketiniz ile Emlak GYO arasında tarihinde düzenlenen “Hasılat Paylaşım Sözleşmesi” ileEtap Konut İnşaatları işi uygulamalarını üstlendiğiniz ve Emlak GYO’dan aldığınız vekalet ile alıcılara maket üzerinden bağımsız bölüm satışları yaptığınız, söz konusu satışları takiben alıcıların Emlak GYO adına şubesi nezdinde açılan hesaba bağımsız bölüm bedellerini yatırdıkları, Emlak GYO’nun yapılan sözleşme gereğince yatırılan bu bedellerin kendisine isabet eden tutarını yine kendisi adına açılmış başka bir hesaba aktardığı, hesapta kalan ve şirketinize ait olan tutarın ise Emlak GYO tarafından başka bir hesaba aktarıldığı ve daha önce belirlenen iş ilerleme yüzdelerine göre hem parayı hem de hesapta biriken nemayı serbest bıraktığı;

Bununla birlikte, alıcılar tarafından yapılan ödemeleri takiben, yine Emlak GYO’ndan alınan vekalet doğrultusunda kat irtifakı tesis edilen arsa paylarının, Tapu Müdürlüğünden alıcı ve satıcı paylarına düşen tapu haçlarının ödenmesi suretiyle alıcılara teslim edildiği, kredili satışlarda banka tarafından kat irtifaklı arsa tapusu üzerine ipotek tesis edildiği;

Kat irtifakı tesis edilen arsa payları bağımsız bölümlerinin satışına paralel olarak Emlak GYO’na vekaleten tapuda alıcılara devir işlemlerinin yapıldığı, kat irtifaklı arsa tapuları ile yüklenici olan şirketinizin bir ilgisi bulunmadığı bununla birlikte bağımsız bölümler tamamlanarak alıcılara teslim edildiğinde şirketinizin kendi payı doğrultusunda müşterilerine fatura düzenleyeceği belirtilerek;

- Emlak GYO aktifinde olup, yukarıda belirtildiği üzere alıcılarına devredilen kat irtifaklı arsa tapu faturalarının Emlak GYO tarafından mı yoksa sürecin hiçbir aşamasında arsa tapuları aktifine girmeyen, dolayısıyla üzerinde tasarruf hakkı olmayan şirketiniz tarafından düzenlenip düzenlenmeyeceği,

- Hiçbir illiyet bağı olmadığını belirttiğiniz arsanın aktifinizde olduğu varsayımı ile şirketiniz tarafından müşteriye fatura düzenlenmesi durumunda, tapudan herhangi bir devir olmaması sebebi ile harç kaybına sebebiyet verme durumuyla karşılaşp karşılaşmayacağınız,
- Arsa bedellerinin müşteriler tarafından doğrudan Emlak GYO hesabına yatırıldığı tüm tasarruf yetkisinin tamamen Emlak GYO' ya ait olduğundan bahisle, kayıtlarınıza hiçbir şekilde girmeyen bu bedeller için fatura düzenlenmesi durumunda şirketinizin bu ödeme kayıtlarını ne şekilde tevsik edeceği ve yukarıda açıklanan süreçte tapu harcı matrahının fatura değerimi yoksa emlak değeri üzerinden mi hesaplanacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1'inci maddesiyle Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmuş ve aynı Kanunun 2/1. maddesine göre teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır.

Yine aynı Kanunun 2/5. maddesinde trampanın iki ayrı teslim olduğu, 4/2. maddesinde, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulacağı, 10. maddenin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslim veya hizmetin yapılması ile (b) fıkrasında malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükmüne bağlanmıştır.

Bununla birlikte, kat karşılığı inşaat işlerinin KDV karşısındaki durumuna ilişkin 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ'de, arsa karşılığı inşaat işleri "trampa" olarak değerlendirilmiştir. Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre, **arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim olduğu**, bunlardan birincisinin, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisinin ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olmak üzere arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimi olduğu ve **bu iki teslimde ayrı ayrı satış hükmünde olduğu** belirtilmiştir.

Ayrıca aynı tebliğde; **arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması** veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutaat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi ile müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan konut teslimi katma değer vergisine tabii olduğu hususunda gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde devir ve trampanın satış hükmünde olduğu hüküm altına alınmış olup, arsa karşılığı inşaat işinde de iki ayrı teslim söz konusu olduğundan, müteahhitlerin arsa alımlarının, istisna kapsamına girsin girmesin konut ve işyeri satışlarının Vergi Usul Kanunu'nda sayılan belgelerle belgelendirilmesi gerekmektedir. Aynı Kanununun 229'ncü maddesinde ise fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır.

Buna göre dilekçeniz ve eklerinin incelenmesi neticesinde; Emlak GYO ile şirketiniz arasında yapılan tarihli "Hasılat Paylaşımı" sözleşmesi ile Emlak GYO tarafından yapılan arsa satışına karşılık olarak şirketiniz tarafından üretilecek konutların satışından elde edilecek hasılatın sözleşmede belirtilen oranlar dahilinde taraflar arasında paylaşılacağı

anlaşılmaktadır. Buna göre, şirketinizce her ne kadar Emlak GYO tarafından yapılan arsa satışında, inşa edilen bağımsız bölümler yerine bunların satışından elde edilen hasılatın pay alınmış olsa da aslında yapılan işin “arsa karşılığı inşaat” olarak değerlendirilmesi gerekir.

Diğer taraftan, 01.01.2002 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 492 Sayılı Harçlar Kanunu’nun 4751 sayılı Kanunla değişik 63. maddesinde, “Kanunda sözü edilen “kayıtlı değer” veya “emlak vergisi değeri” deyiminin; 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade ettiği; **Kural olarak Tapu ve kadastro harcının, vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş olan değerlerden yüksek olanı üzerinden hesaplanacağı,** mükelleflerin vergi değerinden daha düşük beyanda bulunmaları halinde ise söz konusu harcın hesabında vergi değeri esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, öncelikle Emlak GYO’ nun aktifinde kayıtlı olup inşaat yapılmak üzere firmanıza devredilen arsanın firmanıza teslimi Katma Değer Vergisine tabi olup söz konusu fatura arsanın sahibi olan Emlak GYO tarafından düzenlenecektir.

Diğer taraftan İnşaatlar devam etmekte iken özel sözleşme veya satış vaadi ile veya arsa payı üzerinden (kat irtifaklı arsa tapusu üzerinden) yapılan satışlarda bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından alınan bedeller ise avans niteliği taşıdığından fatura düzenlenmesine gerek olmayıp kayıtlara avans olarak intikal ettirilmesi, **bu yerlerin tapuya tescil ettirildiği tarihte veya tapuya tescilden önce hak sahiplerinin kullanımına tahsis edilmesi durumunda ise tahsis edildiği tarihteki gerçek satış bedelinin tamamı üzerinden Emlak GYO tarafından KDV’sini de içerecek faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.** Ayrıca yapısız iken yapı hale getirmeye yönelik cins değişikliği için Harçlar Kanuna ekli (4) sayılı Tarifenin 13.a Pozisyonu uyarınca, harç ödenmesi gerekmektedir.

Yukarıda bahsedilen hükümlere göre, Emlak GYO adına yapılacak olan gayrimenkul satışlarında tapu harcının, 492 sayılı Harçlar Kanununun 63 üncü maddesi uyarınca, gayrimenkulün **beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere satışın yapıldığı tarihteki emlak vergisi değeri ile gerçek satış bedelinin** kıyaslanması suretiyle bunlardan yüksek olanı üzerinden tahsil edileceği tabiidir.

“Gelir Paylaşımına Esası” na göre başkasının arsası üzerine inşaat yapanlarca tüm konutların inşası için yapmış oldukları harcamalarla, arsa bedelinin toplamı inşaatın toplam maliyeti vermektedir. Bu itibarla, şirketiniz tarafından başkasının arsası üzerine yapılan dairelerin inşası tamamen bitirilmediği müddetçe inşaat maliyeti oluşmayacağından inşaatın devamı sırasında yapılan satışlar karşılığında alınan tutarlar avans olarak değerlendirilecek ve bu satışlar nedeniyle kar/zarar beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, şirketinizce Emlak GYO’ya teslim edilecek konutlara ilişkin olarak; inşaatın tamamen bitirildiği yıl her bağımsız bölüm veya dairenin maliyet bedeli bulunarak, bulunan birim maliyetlerinden hareketle inşaatın toplam maliyeti (arsa bedeli dahil) hesaplanacak ve gelir paylaşımı kapsamında alınan hasılatı da içeren fatura düzenlenecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.