

HASILAT PAYLAŞIM YÖNTEMİNE GÖRE TESLİM ALINAN ARSALAR ÜZERİNE YAPILAN ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yavuz ÇALIK

VERGİ RAPORU DERGİSİNİN ÜCRETSİZ EKİDİR

**HASILAT PAYLAŞIM YÖNTEMİNE GÖRE
TESLİM ALINAN ARSALAR ÜZERİNE
YAPILAN ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİ
ve
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Hazırlayan
YAVUZ ÇALIK
(Vergi Müfettişi)

Temmuz 2013

Vergi Müfettiřleri Derneği
Genel Merkezi

Cihan Sok. No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA
Tel: (0312) 231 80 19
Fax: (0312) 231 80 65
e-mail: bilgi@vmd.org.tr
www.vmd.org.tr

ISBN: 978-605-80890-9-9

Mizanpaj & Kapak Tasarımı

Aren Reklam Tanıtım Dış Tic. Ltd. şti.

Dr. Mediha Eldem Sok. No: 38/15 Kızılay/ANKARA
Tel: (0312) 430 70 81
www.arentanitim.com.tr

Baskı

EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd. şti.

İvedik OSB Merkez Sanayi Sitesi 538. Sok. No: 35 İvedik/ANKARA
Tel: (0312) 394 48 63

**HASILAT PAYLAŞIM YÖNTEMİNE GÖRE TESLİM ALINAN ARSALAR
ÜZERİNE YAPILAN ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ
ve
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

ÖZET

Son yıllarda ülkemizdeki finansal gelişmeler inşaat sektörünü olumlu etkilemiştir. Bu gelişmelere paralel olarak inşaat firmaları arsa temin yönteminde hasılat paylaşımı yöntemini uygulamaya başlamışlardır. Hasılat paylaşımı yöntemi, arsa karşılığı inşaat yöntemine alternatif olarak ortaya çıkmış olup, inşa edilen bağımsız bölümlerin satış hasılatından belli bir payın, arsa sahibine ödenmesine dayalı arsa temin yöntemidir. Bu yöntemin son yıllarda yaygınlaşmasının nedeni; arsa sahibine klasik satış yöntemine göre daha yüksek getiri sağlaması, yükleniciye ise kaynak ayırmadan arsa temin etme imkanı sağlamasıdır. Hasılat paylaşımı yönteminin yeni bir yöntem olması; mükelleflerin vergilendirme ve muhasebeleştirme konusunda farklı uygulamalar sergilemelerine yol açmıştır. Maliye idaresi ise hali hazırda yeterli bir düzenleme yapmadığı için söz konusu farklı uygulamalar devam etmektedir. Bu çalışma ile hasılat paylaşımı yönteminin hukuki statüsü, çeşitleri ve uygulama süreci ortaya koyularak; vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi konuları açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre hasılat paylaşımı yöntemi sözleşmesinin hukuki statüsü; satış sözleşmesi olup vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesinde bu husus dikkate alınmalıdır.

ABSTRACT

TAXATION AND ACCOUNTING OF PRIVATE CONSTRUCTIONS PERFORMED ON THE LANDS ACQUIRED ACCORDING TO THE REVENUE SHARING METHOD

In recent years financial developments in our country affected the construction sector positively. In parallel with these developments, construction companies have started to apply revenue sharing method for land acquisition. Revenue Sharing Method, emerged as an alterna-

tive to the method of construction in return for land, is the method of acquiring land based on the payment to the land owner a certain share of sales revenue from independent sections constructed. The reason for becoming prevalent of this method in recent years; is because it's providing higher returns to the land owner in comparison with traditional sales method, as for the contractor an opportunity of acquiring land without allocating resource. Revenue Sharing Method is a new method that it's caused Taxpayers to exhibit different applications in taxation and accounting issues. Diverse applications in question are in progress because The Ministry Of Finance has not made any sufficient regulation yet. In this study, the taxation and accounting issues are explained by putting forth the legal status, types and application process of revenue sharing method. Accordingly, as the legal status of revenue sharing method agreement is the sale contract, in its taxation and accounting this matter should be taken into account.

YAVUZ ÇALIK
Vergi M fettiŐi

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	7
GİRİŞ	9
1. HASILAT PAYLAŞIM YÖNTEMİ	11
1.1. Hasılat Paylaşım Yönteminin Tanımı	11
1.2. Hasılat Paylaşım Yöntemiyle İlgili Terimler	12
1.3. Hasılat Paylaşım Yönteminin Hukuki Statüsü	14
1.3.1. Hasılat Paylaşım Sözleşmelerinin Adi Ortaklık Sözleşmeleri İle İlişkisi	15
1.3.2. Hasılat Paylaşım Sözleşmelerinin Eser Sözleşmeleri İle İlişkisi	18
1.3.3. Hasılat Paylaşım Sözleşmelerinin Satış Sözleşmeleri İle İlişkisi	19
1.3.4. Hasılat Paylaşım Sözleşmelerinin Konsinye İşlemleri İle İlişkisi	21
1.4. Hasılat Paylaşım Yönteminin Uygulama Süreci	22
1.4.1. Hasılat Paylaşım Sözleşmesinin Kapsamı	24
1.4.2. Bağımsız Bölüm İnşa Süreci	25
1.4.3. Bağımsız Bölümlerin Pazarlanması Süreci	25
1.4.4. Tapu Devir Süreci	27
1.4.5. Hasılatın Paylaşılma Süreci	28
1.4.6. Hasılatın Kapsamına Dahil Olan Gelir Unsurları	29
1.4.7. Hasılat Paylaşım Yöntemleri	30
1.5. Hasılat Paylaşım Yöntemi İle TMS 18 Hasılat Standardı İlişkisi	31
1.6. Hasılat Paylaşım ve Arsa Karşılığı İnşaat Yöntemlerinin Karşılaştırılması	37
2. ARSA TESLİMİNİN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ	39
2.1. KDVK Açısından İncelenmesi	39
2.1.1. KDV'nin Konusuna Giren İşlemler	39
2.1.2. Vergiyi Doğuran Olay	42
2.1.3. KDV Matrahı	55
2.1.4. KDV Oranları	56
2.1.5. Arsa Teslimlerinde KDV İstisnası	57
2.1.6. KDV İstisnasının Fiyat Farkı Karşısındaki Durumu	59
2.1.7. Ortak Hesap, Repo ve Faiz Gelirlerinin KDV Karşısındaki Durumu	60
2.2. GVK Açısından İncelenmesi	61

2.2.1. GV'nin Konusuna Giren İşlem	61
2.2.2. Ticari Kazanç ve Değer Artış Kazancı Ayrımı	63
2.2.3. Ticari Kazanca Göre Vergilendirmede Özellik Gösteren Durumlar	66
2.2.4. Değer Artış Kazancına Göre Vergilendirme.....	68
2.2.5. Gayrimenkullerde İktisap ve Elden Çıkarma Tarihi	70
2.3. KVK Açısından İncelenmesi.....	73
2.3.1. KV Açısından İstisna Uygulaması	74
2.3.2. İstisna Uygulamasında Fiyat Farkının Durumu.....	77

3. ÖZEL İNŞAATIN VERGİLENDİRİLMESİ 79

3.1. Konunun KDVK Açısından İncelenmesi	80
3.1.1. Vergiyi Doğuran Olay	80
3.1.2. KDV Oranı	81
3.1.3. KDV İndirimi.....	82
3.1.4. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi.....	83
3.2. Konunun GVK Açısından İncelenmesi	88
3.2.1. Ticari Kazancın Tespiti	88
3.2.2. Hasılat Payı İle Avans Arasındaki İlişki.....	100
3.2.3. Konunun Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Açısından İncelenmesi	100
3.3. Konunun KVK Açısından İncelenmesi	101
3.4. Konunun Tapu Harcı Açısından İncelenmesi	104
3.5. Hasılat Paylaşım Yöntemi İle Yapılan Arsa Tesliminin Avantajı	106

4. HASILAT PAYLAŞIM YÖNTEMİNE GÖRE GERÇEKLEŞEN İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 107

4.1. Belge Düzeni	107
4.1.1. Arsa Tesliminin Belgelendirilmesi	107
4.1.2. Bağımsız Bölüm Teslimlerinin Belgelendirilmesi.....	108
4.1.3. Arsa Bedelindeki Değişikliklerin Belgelendirilmesi	108
4.2. MSUGT'ne Göre Muhasebeleştirme.....	109
4.2.1. Arsa Teslimlerinin Muhasebeleştirilmesi	109
4.2.2. Yüklenici İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	111
4.3. TMS-18 Hasılat Standardı'na Göre Muhasebeleştirme.....	118
4.3.1. Alınan Avanslar	118
4.3.2. Peşin Satışlar.....	119

4.3.3. Vadeli Satışlar	119
4.3.4. İskontolu Satışlar	120
4.3.5. Satış Sonrası Hizmet Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi.....	121
5. UYGULAMA	121
5.1. İhale Süreci	123
5.2. Sözleşme İmzalanması.....	124
5.3. Gelirin Paylaşımı	125
5.4. Proje İnşaatı.....	126
5.5. Pazarlama	127
5.6. Model Hakkında Rakamsal Bilgiler	128
5.7. Emlak Konut GYO A.Ş.'nin Vergi Mevzuatı Açısından Konumu.....	129
SONUÇ	130
KAYNAKÇA.....	132

KISALTMALAR

KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK.....	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
GV	: Gelir Vergisi
GVK.....	: Gelir Vergisi Kanunu
VUK.....	: Vergi Usul Kanunu
TTK.....	: Türk Ticaret Kanunu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
GYO.....	: Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı
TOKİ	: Toplu Konut İdaresi
SPK.....	: Sermaye Piyasası Kurumu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
TSTG.....	: Tahmin Edilen Satış Toplam Geliri
STG	: Son Satış Toplam Geliri
ŞGPO.....	: Şirket Gelir Payı Oranı
ŞPTG	: Asgari Şirket Payı Toplam Geliri
NŞPTG.....	: Nihai Şirket Payı Toplam Geliri
YGPO.....	: Yüklenici Gelir Payı Oranı

GİRİŞ

Son yıllarda ülkemizde finans alanında olumlu gelişmeler kendini göstermiştir. Bunlardan biri de faiz oranlarının düşmesidir. Faiz oranlarında meydana gelen düşüş banka kredilerine olan talebi buna bağlı olarak da konut ve işyerine olan talebi artırmıştır. İnşaat sektöründeki işletmeler bu talebi karşılayabilmek amacıyla gerek konut gerekse de işyeri olarak büyük projelere imza atmışlardır. İnşaat alanındaki bu gelişme sektördeki işletmelerin de arsa ve araziye olan talebinin artmasına neden olmuştur. Arsa ve arazi talebindeki bu artış aynı zamanda arsa ve arazi temininde güçlükler yaşanmasına yol açmıştır. Diğer taraftan arsa ve arazi sahipleri inşaat sektöründeki bu gelişmelerden maksimum ekonomik fayda sağlamanın yollarını aramaya başlamışlardır.

İnşaat sektöründe yaşanan hızlı büyümeye bağlı olarak arsa talebinin artması, arsa temininde güçlükler yaşanması ve arsa sahiplerinin inşaat sektöründeki büyümeden pay elde etme arzuları; arsa sahibi ile müteahhitlerin arsa teslim ve temininde farklı yollara başvurmalarına sebep olmuştur.

Arsa temininde ilk uygulanan yöntem klasik belirli bir tutar üzerinden arsa satın alınmasına dayanan “Satın Alma Yöntemi”dir. Daha sonra sektördeki gelişmeye paralel olarak “Arsa Karşılığı İnşaat Yöntemi” uygulanmaya başlanmış olup günümüzde de bu yöneme yoğun olarak başvurulmaktadır. Son yıllarda ise inşaat sektöründeki gelişmelere paralel olarak “Hasılat Paylaşım Yöntemi” uygulanmaya başlanmıştır.

Bu yöntemlere göre daha yeni olan, son yıllarda uygulama alanı bulan arsa teslim/temin yöntemi ise “Hasılat Paylaşım Yöntemi”dir. Bu yöntemlerin seçilmesinde arsa sahibi ve yüklenicinin optimal fayda beklentileri ile yüklenicinin finansal durumu önemli rol oynamaktadır. Bu yöntem; satın alma yöntemi ve arsa karşılığı inşaat yöntemine özgü nitelikleri barındırmaktadır. Ancak bu yöntemin en bariz özelliği arsa bedelinin bütün bağımsız bölümlerin satılmasından sonra netleşmesidir.

Hasılat paylaşım yönteminin uygulamasında birçok tartışmalı konu mevcuttur, örneğin hasılat paylaşım sözleşmesinin hukuki statüsü ciddi bir şekilde tartışılmaktadır. Söz konusu sözleşmelerin adi ortaklık sözleşmesi, satış sözleşmesi, eser sözleşmesi, ortaklık sözleşmesi ve karma nitelikli sözleşme olduğu yönünde farklı görüşler mevcuttur.

Diğer taraftan hasılat paylaşım yönteminde; tarafların vergilendirilmesi, işlemlerde belge düzeninin sağlanması ve muhasebeleştirilmesi konusunda da birçok tereddüt edilen ve tartışılan konu mevcuttur. Arsa sahipleri ile yüklenicilerin farklı uygulamalara yer verdikleri gözlemlenmiştir. Maliye idaresi konu ile ilgili olarak 60 no'lu sirküler dışında bir düzenleme yapma yoluna gitmemiştir. Söz konusu sirkülerde ise yeterli açıklamaya yer verilmemiştir. Şöyle ki arsa karşılığı inşaat yönteminin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin belirsizlikler ortadan kaldırılmadan "Hasılat Paylaşım Yöntemi"nin de "Arsa Karşılığı İnşaat Yöntemi" şeklinde değerlendirilerek vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Kaldı ki hasılat paylaşım yöntemi ile arsa karşılığı inşaat yöntemleri birbirlerinden birçok konuda farklılık göstermektedir.

Hasılat paylaşım yöntemi ile ilgili olarak; yargı organları, maliye idaresi, arsa sahipleri, yükleniciler ve meslek mensupları arasındaki farklı değerlendirme ve uygulamaların tarafımızca incelenmesi amacıyla hazırlanan iş bu çalışmamız, beş (5) bölümden oluşmaktadır.

Çalışmamızın hasılat paylaşım yöntemi başlıklı birinci bölümünde; hasılat paylaşım yönteminin tanımı, işleyişi, hukuki statüsü, çeşitleri ile TMS 18 hasılat standardı ve arsa karşılığı inşaat işleriyle ilişkisi üzerinde durularak çalışmamızın dayandığı varsayımlar ortaya koyulmuştur.

Çalışmamızın 2 ve 3. bölümlerinde hasılat paylaşım yöntemine göre teslim edilen arsaların ve bu arsalar üzerine inşa edilen bağımsız bölümlerin KDV, GV ve KV karşısındaki durumları; 4. bölümde söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmesi irdelenmiştir. 5. bölümde ise Emlak Konut GYO A.Ş. tarafından uygulanan hasılat paylaşım yöntemine yer verilmiştir.

1. HASILAT PAYLAŞIM YÖNTEMİ

1.1. Hasılat Paylaşım Yönteminin Tanımı

Hasılat Paylaşım Yöntemi; arsa sahibinin arsa teslimini, yüklenicinin ise ilgili arsa üzerine inşa edeceği bağımsız bölümlerin satış hasılatından belli oranda pay verme borcunu üstlendiği arsa teslim veya temin yöntemidir.

Diğer bir ifade ile; müteahhit/yüklenici tarafından yapılacak bağımsız bölümlerin satışından elde edilecek hasılatın bir kısmının, arsa sahibine bırakılması karşılığında, arsanın temin edilmesidir. Bu yöntem “Arsa Karşılığı Gelir Paylaşım” yöntemi olarak da adlandırılmaktadır.

03.05.2006 tarih ve 26157 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren; Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Satış, Devir, İntikal, Kiraya Verme, Trampa, Sınırlı Ayni Hak Tesisi ve Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliğinde, Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı; “*Gelirin, şartnamede tanımlanması kaydıyla, idarenin maliki bulunduğu arazi ve/veya arsada, idarenin uygun göreceği proje uyarınca, müteahhidin proje maliyetinin tamamını karşılayacağı inşaat veya inşaatların bölümlerinin satışından sağlanacak gelirin, sözleşmede belirlenen esaslara göre idare ve müteahhit arasında paylaşılmasıdır*”¹ şeklinde tanımlanmıştır.

Yapılan bir tanımda da; “*Arsa bedelini bağımsız bölüm bedeline endeksleyerek belirlemek ve bu bedeli tahsilatlarına paralel şekilde ödemek suretiyle arsa finansmanı sorununu çözmektir.*”² ifadesi yer almaktadır.

Bu yöntemde arsa sahibi bağımsız bölümler satılmadan gelirini tespit edememektedir. Bağımsız bölümler satıldıktan sonra arsa sahibi satış hasılatından belli oranda pay alarak arsa bedelini tahsil etmektedir.

¹ Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Satış, Devir, İntikal, Kiraya Verme, Trampa, Sınırlı Ayni Hak Tesisi ve Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliği, (03.05.2006 Tarih ve 26157 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

² MAÇ Mehmet ve TURUT Şenol, “Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 87 (Mart 2011), s:252.

Arsa Satışı Karşılığı Hasılat Paylaşım yöntemine ilişkin diğer bir tanım ise; *“Firmalar tarafından portföylerinde bulunan arsa ve arazilerin, üzerinde konut ve işyeri inşa ettirmek için ihale yöntemiyle ve üretilecek konut ve işyerlerinin satılınca kadar mülkiyeti arsa sahibinde kalması şartıyla, yüklenici (müteahhit) firmalara ihale edilerek teslim edilmesi”*³ şeklindedir.

1.2. Hasılat Paylaşım Yöntemiyle İlgili Terimler

Konumuzla ilişkisi nedeniyle bazı terimlerin kısa açıklamalarına yer vermek yerinde olacaktır.

Arsa: İmar planları ile parsel ölçüğünde yapılanma şartları belirlenmiş alanlardır.

Arazi: İmar planları yapılmamış tescilli veya tescilsiz alanlardır.

Bağımsız Bölüm: Bireysel kullanıma tahsis edilmiş daire veya işyerini ifade eder.

Kat Mülkiyeti: Tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde, o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından, Kat Mülkiyeti Kanunu’nun hükümlerine göre, bağımsız mülkiyet hakları kurulabilmesini ifade eder.⁴ Kat Mülkiyeti’nin kurulabilmesi için ana gayrimenkulün örneğin binanın inşaatının tamamlanmış ve kullanmaya elverişli olması gerekmektedir.

Kat İrtifakı: Herhangi bir arsa üzerinde yapılmakta veya gelecekte yapılacak olan bir veya birden çok yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, salon ve depo gibi ayrı ayrı ve başlı başına kullanmaya elverişli bölümleri üzerinde, yapı tamamlandıktan sonra geçilecek kat mülkiye-

³ ÜLGEN Soner, “Hasılat Paylaşımı Esasına Dayalı Gayrimenkul Satış Sözleşmelerinin Vergilendirilmesi” Yaklaşım, Sayı: 217 (Ocak 2011) s.108.

⁴ 634 Sayılı Kat mülkiyeti Kanunu, Madde: 1, (02.07.1965 Tarih ve 12038 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

tine esas olmak üzere, o arsanın maliki veya paydaşları tarafından arsa payına bağlı olarak kurulan irtifak hakkına kat irtifakı denir. Kat irtifakı bir arsanın maliki veya paydaşları lehine arsa payına bağlı olarak kurulur. Arsa payı kat irtifakından ayrı olarak devredilemeyeceği gibi miras yoluyla da geçmez ve başka bir hakla kısıtlanamaz. Arsa payı devredildiği zaman ona bağlı kat irtifakı da kendiliğinden devredilmiş olur.⁵

Özel İnşaat: Gerçek veya tüzel kişiler tarafından; çeşitli amaçlara yönelik, kendi nam ve hesaplarına yaptıkları inşaat işleridir.

Satın Alma Yöntemi: Bu yöntem de arsa sahibi rıza gösterdiği bir tutar karşılığında arsasını inşaat sahibine satmaktadır. İnşaat sahibi de aldığı arsa üzerinde istediği tasarrufla bulunur. Arsa sahibi arsanın karşılığını aldığı için arsa ile ilişkisi kesilir. Ancak alacaklılık ilişkisiyle ilgili TBK hükümleri saklıdır. Bu yöntemde arsa bedeli anlaşma sağlandığında bellidir. Bu bedelde; normal koşullarda herhangi bir değişiklik mümkün değildir ve arsa üzerine uygulanacak projenin, yapılacak bağımsız bölümlerin arsa sahibi için herhangi bir önemi yoktur. Bu yöntemde bedel odak noktasıdır.

Arsa Karşılığı İnşaat Yöntemi: Bu yöntemde arsa; inşaat işletmesine anlaşılan miktarda daire veya işyeri karşılığında “Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi” ile teslim edilir. Arsa için parasal olarak herhangi bir satış fiyatı belirlenmez. Bu durum tipik bir trampa işlemidir. Yani karşılıklı iki teslim söz konusudur. Arsa sahibi arsasını teslim eder, inşaatı yapan işletme ise daire veya işyeri tesliminde bulunur. Bu iki işlemde vergi kanunları açısından ayrı ayrı değerlendirilerek vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Satın alma yönteminden farklı olarak bu yöntemde arsa üzerine inşa edilecek proje, inşa edilecek bağımsız bölümlerin nitelikleri çok önemli olup, arsanın para birimi üzerinden değeri hiç önemli değildir.

⁵ Tasınmaz Mülkiyeti Denetçileri Derneği, “Kat İrtifakı” 09.11.2007 [http://tasinmaz-mulkiyeti.org.tr/tr/? Sayfa= Detay&Id=344](http://tasinmaz-mulkiyeti.org.tr/tr/?Sayfa=Detay&Id=344) (20.04.2012).

1.3. Hasılat Paylaşım Yönteminin Hukuki Statüsü

Hasılat paylaşım yöntemi; bağımsız bölümlerin satış hasılatından belli oranda pay alma karşılığında; arsa sahibinin arsa teslimini, yüklenicinin ise yapılacak bağımsız bölümlerin inşasını sözleşme ile üstlendiği arsa temin/pazarlama yöntemidir.

Bu yöntemin hukuki statüsü tartışmalı bir konudur. Hasılat paylaşım yöntemi sözleşmesinin; adi ortaklık sözleşmesi, satış sözleşmesi, eser sözleşmesi, ortaklık sözleşmesi ve karma nitelikli sözleşme olduğu şeklinde farklı görüşler mevcuttur. Bu durum vergi kanunları açısından yapılacak değerlendirmelerde önem arz etmektedir.

Birinci görüş; hasılat paylaşım yöntemi sözleşmesinin, “eser” ve “ortaklık” sözleşmelerinin bir araya gelmesi ile oluşan karma sözleşme olduğu yönündedir.⁶

İkinci görüş ise; Hasılat paylaşım yöntemi, hukuki niteliği itibarıyla sadece satış sözleşmesi olduğu, satış bedelinin gelecekteki şartlara göre tayin edilmesinin işlemin nakit karşılığı satış vasfını değiştirmediği, gerek hasılat payı karşılığı arsa satışında, gerekse arsa karşılığı inşaat, arsa sahibi ile müteahhit arasında bir ortaklık ilişkisinin oluşmadığı, hasılat paylaşmak veya trampa yapmak adi ortaklık kurmak anlamına gelmeyeceği, çünkü adi ortaklık, karın paylaşıldığı bir hukuki ilişki türü olduğu yönündedir.⁷

“Hasılat paylaşım yöntemi sözleşmesi” nin, “ortaklık sözleşmesi” niteliğinde olduğu yönünde görüş bildirenlerin konuya ilişkin açıklamalarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa devrine ilişkin hazırlanan “arsa

⁶ CURA Aykut ve SÜTÇÜ Nezh “Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı Sözleşmesinde Şekil” Türk Hukuk Sitesi, 23.11.2011, www.turkhukuksitesi.com (19.03.2012).

⁷ Mehmet MAÇ ve Şenol TURUT, “Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 87 (Mart 2011), s:252.

karşılığı inşaat yapım sözleşmeleri”, “satış/trampa sözleşmesi” değil, “ortaklık sözleşmesi” (Gizli ortaklık) niteliğindedir.

- Arsa sahibi de müteahhitte birlikte ticari amaç gütmektedir.
- Arsa; arsa sahibi tarafından ortaklığa sermaye olarak koyulmuştur.
- İş tamamlandıktan sonra bağımsız bölümler emsal bedeli üzerinden ortaklıktan çekilmesi gerekmektedir.
- Daha sonra bağımsız bölümlerin arsa sahibi tarafından satılması halinde bunların devamlılık unsuru göz önünde bulundurularak bağımsız olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.
- Bir inşaat işinin yapımı başlı başına devamlılık gerektirmekte ve ticari faaliyet kapsamına girmektedir.
- Arsa sahibinin arsasının karşılığı olarak bağımsız bölüm değil de bağımsız bölüm satış hasılatından belirli oranda pay alınmasının da adi ortaklık kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.⁸

Söz konusu görüş; asıl olarak arsa karşılığı inşaat sözleşmelerine ilişkin olup hasılat paylaşım yöntemini de aynı şekilde değerlendirmeye tabi tutmuştur. Ancak çalışmamızın 1.6. bölümünde de değinildiği gibi arsa karşılığı inşaat yöntemi ile hasılat paylaşım yöntemi arasında birçok farklılık bulunmaktadır. Bu nedenle her ikisini de aynı bakış açısıyla değerlendirilmesi mümkün değildir.

Konu dışı kaldığı için arsa karşılığı inşaat işlerinin hukuki statüsüne bu çalışmada değinilmeyecektir. Ancak hasılat paylaşım sözleşmelerinin kendi içlerinde bile tutarlık göstermediği dikkate alınacak olursa, arsa karşılığı inşaat sözleşmeleri ile benzerliği iddiasının da yerinde olmadığı daha iyi anlaşılacaktır.

1.3.1. Hasılat Paylaşım Sözleşmelerinin Adi Ortaklık Sözleşmeleri İle İlişkisi

Adi ortaklık sözleşmesi TBK’nun 620. maddesinde; *“İki ya da daha fazla*

⁸ ARSLAN Erdoğan “Arsa Karşılığı Kat Yapım Sözleşmelerinin Mahiyeti ve İçeriğinin Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu” Vergi Dünyası, Sayı 315 (Kasım 2007) s:9.

kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir.”⁹ şeklinde tanımlanmıştır.

TBK’nda yer alan adi ortaklıkların özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür.

- a) İki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmesi,
- b) Kanunla düzenlenmiş diğer ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşı-maması,
- c) Bir ortağın zarara katılmaksızın yalnız kazanca katılacağına ilişkin anlaşma, ancak katılma payı olarak yalnızca emeğini koymuş olan ortak için geçer olması,
- d) Yönetim, sözleşme veya kararla yalnızca bir veya birden çok ortağa ya da üçüncü bir kişiye bırakılmış olmadıkça, bütün ortaklar ortaklığı yönetme hakkına sahip olması,

Hasilat paylaşım sözleşmesinin adi ortaklık sözleşmesi olup olmadığı yönündeki değerlendirmede; adi ortaklığın ortak bir amaca erişme esası ile yönetim yetkisi, risk ve sorumluluk hususları ele alınmalıdır.

Adi ortaklıkta esas olan, ortak bir amaca erişmektir. Bir kısım görüşe göre: hasilat paylaşım yönteminde bir arsa üzerinde eser imal edip, pazarlamak amaçlanır. Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Hasilat paylaşım sözleşmelerinde ortak amaç bulunmamaktadır. Bu sözleşmede tarafların amaçları birbirinden tamamen farklıdır. Arsa sahibinin amacı mümkün olduğunca yüksek gelir sağlayarak arsasını devretmek, yüklenicinin amacı ise uygun koşullarda arsa temin etmektir. Arsa sahibinin üretilecek bağımsız bölümlerin niteliklerine ilişkin sözleşmeye koyduğu şartlar sadece getirisini maksimum tutmak güdüsünden kaynaklanmakta olup ortak amacın varlığını göstermez.

⁹ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununu, Madde: 620, (04.02.2011 Tarih ve 27836 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Adi ortaklıklarda; ortak bir amaca yönelmek, yönetimin paylaşılmasını da gerektirmektedir. Bunun gereği olarak adi ortaklıkta; yönetim, sözleşme veya kararla yalnızca bir veya birden çok ortağa ya da üçüncü bir kişiye bırakılmış olmadıkça, bütün ortaklar ortaklığı yönetme hakkına sahiptir. Ancak hasılat paylaşım yönteminde arsa sahibi yönetime katılmadığı gibi üretim ve pazarlama faaliyetlerine de katılamamaktadır. Sadece hasılat payının korunması amacıyla bağımsız bölümlerin sözleşmede ve projede belirtilen niteliklere sahip olup olmadığını denetleme hakkına sahiptir.

Adi ortaklıklarda; ortak bir amaca yönelmek, risk ve sorumluluğun paylaşılmasını da gerektirmektedir. Ancak hasılat paylaşım yönteminde risk ve sorumluluk yüklenici tarafından üstlenmiştir. Herhangi bir imalat hatası durumunda sorumluluk yükleniciye ait olduğu gibi, olası bir afet durumunda da riski yine yüklenici üstlenmektedir.

Diğer bir konu karın paylaşım hususudur. Adi ortaklıklarda; ortak bir amaca yönelmek, karın paylaşılmasını da gerektirmektedir. Bunun gereği olarak adi ortaklıkta, faaliyet sonucunda elde edilen kar/zarar ortaklar arasında paylaşılacak zorundadır. Bunun tek istisnası ortaklığa katılım payı olarak emeğini koyan ortaklar için geçerlidir. Bir ortağın zarara katılmaksızın yalnız kazanca katılacağına ilişkin anlaşma, katılma payı olarak yalnızca emeğini koymuş olan ortak için geçerlidir. Ancak hasılat paylaşım yönteminde arsa sahibi emeğini ortaya koymadığı halde kar veya zarardan pay almamaktadır. Yani hasılat paylaşım yönteminde kar konusunda ortak bir amaç güdülmemektedir. Kaldı ki yüklenicinin zarar ettiği durumlarda arsa sahibi zarar etmeyebilir. Arsa sahibi kardan değil, satış hasılatından pay almaktadır. Hasılatattan alınacak payın yüksekliliği, yapılan faaliyetlerin başarısından ziyade arsa sahibinin pazarlık gücünden kaynaklanmaktadır.

Örnek:

Arsa sahibi payı : %50

Yüklenici payı : %50

Arsanın rayiç bedeli	: "	2.000.000,00
İnşaat maliyeti	: "	2.500.000,00
Satış hasılatı	: "	4.500.000,00
Arsa sahibi payı	: "	2.250.000,00
Yüklenici payı	: "	2.250.000,00
Yüklenicinin zararı	: (" 2.500.000,00 - " 2.250.000,00) = "	250.000,00

Örnekten görüleceği üzere yüklenici zarar ettiği halde arsa sahibinin kar elde etmesi mümkündür. Bu durum göstermektedir ki hasılat paylaşım sözleşmesi bir ortaklık sözleşmesinden farklı niteliklere sahiptir. Ancak yukarıda eleştirdiğimiz hususları bertaraf ederek hazırlanan hasılat paylaşım sözleşmesi, ortaklık sözleşmesi olarak kabul edilebilir.

1.3.2. Hasılat Paylaşım Sözleşmelerinin Eser Sözleşmeleri İle İlişkisi

Eser sözleşmesi, TBK'nun 470. maddesinde; *"Yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir."*¹⁰ şeklinde tanımlanmıştır.

TBK'ndaki eser sözleşmesinin özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür.

- a) Yüklenici bir eser meydana getirme borcu altına girer,
- b) Yüklenici eseri imal eder,
- c) İş sahibi bir bedel (Ücret) ödeme borcu altına girer.

Hasılat paylaşım yönteminde eser sözleşmesinin bulunduğunu söylemekte mümkün görülmemektedir. Çünkü hasılat paylaşım yönteminde bağımsız bölümler arsa sahibi için değil üçüncü kişiler için imal edilmektedir. Ayrıca yükleniciye bir bedel ödeme borcu altına giren arsa sahibi değil üçüncü kişilerdir. Arsa sahibi ve yüklenici hasılatı paylaşmaktadırlar.

¹⁰ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununun, Madde: 470, (04.02.2011 Tarih ve 27836 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Eser sözleşmelerinde; yüklenicinin eser imalat faaliyeti taahhüt niteliğinde olacağı için yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında vergilendirmeye tabi tutulur. Ancak hasılat paylaşım yönteminde herhangi bir taahhüt söz konusu olmayıp yüklenici kendi nam ve hesabına sözleşmeye uygun şartlarda eseri meydana getirir. Dolayısıyla hasılat paylaşım yönteminde yıllara yaygın inşaata ilişkin vergilendirme söz konusu değildir.

Diğer taraftan hasılat paylaşım sözleşmesinde; eserin meydana getirilmesi yükleniciye; projenin pazarlama, yönetim, risk gibi unsurları arsa sahibinin sorumluluğuna bırakılıp, tahsil edilen hasılatın yükleniciye pay verilseydi, bu durumda eser sözleşmesinden bahsetmek mümkün olabilirdi. Ancak bu hususlar hasılat paylaşım sözleşmelerinde yüklenicinin yetki ve sorumluluğuna bırakılmaktadır.

1.3.3. Hasılat Paylaşım Sözleşmelerinin Satış Sözleşmeleri İle İlişkisi

Satış sözleşmesi, TBK'nun 207. maddesinde; *"Satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir."*¹¹ şeklinde tanımlanmıştır.

TBK'ndaki satış sözleşmesinin özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür.

- a) Satıcı, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme borcu altına girmeli,
- b) Alıcı bir bedel ödeme borcu altına girmeli,

Durum ve koşullara göre belirlenmesi mümkün olan bedel, kararlaştırılmış bedel hükmündedir.

Hasılat paylaşım yönteminde arsa sahibi, arsanın zilyetlik ve mülkiyetini yükleniciye devretme borcu altına girmektedir. Uygulamada arsa sahibi tarafından, arsanın tapu tescil suretiyle yükleniciye devrinin ya-

¹¹ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununu, Madde: 207, (04.02.2011 Tarih ve 27836 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

pıldığı durumlara rastlanmaktadır. Ancak daha çok; yüklenicilerin arsa sahibinden vekalet alarak, arsa sahibi adına kat irtifakı oluşturup, daha sonra da kat irtifaklı arsa paylarını doğrudan bağımsız bölüm alıcılarına devrettikleri görülmektedir. Bu durumlarda devir işlemlerinin zincirleme yapılması yerine doğrudan son alıcıya yapılması; yüklenicinin alıcı sıfatını, arsa sahibinin de satıcı sıfatını etkilememektedir. Yani arsanın alıcısı yüklenici, satıcısı ise arsa sahibidir. Arsa sahibi yükleniciye karşı arsanın zilyetliğini devretme borcu altına girmekte, yüklenici de arsa sahibine ilerde kesinleşecek bir tutarı ödeme borcu altına girmektedir. Belli durumlarda asgari satış hasılatının belirlenmesi veya satılmayan bağımsız bölümlerin belli bedel ile yükleniciye bırakılması kararlaştırılabilmektedir. Bu hususlar, yüklenicinin, (alıcının) arsa sahibine (satıcıya) olan borcunu netleştirmeye yönelik uygulamalardır.

Hasılat paylaşım sözleşmeleri standart bir içeriğe sahip değildir. Taraf- lar arasında serbestçe düzenlenebilmektedir. Bu nedenle hasılat payla- şım sözleşmelerinin hukuki statüsünün belirlenebilmesi amacıyla; ya- pılan sözleşmelerin her birinin, belirli kriterlere göre değerlendirilmesi faydalı olacaktır. Aşağıda satış sözleşmesine ilişkin yönetim kriterleri ortaya konulmuş olup bu kriterleri karşılayan hasılat paylaşım sözleş- melerinin satış niteliğinde olduğu kabul edilmelidir.

- a) Bağımsız bölüm teslim, satış, reklam ve fiyatlandırma gibi pazarla- ma faaliyetlerinin yüklenici tarafından yerine getirilmesi, (Sözleşme ile taban fiyat gibi pazarlama işlemlerine yönelik sınırlamalar getirilebilir.)
- b) Bağımsız bölümlerin inşası ile ilgili olarak bütün maliyetlerin yükle- nici tarafından karşılanması,
- c) Bağımsız bölüm inşasına ilişkin bütün yönetsel işlemlerin sözleşme ve proje çerçevesinde yüklenici tarafından yerine getirilmesi,
- d) Üretim, pazarlama ve yönetim alanındaki bütün risklerin yüklenici tarafından üstlenilmesi, (Örneğin asgari satış tutarının altında ya- pılan satışlarda arsa sahibinin pay farkının yüklenici tarafından kar-

şılınması veya belirlenen sürede satılmayan dairelerin yüklenici tarafından alınması kararlaştırılabilir.)

- e) Bağımsız bölüm alıcılarına karşı bütün sorumlulukların, satıcı sıfatı ile yükleniciye ait olması,

Yukarıda 5 maddede belirtilen kriterler hasılat paylaşım sözleşmesinde öngörüldüyse bu sözleşme satış sözleşmesi niteliğindedir. Arsa bedelinin önceden belli olmaması, asgari hasılat öngörülmesi, bağımsız bölüm özelliklerine ilişkin şartların ortaya koyulması, bedelin tamamen veya kısmen aynı değer ile tahsil edilmesi, arsanın devrinin yüklenici yada bağımsız bölüm alıcılarına doğrudan yapılması sözleşmenin bu niteliğini değiştirmemektedir. Aslında yukarıda belirtilen kriterler hasılat paylaşım yönteminin belirgin özellikleridir. Bu nedenle çalışmamızda hasılat paylaşım yöntemine göre arsa tesliminin bir satış sözleşmesi niteliği taşıdığı hususu dikkate alınarak değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Sonraki bölümlerde açıklanacağı üzere Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan tebliğ ve sirkülerde hasılat paylaşım sözleşmelerinin, ortaklık sözleşmesi değil satış sözleşmesi niteliğinde olduğu kabul edilmiştir. Danıştay tarafından benimsenen görüşte bu yöndedir.

Hasılat paylaşım sözleşmesi, tapu devrine esas teşkil edeceği için resmi şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.¹² Çünkü taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olması, resmî şekilde düzenlenmiş bulunmalarına bağlıdır.¹³ Diğer taraftan 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu 6/2. maddesine göre TOKİ ile yapılan hasılat paylaşım sözleşmeleri resmi şekle tabi değildir.

1.3.4. Hasılat Paylaşım Sözleşmelerinin Konsinye İşlemleri İle İlişkisi

Konsinye satış; mal sahibinin, satışa konu olan malı belirli bir fiyattan

¹² CURA Aykut ve SÜTÇÜ Nezih "Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı Sözleşmesinde Şekil" Türk Hukuk Sitesi, 23.11.2011, www.turkhukuksitesi.com (19.03.2012).

¹³ 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, Madde: 706, (08.12.2001 Tarih ve 24607 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

satması amacıyla aracı bir işletmenin mağazasına bıraktığı, aracının da söz konusu malı, sahibinin ad ve hesabına satıp, karşılığında mal sahibinden komisyon temin ettiği satış şeklidir.

Hasılat paylaşım yönteminde; arsa sahibinin yükleniciye teslim ettiği arsa konsinye mal niteliğinde olduğu düşünülebilir. Ancak konsinye mal olarak nitelendirilmesi uygun düşmemektedir. Çünkü konsinye mal sahibi adına ve hesabına aracı tarafından satılır. Hasılat paylaşım yönteminde ise yapılan bir imalat işleminde hammadde olarak bağımsız bölümün inşasında kullanılan arsanın teslim alınması söz konusudur. Ayrıca yüklenici arsa sahibinden komisyon değil alıcılara yaptığı bağımsız bölüm satışından kar elde etmektedir. Arsanın başlangıçta fiyatının belli olmaması konsinye olması anlamına gelmemektedir.

1.4. Hasılat Paylaşım Yönteminin Uygulama Süreci

Arsa sahibi tarafından, bağımsız bölüm satış hasılatından pay almak amacı ile arsanın yüklenicinin tasarrufuna bırakılması; yüklenici tarafından da herhangi bir kaynak ayrılmadan inşa edilecek bağımsız bölümlerin satış hasılatından arsa sahibine pay verilmesi suretiyle arsa temin edilmesi, hasılat paylaşım yönteminin temel felsefesidir. Ancak hasılat paylaşım yönteminin uygulama süreci arsa sahibi ile yüklenici arasında yapılan sözleşmeler ile serbestçe belirlenmektedir. Bu nedenle bir projede uygulanan süreç ile bir başka projede uygulanan süreç birbirinden farklılık gösterebilir.

Hasılat paylaşım yönteminde uygulanan sürece ilişkin genel çerçeve aşağıda sıralanmakla birlikte, sözleşme şartlarına göre bu sürece ilişkin sıralamalar değişebilir, ya da farklı faktörler sürece dahil olabilir.

- a) Taraflar arasında yapılacak projenin şartlarında anlaşılması,
- b) Belirlenen şartlar altında hasılat paylaşım sözleşmesinin düzenlenip imzalanması,
- c) Yüklenici tarafından; gerekli bütün plan ve projeler hazırlanması,
- d) Yüklenici tarafından yapı ruhsatının ve gerekli izinlerin ilgili mercilerden alınması,

- e) Yüklenici tarafından inşaat yapımına başlanması,
- f) Yüklenici tarafından proje üzerinden, satış vaadi sözleşmesine istinaden bağımsız bölüm satışlarının yapılması,
- g) Arsanın, arsa sahibi tarafından yükleniciye devrinin yapılması, (Arsanın yükleniciye devri yapılmayan durumlarda, arsa sahibi tarafından kendi adına devir işlemlerini yürütmesi için yükleniciye vekalet verilmektedir.)
- ı) Yüklenici tarafından kat irtifakı oluşturulup arsa payı üzerinden alıcılara devir işleminin yapılması, (Arsanın yükleniciye devri yapılmayan durumlarda; yüklenici tarafından vekalet ile arsa sahibi adına kat irtifakı oluşturulur.)
- i) Yüklenici tarafından ilgili belediyeden iskan izninin alınması,
- j) Bağımsız bölüm kat mülkiyetinin kurulması,
- k) Bağımsız bölümlerin, alıcılara fiili teslimi,
- l) Satış hasılatının, yapılan tahsilatlara göre sözleşme şartlarına uygun bir şekilde paylaşılması,

Emlak Konut GYO A.Ş. tarafından uygulanan hasılat paylaşım yöntemi-ne çalışmamızın 5. bölümünde değinilmiştir. Bu bölümde ise Emlak Konut GYO A.Ş. tarafından uygulanan hasılat paylaşım yöntemine ilişkin sürecin maddeler halinde özetlenmesi faydalı olacaktır.

- Projelendirilecek arsaların; SPK'dan yetki almış ekspertiz firması tarafından değeri tespit edilir.
- Şirket tarafından ihale ilanı yapılır.
- İhaleye katılımcılarından; öncelikle, açık artırma yöntemiyle üç tur teklif, sonunda ise kapalı teklif alınır.
- En yüksek şirket payı toplam gelir teklifini veren katılımcı ihaleyi alır.
- İhale üzerinde kalan yüklenici ile sözleşme imzalanır.
- Yüklenici tarafından; altyapı dahil olmak üzere gerekli tüm plan ve projeler hazırlanır.

- Yüklenici tarafından inşaat ruhsatı ve diğer izinler alınır.
- Arsa teslim alınarak inşaat başlanır.
- Yüklenici tarafından satış ve fiyatlandırma konusunda Emlak Konut GYO A.Ş'nin onayı alınır.
- Yüklenici tarafından bağımsız bölümler satışa çıkartılır. Satışlar inşaatın devamı aşamasında "Satış Vaadi Sözleşmesi" ile yapılır.
- Emlak Konut GYO A.Ş tasarrufunda banka hesabı açılarak, satış hasılatının bu hesapta toplanması sağlanmaktadır.
- Yüklenici tarafından satışı yapılan bağımsız bölüm (konut veya işyeri) alıcılarına kat irtifakı tapusu veya iskanların alınması aşamasında kat mülkiyeti tapusu verilir.
- Satış gelirinden bankada toplanan para yükleniciye taahhüt konusu işlerin ilerlemesine paralel olarak birikmiş gelirleri ile birlikte ödenir.
- Bağımsız bölümler; sözleşmede belirlenen sürede satılamaz ise şirket ve yüklenici arasında paylaşılır.
- İskanların alınması halinde veya bağımsız bölümlerin alıcılarının fiilen kullanımına teslim edilmesi halinde; Emlak Konut GYO A.Ş. Şirket Payı Toplam Geliri üzerinden yükleniciye arsa faturası tanzim eder.
- Yüklenici ise bağımsız bölüm alıcılarına fatura düzenler.¹⁴

1.4.1. Hasılat Paylaşım Sözleşmesinin Kapsamı

Önceki bölümde de üzerinde durulduğu gibi hasılat paylaşım sözleşmesi, bir satış sözleşmesi türüdür. Genel bir satış sözleşmesinin içeriğini barındırmaktadır. Bununla birlikte hasılat paylaşım yöntemindeki arsa satışı koşulları, sözleşmede ilave hususlara yer verilmesine yol açmaktadır. Bunlardan bir kısmını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- Arsa üzerine uygulanacak projenin özelliklerinin belirlenmesi,

¹⁴ ÜLGEN Soner, "Hasılat Paylaşımı Esasına Dayalı Gayrimenkul Satış Sözleşmelerinin Vergilendirilmesi" Yaklaşım, Sayı: 217 (Ocak 2011) s.108.

- İnşa edilecek bağımsız bölüm ve sosyal donatıların niteliğinin belirlenmesi,
- Bağımsız bölüm inşa ve satış sürelerine ilişkin şartların belirlenmesi,
- Bağımsız bölüm satış koşullarının belirlenmesi, (Bağımsız bölüm taban satış fiyatının belirlenmesi, asgari toplam hasılatın tespit edilmesi, vadeli satış yapıp yapılamayacağının belirlenmesi, yapılacak olan vadeli satışların koşullarının belirlenmesi, vs.)
- Satış bedellerinin toplanacağı hesaba ilişkin koşulların belirlenmesi,
- Hesapta toplanan hasılatın paylaşılma koşullarının belirlenmesi,
- Arsa sahibinin projeyi takip ve denetim yetkisinin düzenlenmesi,

Hasılat paylaşım sözleşmelerinin içerikleri birbirinden farklılık gösterebilir. Bu nedenledir ki hukuki statüleri tartışma konusu olmaktadır.

1.4.2. Bağımsız Bölüm İnşa Süreci

Bu süreçte yüklenici tarafından sözleşmede belirlenen şartlarda bağımsız bölümlerin inşası yürütülmektedir. Projenin yürütülmesi ile ilgili bütün maliyetler yüklenici tarafından karşılanmaktadır. Arsa sahibi sadece sözleşme koşullarına göre projenin yürütülüp yürütülmediğini gözetim ve denetim yetkisine sahiptir.

Emlak Konut GYO A.Ş.'nin Sermaye Piyasası Kurulu'na sunduğu izahname de *"Gelir paylaşım projelerinde işletme masrafları esas olarak arsa bedeli ve ihale hazırlıklarına ve projenin denetlenmesine ilişkin idari masraflardan oluşmakta iken projeye ilişkin tüm giderler yüklenici tarafından karşılanmaktadır."*¹⁵ ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeden de anlaşılağı üzere Emlak Konut GYO A.Ş. de aynı şekilde hareket etmektedir.

1.4.3. Bağımsız Bölümlerin Pazarlanması Süreci

Bağımsız bölümlerin pazarlanmasına ilişkin bütün işlemler yüklenici

¹⁵ Emlak Konut GYO A.Ş. Payların Halka Arzında Kullanılacak İzahname Taslağı, SPK, 20.08.2010, <http://www.spk.gov.tr/apps/ofd/Izahname.aspx?submenuheader=3> (23.03.2012).

tarafından yürütülmektedir. Satış eleman istihdamı, idari hizmetler, kırtasiye, reklam, bilgilendirme toplantıları, eşantyonlar, broşür basılması gibi bütün pazarlama maliyetlerine yüklenici katlanmaktadır. Arsa sahibinin sadece bu süreci denetleme yetkisi vardır.

Satış koşullarının belirlenmesi hasılat paylaşım yönteminde çok önemli bir konudur. Çünkü arsa sahibi ile yüklenici satış hasılatını paylaşmaktadır. Yani arsa sahibinin geliri yüklenicinin satış işlemlerinde uygulayacağı şartlara bire bir bağlıdır. Bu nedenle de hasılat paylaşım sözleşmelerinde bağımsız bölüm satış koşullarının tespit edilmesi yoluna gidildiği görülmektedir. Bunlar;

- **Bağımsız bölüm asgari satış fiyatının öngörülmesi:** İnşa edilen her bağımsız bölümün satışında yüklenici tarafından uygulanacak asgari fiyat belirlenir. Bu fiyatın üzerinde satış yapılabilir; ancak altında yapılamaz.
- **Bağımsız bölüm asgari toplam satış hasılatının öngörülmesi:** Bu durumda bağımsız bölümlerin her biri için ayrı ayrı değil de; bütün bağımsız bölümler için asgari hasılat tespit edilir. Fiili satış hasılatının bu tutarın altında kalması halinde ardaki farkın yüklenici tarafından üstlenilmesi yoluna gidilir.
- **Satılmayan bağımsız bölümlerin belirlenen asgari fiyattan yükleniciye devri:** Bu durumda proje tamamlanıncaya kadar satışı yapılamayan bağımsız bölümlerin satışı beklenmez sözleşmede belirlenen asgari fiyattan yükleniciye devri yapılır. Bu şekilde hesaplanan hasılatın arsa sahibi kendine düşen payın tahsili yoluna gider. Asgari fiyatın tespit edilmemesi halinde satışı yapılan diğer bağımsız bölümlerin emsal bedeli esas alınabilir.
- **Vadeli satış:** Yüklenici tarafından satışlarda vade uygulanıp uygulanmayacağı belirlenebilir. (Vadeli satışlarda arsa sahibi payını, tahsilat zamanında mı yoksa peşin olarak mı tespit edileceği hususlarına yer verilebilir.)
- **İskontolu satış:** sözleşmede yüklenici tarafından sonradan alıcılara iskonto uygulanıp uygulanmayacağı belirlenebilir.

Satış işlemleri proje aşamasında yapılabileceği gibi, inşaat tamamlandıktan sonrada yapılabilir. Bağımsız bölümler tamamlanmadan yapılan satışlar için satış vaadi sözleşmesi düzenlenir. Bu durumlarda tapu tes-cil işlemleri daha sonra yapılır.

1.4.4. Tapu Devir Süreci

Hasılat paylaşım yönteminde; arsa ile inşa edilen bağımsız bölümlerin devir işlemlerinde izlenecek yola ilişkin açıklamalara; çalışmamızın Ha-sılat Paylaşım Yönteminin Uygulama Süreci başlıklı 1.4. bölümünde kı-saca değinilmiştir. Buna göre tapu devir süreci aşağıdaki gibidir.

- a) Arsanın, arsa sahibi tarafından yükleniciye devredilmesi, (arsanın yükleniciye devri yapılmayan durumlarda, arsa sahibi tarafından ken-di adına devir işlemlerini yürütmesi için yükleniciye vekalet verilir)
- b) Yüklenici tarafından kat irtifakı oluşturulması, (Arsanın yükleniciye devri yapılmayan durumlarda; yüklenici tarafından vekalet ile arsa sahibi adına kat irtifakı oluşturulur.)
- c) Kat irtifaklı arsa paylarının bağımsız bölüm alıcılarına devredilmesi, (Bağımsız bölüm alıcılarına kat irtifaklı arsa payı devredilebileceği gi-bi; kat mülkiyeti oluşturularak, kat mülkiyetinin devri de yapılabilir.)
- d) Bağımsız bölüm alıcıları tarafından kat mülkiyeti tapusunun alınma-sı, (Kat mülkiyeti, bağımsız bölümler tamamlanıp, yüklenici tarafın-dan ilgili belediyeden iskan izninin yani kullanım izninin çıkartılma-sından sonra alınır.)

Uygulamada genellikle arsa sahibi yükleniciye vekalet vermektedir. Yüklenicide bu vekaletle istinaden arsa sahibi adına kat irtifakı tesis et-tirmekte ve daha sonra da bağımsız bölüm alıcılarına kat irtifaklı arsa payı devrini gerçekleştirmektedir.

Kat irtifakı, arsaya malik olan kişi tarafından, yapılacak bağımsız bölüm-lerin sayısına göre her zaman kurulabilir. Ancak kat mülkiyeti; bağımsız bölümler tamamlanıp, iskan alındıktan sonra tesis edilebilir. Yani kat

mülkiyetinin kurulabilmesi için bağımsız bölümün inşaatının tamam-
lanmış ve kullanmaya elverişli olması gerekmektedir.¹⁶

1.4.5. Hasılatın Paylaşılma Süreci

Bağımsız bölümlerin satış işlemi çok büyük oranda peşin olarak yapıl-
maktadır. Uygulamada vade işlemlerini banka üstlenmektedir. Satış
bedelleri yüklenici ile arsa sahibinin müşterek veya münferit işlem ya-
pabilecekleri bir hesapta toplanmaktadır. Yada taraflardan birinin hesa-
bında toplanan satış hasılatı sonradan paylaştırmaya tabi tutulmakta-
dır. Bu taraf genelde yüklenicinin hesabı olmaktadır.

Emlak Konut GYO A.Ş. arsa sahibi olarak kendi hesabında satış hasılatı-
nı tutmakta yükleniciye de hakediş olarak ödeme yapmaktadır. Emlak
konut GYO A.Ş.'nin bu şekilde bir yöntem izlemesi kamu iştiraki; dolayı-
sıyla da özel kanunlara tabi olmasından kaynaklanmaktadır.

Hesaplarda toplanan satış hasılatı yine sözleşmede belirlenen usul ve
esaslar çerçevesinde taraflar arasında paylaşılmaktadır. Hesaptaki tu-
tarlar dolayısıyla elde edilen faiz, repo benzeri gelirler tarafların payları
oranlarında yine dağıtımına tabi tutulmaktadır.

Bağımsız bölümlerin satış süreci, uzunca bir zamanı kapsamaktadır.
Satışlar proje aşamasından başlar ve proje tamamlandıktan sonra da
devam edebilir. Bu süreçte elde edilen satış hasılatının paylaşılmasına
ilişkin çeşitli yöntemler benimsenebilir. Bu yöntemler hasılat paylaşım
sözleşmesinin hukuki statüsünü etkilememektedir. Bunlardan bir kısmı
şu şekildedir.

- a) Bağımsız bölüm bedellerinin tahsil edildiği anda hasılatın paylaşıl-
ması,
- b) Belli dönem aralıklarında tahsil edilen hasılatın peyder pey paylaşı-
lması,

¹⁶ KARAKAŞ Gökhan, "Kat Mülkiyeti Nedir" On Hukuk Bürosu, <http://www.onhukuk-buros.com/kat-mulkiyeti.html> (19.03.2012).

- c) Bağımsız bölümler tamamlanana kadar belli dönemlerde peyder pey yapılan tahsilatın paylaşılması, tamamlandıktan sonra ise satılmayan bölümleri emsal bedeli ile değerleyip ortaya çıkan tutarın arsa sahibine yüklenici tarafından ödenmesi,
- d) Yüklenici tarafından yürütülen projenin tamamlanma oranına göre hasılatın paylaşılması

Arsa sahibi tarafından düzenlenen arsa faturası ile VUK'na göre yapılan işlemin belgelendirilmesi amaçlanmakta olup arsa sahibinin alacak hakkının doğuşu ile herhangi bir ilgisi bulunmamaktadır. Yukarıda da belirtildiği üzere taraflar hasılatın paylaşılmasına ilişkin şartları hasılat paylaşım sözleşmesinde belirtirler. Eğer böyle bir belirleme yok ise bu durumda bağımsız bölüm alıcılarından tahsilat yapıldığı anda arsa sahibi ve yüklenicinin alacak hakları karşılıklı olarak doğmuş olur.

Yukarıda da açıklandığı üzere tahsilatların hangi hesapta toplanması, hesap üzerinde taraflardan hangisinin tasarruf hakkına sahip olduğu ve hasılatın paylaşılmasında izlenilecek usul ve esaslar tamamen sözleşme ile düzenlenmekte olup bizim burada yaptığımız açıklamalar genel çerçeveyi çizmeye yöneliktir.

1.4.6. Hasılatın Kapsamına Dahil Olan Gelir Unsurları

Hasılat paylaşım yönteminin temel felsefesi arsa üzerine yapılan bağımsız bölümlerin satış hasılatından pay alınmasıdır. Bu nedenle hasılat paylaşım sözleşmesindeki “Hasılat” ifadesi bağımsız bölüm satış gelirini ifade etmektedir. Peki buna bağlı olarak ortaya çıkabilecek fiyat farkı, kur farkı, vade farkı ve iskontoların durumu ne olacaktır.

Fiyat farkı gelirleri, yüklenicinin olağan faaliyet konusu ile ilgili olup “YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI”na gelir kaydedilmek üzere muhasebeleştirilir. Bu şekilde elde edilen gelirler yüklenicinin hasılatını oluşturmaktadır. Bu gelirler aynı zamanda, arsa sahibinin üzerinden pay alacağı hasılatı da kapsar. Fiyat farkının olumlu ya da olumsuz olmasının hiçbir önemi yoktur. Tabi ki fiyat farkının muvazaalı bir işlemten kaynaklanmaması gerekmektedir.

Bağımsız bölüm satışları döviz cinsinden yapıldığı durumlarda arsa sahibinin alacak hakkı da döviz cinsinden olacaktır. Döviz cinsinden vadeli satışlarda ve ulusal para cinsinden vadeli satışlarda arsa sahibi alacağını vade sonunda tahsil ediyor ise vade farkı ve kur farkı dahil tutarları da hasılatın kapsamına dahil olacaktır.

Satış hasılatı bir hesapta toplandıktan sonra bu hesaptan elde edilen repo ve faiz gelirleri de yine yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde taraflar arasında paylaştırılmalıdır.

İskonto uygulaması taraflar arasında yapılmış sözleşmelerde belirtildiyse buna göre hareket edilir. Eğer herhangi bir belirleme yapılmadıysa ise kanaatimize göre arsa sahibinin rızası dahilinde yapılan iskontolar paylaştırılacak hasılatın tespitinde dikkate alınmalı, aksi durumda ise satış işlemlerinden sorumlu yüklenicinin üzerinde kalmalıdır.

Fiyat farkı, vade farkı ve kur farkı gelirleri taraflar arasında paylaşımına konu edilecek gelir unsurlarıdır. Hasılat paylaşım yönteminde; bu gelirleri bağımsız bölüm satış gelirinden ayrı düşünmek mümkün değildir. Durum böyle olmakla birlikte bu gelir unsurlarının muhasebeleştirilmesi kendilerine özgü usulleri barındırmaktadır. Çalışmamızın TMS 18 hasılat standardı ile ilgili bölümünde, muhasebeleştirme konusu hakkında gerekli açıklamalar yapılmıştır.

1.4.7. Hasılat Paylaşım Yöntemleri

Hasılat paylaşım sözleşmelerinin çeşitleri ile ilgili olarak genel kabul görmüş bir ayırım bulunmamaktadır. Ancak hasılat paylaşım yönteminin daha iyi anlaşılabilmesi için tarafımızca; hasılat paylaşım sözleşmeleri sabit oranlı, değişken oranlı ve asgari bedelli olmak üzere üçlü bir ayırma tabi tutulmuştur.

a) Sabit Oranlı Hasılat Paylaşım Sözleşmeleri: Arsa bedelinin; bağımsız bölüm satış hasılatına uygulanacak sabit bir oran ile tespit edildiği yöntemidir.

b) Değişken Oranlı Hasılat Paylaşım Sözleşmeleri: Arsa bedelinin; bağımsız bölüm satış hasılatının miktarına göre belirlenmiş değişken oranlar ile tespit edildiği yöntemdir. Örneğin “ 10.000.000’lik satış hasılatına % 45, “ 10.000.000,00 ile “ 15.000.000,00 arasındaki satış hasılatına % 48, “ 15.000.000,00 üzerindeki satış hasılatına % 50 oranının uygulanmasıdır. Oranlardaki artış satış hasılatının tamamına uygulanabileceği gibi, sınırı aşan kismada uygulanabilir.

c) Asgari Bedelli Hasılat Paylaşım Sözleşmeleri: Arsa bedelinin; taraflarca belirlenen asgari bir tutarın altında kalmamak şartıyla, bağımsız bölüm satış hasılatına uygulanacak belirli oran veya oranlarla tespit edildiği yöntemdir. Örneğin arsa bedelinin; “ 5.000.000,00’nin altında olmamak üzere bağımsız bölüm satış hasılatının % 50’si olarak tespit edilmesidir.

Uygulamada taraflar arasında asgari bedelli hasılat paylaşım sözleşmelerine daha sık rastlanmaktadır. Toplu Konut İdaresi Başkanlığının iştiraki olan Emlak Konut GYO A.Ş. tarafından uygulanan yöntemde asgari bedelli hasılat paylaşım yöntemidir.

Asgari bedelli hasılat paylaşım yönteminin tercih edilmesinin nedeni, bu yöntemin arsa sahibinin üstlendiği riski azaltarak maksimum satış geliri elde etmesine olanak vermesidir. Arsa sahipleri arsayı satmaya razı olacakları bedeli; asgari bedel olarak kararlaştırarak belirli bir gelir elde etmeyi garantilemektedirler. Ayrıca bu yöntemle daha sonra projenin başarısına bağlı olarak arsa sahibinin ekstra gelir elde etmesi de mümkün hale gelmektedir.

1.5. Hasılat Paylaşım Yöntemi İle TMS 18 Hasılat Standardı İlişkisi

TMS 18 Hasılat Standardı, hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan inşaatların satışı karşılığında elde edilen “hasılat” ile ilgili hususların belirlenmesinde bize yardımcı olacaktır. Söz konusu hasılat sadece yüklenici açısından değil arsa sahibi açısından da önem arz etmektedir. Çünkü arsa sahibi hasılat üzerinden pay almaktadır.

TMS 18 hasılat standardının amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Bu standarda göre; gelir: *“Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlardır.”*¹⁷ şeklinde tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hem “hasılat” hem de “kazanç” unsurlarını içermektedir.

Hasılat ise *“Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.”*¹⁸ şeklinde tanımlanmıştır.

Standartta gelirin tanımı yapılmış olup gelirin hasılat ve kazançtan oluştuğu belirtilmiştir. Hasılat, işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda olduğuna göre kazanç bunun dışındaki gelir unsurlarından oluşmaktadır. Yani kazanç; işletmenin olağan faaliyetleri dışında elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.

Hasılat paylaşım yönteminde, yüklenicinin olağan faaliyeti bağımsız bölüm inşa edip pazarlamaktır. Bu nedenle yüklenici açısından hasılat: bağımsız bölümlerin satışı karşılığında elde edilen ekonomik fayda tutarıdır. Burada dikkat edilecek husus satış tutarının tamamının yüklenicinin hasılatını oluşturmasıdır. Diğer bir ifade ile arsa sahibinin payına isabet eden kısım da, yüklenicinin hasılatına dahildir.

Hasılat paylaşım yönteminde, arsa sahibinin satış tutarından aldığı pay, belli durumlarda kazanç belli durumlarda ise hasılat niteliğindedir. Şöyle ki; Arsa sahibinin olağan faaliyet konusu gayrimenkul alım satımı ise hasılat paylaşım yöntemine göre inşa edilen bağımsız bölümlerin

¹⁷ TMS 18 Hasılat Standardı, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, (09/12/2005 tarih ve 26018 sayılı T.C. Resmi Gazete).

¹⁸ TMS 18 Hasılat Standardı, Madde: 7, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, (09/12/2005 tarih ve 26018 sayılı T.C. Resmi Gazete).

satışından elde ettiği pay, hasılat niteliğindedir. Aksine, arsa sahibinin olağan faaliyet konusu gayrimenkul alım satımı değil ise bağımsız bölümlerin satış hasılatından elde ettiği pay, kazanç niteliğindedir.

Hasılat paylaşım yönteminin diğer bir adı da “Gelir Paylaşım Yöntemi”dir. Gelir daha geniş kapsamlıdır. Hem hasılat hem de kazanç unsurlarını kapsar.

Peki; hasılat paylaşım yönteminde ki “hasılat” ifadesi TMS 18 Hasılat Standardındaki “hasılat” tanımına uygun mudur? Şöyle ki yüklenicinin olağan faaliyet konusu ile ilgili elde ettiği ekonomik faydanın, yani hasılatın arsa sahibi ile paylaşılması söz konusu olduğuna göre hasılat paylaşım yönteminde ki “hasılat” ifadesinin yerinde kullanıldığı söylenebilir. Çünkü paylaşılan yüklenicinin hasılatıdır.

Diğer taraftan; fiyat farkı, kur farkı, vade farkı, repo ve faiz gibi gelir unsurları hasılatın zamanında tahsil edilmemesi veya paylaşılmaması sebebiyle sonradan oluşan tali nitelikteki kazançlardır. Bu gelirler, kazanç niteliğine sahip olmasına rağmen arsa sahibi ve yüklenici açısından bireysel bir niteliğe sahiptir. Yani hasılat paylaşım sözleşmesinin amacı bu kazanç niteliğindeki gelir unsurlarının değil bağımsız bölüm satış hasılatının paylaşılmasıdır.

Her ne kadar hasılat paylaşım sözleşmesinin şartları taraflar arasında serbestçe belirlenebilse de; hasılat paylaşım yönteminin temel amacı; bağımsız bölüm satış hasılatının yüklenici ile arsa sahibi arasında paylaşılmasıdır. Yani arsa sahibi tarafından, arsanın, faaliyeti bağımsız bölüm inşası olan yükleniciye satılarak, karşılığında onun bu faaliyetinden pay sağlanmasıdır. Aksi durumda yüklenicinin olağan faaliyeti dışındaki gelirlerinden arsa sahibinin pay alması sonucu doğacaktır ki; bu hasılat paylaşım yönteminin amacına aykırıdır. Çünkü hasılat paylaşım yöntemi bir ortaklık ilişkisi değil; bir arsa teslim/temin yöntemidir. Arsa sahibi yüklenicinin faaliyet dışı gelirlerinden pay alamayacağı gibi yüklenicinin başka projelerine ilişkin olağan faaliyet gelirlerinden de pay alamayacaktır.

Bu nedenle söz konusu arsa teslim/temin yönteminin “Gelir Paylaşım Yöntemi” yerine “Hasılat Paylaşım Yöntemi” şeklinde adlandırılmasının daha uygun olacağını düşünmekteyim.

TMS 18 hasılat standardında; hasılatın finansal tablolara yansıtılması, vadeli satışlar ve iskonto uygulamasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerin konumuz ile bağlantısını aşağıda açıklamaya çalışalım.

Bağımsız bölümlerin vadeli satışlarında; oluşan vade farkı aslında faiz geliridir. Bu şekilde elde edilen faiz geliri, bağımsız bölümün satış bedeline dahil edilerek kayıtlara intikal ettirmesi, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olarak dönem karının fazladan hesaplanmasına neden olur. Vadeli olarak yapılan bir satış işleminde hasılat; gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Gerçeğe uygun değer ise; vade farkı çıkarıldıktan sonra kalan peşin satış fiyatıdır. Vadeli satışlarda anlaşmaya varılarak satış bedeline eklenen veya eklendiği varsayılan vade farkı veya faiz tutarı satış geliri değildir ve “DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR” grubunda vade boyunca faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir.¹⁹ Bu şekilde yapılan işlemlerde bağımsız bölüm satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir.

TMS 18 Hasılat Standardına göre; hasılat, “İşletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.”²⁰

Vadeli satışlarda vade farkı, faiz geliri olarak kaydedildiği durumlarda, alacağın vadeden önce tahsil edilmesi nedeniyle alıcıya yapılacak iskonto faiz gelirinden tenzil edilmelidir. Satış hasılatını azaltıcı yönde etkilememelidir.

¹⁹ Halis KALMIŞ ve Feyza DEREKÖY “TMS-18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve T.D.M.S. İle Karşılaştırılması” Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2010, s:127.

²⁰ TMS 18 Hasılat Standardı, Madde: 10, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, (09.12.2005 Tarih ve 26018 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Standart, kayıtlara gelir olarak yansıtılmış ancak tahsil edilemeyerek, tahsili şüpheli hale gelen hasılatla, kaydın düzeltilmesi değil de gider olarak finansal tablolara yansıtılmasını uygun görmüştür.

TMS 18 Hasılat Standardına göre; mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki koşulların tamamı yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

- a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;
- b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;
- c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;
- e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.²¹

Konuya bağımsız bölüm teslimi açısından bakıldığında; hasılat paylaşım yönteminde yüklenici tarafından satış hasılatı, bağımsız bölümler alıcının fiili tasarrufuna bırakıldığında yada bağımsız bölüm mülkiyetinin alıcı adına tescil edildiğinde finansal tablolara yansıtılmalıdır. Çünkü risk ve getiriler ile mal sahipliğinden doğan yönetim etkinliği, bu aşamalardan her ikisinde de alıcıya devredilmektedir. Faturanın önceden düzenlenmiş olması da bu durumu değiştirmemektedir.

Bu aşamaya kadar yapılan tahsilatlar ise yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Yani tek düzen hesap planında ki “340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI” hesabına kaydedilir.

Konuya arsa teslimi açısından bakıldığında durum biraz karışmaktadır. Arsa fiili olarak yüklenicinin kullanımına sunulmuştur. Ancak hasılat

²¹ TMS 18 Hasılat Standardı, Madde: 14, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, (09/12/2005 Tarih ve 26018 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesinin ne zaman gerçekleştiği konusunda tereddüt oluşmaktadır. Standartta da “hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi” ifadesinden tam olarak neyin kastedildiği açıklanmamıştır. Şöyle ki arsa satış hasılatı bütün bağımsız bölümler satılmadan tam olarak tespit edilememesine rağmen, emsal bedel uygulanarak satılmayan bağımsız bölümlerden arsa sahibinin elde ettiği pay ve bu şekilde de arsa satış hasılatı yaklaşık olarak tespit edilebilir. Bu durumda arsa satış hasılatı güvenilir bir biçimde tespit edilmiş olur mu? Kanaatimizce hasılat tutarı güvenilir biçimde tespit edilmesi ancak son bağımsız bölümün satıldığı anda mümkün olabilir. Dolayısıyla da standarda göre arsa satış hasılatı, arsa sahibi tarafından ancak son bağımsız bölüm satıldığında finansal tablolara yansıtılmalıdır. Yine arsa teslimlerinde de faturanın önceden düzenlenmiş olması standart açısından hasılatın finansal tablolara yansıtılma aşamasını etkilememektedir.

Bu hususa ilişkin olarak standart ile vergi mevzuatının çatıştığı görülmektedir. Çünkü vergi mevzuatına göre (GVK ve KVK) arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olay; tapu vermek suretiyle arsa mülkiyetinin yükleniciye devredilmesi halinde veya arsa üzerine yapılan bağımsız bölümlerin alıcılara fiili olarak teslim edilmesi halinde gerçekleşir. Standarttaki gibi, arsa satış hasılatının finansal tablolara yansıtılması için, son bağımsız bölümün satışı beklenmemektedir. Emsal bedel ile değerlendirilerek toplam arsa satış hasılatı tespit edilmektedir.

Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması, işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması veya malların geri gönderimi konusunda belirsizliğin bulunması durumlarında; hasılat, teslimatın yasal kabulünden sonra ya da verilen iade süresinin dolmasını müteakip kayıtlara alınmalıdır.²²

²² KALMIŞ Halis ve DEREKÖY Feyza “TMS-18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve T.D.M.S. İle Karşılaştırılması” Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2010, s:130.

1.6. Hasılat Paylaşım ve Arsa Karşılığı İnşaat Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Maliye idaresi 60 no'lu KDV sirkülerinde hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan işlerin "Arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerektiği, bu nedenle hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde arsa karşılığı inşaat için yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılması gerektiği belirtilmiştir.

"Hasılat paylaşım yöntemi" ile "Arsa karşılığı inşaat yöntemi"nin aynı şekilde değerlendirilmesi gerektiği yönündeki görüş aşağıdaki sıralanan esaslara dayanmaktadır.

- Hasılat paylaşım yönteminin kat karşılığı inşaat yönteminden herhangi bir farkı yoktur,
- Hasılat paylaşım yönteminde inşa edilen bağımsız bölümlerin satış hasılatı üzerinden alacağı pay, sonucu itibarıyla yükleniciye devredilen arsa paylarının karşılığı olmaktadır.
- Devredilen arsa payları karşılığında daire ve işyeri almak karşılığında bağımsız bölümlerin satış hasılatı üzerinden nakden pay alınmaktadır.²³

"Hasılat paylaşım yöntemi" ile "Arsa karşılığı inşaat yöntemi"nin aynı şekilde değerlendirilmesi gerektiği yönündeki görüşlere katılmamız mümkün değildir. Bu iki yöntemin birçok benzer yönleri olduğu gibi birçok da farklı yönleri mevcuttur. Farklı yönleri göz ardı ederek aynı kategoriye sokmak, söz konusu işlemlerin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesinde birçok hataya yol açacaktır.

Hasılat paylaşım yöntemi ile arsa karşılığı inşaat yöntemi arasında göze çarpan bariz farklılıkları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

²³ SELİMOĞLU Recep, İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, 1. Basım, İstanbul: Marmara Bilgisayar, 2010, s:54.

- Arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa bedeli nakit değil ayın olarak tahsil edilmektedir. Ancak hasılat paylaşım yönteminde arsa bedeli nakit olarak tahsil edilmektedir.
- Arsa karşılığı inşaat ilişkisi bir trampa ilişkisi mevcuttur. Yani iki ayrı teslim söz konusudur. Ancak hasılat paylaşım yönteminde trampa söz konusu olmayıp sadece arsa satışı mevcuttur.
- Arsa karşılığı inşaat ilişkisi hem satış işlemi hem de inşaat siparişini içerdiği için eser sözleşmesi niteliğine haizdir. Ancak hasılat paylaşım yöntemi nakit karşılığı satış sözleşmesi niteliğinde olup, eser sözleşmesi niteliğine sahip değildir.²⁴
- Arsa karşılığı inşaatla ilgili arsanın sadece bir kısmı yükleniciye satılmaktadır. Ancak hasılat paylaşım yönteminde arsanın tamamı yükleniciye satılmaktadır.
- Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi gelecekte arsanın bir kısmının devredilmesi vaad edilmesine rağmen belli bir bedeli ihtiva etmediği için gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi niteliğini taşıyamaz. Hasılat paylaşım yöntemi ise satış vaadi sözleşmesi niteliği bulunabilir. Şöyle ki gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri belli bir tutarı ihtiva etmelidir. Çünkü bu sözleşmeler noter tarafından düzenlenerek tapuda tescil edilen sözleşmelerdir. Noterler ise belli bir bedel bulunmaması halinde satış vaadi sözleşmesi düzenlememektedirler. Hasılat paylaşım yönteminde gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi; arsanın emlak vergi değeriyle veya asgari bir satış bedeli tespit edilerek satıldığı; ancak inşaatın satışı tamamlandıktan sonra tespit edilen satış hasılatının belli bir nispetine göre arsa bedelinin revize edileceği şartı sözleşmeye dahil edilerek yapılabilir.²⁵

Yukarıda yer alan hususlar göz önünde bulundurulduğunda hasılat paylaşım yönteminin bir çok konuda arsa karşılığı inşaat işlerinden ayrıldığı görülmektedir.

²⁴ KIZILOĞLU Şükrü "Gerçek Kişilerin Arsayı Kat Karşılığı Yerine Hasılat Paylaşımı Karşılığı Vermelerinin Avantajları" Yaklaşım, Sayı 226, (Ekim 2011), s:17.

²⁵ MAÇ Mehmet ve TURUT Şenol, "Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 87 (Mart 2011), s:252.

Bu nedenle her iki yöntemin; gerek muhasebeleştirme işlemlerinde, gerek belgelendirme işlemlerinde, gerekse de vergilendirme işlemlerinde birbirinden bağımsız irdelenmesi gerekmektedir.

2. ARSA TESLİMİNİN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Gerçek veya tüzel kişiler tarafından faaliyet konuları kapsamında veya yatırım amaçlı olarak elde tutulan arsalar, hasılat paylaşım yöntemine göre elden çıkarılabilir. Çalışmamızın birinci bölümünde detaylı olarak açıklandığı üzere bu şekilde arsa teslimleri alelade bir satış işlemi olup ortaklık kapsamına girmemektedir.

Bu bölümde hasılat paylaşım yöntemine göre arsa teslim eden kişilerin, arsa üzerine yapılan bağımsız bölümlerin satışından elde ettikleri pa-
yin; tespiti ve vergilendirilmesi ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2.1. KDVK Açısından İncelenmesi

2.1.1. KDV'nin Konusuna Giren İşlemler

KDVK'nun 1. maddesinde; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Hasılat paylaşım yöntemine göre teslim edilen arsa ticari nitelikte bir teslim olabileceği gibi ticari bir teslimde olmayabilir. Bir arsa tesliminin ticari nitelik taşıyıp taşımadığı nasıl tespit edilecektir?

KDVK'nun 1. maddesinin 2. fıkrasında *“Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.”*²⁶ hükmü yer almaktadır.

GVK'nun 37. maddesinin birinci fıkrasında *“Her türlü ticari ve sınai fa-*

²⁶ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 1, (02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

aliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.”²⁷ tanımına yer vererek ayrıca 7 bentte ticari kazanç unsurları sayılmıştır. Ancak söz konusu maddede bu sayılanlar dışında ticari ve sınai faaliyetin kapsamına ilişkin yeterli açıklamaya yer verilmemiştir.

GVK’da ticari faaliyetle ilgili devamlı ve arızı ayrımı yapılmış olup; devamlı yapılan ticari faaliyetler ticari kazanç hükümlerine göre, arızı yapılan ticari faaliyetler ise diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlere göre vergilendirilmektedir.

6102 Sayılı TTK’nun 11. maddesinde ticari işletmenin; *“Esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.”²⁸* şeklinde tanımı yapılmıştır. Yine aynı kanunun 12. maddesinde; bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişinin tacir olduğu hükmüne yer verilmiştir.

193 sayılı GVK ile 6102 sayılı TTK’da; ticari faaliyetin doğrudan tanımı yapılmamış, ancak dolaylı olarak devamlılık unsuru üzerinde durulmuştur.

1 seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 2.4. bölümünde, devamlılık unsuru; *“bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.*

Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu

²⁷ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 37. (06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

²⁸ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Madde:11, (14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir. Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi), işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.”²⁹ şeklinde açıklanmıştır.

Bütün bu açıklamalar çerçevesinde;

- a) Arsa tesliminin ticari bir organizasyon bünyesinde yapılması,
- b) Bir hesap döneminde birden fazla arsa tesliminin yapılması,
- c) Farklı hesap dönemlerinde ancak periyodik olarak arsa teslimlerinin yapılması,

durumlarından herhangi birinin mevcudiyeti halinde hasılat paylaşım yöntemine göre teslim edilen arsa, ticari faaliyet kapsamında yapılan bir teslim niteliğindedir.

Sermaye tahsisi, işyeri açılması, ticaret siciline kaydolunması, ilan verilmesi, reklam yapılması, broşür bastırılması, personel istihdam edilmesi, bekçi tutulması, çeşitli şekillerde müşterilere tanıtım yapılması gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı ticari organizasyonun varlığını göstermektedir.³⁰

Diğer taraftan GVK 37/4 ve 6. maddelerinde belirtilen faaliyetlerle iştiغال etmemekle birlikte farklı faaliyet konularında ticari faaliyet yürüten arsa sahipleri tarafından hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan arsa teslimleri KDVK’nun kapsamında yapılan bir ticari teslimidir.

²⁹ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Bölüm: 2.4, (03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

³⁰ Mustafa DAKIN, “Gayrimenkul Satışından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi ve İktisap Tarihi” Vergi Dünyası, Sayı:355, (Mart 2011) s: 83.

Buna göre ticari faaliyette bulunan arsa sahibi tarafından yapılan hasılat paylaşım yöntemine göre arsa teslimleri, faaliyet konusu ile ilgili olsun veya olmasın KDV açısından bir ticari teslim olup KDV'nin konusuna girmektedir.

Ancak Türkiye'deki uygulamalarda, arsa teslimlerinin genellikle gerçek kişiler tarafından arızı olarak yapıldığı görülmektedir. Gerçek kişiler tarafından arızı olarak yapılan arsa teslimleri ticari faaliyet kapsamında değerlendirilemeyeceği için KDV'nin de konusuna girmemektedir. Bu şekildeki arsa teslimleri için arsa sahipleri tarafından herhangi bir fatura düzenlenmeyecek olup; arsa teslimi, yüklenici tarafından düzenlenip arsa sahibine imzalatılan gider pusulası ile belgelendirilecektir. Söz konusu arsa teslimleri KDV'nin konusuna girmediği içinde gider pusulası üzerinde KDV'ye ilişkin herhangi bir tutar ve ifade yer almayacaktır.

2.1.2. Vergiyi Doğuran Olay

KDVK'nun 10. maddesinde "vergiyi doğuran olay" bentler halinde sayılmıştır. Söz konusu maddenin a ve b bendinde;

- "a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,*
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,"³¹*

hükümlerine yer verilmiştir.

KDVK'nun 2/1. maddesinde teslim; *"Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın*

³¹ 3065 Sayılı KDV Kanunu, Madde:10, (02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi veya sürücüyü tevdi edilmesi de mal teslimidir.”³² şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda belirtilen kanun hükümlerden de anlaşılacağı üzere KDV açısından vergiyi doğuran olay teslim ile gerçekleşir. Teslim ise alıcıya yapılan fiili bir teslimi, tasarruf hakkının devrini ifade etmektedir. Ancak teslimden önce fatura düzenlenmesi durumunda faturada gösterilen tutarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile doğar.

2.1.2.1. Arsa Sahibinin Yükleniciye Tapu Vermediği Durumlarda Vergiyi Doğuran Olay

Bir arsanın hasılat paylaşım yöntemine göre değil de satın alma yöntemine göre temin edildiği durumlarda, teslim; arsanın mülkiyetinin müteahhide devrinin tapu sicilinde tescil edildiği tarihtir.

Hasılat payı karşılığı arsa satışında inşaat işini üstlenen yükleniciye arsa üzerinde inşaat yapma izni verilmesi ve müteahhidin de bu arsa üzerinde inşaat başlamış olması arsa satışı açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiğini göstermemektedir. Yani arsa üzerinde yüklenicinin inşaat yapmaya başlaması; arsanın teslim edildiği anlamına gelmemektedir. Çünkü arsa sahibinin arsa üzerindeki tasarruf hakkı tam olarak yükleniciye devredilmemiştir. Yüklenici inşaat ile ilgili hasılat paylaşım sözleşmesinde belirtilen şartları yerine getirdiği takdirde arsa ve bağışsız bölümler üzerindeki tasarruf hakkını tam olarak elde edecektir.

60 No’lu KDV Sirkülerinde hasılat paylaşım yöntemine ilişkin olarak *“Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibarıyla hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecek-*

³² 3065 Sayılı KDV Kanunu, Madde:2, (02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

tir. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır.”³³ açıklaması yapılmıştır.

60 No'lu KDV Sirkülerinde hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan işlerin “arsa karşılığı inşaat” olarak değerlendirilmesi gerektiği, bu nedenle hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde arsa karşılığı inşaat için yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılması gerektiği belirtilmiştir.

60 No'lu KDV Sirkülerinde arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olaya ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu açıklamalar; “*Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kuralı olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.*”³⁴ şeklindedir.

Hasılat paylaşım yönteminde; arsa karşılığı inşaat gibi, arsa sahibine bağımsız bölüm teslim edilmesinin söz konusu olmaması ve sirkülerdeki “*taşınmazlarda teslim kuralı olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekte*” ifadesinden hareketle; hasılat paylaşım yönteminde arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olayın arsa tapusunun yüklenici adına tescil edildiği tarihte gerçekleşeceği anlaşılmaktadır. Ancak tescil tarihinden önce inşaat tamamlanıp bağımsız bölümler alıcılara teslim edilmeye başlanmış ise bu durumda arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olay bağımsız bölümlerin alıcıya teslim edildiği tarihtir.

³³ 60 No'lu KDV Sirküleri, Bölüm 1.8.2. (08/08/2011 Tarih ve KDVK-60/2011-1 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sirküleri).

³⁴ 60 No'lu KDV Sirküleri Bölüm 1.8.1. (08/08/2011 Tarih ve KDVK-60/2011-1 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sirküleri).

Tescil, herhangi bir şeyi resmî olarak kaydedilmesi, tutulan kütüğe geçirilmesidir. Arsa teslimi açısından bakıldığında, 60 No’lu KDV Sirkülerinde bahsi geçen “tapuya tescil” ifadesi; aşağıdaki durumlarından hangisini ifade etmektedir?

- Arsa üzerinde kat irtifakı oluşturulmasını mı?
- Kat irtifaklı arsa paylarının bağımsız bölüm alıcılarına devrini mi?
- Arsanın yükleniciye devrine ilişkin tapu tescilini mi?
- Bağımsız bölümler için cins tashihi yoluyla kat mülkiyetinin oluşturulmasını mı?
- Bağımsız bölümlerin kat mülkiyetinin alıcılara devrini mi?

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede; “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 arsa sahibi tarafından KDV’sini de içerecek faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.*”³⁵ ifadesi yer almaktadır.

Bu özelgeye bakıldığında “tapuya tescil” ifadesinden; kat irtifaklı arsa paylarının bağımsız bölüm alıcılarına devrinin değil,

- arsanın yükleniciye devrine ilişkin tapu tescil işleminin
- bağımsız bölümlerin alıcıya devrine ilişkin tapu tescil işleminin
- cins tashihi yoluyla bağımsız bölümler için alıcı adına kat mülkiyeti kurulması işleminin

kastedildiği anlaşılmaktadır.

³⁵ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24.04.2008 tarih ve B.07.1. GİB.4.99.16.01 / 01 / 2008 - VUK.229/MUK-26 sayılı özelge.

Yani bu üç tescil işleminden hangisi daha önce yapıldıysa arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olayın da bu tarihte gerçekleştiği kabul edilmelidir. Tabi bu tescil işlemlerinden önce bağımsız bölümlerin alıcılara fiili teslim edilmesi durumunda vergiyi doğuran olay bağımsız bölümlerin alıcılara fiili teslim edildiği tarihte gerçekleşir.

Kat irtifaklı arsa paylarının alıcılara tesliminde ne bağımsız bölüm teslimi açısından ne de arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir.

Diğer taraftan yüklenici, alıcılara bağımsız bölüm teslimini tek tek yapabileceği gibi toplu olarak da yapılabilmektedir. Tek tek yapılan teslimlerde, arsa açısından vergiyi doğuran olay, hangi bağımsız bölüm teslim edildiğinde gerçekleşeceği sorusuyla karşı karşıya kalabiliriz. Vergiyi doğuran olay; ilk bağımsız bölüm teslim edildiğinde mi; yoksa son bağımsız bölüm teslim edildiğinde mi gerçekleşecektir? Yasal düzenlemelerde bu konuda bir açıklık bulunmamaktadır.

İlk bağımsız bölüm teslim edildiğinde vergiyi doğuran olay gerçekleşecek ise; bu durumda arsanın bedel problemi ile karşılaşılacaktır. Bu problem de, ancak kalan bağımsız bölümlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek arsa bedelinin tespit edilmesi ile giderilebilir. Eğer son teslim edilen bağımsız bölüm dikkate alınacaksa; bu durumda da önceki dönemlerde satılan bağımsız bölümlerin maliyetine, arsa maliyetinden pay verilmesinde problem yaşanacaktır.

Konu hakkında ortaya atılan bir görüş; *“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... 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.”³⁶ şeklindedir.

Bu görüşe tam olarak katılmamız mümkün değildir. Çünkü bu şekildeki arsa paylarının tek tek faturalandırılması arsanın bağımsız bölüm teslimlerine paralel olarak kısım kısım teslim edildiği şeklinde hatalı bir sonuç doğurmaktadır. Kaldı ki bağımsız bölümün teslimi, arsa tesliminin gerçekleştiğine ilişkin sadece bir belirti niteliğindedir.

Kanaatimizce yüklenici tarafından ilk bağımsız bölümün alıcılara teslim edildiği tarihte, arsanın tamamı da teslim edilmiş olur. Bu nedenle ilk bağımsız bölümün alıcılara teslim edildiği tarihte vergiyi doğuran olay da gerçekleşecektir. Bu tarihe kadar satılmayan bağımsız bölümlerde VUK’nun 267 ve KDVK’nun 27. maddesine göre emsal bedeli ile değerlendirilerek düzenlenecek faturalarda gösterilecektir.

İnşaat işlerindeki diğer önemli bir tarih ise iskan (yapı kullanma izin belgesi) tarihidir. 3194 sayılı İmar Kanunu’nun 31. maddesinde “İnşaatın 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 bulduğu ileri sürülebilir. 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.³⁷

³⁶ MAÇ Mehmet ve TURUT Şenol, “Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışına İlişkin 60 Seri No.Lu KDV Sirkülerindeki Açıklamalar ve Görüşlerimiz” Yaklaşım, Sayı: 226 (Ekim 2011) s:93.

³⁷ MAÇ Mehmet ve TURUT Şenol, “Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışına İlişkin 60 Seri No.Lu KDV Sirkülerindeki Açıklamalar ve Görüşlerimiz” Yaklaşım, Sayı: 226 (Ekim 2011), s:93.

Bağımsız bölümlerin alıcıya teslim tarihi tespit edilemediği durumlarda, bağımsız bölüm alıcısı adına düzenlenmiş elektrik, su, telefon, doğal gaz benzeri faturalar ilgili bağımsız bölümün alıcılara teslim edildiğine dair delil niteliğindedir.

2.1.2.2. Arsa Sahibinin Yükleniciye Tapu Vermek Suretiyle Arsa Mülkiyetini İntikal Ettirdiği Durumlarda Vergiyi Doğuran Olay

İnşaat başlamadan önce veya inşaatın devamı sırasında arsa sahibinin yükleniciye tapu vermek suretiyle arsa mülkiyetini intikal ettirdiği durumlarda, arsa teslimi gerçekleştiğine yönelik idarenin görüşü tartışma konusu olmuştur.

Hasılat paylaşım yönteminin hukuki statüsü nakit karşılığı satış işlemidir. Taşınmaz satışlarında mülkiyet tapuya tescil ile kazanılır. Hasılat paylaşım yöntemi kapsamında arsa sahibi tarafından tapuya tescil suretiyle arsanın mülkiyeti yükleniciye devredildiğinde arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmelidir. Çünkü taşınmaz satış işlemlerinde devir bu şekildedir. Arsa devrinin paylara ayrılmış kısımlarının ayrı ayrı yapıldığı durumlarda da sadece ilgili arsa payına isabet eden kısmın teslim edildiği kabul edilmelidir.

Bu şekildeki görüşe yöneltlen eleştirilerin temelini;

- *“Arsa sahibinin müteahhide inşaatın başlamasından önce veya inşaatın devamı sırasında arsa tapusu vermesi 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 gerekmektedir.*
- *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.”*³⁸

hususları oluşturmaktadır.

³⁸ MAÇ Mehmet ve TURUT Şenol, “Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 87 (Mart 2011), s:252.

Tapu devrinin teminat amaçlı olduğunu kabul eden görüşe katılmak mümkün değildir. Eğer hasılat paylaşım yöntemi bir nakit karşılığı satış işlemiyse ve taşınmaz mülkiyeti de tapuya tescille kazanılıyor ise arsanın tapuda tescil yapılmak suretiyle yükleniciye devri KDV açısından teslim niteliğindedir. Satış bedelinin kesinleşmemiş olması veya üzerinde yapılan bağımsız bölümlerin tamamlanmaması arsa tesliminin gerçekleşmesine engel teşkil etmemektedir. Kaldı ki fiili olarak yüklenicinin tasarrufunda olan arsa tapu tescil ile birlikte hukuki olarak da yüklenicinin tasarrufuna geçmiştir. Bu nedenle arsanın yükleniciye tapuda tescil suretiyle devri KDV açısından arsanın teslimidir.

Bedel belirsizliği konusu ise hasılat paylaşım yönteminin temel problemidir. Bağımsız bölümlerin bir kısmı alıcılara fiilen teslim edilmiş olsa bile bir kısmı belki de yıllarca satılamayacaktır. Bağımsız bölümlerden sonuncusu satılana kadar, arsa maliyetinin tam olarak tespit edilmesi imkansızdır. Taraflar arasında yapılan hasılat paylaşım sözleşmesinde; asgari bir arsa bedeli tespit edildiye, bu tutar üzerinden fatura düzenlenmelidir. Böyle bir tutar belirlenmediye VUK'nun 267 ve KDVK'nun 27. maddesine göre emsal bedeli üzerinden değerlendirilerek fatura düzenlenmelidir. Sonradan oluşacak fiyat farkları da ilgili dönemler de ayrıca belgelendirilmelidir.

Teminat sağlama usulleri ilgili yasalarla ayrıca düzenlenmiştir. Kanaatimizce arsanın yükleniciye tapuda devri gerçekleştiği anda, arsa teslimi açısından da vergiyi doğuran olay gerçekleşir. 60 No'lu KDV Sirkülerinde ki *"taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle..."*³⁹ ifadesi bu sonucu destekler niteliktedir.

2.1.2.3. Faturanın Teslimden Önce Düzenlenmesi Durumu

Yukarıda anlatılan teslim hallerinden önce arsa sahibi tarafından yüklenici adına arsa faturası düzenlendiği durumlarda KDVK'nun 10/2. maddesine göre arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

³⁹ 60 No'lu KDV Sirküleri Bölüm 1.8.2. (08/08/2011 Tarih ve KDVK-60/2011-1 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sirküleri).

Aynı şekilde yukarıda anlatılan teslim hallerinden önce yüklenici tarafından alıcıların tamamı veya bir kısmı adına bağımsız bölüm satış faturası tanzim edildiği durumlarda; ilgili bağımsız bölümlerin teslimi açısından olduğu gibi arsa teslimi açısından da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Kanaatimizce ilgili bağımsız bölümlerden bir tanesi için fatura düzenlenmiş olsa bile arsanın tamamı açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

2.1.2.4. Vergiyi Doğuran Olayda Ortaya Çıkan Çelişki

Yukarıda iki bölümde açıklanan vergiyi doğuran olay aynı zamanda çelişki de barındırmaktadır. Şöyle ki;

Kat irtifaklı arsa payının alıcıya devri; ne idare tarafından nede doktrinde, arsa teslimi yada bağımsız bölüm teslimi açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmemiştir. Ancak idare tarafından arsanın yada arsa payının yükleniciye devrinin tapuda tescil edilmesi, arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir. Bu konu doktrinde hararetili bir şekilde tartışılır hale gelmiştir.

Kat irtifaklı arsa payı yükleniciye devri ile bağımsız bölüm alıcısına teslimi arasında aslında vergiyi doğuran olay açısından hiçbir farklılık bulunmamaktadır. Her ikisinde de arsanın bir kısmı veya tamamının mülkiyeti devredilmekte ve arsa sahibinin tasarruf hakkı da sona ermektedir. Arsa sahibi sadece bağımsız bölümlerin inşa ve pazarlamasına ilişkin sözleşmede belirtilen denetim ve gözetim hakkını elinde tutmaktadır.

VUK'nun 3. maddesinde ise *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.”* ifadesi yer almaktadır. Buna göre Hasılat paylaşım yönteminde; arsa sahibi tarafından yükleniciye yapılan nakit karşılığı bir arsa satışı söz konusudur. Ancak uygulamada genelde yüklenici tarafından söz konusu arsa tapusu alınmamakta; arsa sahibinden alınan vekalet ile arsa sahibi üzerine kat irtifakı ve/veya kat mülkiyeti kurularak, doğrudan bağımsız bölüm alıcılarına devri yapılmaktadır. Bunun sebebi tapu harcından kaçınmak

olabileceği gibi zaman tasarrufu sağlamak da olabilir. Ancak uygulamanın bu şekilde olması olayın gerçek mahiyetini değiştirmemektedir.

Konuya ilişkin; KDVK'nun 2/2. maddesinde yer alan *“Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme âkit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.”*⁴⁰ hükmü göz önünde bulundurulduğunda; kat irtifaklı arsa payının yüklenici yerine doğrudan bağımsız bölüm alıcısına devredilmesi, zincirin bir halkası olan yükleniciye de teslim edildiğini göstermektedir.

Bu durumda alıcıya teslim edilen arsanın belli bir payı olmasına rağmen, arsanın tamamı açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Çünkü arsa sahibi tarafından tek arsa satışı yapılmakta; yüklenici tarafından ise her bir bağımsız bölüm, ayrı ayrı kat irtifaklı arsa payının devri suretiyle satışı yapılmaktadır.

Bu görüşümüz; arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine ilişkin olup; kat irtifaklı arsa payı devrinin bağımsız bölümlerin teslimi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anlamına gelmemektedir. Çünkü teslim edilecek bağımsız bölümler henüz tamamlanmamıştır.

Hasılat paylaşım yöntemine göre arsa teslimlerinde dikkate alınan vergiyi doğuran olayın bir takım belirsizlikleri ihtiva etmesinin nedenlerinden biri; idarenin hasılat paylaşım yöntemini, arsa karşılığı inşaat yöntemi ile aynı kategoriye sokmasıdır. Halbuki bu iki yöntem birbirinden bir çok konuda farklılık göstermektedir. Örneğin; arsa karşılığı inşaat bir trampa işlemi olmasına rağmen; hasılat paylaşım yöntemi, bedeli hasılatla bağlı bir satış işlemidir. Normal bir satış işlemi olarak değerlendirilme yapıldığında, bu şekilde farklı değerlendirmeler ortadan kalkacaktır.

⁴⁰ 3065 Sayılı KDV Kanunu, Madde:2, (02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Ancak şunu belirtmekte fayda vardır. Kat irtifaklı arsa payının alıcılara devrinde arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği-ne ilişkin açıklamalar tamamen bizim görüşümüz olup idarenin görüşü bu yönde değildir. Bize göre idarenin bu yönde yeni düzenlemeler yapması yerinde olacaktır.

2.1.2.5. Vergiyi Doğuran Olaya İlişkin Genel Değerlendirme

Buraya kadar yapılan açıklamalara göre hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan arsa teslimlerinde; vergiyi doğuran olay aşağıdaki durumlarda gerçekleşir. (Bu kısımda yapılan açıklamalarda idarenin görüşüne göre hareket edilmiş olup kat irtifaklı arsa payı devrinin arsa teslimi açısından vergiyi doğuracağına ilişkin kendi görüşümüz bu açıklamalara dahil edilmemiştir.)

- a) İnşaat başlamadan önce veya inşaatın devamı sırasında arsa sahibinin yükleniciye tapu vermek suretiyle arsa mülkiyetini intikal ettirmesi halinde arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.
- b) Arsa sahibinin yükleniciye tapu vermek suretiyle arsa mülkiyetini intikal ettirmediği durumlarda, kurulan kat mülkiyetinin tapuya tescil suretiyle yüklenici veya alıcılara devrinde, vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.
- c) Cins tashihi yoluyla bağımsız bölümler için alıcı adına kat mülkiyeti kurulması durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.
- d) Bağımsız bölümlerin, kat mülkiyeti devrinden önce alıcılara fiilen teslim edildiği durumlarda bağımsız bölümlerin alıcıya fiilen teslim edildiğinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.
- e) KDVK'nun 10/2. maddesine göre arsa sahibinin yukarıda belirtilen durumlardan önce yükleniciye adına fatura düzenlemesi halinde, faturada gösterilen tutarla sınırlı olarak vergiyi doğuran olay gerçekleşir.
- f) Yukarıda belirtilen durumlardan önce yüklenicinin, alıcılara bağımsız bölüm satış faturası düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşir.

Vergiye doğuran olaya ilişkin hususlar sıralandıktan sonra vergiyi doğuran olayın gerçekleşmeyeceği durumların da sıralanması konunun daha iyi anlaşılması bakımından faydalı olacaktır.

- a) Arsa üzerinde yüklenicinin bağımsız bölüm inşasına başlamış olması durumunda arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir.
- b) İnşaat başlamadan ya da devamı sırasında bağımsız bölümlerin alıcılara satış vaadi sözleşmesi ile peşin olarak satıldığı durumlarda, arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir.
- c) İnşaat başlamadan ya da devamı sırasında kat irtifaklı arsa paylarının, bağımsız bölüm alıcılarına devredildiği durumlarda, arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir.

Ancak bu durumlarda arsa sahibi; bağımsız bölüm satış hasılatı üzerinden kendi payını tahsil edebilmektedir. Tahsil edilen bu tutarlar, arsa sahibi tarafından avans hesaplarında izlenmelidir.

Hasılat paylaşım yönteminde arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olayı küçük bir örnek ile açıklayalım,

Örnek:

Arsa sahibi Mustafa KÜRKÇÜ ile yüklenici Yunus DEMİRER hasılat paylaşım yöntemine göre inşaat yapmak üzere koşullarda anlaşmışlardır. Bu kapsamda taraflarca yapılan işlemler ve işlem tarihleri aşağıdaki gibidir:

- 01.12.2010 tarihinde hasılat paylaşım sözleşmesi imzalamıştır.
- 01.01.2011 tarihinde yüklenici ilgili belediyeden yapı ruhsatını almıştır.
- 15.01.2011 tarihinde proje üzerinden bağımsız bölümler, satış vaadi sözleşmesi ile satılmaya başlanmıştır.
- 01.03.2011 tarihinde yüklenici bağımsız bölüm inşaatına fiilen başlamıştır.

- 01.01.2012 tarihinde arsa üzerinde kat irtifakı tesis edilmiştir.
- 01.02.2012 tarihinde kat irtifaklı arsa payları bağımsız bölüm alıcıları adına tapuya tescil edilmiştir. (Bu tarih itibariyle bağımsız bölümlerin yarısı satılmıştır)
- 01.03.2012 tarihinde inşaat fiilen tamamlanmıştır.
- 01.05.2012 tarihinde bağımsız bölümler alıcılara fiilen teslim edilmiştir. (Anahtar teslimi yapılmıştır.) (Bu tarihte dairelerin % 60'ı satılmıştır.)
- 01.06.2012 tarihinde yapı kullanma (iskan) belgeleri alınmıştır.
- 01.07.2012 tarihinde bağımsız bölümler için kat mülkiyeti tesis edilmiştir.
- 01.03.2013 tarihinde ise bütün bağımsız bölümler satılmıştır.

Hasilat paylaşım yöntemine göre arsa tesliminde vergiyi doğuran olay hangi tarihte gerçekleşmektedir?

Bize göre; 01.02.2012 tarihinde yani, kat irtifaklı arsa payları bağımsız bölüm alıcıları adına tapuya tescil edildiğinde; arsanın tamamı için vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ancak idarenin görüşü bu yönde değildir. İdareye göre yukarıda belirtilen olayda 01.05.2012 tarihinde, yani bağımsız bölümlerin alıcılara fiilen teslim edildiği tarihte arsanın tamamı için vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Bu tarih itibariyle bağımsız bölüm teslimi açısından da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Örnekte arsanın Yunus DEMİRER'e tapudan devri yapılmamış olup doğrudan alıcılara yapıldığı görülmektedir. 01.05.2012 tarihinden önce arsanın Yunus DEMİRER'e tapuya tescil suretiyle devri yapılmış olsaydı vergiyi doğuran olay, arsanın Yunus DEMİRER'e devrinin yapıldığı tarihte gerçekleşecekti.

01.05.2012 tarihinden önce Mustafa KÜRKCÜ tarafından Yunus DEMİRER'e arsa faturası düzenlenmesi durumunda arsa faturasının düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. Yine aynı şekilde 01.05.2012 tarihinden önce Yunus DEMİRER tarafından bağım-

sız bölüm alıcılarına fatura düzenlendiği tarihte arsa açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

2.1.3. KDV Matrahı

3065 sayılı KDVK'nun 20/1. maddesine göre teslim ve hizmet işlemlerinde KDV matrahı, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.

Hasılat paylaşım yönteminde arsa teslimine ilişkin KDV matrahı bağımsız bölümlerin satış hasılatından arsa sahibine düşen paydır. Ancak arsa teslimi açısından yukarıda belirtilen vergiyi doğuran olaylar gerçekleştiği anda henüz satışı yapılmamış bağımsız bölümler bulunabilir. Satılmayan bağımsız bölümler varsa eğer arsa devir bedelinde henüz beli değildir. Bu durumlarda nasıl bir yol izlenmelidir?

3065 sayılı KDVK'nun 27/1. maddesine göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

60 No'lu KDV Sirkülerinde ise, arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ve yüklenici bağımsız bölümlerin teslimi anında karşılıklı olarak birbirlerine emsal bedeller üzerinden fatura düzenleyecekleri ifade edilmektedir. Yine aynı sirkülerde "Hasılat Paylaşım Yönteminin" "Arsa Karşılığı İnşaat" olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Bu düzenlemelere istinaden hasılat paylaşım yönteminde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte satışı yapılmayan daireler emsal bedelleri ile değerlemeye tabi tutularak arsa sahibinin toplam hasılat payı belirlenmelidir.

Emsal bedel ise 213 sayılı VUK'nun 267'nci maddesine göre belirlenir. Satışı yapılmamış bağımsız bölümlerin emsal bedelinin tespitinde; 213 sayılı VUK'nun 267. maddesindeki birinci sıradaki yöntem, satış koşulları gerçekleşmediği takdirde uygulanamayacak, ikinci sıradaki yöntem maliyet bedeli belli olmadığı için uygulanamayacaktır. Bu nedenle üçüncü sıradaki; takdir esasının, uygulanması gerekmektedir.

Gayrimenkullerde vergisel değer periyodik olarak ve takdiren belirlendiğine göre, arsanın emlak vergi değerinin emsal bedel olarak dikkate alınması mümkündür. Uygulamada da zaten gayrimenkullerde vergisel açıdan emsal bedel tespitlerinde çoğu zaman emlak vergi değeri dikkate alınmaktadır.⁴¹

Buna göre satışı yapılmayan dairelerin emsal bedelleri ile satışı yapılan dairelerin hasılatının toplamına arsa sahibinin hasılat paylaşım oranı uygulanarak, arsa sahibinin toplam hasılat payı belirlenmelidir.

Arsa sahibinin toplam hasılat payı; teslim edilen arsanın bedeli olup, 3065 sayılı KDVK'nun 20/1. maddesine göre KDV matrahını oluşturmaktadır.

Hasılat paylaşım yöntemi ile satılan arsanın; arsa sahibi tarafından, iktisap edildiği sırada yüklenilen KDV'si genel usuller çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Arsa tesliminin (vergiyi doğuran olayın) gerçekleştiği yedi gün içerisinde de arsa sahibi tarafından, tespit edilen KDV matrahına göre arsa satış faturası düzenlenmelidir.

Emsal bedeli ile değerlendirilen bağımsız bölümlerin, farklı bir fiyattan satılması mümkündür. Bu durumda arsa sahibinin hasılat payında olumlu veya olumsuz değişme olacaktır.

Olumlu fiyat farkı oluşması halinde arsa sahibinin yüklenici adına, olumsuz fiyat farkı oluşması halinde ise yüklenicinin arsa sahibi adına fiyat farkı faturası düzenlemesi gerekmektedir.

2.1.4. KDV Oranları

Arsa teslimleri KDVK'nun 28. maddesine göre genel oranda (%18) KDV'ye tabidir.

⁴¹ MAÇ Mehmet ve TURUT Şenol, "Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 87 (Mart 2011), s:252.

Ancak, 08.07.2006 tarih ve 2006/10620 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 ve-ya 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 tutulmuştur.

Söz konusu kurumlar tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m²'nin üstündeki konutlara isabet eden kısmı, **%18** oranda KDV'ye tabidir.

Bu kurumlar tarafından işyeri yapılmak üzere projelendirilmiş arsa teslimleri, **%18** oranda KDV'ye tabidir.

Sayılan bu kurumların dışındakiler tarafından yapılan arsa teslimleri **%18** oranda KDV'ye tabidir.

2.1.5. Arsa Teslimlerinde KDV İstisnası

Arsa teslimleri belli durumlarda KDV'den istisnadır. İstisnaya ilişkin KDVK'nun 17. maddesinin, diğer istisnalar başlıklı 4. fıkrasının, r bendinde; *"Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri,*

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya ku-

rumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”⁴² hükmü yer almaktadır.

KDVK’nun 17/4-r maddesindeki istisnadan yararlanma şartlarını şu şekilde sıralayabiliriz.

- a) Taşınmaz devri KV mükellefleri tarafından gerçekleştirilmelidir.
- b) Taşınmazların satışı suretiyle devir ve teslimleri yapılmalıdır.
- c) Taşınmaz devri gerçekleştiren kurumun taşınmaz ticareti ile iştigal etmemesi ya da taşınmaz ticareti ile iştigal eden kurumların, satış işlemine konu olan taşınmazın emtia niteliğinde olmaması gerekmektedir.
- d) Taşınmazın kurumun aktifinde en az iki tam yıl süreyle tutulması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen istisnadan yararlanma şartlarının hiçbirisi hasılat paylaşım yöntemine özgü bir sınırlama getirmemektedir. Çalışmamızın 1.3. bölümünde açıklandığı üzere hasılat paylaşım yöntemine göre arsa teslimlerinin hukuki statüsü nakit karşılığı satış işlemi olup bu durum arsa sahibini ticari ortak konumuna getirmemektedir. Bu nedenle yukarıdaki genel şartlar dahilinde, hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan arsa teslimlerinde de söz konusu istisna hükmünün uygulanması gerekmektedir.

Hasılat paylaşım yöntemine göre arsa teslim edip 17/4-r istisna hükmünden yararlanan mükellefler tarafından ilgili arsanın iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV, teslimin yapıldığı dönemde indirimlerden çıkarılarak GV veya KV matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Taşınmaz kiralınması alanında faaliyet gösterenler, bu amaçla ellerinde tuttıkları taşınmazlar için, KVK’nun 5/1-e maddesinde belirtilen

⁴² 3065 Sayılı KDV Kanunu, Madde: 17/4-r, (02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

istisnadan yararlanamamakta, ancak KDVK'nun 17/4-r maddesindeki istisnadan yararlanabilmektedirler. Çünkü KDVK'nun 17/4-r maddesinde kiralama alanında faaliyet gösterenlere ilişkin sınırlayıcı bir hüküm mevcut değildir.

2.1.6. KDV İstisnasının Fiyat Farkı Karşısındaki Durumu

Kurumlar tarafından hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan arsa teslimlerinde, bağımsız bölümlerin tamamı satılmadan emsal bedel üzerinden fatura düzenlenebilmektedir. Bu şekilde yapılan arsa teslimleri ile ilgili sonradan olumlu veya olumsuz fiyat farkı oluşabilir. Peki oluşan bu fiyat farklarına da KDVK'nun 17/4-r maddesinde belirtilen istisnanın uygulanması mümkün müdür?

Hasılat paylaşım yöntemine göre oluşan fiyat farkı faturalarını, KDVK'nun 17/4-r maddesi çerçevesinde değerlendiren idarenin yazılı bir beyanı mevcut değildir. Ancak bu istisna hükmüne paralel bir düzenleme olan KVK'nun 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde bir takım düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemede; istisna kazancın hesaplanmasında, muvazaa hali ve örtülü kazanç dağıtımı hükümleri saklı kalmak kaydıyla, fiili satış bedeli esas alınacağı, istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı, istisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler ile kur farklarına istisnanın uygulanmayacağı belirtilmiştir.⁴³

Fiyat farkı faturalarına ilişkin KVK 5/1-e maddesinde belirtilen istisna uygulamasına yönelik verilen bir özelgede; taraflar arasında yapılan sözleşmenin şartlarının yerine getirilmemesi sonucu cezai şart mahiyetinde ödenen bir bedelin KVK'nın 5/1-e maddesinde belirtilen istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Henüz maliye idaresince hasılat paylaşım yöntemine göre oluşan fiyat farkı faturalarının KDVK'nun 17/4-r maddesindeki istisnadan yararlan-

⁴³ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Bölüm: 5.6.2.4.5, (03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

nılması çerçevesinde herhangi bir görüş ileri sürülmemekle birlikte; yukarıdaki düzenlemeler görüşün olumsuz olacağı ihtimalini güçlendirmektedir.

Kanaatimizce fiyat farkı faturalarının da söz konusu istisnadan yararlanılması gerekmektedir. Çünkü oluşan fiyat farkı cezai mahiyet içermemekte olup fatura düzenlendiği sırada bedel belirsizliği bulunan asıl işlemten kaynaklanmaktadır. Bedel belirsizliği bulunduğu anda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini kabul edip, bedelin belli olduğu dönemde ortaya çıkan fiyat farkı faturalarını istisnadanlandırmamak hukukun temel mantığına aykırı hareket etmek demektir.

Diğer taraftan arsa işin ilerleme aşamalarına göre kısım kısım devrediliyorsa birden fazla yapılan bu devirler birden fazla gayrimenkul satışı olarak yorumlanmamalıdır. Yani devamlı gayrimenkul satışı statüsüne dahil edilip arsa sahibinin gayrimenkul ticareti ile uğraştığı dolayısıyla bu istisnanın uygulanamayacağı yönündeki görüşlere de katılmak mümkün değildir. Çünkü tek bir arsa idarenin görüşü doğrultusunda kısım kısım faturalandırılmaktadır.⁴⁴

2.1.7. Ortak Hesap, Repo ve Faiz Gelirlerinin KDV Karşısındaki Durumu

Bağımsız bölümlerin satışı karşılığında elde edilen hasılat bir hesapta toplandıktan sonra bu hasılat üzerine faiz geliri tahakkuk edebilir. Söz konusu faiz geliri taraflar arasında hasılat paylaşım oranına göre dağıtım tabi tutulur. Eğer hesap taraflardan birinin adına açılmış ise ilgili taraf faiz gelirini yasal defterlerine kaydederek; diğer tarafın payı yansıtmaya tabi tutulur. Peki bu işlemler sırasında oluşan faiz gelirinin elde edilmesi ve yansıtılması işlemlerinin KDV karşısındaki durumu nasıldır?

Bir işlemin KDV'nin konusuna girmesi için mal veya hizmet tesliminin olması gerekmektedir. Bankalar tarafından hesaplarda biriken tutarlara işletilen faizler, arsa sahibi ve yüklenicinin hizmeti karşılığı değildir.

⁴⁴ MAÇ Mehmet ve TURUT Şenol "Arsa Karşılığı İnşaat ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışında İnşaat Bitiminden Önce Tapu Verilmesi" Yaklaşım, Sayı 227, (Kasım 2011), s:84.

Aksine ilgili banka tarafından; arsa sahibi ve yükleniciye paralarını değerlendirmeye hizmeti sunulmakta, karşılığında da komisyon geliri elde edilmektedir. Bankanın sağladığı bu komisyon geliri BSMV'ye tabi olup KDVK'nun 17/4-e maddesine göre KDV'den istisnadır.

Arsa sahibi ve yüklenici tarafından elde edilen faiz geliri, herhangi bir hizmetin karşılığını oluşturmaması nedeniyle, söz konusu faiz geliri üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. Bu nedenle faiz geliri dolayısıyla yüklenici veya arsa sahibi tarafından fatura düzenlemesine gerek olmayıp banka dekontu ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Ancak arsa sahibi ve yüklenicilerin bu şekilde elde ettikleri faiz gelirleri, ticari kazanç olup kurum kazancına dahil edilmelidir.

Diğer taraftan, KDVK'nın 17/4-g maddesi ile, hisse senedi ve tahvil teslimleri istisna kapsamına alınmış olup; paraların hisse senedi, tahvil benzeri finans araçlarında değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de KDV'den istisnadır.⁴⁵

Hesapta toplanan paralara işletilen faiz gelirlerinin, yüklenici veya arsa sahibi tarafından diğerine yansıtılması işlemi; KDV açısından bir mal veya hizmet teslimi olmaması ve borç alacak ilişkisinden doğmaması nedeniyle KDV'ye tabi değildir.

2.2. GVK Açısından İncelenmesi

2.2.1. GV'nin Konusuna Giren İşlem

GVK'da gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Söz konusu kazanç ve iratlar (gelir unsurları) yedi başlık altında aşağıdaki gibi sayılmıştır.

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai kazançlar,

⁴⁵ ALTINDAĞ Mehmet ve TALU Abdullah "Şirket Paralarının Bankada Değerlendirilmesi veya Ortaklarınca Kullanımında KDV" [Electronic Version] Yaklaşım, (Ağustos 1999) "<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999081742.htm>" (12.04.2012).

3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bir gelirin vergiye tabi olabilmesi için, söz konusu gelir unsurlarından birinin kapsamına girmesi gerekmektedir. GVK'da her gelir unsuru için farklı vergileme hükümleri yer almaktadır. Bu nedenle elde edilen kazanç ve iratların hangi gelir unsurunun kapsamına girdiğinin tespiti son derece önemlidir.

Gerçek kişilerin sahip oldukları gayrimenkulleri elden çıkarmalarından doğan kazançlar (Hasılat paylaşım yöntemine göre teslim edilen arsalar dolayısıyla elde edilen kazançlar) yukarıda belirtilen gelir unsurlarından iki tanesinin kapsamına girmektedir. Bunlardan biri "ticari kazanç", diğeri ise "diğer kazanç ve iratlar" dir.⁴⁶

İdareye göre; serbest meslek erbabı tarafından mesleki faaliyetlerde kullanılan gayrimenkuller, envantere dahil edilip üzerinden amortisman ayrıldıysa, bu gayrimenkullerin satılması halinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancına dahil edilmelidir.

Yine idare; buna paralel olarak; serbest meslek erbabının kendi gayrimenkulünü kendisine kiraya vermesinin ve bu şekilde gayrimenkul sermaye iradı elde etmesinin mümkün olmadığı görüşündedir.⁴⁷

Maliye idaresi görüşünün aksine görüşlerde mevcuttur. Buna göre: gayrimenkullerin serbest meslek erbabının mesleki faaliyetinde kullanılması halinde dahi;

⁴⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı "Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Yükümlülükler Rehberi" Yayın No: 122, (Mart 2011).

⁴⁷ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 01.02.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-08/271 Sayılı Muktezası.

- Serbest meslek kazancına dahil edilemeyecek,
- KDV'si indirim konusu yapılamayacak
- Satışında serbest meslek makbuzu düzenlenemeyecektir.⁴⁸

Her iki durumda da, serbest meslek erbabı sahip olduğu arsayı, mesleki faaliyetinde kullanamayacağı için serbest meslek erbapları tarafından şahsi mülklerinde olan arsaların hasılat paylaşım yöntemi kapsamında teslimi değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirmeyi gerektirmektedir.

Diğer taraftan GVK'nın 56/5 ve mükerrer 80/6. maddelerine göre gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin sahip oldukları arsalar, zirai istihsalde kullanılsa dahi değer artış kazancına göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde zirai istihsalde kullanılmayan arsalar ise çiftçinin şahsi varlığı olup bunların elden çıkarılması durumunda elde edilen kazancında değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla çiftçiler tarafından hasılat paylaşım yöntemine göre teslim edilen arsalar dolayısıyla elde edilen gelir, zirai kazanç değil değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirilmelidir.

Bütün bu açıklamalara göre; gerçek kişiler tarafından, hasılat paylaşım yöntemine göre elden çıkarılan arsalar karşılığında elde edilen gelir, ticari kazanç veya değer artış kazancı olarak GV'ne tabidir.

2.2.2. Ticari Kazanç ve Değer Artış Kazancı Ayrımı

GVK'nın 37. maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiş olup; bu kanunun uygulanmasında,

"4-Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

.....

⁴⁸ MAÇ Mehmet, "Serbest Meslek Erbabının Kendisine Ait Gayrimenkulde Faaliyet Göstermesine İlişkin Vergisel Özellikler Ve Katılmadığımız Muktezalar" Yaklaşım, Sayı: 208 (Nisan 2010), s:80.

*6-Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından;*⁴⁹

elde edilen kazançların ticari kazanç sayılacağı belirtilmiştir.

GVK'nın 37/4 ve 6. maddesinde belirtilen faaliyetlerle iştigal eden mükellefler, hasılat paylaşım yöntemine yaptıkları arsa teslimleri olağan faaliyetlerine ilişkin olup GVK'nın, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilirler.

GVK'nın 37/4. maddesindeki “gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanlar” hükmünde geçen; “devamlılık unsuru”na ilişkin açıklamalara çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verilmiştir. Buna göre; devamlılık unsuru, faaliyetin bir hesap döneminde birden fazla veya farklı hesap dönemlerinde ancak periyodik olarak gerçekleştirilmesidir.

Diğer taraftan GVK 37/4 ve 6. maddelerinde belirtilen faaliyetlerle iştigal etmemekle birlikte farklı faaliyet konularında ticari faaliyet yürüten gerçek kişiler tarafından hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan arsa teslimlerinden elde edilen kazançlar da GVK'nın, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilirler.

Gerçek kişiler tarafından mülk olarak elde tutulan arsaların hasılat paylaşım yöntemine göre elden çıkarılması değer artış kazancı hükümlerine tabi olabilmesi için, ticari faaliyet kapsamında olmaması gerekmektedir. Ticari faaliyetin kapsamı ise iki kritere göre belirlenmektedir. Bu iki kriteri karşılamayan faaliyetlerin; değer artış kazancına ilişkin hükümlere tabi tutulması gerekmektedir.

• Faaliyetin ticari bir organizasyon bünyesinde yapılması hususu,

Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihda-

⁴⁹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde:37/4 – 6, (06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

mi, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olmayı ifade etmektedir.

Çalışmamızın 1.3. bölümünde de belirtildiği üzere; hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan arsa teslimlerinin hukuki statüsü; nakit karşılığı satış işlemi olup, satış bedelinin başlangıçta belli olmaması bu yöntemi ortaklık statüsüne sokmamaktadır. Bu nedenle bağımsız bölümlerin inşasına yönelik oluşturulan ticari organizasyonun arsa sahibi ile doğrudan ilgisi bulunmamaktadır.

Bununla birlikte ticari organizasyon oluşturmak kişinin inisiyatifinde bulunan bir konu olup arsa sahibi, arsa teslimine yönelik ticari bir organizasyon oluşturabilir.

- **Faaliyetin bir hesap döneminde birden fazla veya farklı hesap dönemlerinde ancak periyodik olarak gerçekleştirilmesi, (Devamlılık)**

Hasılat paylaşım yöntemine göre arsa tesliminde, her bağımsız bölüme isabet eden arsa payının kısım kısım teslimi söz konusu değildir. Yani bir proje kapsamında yapılan hasılat paylaşım yönteminde birden çok arsa teslimi değil tek arsa teslimi söz konusudur. Çünkü arsanın standart satış işleminden tek farkı satış bedelinin başlangıçta belli olmamasıdır. Arsa üzerine yapılacak bağımsız bölümün arsa sahibinin edimi ile herhangi bir ilgisi bulunmamaktadır. Ancak birden çok arsanın, bir proje kapsamında değerlendirilmek üzere teslim edilmesi, arsa sayısı kadar teslim yapıldığını göstermektedir.

Gerçek kişi tarafından hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan arsa teslimi bir hesap döneminde birden fazla veya farklı hesap dönemlerinde periyodik olarak gerçekleştiriliyor ise bu bir ticari faaliyettir. Bir hesap döneminde bir teslim olmakla birlikte bu faaliyet için ticari organizasyon oluşturuluyorsa yine ticari faaliyet olarak değerlendirilir. Bu şartların oluşmaması halinde arsa teslimi arızı nitelik taşıyacak olup GVK'nın, değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirilecektir.

2.2.3. Ticari Kazanca Göre Vergilendirmede Özellik Gösteren Durumlar

2.2.3.1. Gayrimenkul Niteliğindeki Arsa Teslimlerinin Vergilendirilmesi

Faaliyet konusu gayrimenkul alım satışı olmayan tüccarların aktifinde kayıtlı arsalar “250 ARAZİ VE ARSALAR” hesabında takip edilmektedir. Bu arsalar VUK’nun 269. maddesine göre maliyet bedeli ile değeri.

VUK’nun “Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler” başlıklı 270. maddesinde; gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka eklenecek giderler;

1. Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

şeklinde sayılmıştır.

Diğer taraftan; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest olduğu hükme bağlanmıştır.

VUK’nun “Arazide Amortisman” başlıklı 314. maddesinde ise boş arazi ve boş arsaların amortismanına tabi olmadığı hükmüne yer verilmiştir. Bu nedenle arsa satış karlarının hesaplanmasında dikkate alınabilecek amortisman bulunmamaktadır.

VUK’na göre maliyet bedeli ile değeri gayrimenkul niteliğindeki arsalar hasılat paylaşım yöntemine göre elden çıkarıldığında, elden çıkarma bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark arsa satış karını oluşturur. Bu kar, olağan dışı gelir ve kar olarak gelir tablosuna yansıtılır.

Hasılat paylaşım yöntemine göre değerlendirilen arsalar, yükleniciye teslim edildiği tarihten itibaren yedi gün içinde satış faturası düzenlenerek defter kayıtlarına yansıtılır. İlgili dönemin kar /zarar hesaplarında dikkate alınarak vergilendirilir. Bağımsız bölümlerin tamamı satılmadan arsa faturası düzenlendiği durumlarda, sonradan satılan bağımsız bö-

lümlerden dolayı arsa satış bedelinde olumlu yada olumsuz farklılıklar oluşabilir. Bu şekilde sonradan ortaya çıkan olumlu veya olumsuz fiyat farkları, ortaya çıktıkları dönemde, gelir olarak dikkate alınmalıdır.

Diğer taraftan çalışmamızın 2.1.2. bölümünde belirtilen teslim hallerinden önce arsa faturasının düzenlenmesi halinde KDVK'nun 10/b maddesine göre vergiyi doğuran olay gerçekleşmesine rağmen aynı durumu GVK ve KVK açısından söylemek mümkün değildir. GVK ve KVK açısından, faturanın düzenlendiği değil, bağımsız bölüm tesliminin yapıldığı dönemde vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

2.2.3.2. Emtia Niteliğindeki Arsa Teslimlerinin Vergilendirilmesi

Faaliyet konusu gayrimenkul alım satımı olan tüccarların aktifinde kayıtlı arsalar “153 TİCARİ MALLAR” hesabında takip edilmektedir. Bu arsalar VUK'nun 274. maddesine göre maliyet bedeli ile değerlendirilir.

VUK'nun 274. madde hükmü “*Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir.*”⁵⁰ şeklindedir.

VUK'na göre maliyet bedeli ile değerlendirilen emtia niteliğindeki arsalar hasilat paylaşım yöntemine göre elden çıkarıldığında elden çıkarma bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark arsa satış karını oluşturur. Elden çıkarma bedeli “600 YURT İÇİ SATIŞLAR” hesabına, arsa maliyet bedeli ise “621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ” hesabına yansıtılır.

Sonradan satılan bağımsız bölümler dolayısıyla aynı dönemde ortaya çıkan olumlu fiyat farkları “600 YURT İÇİ SATIŞLAR” hesabı alacaklandırılarak, sonraki dönemde ortaya çıkan olumlu fiyat farkları “671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI” hesabı borçlandırılarak kaydedilir.

⁵⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde: 274, (10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Sonradan satılan bağımsız bölümler dolayısıyla aynı dönemde ortaya çıkan olumsuz fiyat farkları “600 YURT İÇİ SATIŞLAR” hesabı borçlandırılarak, sonraki dönemde ortaya çıkan olumsuz fiyat farkları “681 ÖN-CEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI” hesabı borçlandırılarak kaydedilir.

2.2.3.3. Arsa Teslimlerinde Avans Alınması

Hasılat paylaşım yönteminde arsanın, arsa sahibi tarafından inşaat yapılmak üzere yüklenicinin tasarrufuna bırakıldığı anda, teslim gerçekleşmiş olmaz. Teslim; arsanın yükleniciye devrine ilişkin tapu tescilinin yapıldığı tarihte gerçekleşir. Ancak tescil tarihinden önce bağımsız bölümler alıcının tasarrufuna bırakıldıysa; teslim, alıcının fiilen kullanmaya başladığı tarihte gerçekleşmiş olur. Teslimin gerçekleştiği tarihten itibaren 7 gün içinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu durumlarda teslim tarihine kadar bağımsız bölümlerin bir kısmı veya tamamı satılmış olabilir. Hatta satılan bağımsız bölümlere ilişkin arsa sahibi hasılatı pay almış olabilir. Bu durumda arsa sahibi tarafından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihe kadar yapılan hasılat payı tahsilatları avans niteliğine sahip olacaktır. Bunlar gelir olarak kayıtlara intikal ettirilmemelidir. Teslim (vergiyi doğuran olay) tarihinde ise alınan avanslar gelir olarak kayıtlara yansıtılmalıdır.

2.2.4. Değer Artış Kazancına Göre Vergilendirme

GVK’nın mükerrer 80/6. maddesinde “iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70’inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)” hükmü yer almaktadır.

GVK’nın 70. maddesinin birinci maddesinin birinci fıkrasında ise “araziler” ifadesi yer almıştır. Maddede “arsa” ifadesi geçmemekle birlikte “araziler” ifadesinin arsaları da kapsadığı düşünülmelidir.

GVK'nın mükerrer 80. maddesinin son fıkrasına göre faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.

Yukarıda belirtilen yasal düzenlemelere göre; gerçek kişiler tarafından yapılan, ticari faaliyet kapsamına girmeyen arsa teslimleri GVK'nın mükerrer 80. maddesinde düzenlenen değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Değer artış kazancı ile ilgili iki istisna hükmü mevcuttur. Bunlar;

- 1- İvazsız olarak iktisap edilen arsalar
- 2- İktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçen arsaların elden çıkarılması,

Bahsi geçen beş yılın hesaplanmasında arsanın teslim edildiği tarih önem arz etmektedir. Çalışmamızın 2.1.2. bölümünde KDV açısından vergiyi doğuran olay detaylı olarak açıklanmış olup arsa teslim tarihinin bu açıklamalara göre hesaplanması gerekmektedir.

GVK mükerrer 81. maddesinde, değer artışında safi kazancın nasıl tespit edileceği belirtilmiştir. Buna göre safi kazanç şu şekilde tespit edilecektir. *"Elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur."*

Arsanın elden çıkarılmasında maliyet bedeli endekslemesi uygulanır. Buna göre arsanın iktisap bedeli; arsanın, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki,

bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır.

2012 yılında elde edilen değer artış kazancının " 8.800,00'si GV'nden istisnadır.

2.2.5. Gayrimenkullerde İktisap ve Elden Çıkarma Tarihi

Gayrimenkullerde iktisap ve elden çıkarma tarihlerinin tespit edilmesi; KDVK'nun 17/4-r ve KVK'nun 5/1-e maddelerindeki istisna hükümlerinde yer alan iki yıllık süre ile GVK'nun Mükerrer 80/6. maddesinde yer alan değer artış kazancının tespitine ilişkin hükmünde yer alan beş yıllık sürenin hesaplanması açısından önem arz etmektedir.

İktisap ve elden çıkarma tarihlerinin tespiti ile ilgili olarak tereddütler yaşanmaktadır. Vergi mevzuatında teslim konusu üzerinde durulmasına rağmen iktisap ve elden çıkarma konuları üzerinde durulmamıştır. Peki teslim ile iktisap ve elden çıkarma işlemleri aynı tarihleri mi ifade etmektedir. Bu konuda da mevzuatta herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak kişisel kanaatimiz; teslim tarihleri ile iktisap/elden çıkarma tarihlerinin aynı durumu ifade ettiği yönündedir.

Satıcı konumundaki kişi açısından GV / KV ve KDV'nin doğduğu tarihin alıcı konumundaki gerçek kişi açısından da edinim tarihi olarak dikkate alınması gerektiği uygulamada da kabul görmüştür.⁵¹

Verilen birtakım özelgelerden, maliye idaresinin iktisap ve elden çıkarma ile ilgili görüşünün de bu yönde olduğu anlaşılmaktadır.

KDV açısından vergiyi doğuran olayın dayanağını teşkil eden teslim konusu çalışmamızın 2.1.2. bölümünde açıklanmış olup, bu açıklamalar çerçevesinde iktisap ve elden çıkarma tarihleri tespit edilerek iktisap ve elden çıkarılma süreleri hesaplanmalıdır.

⁵¹ MAÇ Mehmet," 2 ve 5 Yıllık Sürelerin Hesabı Açısından Gayrimenkullerin Edinim Tarihlerinin Tespiti" Yaklaşım, Sayı: 229, (Ocak 2012), s:102.

Gayrimenkul devirlerinde genel olarak; bir taraf için elden çıkarma tarihi, diğer taraf için iktisap tarihidir. Buna göre bu bölümde gayrimenkullerin teslim veya elden çıkarılma tarihlerinin tespitinde dikkat edilmesi gereken hususları maddeler halinde belirtmek faydalı olacaktır.

- a) Gayrimenkullerin iktisap tarihi esas olarak tapu tescil tarihidir.
- b) Tapu tescilinden önce fiilen kullanılmaya başlanması durumunda iktisap tarihi fiili kullanıma başlandığı tarihtir.
- c) Fiili kullanım ve tapu tescilden önce iskan alınması durumunda alıcının teslim alacağı gayrimenkul tam olarak belli ise iskan alındığı tarih iktisap tarihidir. Çünkü iskanın alınması bağımsız bölümün kullanıma hazır olduğunu gösterir.
- d) Kat irtifaklı arsa payı tapusunun devri, idare tarafından vergiyi doğuran olay olarak görülmediği için iktisap ve elden çıkarma tarihi olarak da kabul edilmemiştir. (Bu konudaki görüşe katılmamaktayım. Gerekçesi ise KDV açısından vergiyi doğuran olay bölümünde açıklanmıştır.)

Konu ile ilgili olarak çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Bunlardan biri *“Kat irtifakının tapuda tesis edildiği tarihte ilgili bağımsız bölümün ki-me ait olduğu da belli ise kat irtifakının kurulduğu tarih iktisap tarihidir. Satış vaadi sözleşmesi ile alınan arazinin iktisap tarihi satış vaadi sözleşmesinin düzenlendiği tarihtir.”*⁵² şeklindedir.

Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Çünkü taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur. Bununla birlikte miras, mahkeme kararı, cebrî icra, işgal, kamulaştırma hâlleri ile kanunda öngörülen diğer hâllerde, mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak, bu hâllerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olması-na bağlıdır.⁵³

⁵² DAKIN Mustafa, “Gayrimenkul Satışından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi ve İktisap Tarihi” Vergi Dünyası, Sayı:355, (Mart 2011) s:83.

⁵³ 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, Madde: 705, (08.12.2001 Tarih ve 24607 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Diğer bir görüş ise konuya daha farklı bir yaklaşım getirmiş olup, buna göre; edinim tarihi ile ilgili olarak, *“Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesine Konu Edilen Gayrimenkullerde edinim tarihi satış vaadi sözleşmesinin yapıldığı tarih değil, gayrimenkulün tapuda alıcıya intikal ettiği tarihtir. Çünkü bu sözleşme mülkiyeti edinmeye yönelik kuvvetli bir hak sağlamakla birlikte mülkiyet intikali tapuda gerçekleşmediği için sözleşmenin yapılması edinim sayılamaz. Ancak gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi yapılmakla yetinilmeyip bu sözleşmede belirlenen paranın tamamen tahsil edilmesi, dolayısıyla vaade taraf olan alıcı adayının tek taraflı iradesiyle bu sözleşmeyi ibraz ederek kendi adına tapu alabilecek hukuki güce ulaşması, medeni hukuk açısından mülkiyet geçişi sayılmasa da ekonomik açıdan bu satış işleminin tamamlandığını (vaade ve tahsilata rağmen satışın gerçekleşmediği iddiasının muvazaa içerdiğini) göstereceği için edinim tarihi (ve buna paralel olarak satış tarihi) tapu tarihi değil, satış vaadi yanında tahsilatın yapıldığı tarih olarak dikkate alınabilir.”*⁵⁴ şeklinde görüş belirtilmiştir.

Bizce konunun tahsilata, diğer bir ifade ile ekonomik açıdan satış işleminin tamamlanıp tamamlanmasına bağlanması hususu da yanlıştır. Bu şekilde değerlendirilecek olursa kat irtifaklı arsa payı devrinin teslim/iktisap/elden çıkarma olarak kabul edilmemesi ciddi bir çelişkiyi de barındıracaktır ve barındırmaktadır da.

Bir kişi tarafından alınan arsa üzerine yapılmaya başlanan inşaatın, tamamlanmadan satılması durumunda arsa ve inşaat iktisap tarihi açısından ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Arsa için arsanın iktisap tarihi esas alınmalıdır. Ancak inşaat tamamlandıktan sonra satılması durumunda iktisap tarihi olarak inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınmalıdır.⁵⁵

⁵⁴ MAÇ Mehmet, “2 ve 5 Yıllık Sürelerin Hesabı Açısından Gayrimenkullerin Edinim Tarihlerinin Tespiti” Yaklaşım, Sayı: 229, (Ocak 2012), s:102.

⁵⁵ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Bölüm: 5.6.2.3.1.3. (03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Tapu tescilinin çeşitli nedenlerle gecikmesi durumuna ilişkin olarak 1. Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde açıklamalara yer verilmiş olup bu açıklamalar aynen aşağıya alınmıştır.

- *“Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanunu’nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.*
- *Fiiliyatta cins tashihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığı, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.”⁵⁶*

Diğer taraftan 1 No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde *“Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19 ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.”⁵⁷* şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir.

Bu düzenlemeden anlaşıldığı üzere taşınmazın şirket devralınması veya bölünme yoluyla edinilmesi durumunda da iktisap tarihi olarak devralınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi dikkate alınmalıdır.

2.3. KVK Açısından İncelenmesi

KV mükellefleri de GV mükellefleri gibi gayrimenkul alım satım faaliye-

⁵⁶ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Bölüm: 5.6.2.2.1. (03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

⁵⁷ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Bölüm: 5.6.2.3.1.2. (03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

tinde bulunabilecekleri gibi, farklı bir alanda faaliyet gösterirken aktiflerinde yatırım amaçlı gayrimenkul de bulundurulabilirler.

KVK'nın 1. maddesine göre; kurum kazancı, GV'nin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmakta olup, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıkları tarafından elde edilen kurum kazançları KV'ne tabidir.

KV mükellefleri tarafından gayrimenkul veya emtia olarak elde tutulan arsaların hasılat paylaşım yöntemine göre elden çıkarılması durumunda elde edilen kazanç kurum kazancı olarak KV'ne tabi tutulacaktır.

Gayrimenkul ve emtia değerlemesine ilişkin açıklamalara çalışmamızın 2.2.3.2. bölümünde yer verildiği için bu bölümde ayrıca açıklanmayacaktır.

2.3.1. KV Açısından İstisna Uygulaması

KVK'nu taşınmaz satışlarına ilişkin 5/1-e maddesindeki istisna hükmü aşağıya aynen alınmıştır.

“Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. (6111 Sayılı Kanunla eklenen parantez içi hüküm Yürürlük; 25.02.2011) (Taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan

kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.)

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”⁵⁸

KVK 5/1-e maddesindeki istisnadan yararlanma şartlarını şu şekilde sıralayabiliriz.

- a) Taşınmaz devri KV mükellefleri tarafından gerçekleştirilmelidir.
- b) Kurum adına tapuda tescilli bir taşınmaz olmalı,
- c) Taşınmazın, kurumun aktifinde en az iki tam yıl süreyle tutulması gerekmektedir.
- d) Taşınmazların satışı suretiyle devir ve teslimleri yapılmalıdır.
- e) Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izle-

⁵⁸ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde: 5/1-e, (21.6.2006 Tarih ve 26205 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

yen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır.

- f) Taşınmaz devri gerçekleştiren kurumun taşınmaz ticareti ve kiralaması ile iştiğal etmemesi ya da taşınmaz ticareti veya kiralanması ile iştiğal eden kurumların, satış işlemine konu olan taşınmazları faaliyet konularına ilişkin olmaması gerekmektedir.
- g) Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir.
- h) Satışından doğan kazançların ancak % 75'lik kısmı istisnadan yararlanabilir.
- ı) İstisna satışın yapıldığı dönemde uygulanmalıdır.

Diğer taraftan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için taşınmazların satılması ve bu işlem-den bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerektiği, bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemlerde söz konusu istisnanın uygulanamayacağı, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade ettiği için kat karşılığında arsa devrinde de istisnanın uygulanamayacağı, ayrıca aynı nitelikte yapılacak tahsilatlar içinde istisnanın uygulanamayacağı ifade edilmiştir.⁵⁹

Kat karşılığı inşaatta istisnanın uygulanmama nedeni trampanın mevcut olmasıdır. Yani karşılığın nakit değil aynı bir mal olarak tahsil edilmesidir. Hasılat paylaşım yöntemi çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere kat karşılığı inşaattan tamamen farklı bir hukuki statüye sahip olup herhangi bir trampa işlemi de ihtiva etmemekte olup, tahsilat nakden yapılmaktadır. Diğer taraftan çalışmamızın 1.3. bölümünde açıklandığı üzere hasılat paylaşım yöntemine göre arsa teslimlerinin hukuki statüsü nakit karşılığı satış işlemi olup bu durum arsa sahibini ticari ortak statüsüne sokmamaktadır.

⁵⁹ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Bölüm: 5.6.2.4.1, (03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Bu açıklamalara göre; yukarıda belirtilen genel şartlar yerine getirildiği durumlarda, hasılat paylaşım yöntemine göre arsa teslimlerinde KVK 5/1-e maddesinde belirtilen istisna hükmünün uygulanmaması için herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Uygulamada; “Şirketin, en az iki yıl aktifinde kayıtlı olan arsayı, “hâsılat paylaşımı” yoluyla başka bir inşaat şirketine vermesi durumunda, yukarıda belirtilen koşulların gerçekleşmesine bağlı olarak; Arsa sahibi şirket, KDV’den müstesna tutulur Elde edilen kazancın da yüzde 75’i kurumlar vergisine tabi tutulmaz. Nedenine gelince, “hasılat paylaşımı” şeklindeki satış nakit karşılığı arsa satışından farklı bir olay değildir. Hasılat payı karşılığında arsa satışı işleminde trampa da söz konusu değildir. Hasılat payı karşılığı arsa satış sözleşmesi, arsa karşılığı inşaat sözleşmesi değil, nakit *karşılığı satış sözleşmesidir*.”⁶⁰ şeklinde bir görüş hakim olup, bu bakış açısı tarafımızca beyan edilen görüşe paralel bir nitelik taşımaktadır.

KVK’nun 5/1-e maddesindeki istisna şartlarından biri de satış bedelinin satışı izleyen ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmesidir. Hasılat payı yöntemine göre arsa tesliminde; arsanın satış tarihi çalışmamızın 2.4. bölümünde açıkladığımız şekilde tespit edilmelidir. Tahsilat süresi ise, belirlenen arsa teslim tarihini izleyen ikinci takvim yılının sonunda bitecektir.

Taşınmaz kiralınması alanında faaliyet gösterenler, bu amaçla ellerinde tuttıkları taşınmazlar için, KVK’nın 5/1-e maddesinde belirtilen istisnadan yararlanamamakta, ancak KDVK’nun 17/4-r maddesinde ki istisnadan yararlanabilmektedirler. Çünkü KDVK’nun 17/4-r maddesinde taşınmaz kiralınmasıyla uğraşanlara ilişkin sınırlayıcı bir hüküm mevcut değildir.

2.3.2. İstisna Uygulamasında Fiyat Farkının Durumu

Kurumlar tarafından hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan arsa tes-

⁶⁰ KIZILOL Şükrü, “Şirketlerin Gayrimenkul Satışına Çok Özel Vergi Avantajları” Hürriyet, 28.09.2011, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/18844497.asp>, (12.03.2012).

limlerinde, bağımsız bölümlerin tamamı satılmadan emsal bedel üzerinden fatura düzenlenebilmektedir. Bu şekilde yapılan arsa teslimleri ile ilgili sonradan olumlu veya olumsuz fiyat farkı oluşabilir. Peki oluşan bu fiyat farklarına da KVK'nun 5/1-e maddesinde belirtilen istisna uygulanabilir mi?

KDV açısından yapılan değerlendirme kısmında da ele alındığı üzere, Konu ile ilgili olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde bir takım düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre; istisna kazancın hesaplanmasında, muvazaa hali ve örtülü kazanç dağıtımı hükümleri saklı kalmak kaydıyla, fiili satış bedeli esas alınacağı, istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı, istisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler ile kur farklarına istisnanın uygulanmayacağı belirtilmiştir.⁶¹

Fiyat farkı faturalarına ilişkin KVK 5/1-e maddesinde belirtilen istisna uygulamasına yönelik verilen bir özelgede; taraflar arasında yapılan sözleşmenin şartlarının yerine getirilmemesi sonucu cezai şart mahiyetinde ödenen bir bedelin KVK'nın 5/1-e maddesinde belirtilen istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Buna göre vade farkı, kur farkı, faiz, komisyon benzeri gelirlere KVK 5/1-e maddesinde belirtilen istisna uygulanamayacaktır. Ancak henüz Maliye idaresince hasilat paylaşım yöntemine göre oluşan fiyat farkı faturalarının KVK 5/1-e maddesindeki istisnadan yararlanılması çerçevesinde somut bir görüşü bulunmamaktadır.

Söz konusu istisna maddesindeki "istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı" ifadesi satışın yapıldığı dönemden sonra ortaya çıkacak fiyat farkı faturaları için istisnanın uygulanmasının mümkün olmadığı izlenimini vermektedir.

⁶¹ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Bölüm: 5.6.2.4.5, (03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Diğer taraftan yukarıda belirtilen tebliğde yer alan “ve benzeri gelirleri” ifadesinin fiyat farkını da kapsadığı gibi tam ters bir izlenim de çıkartmak mümkündür. Özetle hasılat paylaşım yönteminde oluşan fiyat farklarının KVK 5/1-e maddesindeki istisnadan yararlanmasına ilişkin net bir düzenleme bulunmamaktadır.

Kanaatimiz; satışın yapıldığı dönem sonuna kadar oluşan fiyat farkı faturalarının da söz konusu istisnadan yararlandırılması gerektiği yönündedir. Çünkü fiyat farkı, fatura düzenlendiği sırada oluşan bedel belirsizliğinden kaynaklanmaktadır. Bedel belirsizliği bulunduğu anda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini kabul edip, bedelin belli olduğu dönemde ortaya çıkan fiyat farkı faturalarını istisnadan yararlandırmak hukukun temel mantığına aykırı hareket etmek demektir.

Diğer taraftan arsa için ilerleme aşamalarına göre kısım kısım devrediliyorsa birden fazla yapılan bu devirler birden fazla gayrimenkul satışı olarak yorumlanmamalıdır. Yani devamlı gayrimenkul satışı statüsüne dahil edilip arsa sahibinin gayrimenkul ticareti ile uğraştığı dolayısıyla bu istisnanın uygulanamayacağı yönündeki görüşlere de katılmak mümkün değildir. Çünkü tek bir arsa idarenin görüşü doğrultusunda kısım kısım faturalandırılmaktadır.⁶²

3. ÖZEL İNŞAATIN VERGİLENDİRİLMESİ

Özel inşaat işleri mamul üretim faaliyeti niteliğinde olup; hasılat paylaşım yöntemine göre temin edilen arsa ilk madde niteliğindedir. Müteahhitler tarafından imal edilecek inşaat için, hasılat paylaşım yöntemine göre arsa temini yoluna gidilebilir. Bu yöntem normal satın alma durumundan tek farkı toplam arsa maliyetinin başlangıçta belli olmasıdır. Bu yöntemde arsanın kesin maliyeti bağımsız bölümlerin satışı gerçekleşikten sonra ortaya çıkmaktadır.

⁶² MAÇ Mehmet ve TURUT Şenol “Arsa Karşılığı İnşaat ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışında İnşaat Bitiminden Önce Tapu Verilmesi” Yaklaşım, Sayı 227, (Kasım 2011), s:84.

Bu bölümde hasılat paylaşım yöntemine göre arsa temin eden yükleniciler tarafından elde edilen gelirin tespiti ve vergilendirilmesi ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

3.1. Konunun KDVK Açısından İncelenmesi

Özel inşaat işleri sonucunda imal edilen bağımsız bölümlerin satışı sırasında tahsil edilen KDV'den, üretim yapabilmek için satın alınan ilk madde ve malzemeler ile yapılan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV indirilir.

3.1.1. Vergiyi Doğuran Olay

Bağımsız bölümler tamamlanmadan satış vaadi sözleşmesi ile satışların yapılması, hatta satış bedellerinin tahsil edilmiş olması durumlarında bağımsız bölüm teslimi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmamaktadır. Vergiyi doğuran olay;

- Bağımsız bölüm mülkiyetinin tapu tescil suretiyle alıcıya devredilmesinden önce, alıcılara fiilen teslimi halinde, [alıcının tasarrufuna bırakılması, alıcının fiilen kullanmaya başlaması, (elektrik su faturası fiilen kullanmanın göstergesidir), iskan alınması],
- Cins tashihi suretiyle alıcı adına kat mülkiyetinin kurulması,
- Bağımsız bölüm mülkiyetinin tapu tescil suretiyle alıcıya devredilmesi,
- Yukarıda belirtilen durumlardan önce; yüklenicinin, alıcıya fatura düzenlemesi,

durumlarında gerçekleşir.

Hasılat paylaşım yönteminde, arsa sahibinin arsa teslimiyle ilgili vergiyi doğuran olayı ile yüklenicinin bağımsız bölüm teslimiyle ilgili vergiyi doğuran olayı, bazı durumlarda birlikte gerçekleşir. Örneğin tapuda arsa ve bağımsız bölüm açısından herhangi bir işlem yapılmadan bağımsız bölümlerin alıcının tasarrufuna bırakılması hem arsa teslimi açısından hem de bağımsız bölüm teslimi açısından vergiyi doğuran olaydır. Bu

tarihten itibaren 7 gün içerisinde, arsa sahibi yüklenici adına, yüklenici de alıcı adına fatura düzenlemek zorundadır.

Bağımsız bölüm açısından vergiyi doğuran olay, ya arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olayla eş zamanlı, ya da daha sonra gerçekleşir. Öncesinde gerçekleşmez.

Yüklenici tarafından arsa faturası üzerindeki KDV indirim konusu yapılırken, satışını yaptığı bağımsız bölüm faturalarındaki KDV’de defter ve belgelere hesaplanan KDV olarak yansıtılır.

3.1.2. KDV Oranı

KDV oranı ile ilgili olarak, hasılat paylaşım yöntemine özgü bir düzenleme söz konusu değildir. Bağımsız bölüm teslimlerine ilişkin genel uygulama hasılat paylaşım yöntemi içinde geçerlidir. Bağımsız bölüm inşasında, KDV oranına ilişkin ikili bir uygulama mevcuttur. Bunlardan birincisi işyeri teslimleri ikincisi ise konut teslimleridir.

İşyeri teslimleri 1 ve 2 sayılı listelerde belirtilmemiş olup bu nedenle genel KDV oranına (%18) tabidir.

Konut teslimlerine ilişkin KDVK’na ekli 1 sayılı listede; net alanı 150m² ye kadar konut teslimlerinin % 1 KDV oranına tabi olduğu belirtilmiştir. Buna göre yüklenici tarafından üretilen konutlardan, net alanı 150m² ye kadar olanların teslimlerinde %1, net alanı 150m² ve üzerinde olanların teslimlerinde ise % 18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.

Ancak konutların teslimlerinde uygulanan KDV oranına ilişkin 01/01/2013 tarih ve 2012/4116 Sayılı BKK ile yeni bir düzenleme yapılmış olup; bu düzenleme sonucunda 150 m²’ye kadar olan konutların tesliminde; %1, %8 ve %18’lik KDV oranı uygulanmaya başlanmıştır.

Buna göre;

- Aşağıdaki şartları taşımayan ve 150 m²’ye kadar olan konutların teslimlerinde, %1 KDV oranı uygulanır.

- 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;
 - a) Beş yüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde % 8'lik vergi oranı,
 - b) Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde de % 18'lik vergi oranı,
- uygulanır.

3.1.3. KDV İndirimi

İndirim müessesesi KDVK'nun 29. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirebilirler:

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği belirtilmiştir.⁶³

Buna göre yüklenici tarafından faaliyetine ilişkin olarak, kendisine yapılan teslim ve hizmet faturaları üzerinde gösterilen KDV'ler genel usuller çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.

⁶³ 3065 Sayılı KDV Kanunu, Madde:29, (02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Hasılat paylaşım yöntemine göre temin edilen arsalarda, arsa sahibi gerçek usulde vergiye tabi bir mükellef ise yüklenici adına fatura düzenlemeli ve bu faturada %18 KDV gösterilmelidir. Söz konusu fatura üzerinde gösterilen KDV yüklenici tarafından deftere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilir. Ancak arsa teslimi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılı aşılmamalıdır. İlgili takvim yılı aşıldı ise indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Hasılat paylaşım yöntemine göre temin edilen arsalarda, arsa sahibi gerçek usulde vergiye tabi olmayan bir mükellef ise arsa sahibinin fatura düzenlemesi söz konusu olmayacaktır. Bu durumda yüklenici tarafından arsa sahibi adına gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir. Bu şekildeki arsa teslimleri KDV'nin konusuna girmediği için mükellef tarafından da arsa temini ile ilgili indirim konusu yapacağı KDV olmayacaktır.

Arsa sahibi tarafından arsa faturası düzenlendikten sonra bağımsız bölüm satış fiyatlarına bağlı olarak meydana gelen arsa fiyat farkları taraflarca birbirine fatura edilir. Pozitif fiyat farkı oluşması durumunda arsa sahibi, yüklenici adına fark tutarı kadar fatura düzenleyip üzerinde de arsanın tabi olduğu oranda KDV gösterilecektir. Negatif fiyat farkı oluşması durumunda ise yüklenici tarafından, arsa sahibi adına fark tutarı kadar fatura düzenlenip üzerinde de arsanın tabi olduğu oranda KDV gösterilecektir.

Arsa sahibi tarafından düzenlenen pozitif fiyat farkı faturaları üzerinde gösterilen KDV yüklenici tarafından her durumda "191 İNDİRİLECEK KDV" hesabı borçlandırılarak kaydedilir. Yüklenici tarafından düzenlenen negatif fiyat faturaları ise ilgili dönem içinde düzenlenip defter kayıtlarına yansıtıldıysa yüklenici tarafından "191 İNDİRİLECEK KDV" hesabı alacaklandırılarak kaydedilir. İlgili dönem geçtikten sonra düzenlenip defter kayıtlarına yansıtıldıysa "391 İNDİRİLECEK KDV" hesabı alacaklandırılarak kayıt yapılır.

3.1.4. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi

3065 sayılı KDVK'nun 29'uncu maddesinin 2 numaralı fıkrası; 5035,

5615 ve 5838 sayılı kanunlarla değişikliğe uğramış olup söz konusu madde ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olan ve yılı içinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca belirlenecek sınırı aşan verginin mükelleflere iadesi düzenlenmiştir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasların tespiti konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Buna göre Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranları indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan KDV, mükellefin borcundan mahsup edilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mahsuben iade edilir.

Buna göre yüklenici tarafından 150m² altındaki konut teslimlerine ilişkin olup indirilemeyen ve bakanlar kurulunca tespit edilen sınırı aşan KDV yıl içinde mükellefin borçlarına mahsup edilebilir. Yıl bittikten sonra da talep edilmesi halinde nakden veya mahsuben iade yapılabilir.

Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu yetkiye istinaden yayımladığı 74, 76, 84, 85, 92, 98, 99, 119 seri no'lu KDV Genel Tebliği ve 15, 27, 29 ve 41 no.lu KDV Sirküleri ile konuya ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

Bakanlar Kurulu tarafından belirtilen iade sınırı 2011 yılı için " 14.300,00 olup, 2012 yılı için ise " 15.800,00'dir.

İade için indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yüklenim listesi oluşturulmalıdır. Yüklenim listesine inşaat işinde kullanılan ilk madde ve malzemeler nedeniyle yüklenilen KDV'ler yansıtılır. Pazarlama satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderleri dolayısıyla yüklenilen KDV'den ise indirimli orana tabi işlemin payına isabet eden kısım yüklenim listesine yansıtılabilir.

Hasılat paylaşım yöntemine göre temin edilen arsa için yüklenilen KDV'de yüklenim listesine yansıtılabilir. Ancak hasılat paylaşım yönteminin özelliği gereği son bağımsız birim satılana kadar arsa maliyetinin

tam olarak tespit edilmesi mümkün değildir. Çalışmamızın izleyen bölümlerindeki arsa maliyetinin hesaplanmasına ilişkin açıklamalarımızda da değinildiği üzere bağımsız bölümlerin satışı birden fazla yılı kapsadığı durumlarda arsa maliyeti satılmayan bağımsız bölümlerin emsal bedeli ile değerlemesi suretiyle tespit edilmektedir.

İlgili bağımsız bölümlerin bu şekilde sonradan satılması halinde, bağımsız bölümün satış fiyatı emsal bedeline göre farklılık gösterebileceği gibi hasılatdaki farklılık arsa maliyetinde de farklılığa yol açabilir.

Sonradan yapılan satışlarda oluşan fiyat farkları, indirimli orana tabi KDV iade işlemlerini iki şekilde etkilemektedir.

Birincisi yüklenicinin hasılatı dolayısıyla da hesaplanan KDV'si öngörülenden farklı gerçekleşmektedir. Bu durumlarda konutun gerçek satış bedeli esas alınıp faturalandırılacağı için hasılatın, emsal bedelden farklı gerçekleşmesi Hesaplanan KDV beyanlarını ve indirimli orana tabi işlemi bu yönü ile ilgili olarak etkilememektedir.

İkincisi ise konut satış fiyatındaki farklılık, arsa maliyetinde ve dolayısıyla da yüklenilen KDV'de farklılığa yol açmaktadır. Arsa teslimi önceden faturalandırıldığı için olumlu fiyat farkı oluşması halinde arsa sahibi tarafından yüklenici adına; olumsuz fiyat farkı oluşması halinde ise yüklenici tarafından arsa sahibi adına fiyat farkı faturası tanzim edilmelidir.

Olumsuz fark olduğu durumlarda, yüklenici fiyat farkı faturası üzerindeki KDV'yi kuşkusuz hesaplanan KDV olarak dikkate alacak olup, bu şekilde KDV iadesi fark faturasındaki KDV kadar azaltılmış olacaktır. Yani yüklenim listesinde yer alan asıl arsa faturası ile ilgili olarak herhangi bir değişiklik yapılmadan iade tutarı azaltılmış olacaktır.

Diğer taraftan olumlu fark olduğu durumlarda; yüklenici tarafından arsa fiyat farkı faturası üzerindeki gösterilen KDV, kuşkusuz indirim konusu yapılabilecektir. Ancak yüklenim listesine yansıtılp yansıtılmaması konusunda tereddütler yaşanmaktadır.

Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığına vergi dairelerine yazı göndererek uygulama birliği sağlamaya çalışmıştır. Söz konusu yazı özetle;

- *“KDV Kanununun 24/c maddesine göre matraha dahil bulunan ancak indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği tarihten sonra meydana gelen ve satıcıya fatura edilen vade farkı, kur farkı, faiz ve primler için yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılmakla birlikte indirimli orana tabi işlemin gerçekleştirilmesinden sonra ortaya çıktığından iade hesabına dahil edilmeyeceği,*
- *Fatura ve belgelerde gösterilmeyip yıl sonlarında, belli bir dönemin sonunda, yada belli bir ciro aşıldığında fazla bir çalışmanın yada çabanın sonucu olarak ödenen ve teslim edilen malla ilgisi bulunmayan ciro primlerinin doğrudan indirimli orana tabi işlemle ilgisi olmadığından ve indirimli orana tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra ortaya çıktığından bu kapsamdaki iade hesabına dahil edilmesinin söz konusu olmayacağı”⁶⁴*

şeklinde bir düzenlemeyi içermektedir.

İdare tarafından yapılan yukarıdaki düzenleme indirimli orana tabi satışlar dolayısıyla sonradan oluşan fiyat farklarını kapsamakta olup, satışa konu malın imalinde kullanılan gerçek alışlara ilişkin fiyat farkı faturalarını kapsamamaktadır.

İndirimli orana tabi işlem; konut satışı olduğuna ve arsa fiyat farkının da konut satışına bağlı olarak gerçekleştiğine göre, fiyat farkının indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği tarihten sonra meydana geldiğini söylemek mümkün değildir. Kaldı ki arsa fiyat farkının oluşması indirimli orana tabi işlemle birebir ilişkilidir. Bu nedenle hasılat paylaşım yönteminde sonradan satılan bağımsız bölümlerden kaynaklanan arsa fiyat farkı faturalarında yer alan KDV indirim konusu yapılabileceği gibi, indirimli orana tabi işlemlerdeki KDV iadesinde de yüklenim konusu yapılabilir.

Ticari hayatta fiyat farkı, daha çok imalatçıların büyük marketlere sattığı ürünlere kampanya düzenlemesi sonucunda doğmaktadır. Şöyle

⁶⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gönderilen 01.09.2010 tarih ve 5329-1000 sayılı yazı.

ki marketlere önceden satılmış indirimli orana tabi mallara, ilgili marketler satıcının inisiyatifi dahilinde fiyat indirimi uygulamaktadırlar. Marketler daha sonra uyguladıkları bu indirimleri satıcılara yansıtmaktadırlar. Bu yansıtma sonucunda düzenlenen faturalarda gösterilen KDV'lerin, İdare tarafından indirimine izin verilmekte ancak sözkonusu satışı nedeniyle iade talebinde yüklenilen KDV olarak dikkate alınmasına müsaade edilmemektedir. Fiyat farkı konusunda idare tarafından getirilen söz konusu düzenleme, iade konusunda güvenliği sağlamak amacına yöneliktir.

İndirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesinin hesaplanması, KDV iadesi hesaplama tablosu ile aşağıda örneklendirilmiştir. Örnekte mükellefin alışları % 18 KDV'ye tabi olup satışların tamamının ise % 1 orana tabi satış olarak kabul edilmiştir.

(Örnekte ilgili yüklenicinin; devreden KDV'lerinin, dönemsel ve kümülatif iade edilecek KDV tutarlarından yüksek olduğu kabul edilmiştir. Aksi takdirde iade edilecek KDV, devreden KDV tutarından fazla olamazdı.)

Dönemler 2011	İndirimli Orana İşabet Eden Yüklenilen KDV	%1 Oranlı Hes. KDV	Toplam İnd. Oran Hes. KDV	Döneme Ait İade Tutarı	Dönemler İtibariyle İade Edilecek Kümülatif KDV
Ocak	110.252,23	15.596,00	15.596,00	94.656,23	94.656,23
Şubat	131.013,66	15.832,00	15.832,00	115.181,66	209.837,89
Mart	117.884,36	16.068,00	16.068,00	101.816,36	311.654,25
Nisan	235.245,57	16.304,00	16.304,00	218.941,57	530.595,82
Mayıs	193.141,11	16.600,00	16.600,00	176.541,11	707.136,93
Haziran	231.906,77	16.896,00	16.896,00	215.010,77	922.147,70
Temmuz	265.596,55	17.192,00	17.192,00	248.404,55	1.170.552,25
Ağustos	190.054,42	17.428,00	17.428,00	172.626,42	1.343.178,67
Eylül	273.847,99	17.664,00	17.664,00	256.183,99	1.599.362,66
Ekim	196.350,25	18.900,00	18.900,00	177.450,25	1.776.812,91
Kasım	256.593,25	20.136,00	20.136,00	236.457,25	2.013.270,16
Aralık	233.840,24	20.372,00	20.372,00	213.468,24	2.226.738,40
Toplam	2.435.726,40	208.988,00	208.988,00	2.226.738,40	
İade Edilemeyecek Kısım (Tenzil) (BKK İle Belirlenen Sınır)				14.300,00	
İade Edilebilecek Kısım				2.212.438,40	

3.2. Konunun GVK Açısından İncelenmesi

GVK'nın 37/4. maddesinde; gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden doğan kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre hasılat paylaşım yöntemi ile inşaat yapan yüklenici gerçek kişi GVK'nın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

3.2.1. Ticari Kazancın Tespiti

GVK'nın 37. maddesinin son fıkrasına göre; Ticari kazanç, VUK hükümleri ile GVK'da yer alan gerçek usul veya basit usule göre tespit edilecektir.

GVK'nın 38. maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın nasıl tespit edileceği açıklanmıştır. Buna göre; teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farka; işletme sahiplerince işletmeden çekilen değerlerin eklenmesi, ilave olunan değerlerin ise bu farktan indirilmesi suretiyle ticari kazanç tespit edilecektir.

Ayrıca Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK'nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın "İndirilecek Giderler" başlıklı 40. maddesi ve "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41. madde hükümleri dikkate alınmalıdır.

Buna göre hasılat paylaşım yöntemine göre inşaat yapımını üstlenen yüklenicinin; sattığı bağımsız bölümlerden elde ettiği gelirler öz sermaye üzerinde artırıcı, bu inşaatın yapımı için katlandığı gider ve maliyetler de azaltıcı bir etkiye sahiptir. İşletme sahiplerince işletmeye bir değer ilave edilmediği ve işletmeden bir değer çekilmediği varsayımı altında ticari kazanç bağımsız bölümlerin satış gelirinden, bunların imalatı için katlanılan gider ve maliyetlerin düşülmesi sonucu oluşan olumlu farktır. Farkın olumsuz olması halinde ticari bilanço zararı söz konusu olur.

Hasılat paylaşım yöntemine göre temin edilen arsa dolayısıyla hasılatan arsa sahibinin payına düşen tutarlar ise yüklenicinin maliyet kalemlerinden birini oluşturmaktadır.

3.2.1.1. Vergiyi Doğuran Olay

VUK'nun 19. maddesinde “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ve hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” hükmüne yer verilmiştir.

GVK ticari kazancın elde edilmesini tahakkuk esasına bağlamıştır. Satılan bağımsız bölümler alıcılarına fiilen teslim edildiğinde gelir tahakkuk etmiş olur. “*henüz inşaatla başlamadan veya inşaatla başladıktan sonra arsa üzerine kat irtifakı kurularak yapılan satışlar nedeniyle alınan paraların GVK ve KVK yönünden avans olarak değerlendirilmesi ve satış bedelinin tamamının inşaatın tamamlanıp anahtar teslimi yapılan yılın satış hasılatı olarak dikkate alınması gerekmektedir.*”⁶⁵ Diğer taraftan çalışmamızın 2.1.2. bölümünde de belirtildiği üzere bağımsız bölümlerin fiili tesliminden önce, mülkiyetlerinin tapuya tescil suretiyle alıcıya devri veya cins tashihi suretiyle alıcı adına kat mülkiyetinin kurulması da teslim niteliğinde olup bu durumlarda da gelir elde edilmiş sayılır.

Diğer taraftan VUK'nun “Faturanın Nizamı” başlıklı 231. maddesine göre fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Ancak mükellefler teslim tarihinden önce de fatura düzenleyebilmektedirler. Bu durumda KDVK'nun 10/b maddesine göre vergiyi doğuran olay gerçekleşmesine rağmen aynı durumu GVK ve KVK açısından söylemek mümkün değildir. GVK ve KVK açısından, faturanın düzenlendiği değil, bağımsız bölümlerin teslim edildiği dönemde vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Fatura düzenlenmesine rağmen teslimin yapılmadığı durumlarda 213 sayılı VUK'nun 287. maddesine göre, gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirmek suretiyle değerlendirilecektir. Bağımsız bölüm tesliminin yapıldığı dönemde de “600 YURT İÇİ SATIŞLAR” hesabına intikal ettirilerek vergilendirilecektir.

⁶⁵ KIZILOTL Şükrü, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik 17. Basım, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, S:656.

3.2.1.2. Gelir/Hasılat Tespiti

Hasılat paylaşım yönteminde yüklenicinin geliri satılan bağımsız bölümlerden elde edilen tutarın tamamıdır. Yani hasılatattan arsa sahibinin payına isabet eden kısım yüklenicinin gelirine dahildir. Ancak bu kısım aynı zamanda yüklenicinin maliyetini de oluşturmaktadır. Bu nedenle yüklenici; arsa sahibinin payını hem gelir, hem de maliyet olarak hesaplarına yansıtmalıdır.

Diğer taraftan bağımsız bölüm satışından elde edilen gelir, yüklenicinin faaliyeti ile ilgili gelirlerini oluşturmaktadır. Bunun dışında yüklenicinin faaliyet dışı bir takım gelirleri de söz konusu olabilir. Bu durumlarda hasılat paylaşım yöntemine özel bir husus bulunmamakta olup, öz sermayeyi artırıcı nitelikteki bu gelirler için de genel vergilendirme hükümleri uygulanır.

3.2.1.3. Maliyet Tespiti

Hasılat paylaşım yönteminde arsa maliyetinin bağımsız bölümlere yansıtma yöntemi uygulamada farklılıklar göstermektedir. Bunun nedeni hasılat paylaşım yönteminin yeni yeni uygulama alanı bulması ve idare tarafından da konuya ilişkin somut düzenlemelerin yapılmamasıdır. Öyle ki bu konuda özelge isteyen bir grup şirketine, iş bu çalışma yapıldığı sırada aradan 2 yıl geçmesine rağmen halen gerekli özelge verilmemiştir.

213 sayılı VUK'nun 274. maddesinde; emtianın, maliyet bedeliyle değerlendirileceği hükmü yer almaktadır. Emtianın değerlendirilme günündeki satış bedelleri, maliyet bedeline nazaran % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde ise; emtia, maliyet bedeli yerine VUK'nun 267. maddesinde yer alan emsal bedel ile değerlendirilir. Ancak bu durumda emsal bedelin ikinci sırasındaki usul (Maliyet Bedeli Esası) uygulanmamalıdır.

Aynı kanununun 275. maddesinde ise imal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedelinin ihtiva edeceği unsurlar sayılmıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir.

- a) Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,

- b) Mamule isabet eden işçilik,
- c) Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- d) Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin malulün maliyetine katılması ihtiyaridir.),
- e) Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli,

Aynı maddede mükelleflerin, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıda sıralanan unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilecekleri ifade edilmiştir.

Bu düzenlemelere göre; hasılat paylaşım yönteminde inşa edilen projenin maliyeti; yüklenicinin inşaat için yapmış olduğu harcamalar ile arsa sahibinin hasılatattan aldığı payın toplamından oluşmaktadır.

Yüklenicinin inşaat için yapmış olduğu harcamalar genel usule göre maliyetlere yansıtılacak olup bu konuda hasılat paylaşım yöntemine özgü bir husus bulunmamaktadır.

Ancak hasılat paylaşım yönteminde son bağımsız bölüm satılana kadar arsa sahibinin hasılatattan alacağı pay tespit edilemediği için arsa maliyetinin hesaplanması hususu önem arz etmektedir.

Hasılat paylaşım yöntemine ilişkin olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede, hasılat paylaşım yöntemindeki maliyetlere ilişkin açıklamalar şu şekildedir.

“Gelir Paylaşım 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.”⁶⁶

Bu özelgede inşaat tamamlandığında bütün maliyetlerin tespit edilebileceği ifadesi yer almaktadır. Bu genel olarak doğrudur. Ancak her zaman inşaat tamamlandığında maliyetlerin tamamı belli olmayabilir. İnşaat tamamlandığında bağımsız bölümlerin tamamı satılmamış ise bu durumda maliyetlerin tamamını da tespit etmek mümkün değildir. Çünkü satılmayan bağımsız bölümlerin satış bedelleri belli olmadığı için arsa sahibine hasılatı verilecek pay, dolayısıyla da arsa maliyeti belli değildir.

Bu durumlarda önceki bölümlerde açıklandığı üzere; arsa maliyetinin tespit edilebilmesi amacıyla, satılmayan bağımsız bölümler emsal bedeli değerlendirilmelidir. Tespit edilecek emsal bedele göre, arsa sahibi açısından, arsa teslimi ile ilgili belgelendirme ve vergilendirme işlemleri yapılmalıdır. Diğer taraftan yüklenici açısından arsanın maliyeti de tespit edilerek bağımsız bölüm satışına ilişkin toplam maliyet buna bağlı olarak da dönem karı tespit edilip beyanlara yansıtılmalıdır.

İnşaatın tamamlanma tarihinde satılmayıp emsal bedele göre değerlendirilen bağımsız bölümlerin sonradan satılması halinde, satış bedeli ile emsal bedele göre ortaya çıkan olumlu veya olumsuz fiyat farkları, söz konusu bağımsız bölümün satışının gerçekleştiği dönemde hem hasılat, hem de arsa sahibinin payı için arsa maliyeti olarak dikkate alınır.

Arsa maliyetlerinin; ilgili bağımsız bölüm maliyetlerine paylaştırılmasında iki yöntem izlenebilir. Birinci yöntem “Bireysel Maliyet Yöntemi” ikinci yöntem ise, “Toplulaştırılmış Maliyet Yöntemi”dir.

⁶⁶ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.99. 16.01/01/ 2008 - VUK.229/MUK-26 Sayılı Özelgesi.

3.2.1.3.1. Bireysel Maliyet Yönteminin Uygulanması

Bireysel maliyet yöntemi, her bağımsız bölümün satış hasılatından arsa sahibine düşen payın; ilgili bağımsız bölümün arsa maliyeti olarak kabul edilmesidir.

Bireysel maliyet yönteminin uygulanması halinde; sonradan satış yapılan bağımsız bölümün satış hasılatından arsa sahibinin payına düşen kısım, doğrudan ilgili bağımsız bölümün arsa maliyeti olarak dikkate alınacaktır. Her bağımsız bölümün arsa maliyeti diğerinden bağımsız olarak tespit edileceği için bağımsız bölümlerin emsal bedeliyle değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle emsal bedeliyle değerlendirilen bağımsız bölümün sonradan satılması halinde oluşacak gerçek satış fiyatı ile emsal bedeli arasında fiyat farkı, maliyete pay verme açısından herhangi bir değişikliğe yol açmayacaktır.

Dönemsellik ilkesi gereği; her bağımsız bölümün satış işleminin yapıldığı dönemde, ilgili satış hasılatı ve maliyetler sonuç hesaplarına aktarılmalıdır. Bu nedenle bireysel maliyet yönteminin uygulanması satışların maliyetinin hesaplanmasında kolaylık sağlamaktadır.

Bireysel maliyet yönteminin eksik yönü; farklı satış fiyatlarına sahip, ancak benzer özellikteki iki bağımsız bölüme farklı arsa maliyetinin yansıtılacak olmasıdır.

3.2.1.3.2. Toplulaştırılmış Maliyet Yönteminin Uygulanması

Toplam satış hasılatından arsa sahibine düşen payın; ilgili bağımsız bölümün, bağımsız bölümlerin toplam alanı içindeki payına göre, arsa maliyeti olarak dağıtılmasıdır.

Toplulaştırılmış maliyet yönteminin eksik yönü bir hesap döneminde, bağımsız bölümlerin tamamının satılmaması halinde, satılan bağımsız bölümlere pay verilecek arsa maliyetinin tespit edilmesinde güçlük yaşanmasıdır. Bu yöntemin zaafiyeti satılmayan bağımsız bölümlerin emsal bedel ile değerlendirilerek, arsa maliyetinin tespit edilmesiyle giderilmeye çalışılsa da sonradan oluşacak fiyat farkları bu yöntemin tam olarak uygulanmasına engel teşkil etmektedir.

Bu yöntemde her bağımsız bölümün satış fiyatı, toplam arsa maliyetini dolayısıyla da diğer bağımsız bölümlerin arsa maliyetini etkilemektedir. Bu nedenle toplulaştırılmış maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, sonradan satışı yapılan bağımsız bölümün satış hasılatından arsa sahibinin payına düşen kısmın toplam arsa maliyetini etkileyip etkilemediğine bakılmalıdır.

Sonradan satılan bağımsız bölümlerin satış fiyatı emsal bedeli ile aynı olursa arsa sahibinin hasılat payı, dolayısıyla da toplam arsa maliyeti değişmeyeceğinden önceki dönemlerde satışı yapılan bağımsız bölümlerin maliyetinde bir değişiklik vuku bulmayacaktır.

Sonradan satılan bağımsız bölümlerin satış fiyatı emsal bedeli ile farklı olursa arsa sahibinin hasılat payı, dolayısıyla da toplam arsa maliyeti değişeceğinden önceki dönemlerde satışı yapılan bağımsız bölümlerin maliyetinde değişiklik meydana gelecektir. Önceki dönemlerde satılan bağımsız bölümlerin satış hasılatı ve maliyetleri sonuç hesaplarına aktarıldığı için bunların arsa maliyetinde herhangi bir değişiklik yapılamayacaktır. Gerçek satış fiyatı ile emsal bedel arasında oluşan fiyat farkı sadece sonraki dönemde satışı yapılan bağımsız bölümlerin arsa maliyetine yansıtılabilecektir. Dolayısıyla da toplulaştırılmış maliyet yöntemi tam olarak uygulanamayacaktır.

213 sayılı VUK'nun 275. maddesinde; mükelleflerin, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini aynı maddede sayılan belli unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilecekleri ifade edilmiştir.

Söz konusu maddede sayılan unsurlar arasında “Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli” ifadesi yer almaktadır. Bu ifadede, bireysel maliyet yönteminin mi yoksa toplulaştırılmış maliyet yönteminin mi uygulanması gerektiği konusunda yeterli bir izahat bulunmamaktadır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa maliyeti önceden belli olduğu için hasılat paylaşım yöntemindeki gibi farklı maliyet belirleme yöntemleri bu-

lunmamaktadır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde uygulanan maliyet tespit yöntemi toplulaştırılmış maliyet yöntemine benzemektedir.

Kanaatimizce; hasılat paylaşım yönteminde arsa maliyetinin tespitine yönelik yukarıda belirtilen yöntemlerin her ikisinin de uygulanması mümkündür. Çünkü her iki yöntemde 213 sayılı VUK'nun 275. maddesinde belirtilen maliyet bedelinin ihtiva edeceği unsurlara uygunluk göstermektedir.

İlgili dönemde bütün bağımsız bölümlerin satışının gerçekleştiği durumlarda, bireysel maliyet yöntemi veya toplulaştırılmış maliyet yönteminin uygulanması ticari kazancın tespiti açısından önem arz etmemektedir. Ancak ilgili dönemde bütün bağımsız bölümlerin satışının gerçekleşmediği durumlarda, bireysel maliyet yöntemi veya toplulaştırılmış maliyet yönteminin uygulanması ticari kazancın tespiti açısından önem arz etmektedir.

Topplulaştırılmış maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda sonradan yapılan bağımsız bölüm satışlarında olumlu fiyat farkının oluşması, kar farkının dolayısıyla verginin sonraki döneme aktarıldığı, olumsuz fiyat farkının oluşması ise kar farkının dolayısıyla da verginin önceki dönemde yüklenildiği anlamı taşımaktadır. Verginin sonraki döneme aktarılma hususu vergi kanunlarına aykırılık teşkil etmediği için vergi kaçırılması değil vergiden kaçınma yöntemi olarak kabul edilmelidir.

Arsa sahibinin vergiye tabi bir mükellef olmaması durumunda, yani arsa teslimi arızı bir nitelik taşıması durumunda, yüklenici tarafından arsa tesliminin gerçekleştiği tarihte satılan daireler için gider pusulası düzenlenmelidir. Satlamayan bağımsız bölümler emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekir. Daha sonra satılacak bağımsız bölümler için oluşacak olumlu fiyat farkları için yüklenici tarafından ilave gider pusulası tanzim edilecek olup olumsuz fiyat farkı durumlarında ise yüklenici tarafından fiyat farkı faturası tanzim edilmelidir. Duruma göre de maliyet ile ilişkilendirilmelidir.

Arsa sahibinin vergiye tabi bir mükellef olması durumunda ise bağımsız bölüm satış bedelinin emsal bedelinden yüksek gerçekleşir ise arsa sahibi tarafından yüklenici adına fiyat farkı faturası tanzim edilmelidir. Yüklenici de söz konusu fiyat farkını arsa maliyeti olarak ilgili bağımsız bölümün maliyetine yansıtmalıdır. Bağımsız bölüm satış bedelinin emsal bedelinden düşük gerçekleşmesi durumunda yüklenici tarafından arsa sahibine fiyat farkı faturası düzenlenmelidir. Düzenlenen bu fatura arsa maliyetinden tenzil edilerek ilgili bağımsız bölümün arsa maliyeti düşürülmelidir.

Maliyetin tespit edilmesine ilişkin konuyu bir örnek ile açıklamak, konunun daha iyi anlaşılması açısından önem arz etmektedir.

3.2.1.3.3. Bağımsız Bölümlerin Emsal Bedeli İle Değerlenmesi

Satışı yapılamayan bağımsız bölümlerin emsal bedeli 213 sayılı VUK'nun 267'nci maddesine göre belirlenir. Söz konusu maddede satış yapılmamış bağımsız bölümlerin emsal bedelinin tespitinde **üç usul öngörülmüştür.**

Birinci sırada “Ortalama Fiyat Esası” bulunmaktadır. Bu usulde değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda bağımsız bölümlerin en az % 25'inin satılmış olması gerekmektedir. Bu oranda satış yapılamaması durumunda ortalama fiyat esası uygulanamayacaktır.

İkinci sırada “Maliyet Bedeli Esası” bulunmaktadır. Hasılat paylaşım yönteminde arsa maliyeti satış hasılatına bağlı olduğu için satılmayan bağımsız bölümlerin maliyeti tam olarak belli değildir. Bu nedenle satılmayan bağımsız bölümlerin bu usule göre tespit edilmesi mümkün değildir.

Üçüncü sırada “Takdir Esası” bulunmaktadır. Emsal bedelin; yukarıdaki esaslara göre tespit edilememesi durumunda ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir.

3.1.1.3.4. Maliyet/Karlılık Hesaplama Örneği

Hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan bir inşaat projesine ilişkin bir takım veriler ve bu verilere göre hesaplanan karlılık durumları aşağıdaki gibidir.

- Arsa sahibinin hasılat payı: %50
- **İnşaatın arsa dışındaki toplam maliyeti:** " 3.000.000,00'dir.
- Arsa alanı: 1000 m²
- Bağımsız bölüm adeti: 100 daire
- Dairelerin her birinin alanı: 100 m²
- Arsa teslim Tarihi: 01.12.2010
- 01.12.2010 Tarihi itibarıyla toplam 96 daire satılmıştır.
- Satılan dairelerden elde edilen toplam hasılat: " 9.600.000,00'dir.
- 2010 yılında satılmayan dairelerin her birinin emsal bedeli " 100.000,00'dir.
- 2010 yılında satılmayan dairelerin satış tarihleri ve tutarları aşağıdaki gibidir.
- 2011 / Kasım: " 110.000,00
- 2011 / Aralık: " 120.000,00
- 2012 / Ocak: " 90.000,00
- 2012 / Şubat: " 80.000,00

Bu verilere göre yapılan bağımsız bölümlerin maliyeti ile ilgili dönemlerdeki brüt satış karları aşağıdaki gibi hesaplanır.

Bağımsız bölüm başına isabet eden arsa alanı:

$$1000 \text{ m}^2 / 100 \text{ Daire} = 10 \text{ m}^2$$

Bağımsız bölüm başına arsa maliyeti dışındaki maliyet tespiti:

$$" 3.000.000,00/1000 \times 10 = " 30.000,00$$

Bağımsız bölümlerin arsa maliyetlerinin tespiti:

2010 yılında satılan bağımsız bölümlerin arsa maliyeti:

$$9.600.000,00 \times 0,5 = 4.800.000,00$$

2011/Kasım'da satılan bağımsız bölümün arsa maliyeti:

$$110.000,00 \times 0,05 = 55.000,00$$

2011/Aralık'ta satılan bağımsız bölümün arsa maliyeti:

$$120.000,00 \times 0,05 = 60.000,00$$

2011 yılında satılan bağımsız bölümlerin toplam arsa maliyeti:

$$55.000,00 + 60.000,00 = 115.000,00$$

2012/Ocak'ta satılan bağımsız bölümün arsa maliyeti:

$$90.000,00 \times 0,05 = 45.000,00$$

2012/Şubat'ta satılan bağımsız bölümün arsa maliyeti:

$$80.000,00 \times 0,05 = 40.000,00$$

2012 yılında satılan bağımsız bölümlerin toplam arsa maliyeti:

$$45.000,00 + 40.000,00 = 85.000,00$$

2010 hesap dönemi ticari kazancın hesaplanması:

Brüt Satışlar:		9.600.000,00
Satış Maliyeti		7.680.000,00
Diğer Maliyet (30.000,00 x 96)	2.880.000,00	
Arsa Maliyeti (9.600.000,00 x 0,50)	4.800.000,00	
Brüt Satış Karı		1.920.000,00

2011 hesap dönemi ticari kazancın hesaplanması:

Brüt Satışlar:		230.000,00
Satış Maliyeti		175.000,00
Diğer Maliyet (30.000,00 x 2)	60.000,00	
Arsa Maliyeti (55.000,00 + 60.000,00)	115.000,00	
Brüt Satış Karı		55.000,00

Arsa sahibi tarafından yüklenici adına Kasım/2011’de 5.000,00’lik, Aralık/2011’de ise 10.000,00’lik fiyat farkı faturası tanzim edilmelidir. Bu tutar yüklenici tarafından arsa bedeli olarak ilgili bağımsız bölümün maliyetine yansıtılmalıdır.

2012 hesap dönemi ticari kazancın hesaplanması:

Brüt Satışlar:		170.000,00
Satış Maliyeti		145.000,00
Diğer Maliyet (30.000,00 x 2)	60.000,00	
Arsa Maliyeti (45.000,00 + 40.000,00)	85.000,00	
Brüt Satış Karı		25.000,00

Yüklenici tarafından arsa sahibi adına Ocak/2012’de 5.000,00’lik, Şubat/2012’de ise 10.000,00’lik fiyat farkı faturası tanzim edilmelidir. Bu tutar yüklenici tarafından arsa bedelinden tenzil edilerek ilgili bağımsız bölümün maliyetinden düşürülmelidir.

Görüldüğü üzere her yıl sonradan satılan bağımsız bölümlerin satış fiyatına bağlı olarak ilgili bağımsız bölüme isabet eden arsa maliyeti de değişmektedir.

3.2.1.4. Sosyal Alanların Maliyet Hesaplamasındaki Rolü

Günümüzde konut sektöründeki gelişmelere paralel olarak konutların istifadesine sunulan sosyal alanlarında inşası oldukça yaygınlaşmıştır. Sosyal alan, bağımsız bölüm sahiplerinin ortak kullanılan ve giderlerine

ortak katlandıkları park bahçe havuz oyun alanı gibi tesislerdir. Bu alanlar bağımsız bölümlerden ayrı olarak pazarlanmamakta olup bağımsız bölümün bir mütemmim cüzü konumundadır. Bu nedenle bu alanlar için katlanılan maliyetler bağımsız bölümlerin maliyetine yansıtılmaktadır.

Sosyal alanların maliyetleri bağımsız bölüm maliyetlerine yansıtılırken; ilgili bağımsız bölüm alanının, bütün bağımsız bölümlerin alanı içindeki payı esas alınır. Hasılat paylaşım yöntemine göre temin edilen arsanın maliyetinden ise sosyal alanlara pay verilmemektedir. Yani sosyal alanlar ayrıca satışa konu edilmediği için arsa maliyeti sosyal alanlar üzerinde kullanma hakkı bulunan bağımsız bölümlerin maliyetine yansıtılır. Diğer bir ifadeyle bağımsız bölüm satış hasılatından arsa sahibinin payına isabet eden kısım sosyal alanlara isabet eden arsa maliyetini de içermektedir.

3.2.2. Hasılat Payı İle Avans Arasındaki İlişki

Bağımsız bölümler tamamlanmadan satış vaadi sözleşmesi ile satışların yapılması, hatta satış bedellerinin tahsil edilmiş olması mümkündür. Bu durumda vergiyi doğuran olay açısından bağımsız bölümün teslimi gerçekleşmemiştir. Bağımsız bölümün teslimi devir işleminin tapuda tescili ya da alıcının kullanmaya başlaması ile gerçekleşmektedir.

Bu durumda satış vaadi sözleşmesi ile satılan bağımsız bölümler için tahsil edilen tutarlar teslim tarihine kadar (Satış faturasının düzenlendiği tarihe kadar) “340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI” hesabına kaydedilerek izlenmelidir. Teslimin gerçekleştiği tarihte ise “600 YURT İÇİ SATIŞLAR” hesabı ile karşılıklı çalıştırılarak avans hesabı kapatılmalıdır.

3.2.3. Konunun Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Açısından İncelenmesi

193 sayılı GVK’nın 42. maddesinde “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve gider-

lerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.”⁶⁷ hükmü yer almaktadır.

Bir işin GVK’nın 42. maddesi kapsamına girmesi için;

- a) Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması
 - b) İnşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi,
 - c) İnşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması,
- gerekmektedir.

Hasılat paylaşım yöntemine göre arsa temin edilerek yapılan özel inşaat işleri her ne kadar yukarıda belirtilen şartlardan ilk ikisini taşısa da üçüncü şartı taşımamaktadır. Çünkü çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere hasılat paylaşım sözleşmesi; eser sözleşmesi niteliğine sahip değildir. Yani yüklenici tarafından hasılat paylaşım sözleşmesinde arsa sahibine karşı bir eser meydana getirme taahhüdü altına girilmemektedir.

Hasılat paylaşım sözleşmesi, satış sözleşmesi niteliğinde olup; yüklenici tarafından arsa sahibine bir bedel ödeme yükümlülüğü altına girilmektedir. Diğer bir ifade ile yüklenici tarafından, arsa sahibinden nakit karşılığı arsa satın alınmakta ve kendi nam ve hesabına bağımsız bölüm inşa edilmektedir. Bu nedenle hasılat paylaşım yöntemine göre inşaat yapan yüklenicinin faaliyeti yıllara yaygın inşaat kapsamında değerlendirilmemelidir. Şirket GV veya KV Beyannamesi ile Geçici Vergi Beyannamelerini ilgili dönemlerinde vermelidir.

3.3. Konunun KVK Açısından İncelenmesi

5520 sayılı KVK’nın 1. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen kurumlar tarafından elde edilen kazançlar KV’ne tabidir.

⁶⁷ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde,42, (06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Aynı maddenin 2. fıkrasında ise kurum kazancının GV'nin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı ifade edilmiştir.

Aynı kanunun 6. maddesinde ise KV'nin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde de, GVK'nın ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Buna göre hasılat paylaşım yöntemine göre bağımsız bölüm inşa eden yüklenicinin KVK'nun 1. maddesinde belirtilen kurumlardan olması durumunda, yapılan inşaat işinden elde edilen kazanç KV'ne tabi olacaktır. KV üzerinden hesaplanacağı safi kurum kazancı GVK'daki ticari kazanç hakkındaki hükümlere göre tespit edilecektir.

Çalışmamızın 3.2. bölümde GV açısından gerekli değerlendirmeler yapılmış kurum kazancının tespitinde de bu bölümdeki açıklamalar geçerli olacaktır. Bu nedenle bu bölümde tekrar üzerinde durulmayacaktır.

KV mükellefi yüklenici tarafından hasılat paylaşım yöntemine göre inşa edilen bağımsız bölümlerin satışında KVK'nun 5/1-e maddesinde belirtilen istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Çünkü yüklenici tarafından hasılat paylaşım yöntemine göre bağımsız bölüm inşa edilmesi, taşınmaz ticareti ile iştigal edildiğini göstermektedir.

Uygulamada yükleniciler bu istisnadan yararlanabilmek için birtakım yasal olmayan yollara başvurdıkları görülmektedir. Örneğin inşa ettikleri konutları faaliyet konusu farklı olan başka bir kuruma düşük bedelle satılmakta, alan kurum tarafından da 2 yıl aktifinde tutulduktan sonra satılmaktadır. Mükelleflerin, bu şekilde KVK 5/1-e maddesinde belirtilen istisnadan yararlandıkları görülmektedir. Bu tür işlemler; muvazaalı olup, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmelidir.

Diğer taraftan hasılat paylaşım yöntemine göre inşaat işi ile uğraşan bir gayrimenkul yatırım ortaklığının, bu faaliyetlerinden elde ettiği kazançları 5520 sayılı KVK'nın 5/1-d maddesi uyarınca KV'den istisnadır.

Ancak KVK'nın 15/3. maddesinde gayrimenkul yatırım ortaklığı kazançlarından, dağıtılın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükmüne bağlanmıştır. Ancak 2009/14594 sayılı BKK ile kesinti oranı % 0 olarak yeniden düzenlenmiştir.

Hasılat paylaşım yöntemine göre yürütülen projelerde; yüklenici ve arsa sahibi müşterek hesapta değerlendirilen hasılatтан repo ve faiz gelirleri elde edebilmektedir. Söz konusu repo ve faiz gelirleri üzerinden yapılan tevkifatlar dolayısıyla yüklenici ve arsa sahibinin yapacakları işlemlere ilişkin yasal düzenlemelere bu bölümde yer vermek yerinde olacaktır. Buna göre;

5520 sayılı KVK'nun 34. maddesinin 1. fıkrasına göre KV mükelleflerince, beyannamede gösterilen kazançlardan, KVK'nın 15. maddesinin birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan KV'den mahsup edilir.

Aynı maddenin 5. fıkrasında ise; 34. maddede belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan KV'den fazla olması halinde, bu durumun vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirileceği, aradaki farkın da, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunacağı, Bir yıl içinde başvurmayanların bu farktan doğan alacaklarının düşeceği ifade edilmiştir.

Diğer taraftan KVK'nun geçici 1/(2). maddesinde ise GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, KVK'na göre ayrıca kesinti yapılamayacağı, geçici 67. maddeye göre yapılan vergi kesintilerinin de 34 üncü madde hükümleri çerçevesinde KV'nden mahsup edilebileceği ifade edilmiştir.

193 sayılı GVK'nın geçici 67. maddesinin 4. bendine göre: bu kanunun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatının yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre hasılat paylaşım yönteminde; müşterek hesapta değerlendirilen hasılatlardan elde edilen repo ve faiz gelirlerinden yüklenicinin payına isabet eden kısım yüklenici tarafından defter kayıt ve beyanlarına gelir olarak yansıtılacaktır. Yüklenici payına isabet eden kısım üzerinden GVK'nın geçici 67/4. maddesine göre bankaların yaptığı GV tevkifatı ise KVK'nın 34/1 ve 5. maddesi, geçici 1/(2). maddesi ve 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği hükümlerine göre yüklenicinin KV mahsup edilecektir. Mahsup edilemeyen kısım ise yüklenicinin talebi üzerine kendisine red ve iade edilecektir.

Arsa sahibine ait kısım ile ilgili olarak da arsa sahibi tarafından aynı şekilde işlem yapılacaktır.

3.4. Konunun Tapu Harcı Açısından İncelenmesi

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun dördüncü kısmında Tapu ve Kadastro Harçları düzenlenmiş olup kanunun 57'inci maddesine göre; *"Tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifiede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir."*⁶⁸

Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesinin 2 ve 3. fıkralarında ise, gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanacağı; Kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanacağı ifade edilmiştir.

Tapuda yapılan işlemten sonra, Emlak Vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, 213 sayılı VUK'nda yer alan vergi ziyai cezası % 25 nispetinde uygulanır. Takdir Komisyonu Kararlarına istinaden bu fıkra uyarınca tarhiyat yapılamaz.⁶⁹

⁶⁸ 492 Sayılı Harçlar Kanunu, Madde: 57, (17.07.1964 Tarih ve 11756 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

⁶⁹ 492 Sayılı Harçlar Kanunu, Madde: 63/4, (17.07.1964 Tarih ve 11756 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Tapu ve Kadastro Harçları, kanuna ekli (4) sayılı tarifiede yazılı nispetler üzerinden alınmaktadır.

Harçlar Kanununa ekli “Tapu ve Kadastro İşlemlerinde Alınacak Harçlar” başlıklı (4) sayılı tarife cetvelinin I-13/a bendine göre; arsa ve arazi üzerine inşa olunacak bina ve sair tesislerin tescilinde (Her bir bağımsız bölüm ve sair tesis için) “ 156,55 tutarında harç alınması gerekmektedir.

Aynı tarife cetvelinin I-20/a bendine göre ise, gayrimenkullerin ivaz karşılığında devrinde devir eden ve devir alan için ayrı ayrı (binde 20) oranında harç alınması gerekmektedir.

Yukarıdaki maddelerde sözü edilen “Emlak Vergisi Değeri” deyimi, Harçlar Kanunu’nun 63. maddesinin 1’inci paragrafından açıklandığı üzere; 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade etmektedir.

Yukarıda açıklanan yasal hükümler doğrultusunda, hasılat paylaşım yönteminde arsa yükleniciye devredildiği durumlarda, devir ve iktisap bedeli üzerinden, arsa sahibi ve yüklenici tarafından ayrı ayrı % 2 oranında tapu harcı ödenmesi gerekmektedir.

Buradaki devir ve iktisap bedeli; satılan bağımsız bölümlerin satış bedelleri ile satılmayan bağımsız bölümlerin emsal bedelleri, toplamından arsa sahibinin payına düşen kısmı ifade etmektedir.

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.⁷⁰

Belli durumlarda arsa sahibi tarafından kat irtifakı kurulup, kat irtifaklı arsa paylarının doğrudan bağımsız bölüm alıcılarına devredildiği görül-

70 MAÇ Mehmet ve TURUT Şenol “Arsa Karşılığı İnşaat ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışında İnşaat Bitiminden Önce Tapu Verilmesi” Yaklaşım, Sayı 227, (Kasım 2011), s:84.

mektedir. Bu durumlarda da yine aynı şekilde; devir ve iktisap bedeli üzerinden, arsa sahibi ve alıcı tarafından ayrı ayrı % 2 oranında tapu harcı ödenmesi gerekmektedir.

Bu durumlarda devir ve iktisap bedeli farklılık göstermektedir. Harçlar kanununun 63/3. maddesindeki; kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanacağı hükmü doğrultusunda devir ve iktisap bedelinin belirlenmesi gerekmektedir. Buna göre satılan kat irtifaklı bağımsız bölümlerin bedelleri toplamı, devir ve iktisap bedelini ifade etmektedir.

Eğer arsa sahibi üzerine kat irtifakı kurulup, sonra bu kat irtifaklı arsa paylarının yükleniciye devri yapılırsa; bu durumda, devir ve iktisap bedeli, satılan bağımsız bölümlerin bedelleri ile satılmayan bağımsız bölümlerin emsal bedelleri toplamını ifade edecektir.

Yüklenici tarafından kat mülkiyeti tesis edilip alıcılara kat mülkiyetinin devredildiği de olmaktadır. Bu durumlarda devir ve iktisap bedeli ilgili bağımsız bölümün gerçek satış bedelidir.

Ayrıca yüklenici tarafından boş arsa üzerine bağımsız bölüm yapıldıktan sonra cins değişikliği için Harçlar Kanuna ekli (4) sayılı tarifenin 13.a pozisyonu uyarınca, harç ödenmesi gerekmektedir.

3.5. Hasılat Paylaşım Yöntemi İle Yapılan Arsa Tesliminin Avantajı

1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere arsa karşılığı inşaat işleri gibi trampa uygulanan işlemlerde KVK 5/1-e maddesinde belirtilen istisna hükmünün uygulanması mümkün değildir. Aynı şekilde KDV 17/4-r maddesinde yer alan “satış suretiyle devir ve teslimler” ifadesinden anlaşılabacağı üzere arsa karşılığı inşaat işleri gibi trampa uygulanan işlemlerde kurumların, KDVK'nun 17/4-r maddesinde belirtilen istisnadan yararlanması mümkün değildir.⁷¹

⁷¹ ŞEN Selim “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa ve Bağımsız Bölümlerin Arsa sahibi açısından Maliyet, KDV ve Muhasebe Uygulaması” Yaklaşım, Sayı 220, (Nisan 2011), s:137.

Buna göre; hasılat paylaşım yöntemi, arsa karşılığı inşaat işlerinden farklı olarak nakit karşılığı satış işlemidir. Bu nedenle hasılat paylaşım yöntemine göre kurumlar tarafından yapılan arsa teslimleri belirli şartlar altında KDV den istisnadır. Aynı zamanda arsa tesliminden doğan kazancın % 75'i de KV'nden istisnadır.⁷²

4. HASILAT PAYLAŞIM YÖNTEMİNE GÖRE GERÇEKLEŞEN İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1. Belge Düzeni

4.1.1. Arsa Tesliminin Belgelendirilmesi

Hasılat paylaşım yöntemine göre arsa teslimi hukuki olarak nakit karşılığı satış işlemidir. Arsa sahibi gerçek usulde vergiye tabi bir mükellef ise yüklenici adına fatura düzenleyerek bu satış işlemini belgelendirilmelidir. Satış faturası, arsa tesliminin gerçekleştiği tarihten itibaren VUK'nun 231/5. maddesine göre 7 gün içinde düzenlenmelidir. Bu tarihte bağımsız bölümlerin tamamı satılmadıysa, satılmayan bağımsız bölümler emsal bedeli ile değerlendirilerek arsa satış bedeli tespit edilmelidir.

Arsa teslimi arızı olarak vergiye tabi olmayan gerçek kişiler tarafından yerine getiriliyorsa, arsa teslim eden gerçek kişinin fatura düzenlemesi söz konusu olmayacaktır. Bu durumda arsa teslimi, yüklenici tarafından arsa sahibi adına düzenlenecek gider pusulası ile belgelendirilecektir.

Arsa tesliminin belgelendirilmesi konusunda;

- Arsa sahibi tarafından yükleniciye herhangi bir belge düzenlenmeyeceği,
 - Yüklenici tarafından üzerinde matrah bulunmayan sadece %18 oranındaki KDV faturasının düzenlenerek arsa alımının belgelendirileceği,⁷³
- şeklindeki farklı görüşlere rastlanmıştır.

⁷² KIZILOT Şükrü, "Şirketlerin Gayrimenkul Satışına Çok Özel Vergi Avantajları" Hürriyet, 28.09.2011, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/18844497.asp>, (12.03.2012).

⁷³ SELİMOĞLU Recep, İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, 1. Basım, İstanbul: Marmara Bilgisayar, 2010, s:691.

Konuyu bu şekilde değerlendirmek son derece yanlıştır. Çünkü VUK'nun 229. maddesinde; fatura, *“satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşıldığı üzere satılan emtia karşılığında emtiayı satan kişi tarafından müşteri adına düzenlenmelidir. Dolayısıyla hasılat paylaşım yönteminde arsa faturası arsa sahibi tarafından düzenlenmelidir. Arsa sahibinin gerçek usulde vergiye tabi olmaması durumunda ise arsa sahibinin fatura düzenleyemeyeceği pek tabidir. Bu durumda ise arsa teslimi yüklenici tarafından düzenlenecek gider pusulası ile belgelendirilecektir.

4.1.2. Bağımsız Bölüm Teslimlerinin Belgelendirilmesi

Yüklenici tarafından, bağımsız bölümlerin alıcılara teslim edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde alıcılar adına düzenlenecek faturalar ile belgelendirilmelidir. Satış faturasının matrahı arsa sahibinin payı dahil toplam bağımsız bölüm satış bedelidir.

Bağımsız bölüm satış faturası dışında yüklenici tarafından başka bir fatura düzenlenmesi söz konusu değildir. Fiyat farkı faturaları hariç, arsa sahibi adına da herhangi bir fatura düzenlenmesi söz konusu değildir.

4.1.3. Arsa Bedelindeki Değişikliklerin Belgelendirilmesi

Arsanın teslim tarihinde arsanın matrahının tespiti amacıyla satılmamış bağımsız bölümler emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. Sonradan satışa konu olan, bağımsız bölümlerin, emsal bedeli ile fiili satış fiyatları farklılık gösterebilir. Olumlu fiyat farkları: arsa maliyetinin yükseldiğini göstermektedir. Bu durumda arsa sahibi tarafından arsa payındaki artış için yüklenici adına fiyat farkı faturası düzenlenmelidir.

Arsa teslimi arızı nitelik taşıyorsa yani arsa sahibi gerçek usulde vergiye tabi değilse olumlu fiyat farkı yüklenici tarafından arsa sahibi adına düzenlenecek gider pusulasıyla belgelendirilir.

Olumsuz fiyat farkları arsa maliyetinin düştüğünü göstermektedir. Bu durumda yüklenici tarafından arsa sahibine fiyat farkı faturası düzenlenmelidir. Arsa teslimi arızı nitelik taşıyorsa yani arsa sahibi gerçek usulde vergiye tabi değilse olumsuz fiyat farkı yüklenici tarafından arsa sahibi adına düzenlenecek fatura ile belgelendirilir.

4.2. MSUGT'ne Göre Muhasebeleştirme

4.2.1. Arsa Teslimlerinin Muhasebeleştirilmesi

Çalışmamızın bu bölümünde; hasılat paylaşım yöntemine göre arsa teslimlerinin; tek düzen hesap planı çerçevesinde muhasebeleştirilmesi üzerinde durulacaktır.

Arsa teslimi gerçekleşmeden önce arsa sahibi tarafından tahsil edilen avansların kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
102 BANKALAR HESABI	XXXX
349 ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI	XXXX

Arsa sahibi gayrimenkul alım satım faaliyeti ile iştigal ediyor ise “349 ALINAN DİĞER AVANSLAR” hesabı yerine “340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI” hesabının kullanılması gerekir.

Arsa teslimi yapıp fatura düzenlendikten sonra yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir.

_____ / _____	
349 ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI	XXXX
102 BANKALAR HESABI	XXXX
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	XXXX
391 HESAPLANAN KDV HESABI	XXXX
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR HESABI	XXXX

Arsa sahibinin zarar etmesi durumunda “679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR” hesabı yerine “689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR” hesabının borçlandırılarak kullanılması gerekir. Ayrıca KDVK’nun 17/4-r maddesinde belirtilen istisnadan yararlanılması durumunda KDV hesaplanmayacaktır. Diğer taraftan arsa teslim eden kurum KVK’nın 5/1-e maddesindeki istisnadan da yararlanıyorsa, söz konusu kazancının 3/4’ü belli şartlarla Kurumlar Vergisine tabi olmayacaktır.

Arsa sahibi gayrimenkul alım satım faaliyeti ile iştigal ediyor ise yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	XXXX
102 BANKALAR HESABI	XXXX
391 HESAPLANAN KDV HESABI	XXXX
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	XXXX
621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ HESABI	XXXX
153 TİCARİ MALLAR HESABI	XXXX

Fatura düzenlendiği tarihten sonra satılan bağımsız bölümlerden kaynaklanan hasılat farkı dolayısıyla yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir.

102 BANKALAR HESABI	XXXX
391 HESAPLANAN KDV HESABI	XXXX
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI HESABI	XXXX

Arsa sahibi gayrimenkul alım satım faaliyeti ile iştigal ediyorsa; sonradan satılan bağımsız bölümler dolayısıyla aynı dönemde ortaya çıkan

olumlu fiyat farkları “600 YURT İÇİ SATIŞLAR” hesabı alacaklandırılarak, sonraki dönemde ortaya çıkan olumlu fiyat farkları ise “671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI” hesabı alacaklandırılarak kaydedilir.

Aynı şekilde; sonradan satılan bağımsız bölümler dolayısıyla aynı dönemde ortaya çıkan olumsuz fiyat farkları “600 YURT İÇİ SATIŞLAR” hesabı borçlandırılarak, sonraki dönemde ortaya çıkan olumsuz fiyat farkları ise “681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI” hesabı borçlandırılarak kaydedilir.

4.2.2. Yüklenici İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu bölümde; hasılat paylaşım yöntemine göre arsa temini ile bağımsız bölüm inşa ve teslimlerinin; tek düzen hesap planı çerçevesinde muhasebeleştirilmesi üzerinde durulacaktır. (Bu bölümde yüklenicinin maliyet muhasebesini 7/A seçeneğine göre tuttuğu varsayılmıştır.)

Yüklenicinin kayıtları beş aşamada değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bunlar:

- a) İnşaat yapım aşamasının muhasebeleştirilmesi,
- b) Arsa teslim aşamasının muhasebeleştirilmesi,
- c) Bağımsız bölüm tamamlanma aşamasının muhasebeleştirilmesi,
- d) Bağımsız bölüm satış aşamasının muhasebeleştirilmesi,
- e) Arsa fiyat farklarının muhasebeleştirilmesi,

4.2.2.1. İnşaat Yapım Aşamasının Muhasebeleştirilmesi

Yüklenici tarafından, inşaatın yapımına ilişkin katlanılan maliyetlerin kaydedildiği hesaplar aşağıdaki gibidir.

- a) İlk madde ve malzeme alım giderleri,
- b) Direkt işçilik giderleri,
- c) Genel üretim giderleri,

İlk madde ve malzeme alımlarına ilişkin yüklenici tarafından yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	XXXX
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	XXXX
320 SATICILAR HESABI	XXXX

Yüklenici tarafından inşaat yapımında kullanılan ilk madde ve malzemelerin maliyet hesaplarına aktarılması aşağıdaki gibidir.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	XXXX
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	XXXX

İşçilik giderlerinin, yüklenici tarafından maliyet hesaplarına aktarılması aşağıdaki gibidir.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	XXXX
335 PERSONELE BORÇLAR HESABI	XXXX
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	XXXX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	XXXX

İşçi ücretleri, vergi ve sosyal güvenlik kesintilerinin ödeme kayıtları aşağıdaki gibidir.

335 PERSONELE BORÇLAR HESABI	XXXX
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	XXXX
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	XXXX
102 BANKALAR HESABI	XXXX

Direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışında kalan giderler (Amortisman gibi) “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ” hesabında takip edilmektedir. Genel üretim giderlerinin, yüklenici tarafından maliyet hesaplarına aktarılması aşağıdaki gibidir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	XXXX
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	XXXX
320 SATICILAR HESABI	XXXX

Kuşkusuz yüklenici tarafından faaliyet giderlerine de katlanılacaktır. Bu durumlarda “760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ”, “770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ” ve “780 FİNANSMAN GİDERLERİ” hesapları kullanılacaktır.

4.2.2.2. Arsa Teslim Aşamasının Muhasebeleştirilmesi

Ticari bir faaliyeti bulunan arsa sahibi tarafından arsa teslimine ilişkin faturanın düzenlenmesi veya ticari bir faaliyeti bulunmayan arsa sahibi adına yüklenici tarafından gider pusulasının düzenlenmesinin ardından; yüklenici söz konusu arsayı “150 İLK MADDE VE MALZEME” hesabına alarak defter kayıtlarına yansıtılmalıdır. Çünkü arsa üretilen bağımsız bölümlerin bünyesine giren bir ilk madde niteliğindedir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	XXXX
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	XXXX
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	XXXX
320 SATICILAR HESABI	XXXX

Arsa teslimi arızı bir nitelik taşıması ve arsa sahibinin vergiye tabi olmaması durumunda, arsa sahibinin arsa faturası düzenlemesi söz konusu değildir. Bu durumda yüklenici tarafından arsa sahibi adına gider pu-

sulası düzenlenmelidir. Bu şekildeki arsa teslimleri KDV'nin konusuna girmedigi için KDV'ye ilişkin herhangi bir kayda yer verilmeyecektir. Gider pusulası düzenlendikten sonra, yüklenici tarafından yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	XXXX
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	XXXX
320 SATICILAR HESABI	XXXX

Bağımsız bölümler tamamlanmasına müteakip yüklenici tarafından "150 İLK MADDE VE MALZEME" hesabında izlenen arsa, maliyet hesaplarına yansıtılmalıdır.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	XXXX
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	XXXX

Hasılat paylaşım yöntemine göre teslim alınan arsaların, "150 İLK MADDE VE MALZEME" ve "710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ" hesapları ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan "152 MAMÜLLER" hesabına aktarılması gerektiği yönünde görüşler mevcuttur.⁷⁴

Bize göre; arsalar, inşa edilen bağımsız bölümler için bir ilk madde niteliğinde olup maliyet hesaplarında takip edilesi daha doğru olur. Ancak hasılat paylaşım yönteminde son bağımsız bölüm satılana kadar arsanın gerçek maliyeti belli değildir. Bu şekilde sonradan arsa maliyetinde meydana gelen artışların ise maliyet hesaplarının kullanılması yerine doğrudan "152 MAMÜLLER" hesabına yansıtılması yerinde olacaktır.

⁷⁴ SELİMOĞLU Recep, İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, 1. Basım, İstanbul: Marmara Bilgisayar, 2010, s:691.

4.2.2.3. Bağımsız Bölüm Tamamlanma Aşamasının Muhasebeleştirilmesi

Bağımsız bölümler tamamlanmadan önceki her dönem sonlarında “710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ” “720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ” ve “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ” hesaplarında toplanan maliyetler 711, 721 ve 731 numaralı yansıtma hesapları aracılığıyla “151 YARI MAMÜLLER - ÜRETİM” hesabına aktarılarak aktifleştirilir.

151 YARI MAMÜLLER - ÜRETİM HESABI	XXXX
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	
YANSITMA HESABI	XXXX
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	XXXX
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	XXXX

İnşaat için katlanılan maliyetlerin “151 YARI MAMÜLLER - ÜRETİM” hesabına yansıtılarak aktifleştirilmesinden sonra; aşağıdaki kayıt yapılarak maliyet hesaplarının yansıtma hesaplarıyla kapatılması gerekmektedir.

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	
YANSITMA HESABI	XXXX
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	XXXX
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	XXXX
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	
GİDERLERİ HESABI	XXXX
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	XXXX
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	XXXX

Yıl içinde inşaat tamamlandıktan sonra “151 YARI MAMÜLLER - ÜRETİM” hesabı ile inşaatın tamamlandığı yılda maliyet hesaplarında toplanan tutarlar “152 MAMÜLLER” hesabına aktarılır.

152 MAMÜLLER HESABI	XXXX
151 YARI MAMÜLLER - ÜRETİM HESABI	XXXX
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	
YANSITMA HESABI	XXXX
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	XXXX
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	XXXX

İnşaat tamamlandıktan sonra bu şekilde yapılan kayıttan sonra maliyet hesapları yansıtma hesapları kullanılarak kapatılır.

4.2.2.4. Bağımsız Bölüm Satış Aşamasının Muhasebeleştirilmesi

Yüklenici tarafından bağımsız bölüm satış faturası düzenlendikten sonra, yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	XXXX
102 BANKALAR HESABI	XXXX
391 HESAPLANAN KDV HESABI	XXXX
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	XXXX

620 SATILAN MAMÜLLERİN MALİYETİ HESABI	XXXX
152 MAMÜLLER HESABI	XXXX

4.2.2.5. Arsa Fiyat Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Arsanın teslim tarihinde arsanın matrahının tespiti amacıyla satılmamış bağımsız bölümler emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. Sonradan satışa konu olan, bağımsız bölümlerin, emsal bedeli ile fiili satış fiyatları fark-

lılık gösterebilir. Arsa fiyat farkları yüklenici tarafından aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmektedir.

Olumlu fiyat farkları arsa maliyetinin yükseldiğini göstermektedir. Bu durumda arsa sahibi tarafından arsa payındaki artış için fiyat farkı faturası düzenlenmelidir. Arsa sahibinin fiyat farkından aldığı pay yüklenici tarafından doğrudan “150 MAMÜLLER” hesabına kaydedilmektedir.

152 MAMÜLLER HESABI	XXXX
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	XXXX
320 SATICILAR HESABI	XXXX

Arsa teslimi arızı nitelik taşıyorsa yani arsa sahibi gerçek usulde vergiye tabi değilse (Tacir sıfatını taşımayan gerçek kişi ise); olumlu fiyat farkı, yüklenici tarafından arsa sahibi adına düzenlenecek gider pusulasıyla belgelendirilir. Bu durumda arsa teslimi KDV’nin konusuna girmediği için düzenlenen belge ve yapılan kayıtlarda KDV dikkate alınmaz.

Fiyat farkı dolayısıyla yükselen arsa maliyetinin tamamı ilgili bağımsız bölümün maliyeti olarak dikkate alınmalıdır. Diğer bağımsız bölümlerin maliyeti ile ilişkilendirilmemelidir. Zaten önceki dönemlerde satılan bağımsız bölümlerin açısından ilişkilendirilme yapılması da imkansızdır.

Olumsuz fiyat farkları: arsa maliyetinin düştüğünü göstermektedir. Bu durumda yüklenici tarafından arsa sahibine fiyat farkı faturası düzenlenmelidir. Fiyat farkından dolayı azalan arsa sahibinin payı, yüklenici tarafından doğrudan “152 MAMÜLLER” hesabından tenzil edilmelidir.

320 SATICILAR HESABI	XXXX
152 MAMÜLLER HESABI	XXXX
391 HESAPLANAN KDV HESABI	XXXX

Olumsuz fiyat farkı doğan bağımsız bölüm satışı, arsa teslim tarihi ile aynı KDV döneminde gerçekleşti ise “191 İNDİRİLECEK KDV” hesabı alacaklandırılır. Sonraki dönemlerde gerçekleşti ise “391 HESAPLANAN KDV” hesabı alacaklandırılır.

Arsa teslimi arızı nitelik taşıyorsa yani arsa sahibi gerçek usulde ver-giye tabi değilse olumsuz fiyat farkı yüklenici tarafından arsa sahibi adına düzenlenecek fatura ile belgelendirilir. Bu durumda arsa teslimi KDV’nin konusuna girmedığı için düzenlenen belge ve yapılan kayıtlar-da KDV dikkate alınmaz.

Fiyat farkı dolayısıyla azalan arsa maliyeti tamamen ilgili bağımsız bölü-mün maliyetinden tenzil edilmelidir. Diğer bağımsız bölümlerin maliye-ti ile ilişkilendirilmemelidir.

4.3. TMS-18 Hasılat Standardı’na Göre Muhasebeleştirme

TMS-18 Hasılat paylaşım yöntemine göre mal satışlarında hasılatın ger-çekleşmesi 5 şarta bağlanmış olup bu şartlar yerine geldiğinde hasılatın finansal tablolara yansıtılması gerektiği açıklanmaktadır.

Söz konusu şartlara çalışmamızın 1.5. bölümünde yer verilmiş olup ha-sılat paylaşım yöntemine göre yapılan arsa veya bağımsız bölümlerin teslimlerinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesinde aşağıda belirtilen hususlara göre hareket edilmelidir.

4.3.1. Alınan Avanslar

Standarda göre; arsa sahibinin arsa teslimiyle ilgili, yüklenicinin de ba-ğımsız bölüm teslimiyle ilgili elde ettiği hasılatı finansal tablolara yan-sıtması gereken aşamalar çalışmamızın 1.5. bölümünde belirtilmiştir. Bu nedenle bu bölümde tekrar değinilmeyecektir.

Hasılatın finansal tablolara yansıtması gereken söz konusu aşamalara kadar Arsa sahibi veya yüklenici tarafından yapılan tahsilatlar TMS 18 hasılat standardına göre yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Yani teslimden önce tahsil edilen tutarlar avans olarak değerlendirilip “340

ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI” hesabına kaydedilir. Teslim gerçekleştikten sonra ise “600 YURT İÇİ SATIŞLAR” hesabına kayıt yapılarak, hasılat finansal tablolara yansıtılır.

4.3.2. Peşin Satışlar

Peşin satışlarda (Teslim ve tahsilatın eş zamanlı olması durumunda) hasılat; elde edilen nakit ve nakit benzeri tutarıdır. Bu durumlarda satış yapıldığı anda satış bedelinin tamamı hasılat olarak muhasebeleştirilmelidir.

Kayıtlara alınmış ancak tahsil edilememiş ya da tahsili şüpheli hale gelmiş hasılat tutarı ile ilgili olarak, Standart; düzeltilme yerine gider olarak finansal tablolara yansıtmayı önermektedir.

Standarttaki peşin satışlara ilişkin düzenlemeler; MSUGT’nde yer alan düzenlemeler ile uyumludur. Muhasebeleştirilmesinde herhangi bir fark bulunmamaktadır.

4.3.3. Vadeli Satışlar

TMS-18 Hasılat standardına göre hasılat; gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. Vadeli olarak yapılan bir satış işleminde ise gerçeğe uygun değer, vade farkı (faiz) çıkarıldıktan sonra kalan peşin satış fiyatıdır.

Buna göre vade farkı veya faiz tutarı satış geliri olmayıp, vadeli olarak yapılan satışlarda; satış bedelinden vade farkı (faiz) ayrıştırılarak hasılat muhasebeleştirilmelidir.

/	
102 BANKALAR HESABI	XXXX
391 HESAPLANAN KDV HESABI	XXXX
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI	XXXX
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	XXXX

620 SATILAN MAMÜLLERİN MALİYETİ HESABI	XXXX
152 MAMÜLLER HESABI	XXXX

Vade farkının (faizin) aylık gelir kaydı ise aşağıdaki gibi gerçekleştirilmelidir.

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI	XXXX
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI	XXXX

Faiz tutarının, satılan malın satış bedeline dahil edilerek finansal tablolara yansıtılması, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olarak dönem karının ve brüt satış karının olduğundan fazla hesaplanmasına neden olmaktadır.

Standarda göre vadeli satışlarda vade farkı veya faiz tutarı belli değilse; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir.

Emsal faiz oranı ise iki yolla belirlenebilir. Bunlar;

- Benzer kredi derecelendirmesine sahip işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı,
- Finansal aracın nominal değerini ilgili nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranıdır.

4.3.4. İskontolu Satışlar

Standarda göre; gerçeğe uygun değer kasa veya miktar iskontosu düşüldükten sonra kalan tutarıdır. Ancak vadeli satışlarda alacağın erken ödenmesinden dolayı yapılan iskonto satış hasılatından değil faiz gelinden düşülmelidir.

4.3.5. Satış Sonrası Hizmet Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi

Bağımsız bölümlerin satışında belli bir süre satış sonrası hizmette öngörülebilmektedir. Bu durumlarda satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası hizmet tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.

5. UYGULAMA

Hasılat paylaşım yöntemi Türkiye’de en kapsamlı bir şekilde Emlak Konut GYO A.Ş. tarafından uygulanmaktadır. Bu nedenle Emlak Konut GYO A.Ş. tarafından uygulanan hasılat paylaşım yöntemi üzerinde durmak faydalı olacaktır. Bu bölümde Emlak Konut GYO A.Ş.’den kısaca “şirket” şeklinde bahsedilecektir.

Şirket tarafından 20.08.2010 tarihinde, payların halka arzında kullanılmak ve Sermaye Piyasası Kurulu’na sunulmak üzere hazırlanan izahname taslağında şirketin uygulamış olduğu gelir paylaşım modeline ilişkin olarak bir takım bilgiler yer almaktadır. Bu izahname taslağındaki bilgiler ile şirkete ait “Gayrimenkul Satış, Kiraya Verme ve Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliği” hükümlerinden yararlanılarak, bu bölümde şirketin uyguladığı hasılat paylaşım yöntemi hakkında genel bilgi verilecektir.

Şirket sahip olduğu gayrimenkuller üzerine uygulanacak projeleri, iki iş modelini uygulayarak geliştirmektedir: Bu iş modelleri “Hasılat Paylaşım Yöntemi” ve “Kamu İhale Kanunu Yöntemi”dir. “Hasılat Paylaşım Yöntemi” şirket uygulamalarında “Gelir Paylaşım Modeli” olarak adlandırılmaktadır.

Gelir paylaşım yöntemi, şirket tarafından “Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Anonim Şirketi Gayrimenkul Satış, Kiraya Verme Ve Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliği” çerçevesinde uygulanmaktadır. Söz konusu yönetmelikte arsa satışı karşılığı gelir paylaşımı yöntemi; “*Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. mülkiyetin-*

de veya tasarrufunda bulunan taşınmazlar üzerinde, bu Yönetmelikte belirtilen şartlar dâhilinde, Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.’nden her hangi bir parasal kaynak çıkışı olmadan, Yüklenici’ nin İmar Mevzuatına uygun olarak yapacağı ve Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.’nin onaylayacağı tüm projelere ve detaylara uygun olarak gerekli her türlü üst yapı ve alt yapı inşaat işlerinin yüklenici tarafından yapılması, yapılan bu inşaatların satılabilecek bağımsız bölümlerinin Yüklenici tarafından pazarlanması ile satışı ve bahsedilen bu işler ile ilgili her türlü masrafların Yüklenici tarafından karşılanması, yapılan inşaatların satılabilecek bağımsız bölümlerinin satışından sağlanacak gelirin Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ile Yüklenici arasında paylaşılmasını, ifade eder”⁷⁵ şeklinde tanımlanmıştır.

Gelir paylaşım modeli, şirket tarafından arsa tedarik edilmesine karşılık yüklenicilerin proje geliştirme, inşaat ve bağımsız bölümlerin satım sorumluluğunu üstlendiği yöntemdir. Bu yöntem, şirketin cazip yerlerdeki arsaları üzerine; yüklenicilerin kaynak ayırmadan proje uygulama imkanı sağlaması sebebiyle tercih edilmektedir.

Gelir paylaşım yönteminin seçilmesinde; ihale edilmek istenen arsalar için şirketin göz önünde bulundurduğu kriterler arasında arsanın konumu, değeri, pazarlanabilirliği ve karlılığı ile halihazırdaki ekonomik durumu yer almaktadır.

Şirket tarafından uygulanan “Gelir Paylaşım Modeli”nin, “Kamu İhale Kanunu Modeli”ne kıyasla bir takım avantajları mevcuttur. Bunları;

- Proje şartnamesinde değişiklik yapılması konusunda esneklik getirmektedir. Kamu ihale modelinde proje ihaleye çıkarıldığı zaman şartnameler değiştirilememektedir. Gelir paylaşım modelinde ise şirket planları değişen işletme şartlarına uyarlanabilmekte, talebi fazla olan bağımsız bölümlerin inşa edilmesine ağırlık verilebilmektedir.

⁷⁵ Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Anonim Şirketi “Gayrimenkul Satış, Kiraya Verme Ve Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliği” Madde:3.

- Gelir paylaşım yöntemi kapsamında geliştirilen projeler, Kamu İhale Kanunu modele göre daha yüksek kar marjı sağlamaktadır.
- Gelir paylaşım yönteminde; şirketin tek yükümlülüğünün arsa tedarik etmek olması, bunun dışında hiçbir inşaat maliyetine katlanılması; cazip bölgelerde düşük riskle büyük kapsamlı projeler gerçekleştirilebilmesine olanak sağlamaktadır.

şeklinde sıralayabiliriz.

Hasılat paylaşım yöntemi projelerinde, şirket tarafından uygulanan süreç aşağıda başlıklar halinde açıklanacaktır.

5.1. İhale Süreci

- İhale edilecek arsanın minimum değeri tespit edilir.

Minimum değerin tespitinde iki ölçü mevcuttur. Birincisi arsanın alış değeri; ikincisi ise ekspertiz değeridir. Arsanın alış değerine, devralma dolayısıyla yapılan harcamalar dahildir. Ekspertiz değeri ise SPK lisanslı ekspertiz firmaları tarafından hazırlanmış bir değerlendirme raporuna dayanarak tespit edilir. Arsanın minimum değeri; alış değeri ile ekspertiz değerinden yüksek olmalıdır.

- İhale duyurusu yapılır.

İhale duyurusu; ülke çapında en az iki Türk gazetesinde ve internet sitesinde yayınlanır. Bu duyuruda, proje ve arsa konumu hakkında bilgiler yer almaktadır. İhaleye talip olan yükleniciler sözleşme taslağı, teknik şartname, özel teknik şartnamesi ve yapı malzeme şartnamesi ile diğer bilgi ve belgelerin bulunduğu ihale dosyasını şirketten temin etmektedirler.

- İsteklilerden talep alınır.

İhaleye talip olan yüklenicilere; teklif vermek için, projenin gazetede duyurulmasından başlamak üzere, genelde 15 günlük bir süre verilir. Alınan her teklif şirket tarafından, ihale şartnamesine uygunluk açısından gözden geçirir.

- Teklif veren istekliler için açık artırım oturumu düzenlenir.

Uygun teklifler için bir oturum düzenlenerek açık artırım metoduyla katılımcıların sözlü teklif sunmaları istenir. Sözlü teklifler üç tur tekrarlanır. Sözlü tekliflerden sonra bütün katılımcılardan kapalı zarf içinde son tekliflerini yazılı olarak hazırlamaları istenir. Bu son teklif sözlü turlarda sunulan en yüksek tekliften düşük olamaz.

Şirket kapalı teklifleri değerlendirir ve teklif edilmiş en yüksek asgari şirket payı toplam gelirini belirler. Eğer bu değer şirketçe belirlenmiş arsanın minimum değerinden yüksekse ihale bu en yüksek teklifi veren istekliye verilir. Eğer arsanın minimum değerinden yüksek bir teklif yoksa şirket ihaleyi iptal eder. Ancak bir ihalede, arsanın minimum değerinden yüksek teklifler olsa bile; şirket sebep göstermeksizin ihaleyi iptal etme yetkisine sahiptir.

5.2. Sözleşme İmzalanması

İhale işlemi tamamlandıktan sonra, ihale verilen yüklenici ile şirket arasında gelir paylaşım sözleşmesi imzalanır. Söz konusu sözleşme uyarınca yüklenici aşağıdaki hususlardan sorumlu tutulur.

- İlgili projeye göre tasarım, inşaat ve diğer planları hazırlamak;
- İnşaat ruhsatı ve çevre izinleri gibi gereken tüm izin ve lisansları ilgili devlet kurumlarından almak;
- Sözleşmede belirtilen nitelik ve gerekliliklere uygun olarak (projenin teknik altyapısı da dâhil) inşaat işlerini sürdürmek;
- Kat mülkiyetinin kurulması, yapımı tamamlanmış birimlerin kat mülkiyeti tapu senedinin alınması, iskanın alınması;
- Bağımsız bölümlerin pazarlama ve satışının yürütülmesi ve bu bölümlerin alıcılara teslimi;

Yukarıda belirtilen hususlar yüklenicinin görev alanına dahil olmasına rağmen Şirket, tüm proje üzerinde; tasarım, geliştirme, inşaat, pazarlama, planları onaylama hususlarında yakın denetleme yaparak proje

üzerinde kontrolü sağlamaktadır. Diğer taraftan yüklenicinin sözleşmesinden doğan herhangi bir hak veya sorumluluğunu ancak şirketin ön izni ile devretmesi mümkündür.

5.3. Gelirin Paylaşımı

Bağımsız bölümlerin satımından elde edilen gelirin yüklenici ile şirket arasında paylaşımı; ihale şartnamesi ile gelir paylaşım sözleşmesinde belirtilen esaslara göre yapılmaktadır. Gelir paylaşım şekli projelere özgü unsurlar içermesine rağmen şirket tarafından genel olarak aşağıdaki tanımlar esas alınmaktadır.

- **Tahmin Edilen Satış Toplam Geliri (TSTG):** Projenin başında bütün bağımsız bölümlerin satışından elde edileceği öngörülen toplam gelir tutarıdır. Bu tutar ihalede ve gelir paylaşım sözleşmesinde yer almaktadır.
- **Son Satış Toplam Geliri (STG):** Projenin sonunda bütün bağımsız bölümlerin satışı sonucunda ortaya çıkan toplam gelir tutarıdır.
- **Şirket Gelir Payı Oranı (ŞGPO):** Tahmin edilen satış toplam gelirden, şirkete tahsis edilecek olan payın yüzde olarak oranıdır. Bu oran ihalede ve gelir paylaşım sözleşmesinde yer almaktadır.
- **Asgari Şirket Payı Toplam Geliri (ŞPTG):** Proje ile elde edilen gelirden, yüklenicinin şirkete ödeyeceği asgari tutardır. (TSTG'nin ŞGPO ile çarpımı). Bu miktar ihalede ve gelir paylaşım sözleşmesinde yer almaktadır.
- **Nihai Şirket Payı Toplam Geliri (NŞPTG):** Bütün bağımsız bölümlerin satışından Şirkete tahsis edilen toplam gelirdir. (STG'nin ŞGPO ile çarpımıdır.)
- **Yüklenici Gelir Payı Oranı (YGPO):** Yüklenicinin ŞGPO oranından yüzde olarak geriye kalan oranıdır.

İhale, en yüksek Şirket Gelir Payı Oranı (ŞGPO) teklifi yapan yükleniciye verilir. Şirket Gelir Payı Oranının taksitler halinde ödenmesi mümkündür. Bu durumda üretici ve tüketici fiyat endekslerine göre güncelleme yapılmaktadır. Olumsuz güncellemeler ise dikkate alınmamaktadır.

Şirket projenin büyüklüğü ve değerine bağlı olarak yüklenicilerin TSTG'nin belirli bir oranında (%4'den az olmamak üzere) kesin teminat vermesini istemektedir.

Ön satışlardan elde edilen gelirler şirket'in tasarrufunda bulunan proje hesabına doğrudan yatırılır. Yüklenici payı ise, proje hesabından tak-sitler halinde inşaatın tamamlanma aşamasına paralel olarak yüklenici hesabına yatırılır. Şirket, proje hesabında toplanan gelirden kendi payı-na düşen kısmını istediği zaman kullanabilmektedir.

- **Satılmayan bağımsız bölümlerin bulunması;**

İnşaatın tamamlanmasından itibaren bir yıl içinde satılmayan bağımsız bölümlerin bulunması halinde satılmayan bağımsız bölümler aynı ola-rak, gelir paylaşımı oranında (ŞGPO) yüklenici ile şirket arasında pay-laşılır. Bu paylaşım yapılırken Şirket'in devralacağı bağımsız bölümleri seçmede öncelik hakkı bulunmaktadır.

5.4. Proje İnşaatı

- **Projenin finansmanı;**

Projenin tamamının finansmanı yüklenici tarafından karşılanmaktadır. Emlak Konut GYO A.Ş. projenin finansmanına katılmamaktadır. Yükle-nici tarafından finansal problemler nedeniyle projenin tamamlanamama-sı durumunda şirket sözleşmeyi fes etme hakkına sahiptir.

- **Projenin tasarım ve inşaatı;**

Projenin tasarım ve inşası tamamen yüklenicinin sorumluluk alanın-dadır. Ancak yüklenici tarafından hazırlanan tasarım ve inşaat planları sözleşme gereğince şirketin ön onayına sunulmaktadır. Şirket tarafın-dan tasarım ve planlar, ihale şartnamesi ve genel mevzuat açısından incelenmektedir. Şirketin sözleşmeye göre tasarım ve projeyi değiştiri-me yetkisi bulunmasına rağmen, uygulamada yükleniciye öneride bu-lunularak; tasarım ve proje kararlarının yüklenici tarafından verilmesi imkanı sağlanmaktadır.

- **Alt yüklenici;**

Yükleniciler, Şirket'in onayını alarak alt yüklenici çalıştırabilirler. Ancak bu durumlarda da yüklenicinin sorumluluğu aynen devam etmektedir.

- **Gerekli yasal izinlerin alınması;**

Projenin tasarım ve planları, şirket tarafından onaylandıktan sonra, yüklenici inşaat ruhsatı ve diğer gerekli izin ve lisansları alır. İzin ve lisans konusunda şirket herhangi bir çalışma yürütmemektedir.

- **Arsanın teslim alınması ve inşaaata başlanması;**

Sözleşmenin imzalanmasına müteakip kararlaştırılan bir tarihte yüklenici arsayı teslim alarak inşaaata başlamalıdır. Yüklenicinin arsayı teslim alma ya da inşaaata başlama konusunda temerrüde düşmesi halinde tazminat konusu gündeme gelebilmektedir. Temerrüt süresinin 30 gün geçmesi halinde ise sözleşmenin feshi söz konusu olabilmektedir.

Şirket inşaat süresince projeyi; mevzuat, sözleşme, şartnameler ve imar planlarına uyumluluk yönünden denetler. Bu denetim; inşaaata kullanılan malzemeler, yüklenicinin çalışanları (alt yükleniciler dahil), iş güvenliği benzeri hususları da kapsamaktadır. Şirketin bu hususlara yönelik ceza-i şart uygulama hakkı bulunmaktadır.

5.5. Pazarlama

- **Satış ve fiyatlandırma;**

Bu yönteme göre inşa edilen bağımsız bölümlerin satışından tamamen yüklenici sorumludur. Ön satışlara başlanılabilmesi için; yüklenicinin gereken inşaat ruhsatını alması, inşaat alanında çalışma tesislerini kurmuş olması, satış ofislerini kurmuş olması, alıcılarla yapılacak satış vadi sözleşmelerinin şart ve koşulları için şirketin onayının almış olması gerekmektedir.

Tasarım ve planlama konusunda olduğu gibi satış ve fiyatlandırma işlemleri de şirketin onayından geçmektedir. Şöyle ki; Emlak Konut

Yönetim Kurulu tarafından, satış vaadi sözleşmelerinin genel şart ve koşulları ile “Şirket Gelir Payı Oranı” ve “Ekspertiz Raporları” dikkate alınarak bağımsız bölüm ücretleri incelenir ve onaylanır. Ayrıca satışlar başladıktan sonra her bağımsız bölümün alıcısıyla yapılan satış vaadi sözleşmeleri şirketin onayına tabi tutulur. Söz konusu sözleşme şirketin onayından sonra tarafları (yüklenici ve alıcı) bağlayıcı hale gelmektedir. Yüklenici satış koşullarını veya fiyatını değiştirmek istediği durumlarda bu değişiklik de şirketin onayına sunulur.

Genel mevzuata göre; bağımsız bölümlerin fiziksel olarak teslimine kadar müşteriler istedikleri zaman satım sözleşmesini feshedebilirler.

İnşaat tamamlandıktan bir yıl sonra satılmamış bağımsız bölümlerin bulunması halinde; bu bağımsız bölümler yüklenici ile şirket arasında paylaşılmaktadır. Şirkete kalan bağımsız bölümlerin SPK lisanslı ekspertiz şirketi tarafından değerlendirilmesi yapılır. Daha sonra belirlenen değerden düşük olmamak üzere bu bağımsız bölümlerin pazarlanmasına, şirket tarafından devam edilir.

- **Reklam;**

Yükleniciler satış proje kapsamında çeşitli reklam yollarına başvurabilmektedirler örneğin, el ilanları, broşürler, gazeteler, dergiler, reklam panoları, radyo, televizyon, konser ve sponsorluk araçlarından yararlanılabilmektedir.

5.6. Model Hakkında Rakamsal Bilgiler

Emlak Konut GYO A.Ş. tarafından 2010 yılında, payların halka arzında kullanılmak ve Sermaye Piyasası Kurulu’na sunulmak üzere hazırlanan izahname taslağında gelir paylaşım yöntemine ilişkin 2010 yılına ait bir takım rakamlar mevcuttur. Bunlar şu şekildedir.

“Şirket gelir paylaşım modelini 2003 yılından beri uygulamakta olup, bu tarihten itibaren 24 proje gelir paylaşımı modeli ile ihale edilmiştir.

Şirket’in devam eden projeleri arsa alanı olarak %80 gelir paylaşımı modeli, %20 ise kamu ihale modeli kapsamında geliştirilen projelerdir.

Şirket bu modeli ilk kez 2003'te Ataşehir Residence Projesi'nde, daha sonra 2004'te Ataşehir'deki MyWorld, KentPlus ve UpHill Court projelerinde kullanmıştır. Projelerin başarılı şekilde tamamlanmasından sonra gelir paylaşımı modeli Şirketin proje geliştirmekte tercih ettiği bir model olarak kullanılmaya devam etmiştir.

2003 yılından bu yana uygulanan bu model ile 36 adet proje ihale edilmiştir; halihazırda 15 proje tamamlanmış, 21 proje ise devam etmektedir. 2003 yılından bu yana sözleşmeye bağlanmış projelere bakıldığında, 2,4 milyar TL ekspertiz değerine sahip olan arsalar, yaklaşık 2 kat değerle, 4,7 milyar TL değerinde proje geliri yaratacak şekilde ihale edilmiştir. 2003 yılından bu yana 15 adet tamamlanan proje incelendiğinde ise Emlak Konut tarafından elde edilen gelir ile kalan bağımsız bölümlerin satışından elde edilecek gelirin toplamı olan tutar, arsaların ekspertiz değerinin yaklaşık 2.7 katı, ihale / sözleşme değerinin de yaklaşık %40 fazlasıdır. Bunun nedeni de, bu 15 projenin inşaatının ve bağımsız bölüm satışlarının başladığı ve tamamlandığı süreçte, sektörde herhangi bir olumsuzluğun yaşanmamış olması ve dolayısıyla bağımsız bölüm satışlarına talebin yüksek olmasıdır.”⁷⁶

5.7. Emlak Konut GYO A.Ş.'nin Vergi Mevzuatı Açısından Konumu

Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kazançları 5520 sayılı KVK'nın 5/1-d maddesi uyarınca KV'den istisnadır. Bu nedenle söz konusu istisna hükümünden Emlak Konut GYO A.Ş.'de yararlanmaktadır.

Diğer taraftan KVK'nın 15/3. maddesinde gayrimenkul yatırım ortaklığı kazançlarından, dağıtılın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Ancak 2009/14594 sayılı BKK ile kesinti oranı % 0 olarak yeniden düzenlenmiştir.

⁷⁶ Emlak Konut GYO A.Ş. Payların Halka Arzında Kullanılacak İzahname Taslağı, SPK, 20.08.2010, <http://www.spk.gov.tr/apps/ofd/izahname.aspx?submenuheader=3> (23.03.2012).

SONUÇ

Ülkemizde inşaat sektöründe yaşanan gelişmelere paralel olarak; hasılat paylaşım yöntemine göre arsa temin ve teslim işleri de, arsa sahipleri ile yükleniciler arasında artan oranda uygulanmaya başlanmıştır. Bu yöntem uygulamada çeşitli şekillerde kendini göstermiş olup; temel felsefesi, arsa sahibinin, arsa karşılığında, yüklenicinin bağımsız bölüm satış hasılatından pay almasıdır.

Bu yöntemin son zamanlarda arsa sahibi ve yükleniciler tarafından tercih edilmesinin sebebi, arsa sahiplerine peşin satışlara göre daha yüksek getiri sağlaması, yüklenicilerin ise arsa temini için öz kaynakları arasından pay ayırmasına gerek olmamasıdır.

Yeni uygulamaya başlanan bir yöntem olması, çeşitli şekillerde uygulanması, bedel belirsizliğinin bulunması gibi hususlar, bu yönetime göre teslim edilen arsa ve inşa edilen bağımsız bölüm satış gelirlerinin vergilendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve belgelendirilmesinde farklı uygulamalara neden olmuştur.

Tarafımızca bu çalışmada, hasılat paylaşım yönteminin; tanımı, hukuki statüsü, belge düzeni, muhasebeleştirilmesi, vergilendirilmesi ve uygulama süreçleri üzerinde durularak konunun ana hatları ve uygulama zemini anlatılmaya çalışılmıştır.

Piyasadaki uygulamalar izlendiğinde hasılat paylaşım yönteminin değişik biçimleri ile karşılaşmıştır. Uygulamadaki ana yöntem farklılıkları dikkate alınarak; sabit oranlı, değişken oranlı ve asgari bedelli olmak üzere; tarafımızca üç çeşit hasılat paylaşım yöntemi ortaya koyulmuştur.

Hasılat paylaşım yöntemi sözleşmelerinin; hukuki statüsünün ortaklık sözleşmesi, eser sözleşmesi, satış sözleşmesi niteliğinde olduğu yönünde farklı görüşler bulunmaktadır. Tarafımızca bu çalışmada hasılat paylaşım sözleşmesi, satış sözleşmesi şeklinde değerlendirilerek hukuki statüsü netleştirilmeye çalışılmıştır.

Hasılat paylaşım yönteminde gerek arsa sahibi gerekse de yüklenici gelirlerinin vergilendirme hususu ile ilgili olarak; ticari teslim ve vergiyi doğuran olay açısından birçok tartışmalı husus mevcut olup bu konulara ilişkin yasal düzenlemeler ışığında gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Diğer taraftan hasılat paylaşım yönteminin hukuki statüsü ve vergilendirilmesindeki farklı uygulamalara bağlı olarak muhasebeleştirilme ve belge düzeninin sağlanması konularında da farklılıklar yaşanmasına yol açmış olup bu konuda da gerekli araştırmalar yapılarak konunun netleştirilmesine çalışılmıştır.

Son olarak hasılat paylaşım yönteminin en sık kullanıcısı konumunda olan Emlak Konut GYO A.Ş.’nin yönetime ilişkin uygulamalarına yer verilerek, konunun uygulama prosedürleri somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

Yöntemin vergilendirilmesine ilişkin maliye idaresi tarafından yayınlanan 08.08.2011 tarih ve 60 No’lu KDV Sirkülerinde birtakım açıklamalara yer verilmiş olup söz konusu sirkülerde hasılat paylaşım yöntemine göre yapılan inşaat işlerinin “Arsa Karşılığı İnşaat” olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Bize göre bu şekildeki bir düzenleme oldukça yetersizdir. Çünkü; arsa karşılığı inşaat ile hasılat paylaşım yöntemi arasında belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Bu şekilde birçok farklılığı barındıran iki işlemin aynı şekilde vergilendirilmesi durumunda birtakım yanlış uygulamalara yol açması kaçınılmazdır. Bu şekilde de olmuştur. Kaldı ki arsa karşılığı inşaat işinin vergilendirmesi ile ilgili olarak da birçok belirsizlik mevcuttur. Arsa karşılığı inşaata ilişkin yeterli düzenleme yapılmadan hasılat paylaşım yönteminin de arsa karşılığı inşaat şeklinde vergilendirilmesinin öngörülmesi; bu düzenlemenin temelinin sağlıklı olmadığını göstermektedir. İnşaat sektörünün GSYİH içindeki payının yüksekliği de dikkate alınacak olursa bu konuda idarenin ayrıca ve acilen bir düzenleme yapması gerekmektedir.

KAYNAKÇA***Kitaplar***

- Kızılot, Şükrü, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik. 17. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012.
- Maç, Mehmet, **KDV Uygulamaları**. 4. Baskı. İstanbul: Denet Yayıncılık, 1998.
- Selimoğlu, Recep. İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları. 1. Basım. İstanbul: Marmara Bilgisayar, 2010.
- Şenlik, Mehmet, **İnşaat Muhasebesi**. 4. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2011
- Yalçın, Hasan, **Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler**. 5. Baskı. İstanbul: Uygulama Yayıncılık, 2011.
- Yılmaz, Kazım. İnşaat Muhasebesi **Vergilendirme ve Asgari İşçilik**. 2. Baskı. Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2006.

Süreli Yayınlar

- Altındağ, Mehmet ve Abdullah Talu, “**Şirket Paralarının** Bankada Değerlendirilmesi Veya Ortaklarınca Kullanımında KDV” *Yaklaşım*, (Ağustos 1999) “<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999081742.htm>” (Erişim: 12.04.2012)
- Aras, Coşkun, “Hasılat Paylaşımı Esasına Göre Yapılan İnşaat İşlerinde KDV” **Yaklaşım**. Sayı:218, Şubat 2011, ss. 148-151.
- Arslan, Erdoğan, “Arsa Karşılığı Kat Yapım Sözleşmelerinin Mahiyeti ve İçeriğinin Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu” **Vergi Dünyası**. Sayı 315, Kasım 2007, ss.9-23.
- Cura, Aykut ve Nezih Sütçü, “Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı Sözleşmesinde Şekil” *Türk Hukuk Sitesi*, 23.11.2011, www.turkhukuksite.com (Erişim: 19.03.2012)
- Dakın, Mustafa, “Gayrimenkul Satışından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi ve İktisap Tarihi” **Vergi Dünyası**. Sayı:355, Mart 2011, ss. 83-91.
- Demirkıran, Rafet, “Özel İnşaat İşleri” **Vergi Raporu**. Sayı:129, Haziran 2010, ss. 14-29.
- Kalmış, Halis ve Feyza Dereköy, “TMS-18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve T.D.M.S. İle Karşılaştırılması” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı. I, 2010 ss.123-145. http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/12_1/6.pdf (Erişim 01.10.2012)
- Kızılot, Şükrü, “Gerçek Kişilerin Arsayı Kat Karşılığı Yerine Hasılat Paylaşımı Karşılığı Vermelerinin Avantajları” **Yaklaşım**. Sayı 226, Ekim 2011, ss.17-20.
- Kızılot, Şükrü, “Şirketlerin Gayrimenkul Satışına Çok Özel Vergi Avantajları” *Hürriyet*, 28.09.2011, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/18844497.asp>, (Erişim 12.03.2012)

- Korkmaz, Semih, “Gayri Menkul Satışlarından Elde Edilen Kazanç Türünün Tespiti ve Vergilendirilmesi” **Vergi Raporu**. Sayı:129, Haziran 2010, ss. 154-164.
- Kuşcu, Serdar, “İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler Dolayısıyla Ortaya Çıkan KDV İadelerinde Yeni Uygulamalar” **Vergi Raporu**. Sayı:140, Mayıs 2011, ss. 7-11.
- Maç, Mehmet ve Şenol TURUT, “Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı. 87, Mart 2011, ss.252-265.
- Maç, Mehmet ve Şenol TURUT, “Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışına İlişkin 60 Seri No’lu KDV Sirkülerindeki Açıklamalar ve Görüşlerimiz”, **Yaklaşım**. Sayı: 226, Ekim 2011, ss.93-100.
- Maç, Mehmet ve Şenol TURUT, “Arsa Karşılığı İnşaat ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışında İnşaat Bitiminden Önce Tapu Verilmesi” **Yaklaşım**. Sayı 227, Kasım 2011, ss.84-89.
- Maç, Mehmet, “Serbest Meslek Erbabının Kendisine Ait Gayrimenkulde Faaliyet Göstermesine İlişkin Vergisel Özellikler ve Katılmadığımız Muktezalar” **Yaklaşım**. Sayı: 208, Nisan 2010, ss.80-85.
- Maç, Mehmet, “2 ve 5 Yıllık Sürelerin Hesabı Açısından Gayrimenkullerin Edinim Tarihlerinin Tespiti” **Yaklaşım**. Sayı: 229, Ocak 2012, ss.102-108.
- Şen, Selim, “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa ve Bağımsız Bölümlerin Arsa sahibi açısından Maliyet, KDV ve Muhasebe Uygulaması” **Yaklaşım**. Sayı 220, Nisan 2011, ss.137-142.
- Ülgen, Soner, “Hasılat Paylaşımı Esasına Dayalı Gayrimenkul Satış Sözleşmelerinin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**. Sayı: 217, Ocak 2011, ss.108-113.

Diğer

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**)
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**)
- 492 Sayılı Harçlar Kanunu, Madde: 63/4, (17.07.1964 Tarih ve 11756 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**)
- 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu, Madde: 1, (02.07.1965 Tarih ve 12038 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- 3065 Sayılı KDV Kanunu (02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**)
- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, (08.12.2001 Tarih ve 24607 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (21.6.2006 Tarih ve 26205 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**)
- 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, (04.02.2011 Tarih ve 27836 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Madde:11, (14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**)
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Bölüm: 5.6.2.3.1.2. (03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**)
- 60 No'lu KDV Sirküleri, Bölüm 1.8.1. (08/08/2011 Tarih ve KDVK-60/2011-1 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sirküleri)
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 01.02.2008 Tarih ve B.07.1.G İB.4.16.16.02-300-08-/271 Sayılı Müktezası.

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/ 2008 - VUK.229/MUK-26 Sayılı Özeldesı,
- Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Anonim Şirketi "Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Anonim Şirketi Gayrimenkul Satış, Kiraya Verme ve Arsa Satış Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliğı"
- Emlak Konut GYO A.Ş. Payların Halka Arzında Kullanılacak İzahname Taslağı, SPK, 20.08.2010, <http://www.spk.gov.tr/apps/ofd/izahname.aspx?submenuheader=3> (Erişim: 23.03.2012)
- Gelir İdaresi Başkanlığının 01.09.2010 Tarih ve 5329-1000 Sayılı Yazısı,
- Gelir İdaresi Başkanlığı "Gayrimenkullerin Elden çıkarılmasında Vergisel Yükümlölükler Rehberi" Yayın No: 122, Mart 2011.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.10.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1831 Sayılı Özeldesı,
- Karakaş, Gökhan, "Kat Mülkiyeti Nedir" *On Hukuk Bürosu*, <http://www.onhukukburosı.com/kat-mulkiyeti.html> (Erişim: 19.03.2012)
- Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-185-102 Sayılı Özeldesı,
- Taşınmaz Mülkiyeti Denetçileri Derneğı, "Kat İrtifakı" 09.11.2007 [http://tasınmazmulkiyeti.org.tr/tr/?Sayfa= Detay&Id=344](http://tasınmazmulkiyeti.org.tr/tr/?Sayfa=Detay&Id=344) (Erişim: 20.04.2012)
- TMS 18 Hasılat Standardı, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, (09/12/2005 Tarih ve 26018 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**)
- Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Satış, Devir, İntikal, Kiraya Verme, Trampa, Sınırlı Ayni Hak Tesisi ve Arsa Satış Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliğı, (03.05.2006 Tarih ve 26157 Sayılı **T.C. Resmi Gazete**)



Cihan Sok. No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA
Tel: 0.312 231 80 19 • Faks: 0.312 231 80 65
www.vmd.org.tr