



6306 SAYILI KANUN'DA YER ALAN TAPU HARCİ İSTİSNASININ KAT KARŞILIĞI ARSA VE HASILAT PAYLAŞIMI MODELLERİNDE UYGULANMASI

Dr. Ahmet OZANSOY*

Öz

Türkiye ciddi deprem riski altında olan bir ülkedir. Yasa koyucu bu nedenle ülkedeki depreme dayanıklılık bakımından risk taşıyan yapıların dönüştürülmesinde vatandaşlarına ek mali külfetler getirmemek amacıyla 6306 sayılı Kanun ile kimi vergisel yükümlülüklere istisna getirmiştir. Bunların başında tapu harcı gelmektedir. Alıcı ve satıcı açısından ayrı ayrı %2 olan ve işlem bakımından toplamda %4'e ulaşan ve çoğunlukla tamamı alıcıya yansıtılan tapu harcı mükellefiyeti, vatandaşlar açısından ciddi bir mali yüküdür. Tapu harcı istisnasının uygulanmasında işlemi yapan ve tapu harcını tahsil eden "Tapu İdaresi", kat karşılığı inşaat sözleşmesi modeline göre yapılan inşaatlar ile hasılat paylaşımı modeline göre yapılan inşaatları vergi hukukundaki kıyas yasağına rağmen karşılaştırarak yorum yoluyla ayırım yapmakta ve hasılat paylaşım modelinde tamamı müteahhit tarafından üçüncü kişilere satılan bağımsız bölümlere istisna uygulamamaktadır. İşbu makalede; her iki sözleşme türünün hukuki durumu ve belge düzeni bakımından işleyişi irdelenerek 6306 sayılı Kanun kapsamındaki tapu harcı istisnasının uygulanma şartları araştırılacaktır.

* CFO, (E.) Maliye Başmüfettişi, (E.) SPK Daire Başkanı, Ankara, Türkiye | Asst. CFO, Former Financial Inspector, Former Head of Department of Capital Markets Board, Ankara, Türkiye.

✉ aozansoy@gmail.com • ORCID 0000-0001-6012-4556.

✎ **Atıf Şekli** | Cite As: OZANSOY, Ahmet: "6306 Sayılı Kanun'da Yer Alan Tapu Harcı İstisnasının Kat Karşılığı Arsa ve Hasılat Paylaşımı Modellerinde Uygulanması", SÜHFD, C. 32, S. 3, 2024, s. 1889-1913 .

✎ **İntihal** | **Plagiarism**: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.

✎ Bu eser Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır. | This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.



Anahtar Kelimeler

•Tapu Harcı •Riskli Alan •Hasılat Paylaşımı •Vergi İstisnası •Kat Karşılığı İn-
şaat

APPLICATION OF THE TITLE DEED FEE EXCEPTION IN LAW NO. 6306 IN LAND FOR FLAT AND REVENUE SHARING MODELS

Abstract

Türkiye is a country at serious earthquake risk. For this reason, the legislator has introduced exceptions to some tax liabilities with Law No. 6306 in order to avoid additional financial burdens on citizens in the transformation of buildings that are at risk in terms of earthquake resistance in the country. The most important of these is the title deed fee. Title deed fee subscription, which is 2% separately for the buyer and seller and reaches 4% in total for the transaction, with the entire amount being reflected to the buyer, is a serious financial burden in terms of maintenance. In the application of the title deed fee exemption, the "Land Registry Administration", which carries out the transaction and collects the title deed fee, makes a distinction through interpretation by comparing the constructions made according to the construction contract model in return for flats and the constructions made according to the revenue sharing model, despite the prohibition of comparison in the tax law, and in the revenue sharing model, all of them are transferred to third parties by the contractor. It does not apply any exceptions to sold independent sections. In this article; The legal status of both contract types and their functioning in terms of document order will be examined and the application conditions of the title deed fee exemption within the scope of Law No. 6306 will be investigated.

Keywords

•Title Deed •Fee Risky Area •Revenue Sharing •Tax Exemption •Construction
in Exchange for Land

GİRİŞ

Türkiye deprem riski çok yüksek olan bir ülkedir. Bu nedenle; yapı kalitesi bakımından yeterli düzeyde olmayan eski yapı stokunun yıkılarak depreme dayanıklı yeni yapıların inşa edilmesi ülkemiz açısından önemli bir hedeftir. Bu hedefe ulaşabilmek için 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır¹.

¹ 31.05.2012 tarih ve 28309 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Kanun'un gerekçesinde²; çıkarılacak bu kanun sayesinde, başta deprem olmak üzere tabii afetler sebebiyle meydana gelmesi kuvvetle muhtemel can ve mal kayıplarının önleneceği; mülkiyet haklarına saygı, sağlıklı ve düzenli yerleşme, daha az maliyet ile en fazla sosyal faydanın temin edilmesi, kaynakların plânlı, sağlıklı ve verimli kullanılması ilkele-
rinin hayata geçirilmesinin de mümkün olacağı; afet riski altında olduğu kabul edilen yerlerde deprem afeti meydana gelmeden önce buralardaki meskenlerin, işyerlerinin ve sanayi tesislerinin yeni alanlara nakledilmesi sayesinde, yerleşme ve yapı emniyetinin temin edileceği ve muhtemel can ve mal kayıpları ile iktisadî ve sosyal diğer zararların en aza indirilmesinin mümkün olacağı; ayrıca, hâlihazırda yaşanabilirlikten uzak, köhne-
miş, can ve mal emniyeti bakımından riskli ve görüntü itibarı ile de çirkin olan yapılaşmaların ortadan kaldırılabilceği, estetik yapılar inşa edileceği ve halkın daha sıhhatli ve emniyetli şartlar altında ikameti de temin edileceğine vurgu yapılmış; Kanun'un 7'nci maddesinin gerekçesinde de bu amaçla vergi, resim ve harç gibi malî mükellefiyetler için istisnalar getirildiği belirtilmiştir.

Bilahare 7153 sayılı Kanun'un³ 24'üncü maddesi ile 6306 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin 9'uncu fıkrasında değişiklik yapılmış⁴; bu değişiklik gerekçesinde⁵; 6306 sayılı Kanun kapsamında hangi vergi, harç ve ücretlerin istisna olduğu ve bu istisnalardan kimlerin ve hangi şartlarda faydalanacağı⁶ açıkça düzenlenerek uygulamada yaşanan tereddütlerin giderilmesinin amaçlandığı açıkça belirtilmiş olmasına rağmen, yapılan bu değişiklik sonrasında da uygulamada yaşanan bazı tereddütler giderilememiştir.

² <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D24/Y2/T1/WebOnergeMetni/be19ba649bce-498f-8ae1-c9de07bc8f75.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.10.2023).

³ 10.12.2018 tarih ve 30621 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ Değişiklikten önceki metin: *Bu Kanun uyarınca yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, vaset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullandırılan krediler sebebiyle lehe alınacak paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.*

⁵ Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun Tasarısı'nın 26'ncı maddesinin gerekçesi.

⁶ <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D27/Y2/T2/WebOnergeMetni/8f68bb5b-3ce2-47e3-be2b-bf4f0fba2d2a.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.10.2023)

Bunun nedeni Kanun'u uygulamakla görevli idarelerin, kanunu lafzen yorumlamak yerine öteden beri yapageldikleri uygulamaları değiştirme konusunda gösterdikleri dirençtir.

Bu makalede, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi ve arsa karşılığı hasılat paylaşımı sözleşmelerinde 6306 sayılı Kanun'da yer alan tapu harcı istisnasının kapsamı ve uygulamada karşılaşılan problemler ile çözüm önerileri incelenecektir.

1. VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN İSTİSNA VE MUAFİYET KAVRAMLARI

Günlük dilde istisna ve muafiyet kelimeleri çoğu kez aynı anlamda kullanılmakla birlikte vergi hukukunda bunlar arasında ciddi bir teknik ayrım vardır. Vergi muafiyeti; vergi kanunlarına göre vergiyi doğuran bir olayın mükellefi olduğu halde yine aynı ya da başka bir kanuna göre bu mükellefin mükellefiyet dışında bırakılmasıdır.⁷ Bunun için muafiyet kapsamına alınan mükellefin kendi şahsı bakımından kanunda tanımlanan bazı özelliklere sahip olması gerekir.⁸ Vergi istisnası ise vergi kanunlarına göre vergiyi doğuran bir olayın yine aynı ya da başka bir kanun ile vergi dışında tutulmasıdır.⁹

Kısaca muafiyet kişi ile istisna ise verginin konusuyla ilgilidir. Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişilerin¹⁰ bazılarının bu kapsamdan çıkartılması halinde muafiyetten; vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğan vergiyi doğuran olayın belirli şartlarla vergi dışı bırakılması¹¹ ise istisnadan kaynaklanır. Bu muafiyet ve istisnalar somut

⁷ AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6.Basım, Ankara, 2006, s.46.

⁸ YİĞİT, Uğur, Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.135.

⁹ NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım Dağıtım, 10.Baskı, İstanbul, 1998, s.237.

¹⁰ ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 8.Baskı, Ankara, 2000, s.72.

¹¹ KIZILOT, Şükrü / TAŞ, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2011, Ankara, s.66.

duruma uygulanırken, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas alınır.¹²

6306 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin 9'uncu fıkrasında tapu harcıyla ilgili olarak düzenlenen vergi avantajı kanunda "istisna" mahiyetinde düzenlenmiştir. Nitekim 492 sayılı Harçlar Kanunu'na ekli 4 Sayılı Tarife'nin I/20-a maddesinde gayrimenkulü devir eden ve devir alanın ayrı ayrı tapu harcı ödeyeceği hükme bağlanmıştır. 6306 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin 9'uncu fıkrası kapsamına giren bir işlem yapıldığında sadece devir edenler değil, devir alanlar açısından da tapu harcı aranılmamaktadır. Yani harcın mükellefleri değil, normalde harcın konusuna giren işlem harç dışı bırakılmakta yani tapu harcını doğuran olay harçtan istisna edilmektedir.¹³ Bu detayın önemi, konuyla ilgili olarak aşağıda yapacağımız çözümlenelerde açıklanacaktır.

2. VERGİ HUKUKUNDA YORUM MESELESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹⁴ 3'üncü maddesinde vergi kanunlarının yorumlanması ile ilgili son derece açık bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre; vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.

Görülebileceği üzere, vergi hukukunda yorum yapabilmek bir ön şarta bağlanmıştır ve bu ön şart lafzın açık olmamasıdır. Eğer lafız açık ise ve anlaşılmasında problem yoksa yorum yapmaya da ihtiyaç yoktur.¹⁵ Anayasa'mızın 73'üncü maddesi gereğince vergi kanunla konulacağı,

¹² **EROL**, Ahmet, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, Ankara, s.52.

¹³ **FAHRAN**, Ferhat: "6306 Sayılı Kanun'a Göre Riskli Yapı Kapsamında Olan Binalardaki Tapu Devir İşlemlerinde Harç İstisnasına İlişkin Olarak, Uygulama Yönetmeliğinde 2013 ve 2014 Yıllarında Yapılan Düzenlemeler ve Eklimler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:266, Şubat 2015, Erişim: <https://portal.yaklasim.com/makale/2015-2/6306-sayili-kanuna-gore-riskli-yapi-kapsaminda-olan-binalardaki-tapu-devir-islemlerinde-harc-istisnasina-iliskin-olarak-uygulama-yonetmeliginde-2013-ve-2014-yillarinda-yapilan-duzenlemeler-ve-eklemeler?term=6306>, (Erişim Tarihi: 06.10.2023).

¹⁴ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵ **BAŞPINAR**, Ahmet, Tax Law&Turkish Tax System, Maliye Bakanlığı Strateji Başkanlığı Yayınları, issue no: 2009/394, Ankara, 2009, s.14.

değiştirileceği veya kaldırılacağı için lafzın açık olduğu durumlarda kıyas veya yorum yoluyla vergi koymak veya istisna hükmü ihdas etmek mümkün değildir. Vergi Ödevi'nin Anayasa'mızda Siyasi Hak ve Ödevler içinde düzenlenmiş olması ve vergileme hakkının doğrudan doğruya parlamentonun varlık sebebi sayılması dolayısıyla vergi hukukunda yorum konusu son derece dikkatli değerlendirilmesi gereken bir konudur. Aksi halde her vergi uygulayıcısının kendisini parlamento yerine koyarak "*aslında şunu demek istedi*" diyerek vergi koyması ya da kaldırması söz konusu olur.

Yasanın sözünden ilk bakışta bir anlam çıkartılamıyorsa, ya da çıkartılan anlam ciddi bir kuşku ve duraksamaya yol açıyorsa yasanın amacı ve özü araştırılacaktır. Bu araştırmada başvurulacak yorum yöntemleri ise Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen tarihi, sistematik ve amaçsal yorum yöntemleridir.¹⁶ Lafzı açık olmayan cümlelerin, varsa tarihsel süreç içerisindeki değişimi ve gerekçeleri, yasa sistematığı içindeki yeri ve cümlelerin amacı araştırılarak yorum yapılacaktır. Lafız ilk başta anlam ifade edecek kadar açık ise ayrıca amaç bakımından bir yorum yapmak mümkün değildir.

Vergi hukukunda kıyas yasağı vardır. Kıyas, bir olay hakkında yasada yer alan kuralın nitelikleri ve koşulları ona benzeyen ama yasada yer almayan başka bir olaya uygulanmasıdır. Vergi hukukunda kıyasa başvurulması, kanun koyucunun vergiye tâbi olduğunu açıkça öngörmediği olay ve işlemlerin de vergi kapsamına alınmasına veya açıkça vergi dışı bırakmadığı olay ve işlemlerin vergi kapsamından çıkarılmasına neden olabilir. Bu durum verginin yasallığı ilkesine aykırıdır.¹⁷ Görüleceği üzere kıyas yönteminin yükümlü veya Hazine yararına bir sonuç doğuracağı'nın önemi bulunmamaktadır. İster yükümlü ister Hazine yararına olsun kıyas vergi hukukunda kullanılması mümkün olmayan bir yorum yöntemidir.¹⁸

¹⁶ ÖNCEL Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, a.g.e. s.23.

¹⁷ UFUK, Mehmet Tahir, "Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas", Yaklaşım, Mayıs 2001, <https://portal.yaklasim.com/makale/2001-5/vergi-hukukunda-yorum-ve-kıyas?term=vergi%20hukukunda%20yorum> (Erişim Tarihi: 06.10.2023)

¹⁸ KIZILOT, Şükrü / TAŞ, Metin, a.g.e. s.48.

3. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE VERGİSEL BELGE DÜZENİ BAKIMINDAN İŞLEYİŞİ

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, uygulamada ve doktrinde daha yaygın olarak “kat karşılığı inşaat sözleşmesi” adıyla anılmaktadır. Çok sık karşılaşılan bir sözleşme olmasına rağmen yasalarla düzenlenmiş bir tanımı mevcut değildir ve “atipik” bir sözleşme sayılmaktadır.¹⁹

Arsa payı karşılığı inşaat yapım sözleşmeleri, arsa sahibi ile yüklenici arasında yapılan ve eser sözleşmelerinin bir türü olan sözleşme tipidir. Bu sözleşmeler, yüklenicinin finansı kendisi tarafından sağlanarak arsa malikinin arsası üzerine bina yapım işini üstlendiği, arsa malikinin ise bedel olarak binadaki bir kısım bağımsız bölümün mülkiyetini yükleniciye geçirmeyi vadettiği sözleşmelerdir.²⁰ Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, iş görme sözleşmelerinden eser sözleşmesi niteliğini taşımakla birlikte, tipik bir eser sözleşmesi değildir. Çünkü eser sözleşmesinde olduğu gibi yüklenicinin yaptığı işe karşılık arsa sahibi ücret değil, belli arsa paylarının devrini üstlenmektedir. Öte yandan mülkiyeti devir borcu doğuran sözleşmelerden satış sözleşmesi olarak da nitelendirilemez. Çünkü satış sözleşmesi satıcıya bir malın zilyetliğinin devrini, alıcıya ise mala uygun bir bedel ödemeyi yükler.²¹ Arsa payı karşılığı inşaat yapım

¹⁹ ALTINKAN, Onur, Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Taraflarının Temerrüdü Hâlinde Üçüncü Kişinin Hukuki Durumu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s.23.

²⁰ DUMAN, İlker Hasan, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri Nasıl Düzenlenmelidir?, Seçkin Yayınları, 4.Basım, Ankara, 2021, s. 13.

²¹ Bu konuya ilişkin Yargıtay 24.01.1984 tarihli İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulunun E. 1983/3, K. 1984/1 sayılı kararında arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin ne sürekli borç ilişkisi ne de ani edimli borç ilişkisi olduğunu, bu yüzden iki borç ilişkisini de içeren sürekli geçici karmaşığı bir borç ilişkisi olduğunu belirtmiştir. Yargıtay buna neden olarak da eserin bir süre geçmeden tamamlanamayacağını bu yüzden de sürekli borç ilişkisi niteliklerini barındırdığını, aynı zamanda satış sözleşmesinin ani edimli bir borç olduğu göz önünde bulundurularak ani edimli borç ilişkisinin de unsurlarını taşıdığını kararında: “İş görme sözleşmeleri arasında yer alan istisna sözleşmesi genel olarak “ani edimli” sözleşmeler grubunda mütalaa edilmekte ise de, istisna sözleşmesinin bir türü olan inşaat sözleşmelerinde; müteahhidin (emeğe ve masrafa dayanan) edim borcunun genellikle uzun bir zaman süreci içine yayılmış olmasından dolayı ve edim borcunun bu özelliği yönünden, sürekli borç ilişkilerine özgü kuralların da gözetilmesi gerekir. Kanunda da, istisna sözleşmeleri

sözleşmelerinde ise taraflar birbirinden nakit tahsil etmemekte her iki taraf da karşı tarafa borcunu aynı olarak ödemektedir. Her iki taraf da karşılıklı olarak borçlu ve alacaklı duruma girdiğinden, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerdendir.²²

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde, uygulamada arsa payının yükleniciye devri hemen yapılmamakta, ya inşaatın ulaştığı aşamaya göre kısım kısım devir yapılmakta ya da yükleniciye üçüncü kişilere satış yapabilmesi için vekaletname verilmektedir. Bunu nedeni, yüklenici açısından inşaat aşamasında yapacağı satışlarla nakit ihtiyacını karşılamak, arsa sahibi açısından ise başlamamış ya da henüz bitmemiş bir inşaatın yarım kalma riskinden dolayı ağır sonuçları olabilecek tapu devrinin başlangıçta yapılmasının doğuracağı sakıncadan kaçınmaktır.²³ Vekaletname yoluyla yüklenicinin üçüncü kişilere satış yapmasının sağlanmasıyla alınan bedel yüklenici de kalmakta ve yüklenici “satıcı” sıfatını kazanmaktadır.²⁴

Konunun faturalaşma ve mali yönü de esasen bu anlayışa uygun şekilde Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde²⁵ düzenlenmiştir. Tebliğ'e göre; arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, ikincisi ise müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir. Tarafların

düzenlenirken, sürekli borç ilişkilerine özgü kurallara yer verildiği görülmektedir. O halde, Hukuk Genel Kurulu kararında da açıkça belirtildiği gibi, inşaat sözleşmeleri “geçici – sürekli karmaşığı” bir özellik taşımaktadır. Baskın olan bilimsel görüşler de bu yoldadır” diyerek arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin geçici sürekli karmaşığı bir özellik taşıdığına karar verilmiştir.

²² **KAYA**, Ali Burak: “Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Niteliği Ve Bu Doğrultuda Uygulanacak Hükümler”, <https://www.ozgunlaw.com/makaleler/arsa-payi-karsiligi-insaat-sozlesmesinin-hukuki-niteligi-ve-bu-dogrultuda-uygulanacak-hukumler-478> , (Erişim Tarihi: 03.10.2023).

²³ 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 1023'üncü maddesine göre, tapu kütüğündeki tescile iyiniyetle dayanarak mülkiyet veya bir başka aynî hak kazanan üçüncü kişinin bu kazanımı korunacağından arsa sahibinin arsa payı tapusunu baştan devretmesi, bir nevi teminat vazifesi görmektedir.

²⁴ **ALTINKAN**, a.g.e., s.74.

²⁵ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

KDV mükellefi olmaları durumunda her iki teslim için de KDV uygulanacaktır.

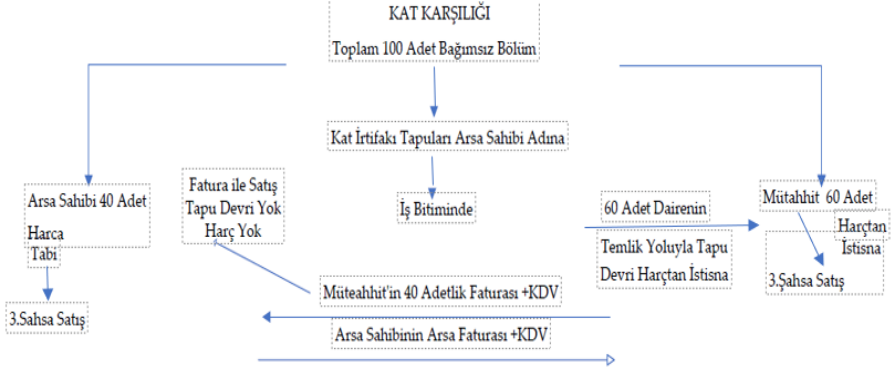
Aşağıdaki Şekil-1 üzerinden konuyu örneklendirecek olursak; arsa sahibi ile yüklenicinin, arsa üzerinde toplam 100 bağımsız bölüm inşa edilmesi ve bunların 40 adedinin arsa sahibinin payı, 60 adedinin ise yüklenicinin payı olarak sözleşme yapıldığı ve sözleşme ekinde de her bir bağımsız bölüm bazında paylaşımın gösterildiğini varsayalım.²⁶ İnşaata tamamlanmasıyla birlikte²⁷ müteahhit arsa sahibine toptan teslim edeceği 40 adet bağımsız bölüm için KDV Kanunu'nun 27'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan *"arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır"* hükmü gereğince maliyetini hesaplayarak²⁸, KDV Uygulama Genel Tebliği'nde toptan satışlar için belirtilen %5 ilave ederek faturalandıracak; arsa sahibi de yükleniciye aynı tutarda arsa faturası kesecektir. Gerek Tapu İdaresinin uygulaması gerekse yukarıda bahsedilen güvenlik mekanizması gereğince kat irtifakı tapuları zaten arsa sahibi üzerine çıkacağı için yüklenicinin kestiği fatura ile arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerle ilgili tapuda ayrıca bir tapu devrine ihtiyaç bulunmamaktadır. Arsa sahibinin payına düşen bağımsız bölümlerin müteahhit mülkiyetine geçirilmesi için ise *"Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi"*ne istinaden *"temlik yoluyla tapu devri"* yapılmakta ve bu devir işlemi esnasında tapu harcı aranılmamaktadır. Yüklenicinin üçüncü şahsa satışı bu temlik işleminden sonra gerçekleşmektedir ve başkaca bir istisna ve muafiyet hükmünün bulunmadığı durumda bu devir işlemi tapu harcına tâbidir.

²⁶ Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde yüzdesel paylaşım oranı yeterli olmayıp, bağımsız bölüm bazında paylaşım cetveli konulması gerekmektedir.

²⁷ İskân raporunun alınması veya iskân raporu alınmamış olsa bile fiilen oturuma başlanmış olması hali Vergi İdaresi bakımından inşaatın tamamlanması olarak kabul edilmektedir.

²⁸ Arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır.

Şekil 1: Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Tapu İşlemi ve Belge Düzeni İşleyişi



4. ARSA KARŞILIĞI HASILAT PAYLAŞIMI SÖZLEŞMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE VERGİSEL BELGE DÜZENİ BAKIMINDAN İŞLEYİŞİ

Hasılat paylaşımı yönteminde ise arsa sahibi arsasını müteahhide satmakta ve karşılığını arsası üzerine yapılan gayrimenkullerin hasılatının belirli bir yüzdesi olarak almaktadır. Bu anlamda arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan sözleşme sıradan bir satış sözleşmesidir. Hasılat paylaşımı sözleşmelerinin tek özelliği sözleşmenin yapıldığı sırada satış tutarının belirli bir rakam olarak kararlaştırılmayıp hasılatın belirli bir yüzdesi olarak belirlenmesidir.²⁹ Hasılat paylaşımı sözleşmesi ile yapılan işlem, vadeli arsa satışı işlemine benzemektedir. En önemli fark bu satışa ilişkin kesin satış bedelinin satış tarihi itibarıyla belirsiz olmasıdır. Aslında bu belirsizlik, işlemin niteliğini etkilemek yerine satış tarihini etkileyecek bir durumdur.³⁰

²⁹ ÇETİNOĞLU, Erkan: "İnşaat Sektöründe Hasılat Paylaşımı Modeli Avantajlı mı?", Yaklaşım Dergisi, Sayı:301, Ocak 2018, Erişim: <https://portal.yaklasim.com/makale/2018-1/i> inşaat-sektorunde-hasilat-paylasimi-modeli-avantajli-mi?term=has%C4%B1lat%20payla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1 , (Erişim Tarihi: 04.10.2023).

³⁰ KÜÇÜK, Muzaffer: "Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Ticari Faaliyetin Karinesi Olur mu?", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 258, Haziran 2014, Erişim: <https://portal.yaklasim.com/makale/2014-6/hasilat-paylasimi-sozlesmesi-ticari-faaliyetin-karinesi-olur-mu?term=has%C4%B1lat%20payla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1> , (Erişim Tarihi: 04.10.2023).

İnşaatın yarım kalma riskinden dolayı ağır sonuçları olabilecek tapunun müteahhide devrinin başlangıçta yapılmaması, sözleşme tipi gereğince de böyle bir zorunluluk olmaması³¹ nedeniyle, arsa üzerine inşa edilen bina da ilk aşamada arsa sahibi üzerine olmaktadır. Hasılat paylaşımına konu işlem sonucunda arsa payını da içeren gayrimenkul niteliğinde yeni bir kıymet ortaya çıkartılacak (üretilecek) ve buna ilişkin tapu, mülkiyet sahipleri adına kurulacaktır. Bu ara dönemde, kısım kısım yapılan bağımsız bölüm satışları nedeniyle arsaya ilişkin bir teslim yapılması gerekmesi halinde, arsa payı kısmen, yeni üretilecek kat mülkiyeti sahibine arsa sahibi tarafından payı oranında (arsa payı olarak) devredilecektir.³² Satışlar esnasında hesaplanan arsa bedelini arsa sahibi inşaatı yapan firmaya fatura etmekte³³, inşaatı yapan firma ise arsa sahibine bu bedeli ödemektedir. Arsa sahibi, kat karşılığı inşaat modelinden farklı olarak sözleşme gereğince hiçbir biçimde bağımsız bölümün sahibi olmamakta, sadece kat irtifak tapuları (arsa tapusu arsa sahibi adına olduğu için) kendisi adına çıkmaktadır. Arsa/arsa payı faturası karşılığı müteahhit tarafından ödemenin yapılmasıyla birlikte bağımsız bölümlerin "hasılat paylaşım sözleşmesi" gereğince müteahhit üzerine temlikinin yapılması ve müteahhit tarafından da üçüncü şahıslara satılması söz konusu olmaktadır. İnşa edilen bağımsız birimlerin üçüncü kişilere satışının tamamı müteahhit tarafından yapılmaktadır,³⁴ ve tamamı müteahhit tarafından faturlandırılmaktadır.

³¹ **BAHADIR**, Engin: "Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Benzer Sözleşmelerle Karşılaştırılması", *Fiscaoeconomia*, Vol.3 (1) 177-201, 2019, s.189. Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/633628> , (Erişim Tarihi: 04.10.2023).

³² **KÜÇÜK**, Muzaffer, a.g.m.

³³ **ÇALAL**, Salih: "Anonim Şirkete Ait Arsanın Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Elden Çıkarılması", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:280, Nisan 2016, Erişim: <https://portal.yaklasim.com/makale/2016-4/anonim-sirkete-ait-arsanin-hasilat-paylasimi-yontemiyle-elden-cikarilmasi?term=has%C4%B1lat%20payla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1> , (Erişim Tarihi: 04.10.2023).

³⁴ **ALTINIŞIK**, Şener: "Kat Karşılığı (Arsa Payı) Veya Hasılat Paylaşımı Şeklinde Düzenlenen Sözleşmelere Göre Yapılan Bağımsız Bölümlerin Vergilendirme İşlemleri", *e-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:259, Temmuz 2014, Erişim: <https://portal.yaklasim.com/makale/2014-7/kat-karsiligi-arsa-payi-veya-hasilat-paylasimi-seklinde-duzenlenen-sozlesmelere-gore-yapilan-bagimsiz-bolumlerin-vergilendirme-islemleri-e-yaklasim?term=has%C4%B1lat%20payla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1> , (Erişim Tarihi: 04.10.2023).

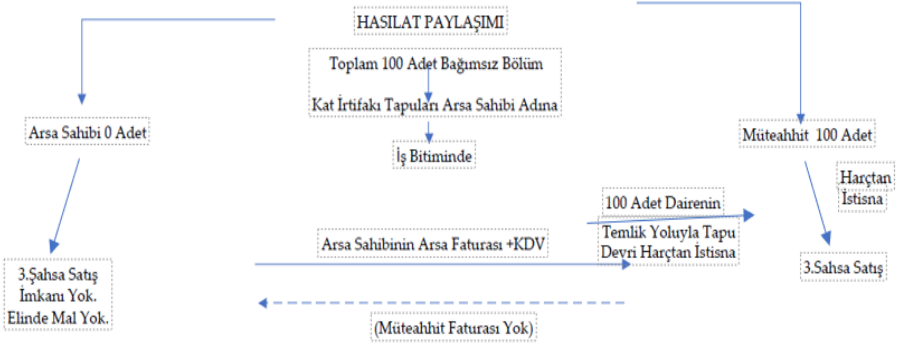
Hasılat paylaşımı modeli, Vergi İdaresi tarafından arsa karşılığı inşaat gibi değerlendirilmektedir ancak bu modelde modelin işleyişi ve faturalandırma usulü tamamen farklıdır. Arsa alım satımını sürekli ve mutlak olarak yapmayan gerçek kişilerin için hasılat paylaşımı yönteminde, müteahhidin bağımsız bölümleri kısım kısım satması nedeniyle arsa payı devirleri, birden fazla devir yoluyla gayrimenkul ticareti kapsamına girmemektedir. Çünkü bu gerçek kişilerin hasılatından aldıkları pay, arsanın karşılığı olarak değerlendirilmekte olup, sadece değer artış kazancı yönüyle gelir vergisine tabi olmaktadır. Oysa kat karşılığı inşaat modelinde arsa sahibinin teslim aldığı bağımsız bölümlerin birden fazlasını satışı ticari kazanç hükümlerine tâbi tutulmaktadır. Ayrıca bu yöntemle inşa edilen gayrimenkullerin satışında faturalandırma ve vergisel işlemlerin müteahhit tarafından yapılması gerektiğinden, arsa sahibinin herhangi bir vergisel yükümlülüğü olmadığı gibi, hukuki prosedürlerle uğraşması da gerekmemektedir.³⁵ Vergi İdaresinin bu görüşünün, 6306 sayılı Kanun'da yer alan tapu harcı istisnasının uygulanması bakımından önemine aşağıda değinilecektir.

Aşağıdaki Şekil-2 üzerinden konuyu örneklendirecek olursak; arsa sahibi ile yüklenicinin, arsa üzerinde yapılacak bağımsız bölümlerin hasılatını %40 arsa sahibi, %60 müteahhide kalacak şekilde hasılat paylaşımli sözleşme yaptıklarını, müteahhidin toplam 100 adet bağımsız bölüm inşa edip sattığını varsayalım. Bağımsız bölümler satıldıkça müteahhit üçüncü şahsa bağımsız bölüm bedelinin tamamını fatura edecek; arsa sahibi de bu bedelin %40'ını müteahhide arsa payı olarak fatura edecek ve müteahhit bu faturanın bedelini arsa sahibine ödeyecektir. Gerek Tapu İdaresinin uygulaması gerekse yukarıda bahsedilen güvenlik mekanizması gereğince kat irtifakı tapuları zaten arsa sahibi üzerine çıkacağı için müteahhidin üçüncü kişilere satacağı bağımsız bölümlerin müteahhit mülkiyetine geçirilmesi için "Hasılat Paylaşım Sözleşmesi"ne istinaden 6306 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin 9/a fıkrası gereğince tapu harcı

³⁵ SEZER, Yılmaz: "Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Yapılacak İnşaat İşlerinin Avantajları", Yaklaşım Dergisi, Sayı:269, Mayıs 2015. Erişim: <https://portal.yaklasim.com/makale/2015-5/hasilat-paylasimi-yontemiyle-yapilacak-insaat-islerinin-avantajlari?term=has%C4%B1lat%20payla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1>, (Erişim Tarihi: 04.10.2023).

ödenmeksizin “temlik yoluyla tapu devri” yapılması gerekmektedir. Yüklenicinin üçüncü şahsa satışı bu temlik işleminden sonra gerçekleşecektir. Ancak Tapu İdaresi kat karşılığı inşaat sözleşmesinde yaptığı bu temlik işlemini, “bağımsız bölüm paylaşım cetveli” olmadığı gerekçesiyle hasılat paylaşımı sözleşmelerinde yapmamaktadır. Bunun nedeni, kat karşılığı inşaat sözleşmesine kıyasen fazlaca yaygın olmayan hasılat paylaşımı sözleşmesinin işleyiş mekanizmasının Tapu İdaresi'nce iyi anlaşılabilmesi olsa gerektir. Zira hasılat paylaşımı sözleşmelerinde dahi, sözleşme modeline tamamen aykırı olmasına rağmen paylaşım cetveli talep edilmektedir.

Şekil 2: Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Tapu İşlemi ve Belge Düzeni İşleyişi



5. 6306 SAYILI KANUN'DA YER ALAN TAPU HARCİ İSTİSNASININ KAPSAMI

6306 sayılı Kanun'da riskli alanların dönüştürülmesi ile ilgili düzenlemeler yapılırken, dönüşümü teşvik etme amacına yönelik olarak dönüşüm sürecinde ödenmesi gereken kimi vergi ve harçları istisna kapsamına almıştır. Biz iş bu makalede konuyu tapu harcı açısından incelediğimiz için yalnızca tapu harcına değineceğiz.

6306 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin 9'uncu fıkrasında;

“Bu Kanun uyarınca yapılacak olan ve Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi, İdare ve dönüşüme konu yapıların inşası işini yüklenen müteahhit

ile malik ve en az bir yıldır kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak riskli yapıyı kullanan gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişilerinden birinin taraf olduğu;

a) Bu Kanun kapsamındaki taşınmazların dönüşüme tabi tutulmadan önce ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri ile bu Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların malik, işi yüklenen müteahhit ve en az bir yıldır kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak riskli yapıyı kullanan gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişilerine ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri,

b) Bu Kanun kapsamındaki bir yapıdan dolayı, bu Kanun kapsamındaki parsellerde veya alanlarda veya söz konusu parsel ve alanların dışındaki parsellerde yeni bir yapı yapılması ya da mevcut bir yapının satın alınması veya ipotek tesis edilmesi işlemleri,

c) Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların işi yüklenen müteahhit, Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi, İdare ve bunların iştirakleri tarafından gerçekleştirilecek ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri,

....., tapu harcı,dan istisnadır." Hükmü bulunmaktadır.

Tablo 1’de özet olarak görüleceği üzere Kanun maddesi incelendiğinde; yeni yapıların (bağımsız bölümlerin) arsa sahibi malik tarafından edinilmesi (arsa sahibi adına tapuların çıkarılması) işlemi ile müteahhit tarafından edinilmesi (tapuda sözleşmeye göre arsa sahibinden müteahhide temlik) ve müteahhit tarafından ilk satışı işlemlerinin tapu harcından istisna olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 1: 6306 Sayılı Kanun’a Göre Tapu Harcı İstisnasının Kapsamı

Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana	<ul style="list-style-type: none"> ✓malike ✓işî yüklenen müteahhite ✓en az bir yıldır kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak riskli yapıyı kullanan gerçek kişilere veya özel hukuk tüzel kişilerine 	<ul style="list-style-type: none"> ✓İlk satış ✓Devir ✓Tescil ✓İpotek tesisi işlemleri.
	<ul style="list-style-type: none"> ✓işî yüklenen müteahhit, ✓Bakanlık, 	

gelen <u>YENİ</u> <u>YAPILARIN</u>	✓TOKİ, ✓İlbank A.Ş. İdare ve ✓bunların işti- rakleri		
---------------------------------------	--	--	--

6. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE 6306 SAYILI KANUN'DA YER ALAN TAPU HARCİ İSTİSNASININ UYGULANMASI

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere “Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi”nde arsa sahibi ve müteahhit yapılacak bağımsız bölümleri “fiziken” paylaşmaktadır. İş sonunda müteahhit, arsa sahibine düşen bağımsız bölümleri arsa sahibine fatura etmekte ve fiziken de bunları arsa sahibine teslim etmektedir. Kat irtifakı tapuları zaten arsa sahibi adına olduğu için müteahhidin fatura karşılığı yaptığı bu teslimlerde tapuda ayrıca bir işlem yapılmasına ihtiyaç bulunmadığından tapu harcı doğmamaktadır. Burada bir “istisna” uygulaması söz konusu değildir, zira harcı doğuran olay gerçekleşmemiştir.

Arsa sahibinin müteahhitten sözleşme gereğince ve fatura karşılığında fiziken de teslim aldığı bağımsız bölümlerin arsa sahibi tarafından edinilmesi harcın konusuna girmezken, edinilen bu bağımsız bölümlerin üçüncü şahıslara satışı ise tapuda işlem yapılmasını gerektirdiğinden kural olarak harcın konusuna girmektedir. 6306 sayılı Kanun'da arsa sahibi tarafından edinilen bu bağımsız bölümlerin üçüncü şahıslara satışına dair bir istisna bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu işlem Kanun'un lafzı gereğince harca tâbi olmaktadır. 6306 sayılı Kanuna göre malike (arsa sahibine) satış harçtan istisna iken, malikin yaptığı satış harca tâbidir. Kaldı ki, esasen bu modelde arsa sahibi müteahhide fatura düzenleyip arsa satmakta, müteahhit de fatura düzenleyip arsa sahibine bağımsız bölüm satmaktadır. Bu trampa işlemi Maliye Bakanlığı uygulamalarında iki ayrı satış işlemi olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla arsa sahibinin müteahhitten fatura ile aldığı bağımsız bölümlerin, arsa sahibi tarafından satılması zaten ikinci satış olmaktadır. Bu bakımdan da harca tâbi olması gerekmektedir.

Müteahhit açısından ise durum şu şekildedir: Tapu idaresi, kat irtifak tapularını sadece arsa sahibi üzerine çıkarttığından müteahhidin payına düşen bağımsız bölümlerin müteahhide devri sırasında müteahhidin payına düşen bağımsız bölümlerin önce tapudan müteahhit adına temlik işlemi yapılarak tapu senetleri müteahhit adına çıkartılmakta ve bu işlem 6306 sayılı Kanun gereğince, “*yeni yapıların işi yapan müteahhide devri*” kapsamında harçtan istisna edilmektedir. Müteahhidin arsa sahibinden devirlerini aldığı bu bağımsız bölümleri üçüncü şahıslara satışı da “*yeni yapıların müteahhit tarafından ilk satışı*” kapsamında tapu harcından istisna edilmektedir. Burada belirtmek gerekir ki, müteahhitten bağımsız bölüm satın alan üçüncü kişi de söz konusu satış işleminde kendi payına düşen tapu harcını ödememektedir, zira işlemin kendisi harçtan istisnadır.

Görülebileceği üzere Kanun’un lafzı açıktır. Yeni yapıların hem malike (arsa sahibine) hem de müteahhide **devri** ile müteahhidin üçüncü şahsa **satışı** tapu harcından istisnadır.

7. HASILAT PAYLAŞIMI SÖZLEŞMELERİNDE 6306 SAYILI KANUN’DA YER ALAN TAPU HARCİ İSTİSNASININ UYGULANMASI

Yukarıda ayrıntılı olarak anlatıldığı üzere hasılat paylaşım modelinin işleyişi ve mantığı, kat karşılığı inşaat modelinin işleyiş ve mantığından tamamen farklı olduğu gibi, Vergi Usul Kanunu’na uygun belge ve faturalandırma düzeni de bütünüyle farklıdır.

“Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi” modelinde, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinden farklı olarak arsa sahibi hiçbir şekilde fiziken bir bağımsız bölümü teslim **almamaktadır**. Ortaya çıkan bağımsız bölümlerin tamamı “fiziken” de, “hukuken” de müteahhide ait olmakta, dolayısıyla bu bağımsız bölümlerin satışında üçüncü şahıslara düzenlenen tüm faturalar da müteahhit tarafından düzenlenmektedir. Yani ne arsa sahibi tarafından herhangi bir bağımsız bölüm üçüncü şahsa satılarak fatura düzenlenmekte, ne de müteahhit tarafından arsa sahibine bir bağımsız bölüm faturası düzenlenmektedir. Müteahhit tüm bağımsız bölümleri üçüncü şahıslara satarak faturalarını düzenlemekte, arsa sahibi de müteahhide arsa faturası düzenlenmektedir. **Esasen hasılat paylaşımı**

modelinde özünde arsa sahibi fiyatı belirli bir çığaya bağlayarak vadeli arsa satışı işlemi yapmaktadır, oluşan bağımsız bölümlerin hiçbirine sahip olmamaktadır. İnşaat sonucunda ortaya çıkan yeni yapıların tamamı müteahhide aittir ve üçüncü şahıslara ilk satış işlemi müteahhit tarafından yapılmaktadır.

Hasılat paylaşımı modelinde, kat karşılığı modelinden farklı olarak trampa (karşılıklı iki satış işlemi) yoktur. Arsa sahibi, arsa satmakta ve müteahhitten parasını almakta; müteahhit ise üçüncü şahıslara satış yapmaktadır. **Nitekim; arsa sahibinin aynı zamanda müteahhit olması durumunda yapılan bağımsız bölüm satışlarının tamamına istisna uygulanmasının nedeni de, bu satışların tamamının müteahhit sıfatıyla yapılan ilk satış işlemi olmasıdır.** Zira aynı zamanda arsa sahibi olan müteahhidin kendi kendine fatura keserek "arsa payı karşılığında" kendine satış yapması veya kendi kendine bir paylaşım cetveli düzenlemesi mümkün değildir. Bu nedenle arsa sahibi ile müteahhidin aynı gerçek veya tüzel kişi olması durumunda Kanun'un lafzına ve ruhuna uygun olarak bağımsız bölümlerin tamamına istisna uygulanmaktadır.³⁶ *"Bu satışların şu kadar arsa payı karşılığıdır, şu kadar müteahhit hakkıdır, dolayısıyla sadece müteahhit hakkı kısmına istisna uygulanmalıdır"* gibi farazi bir hesap yapılmaktadır. Bu uygulama doğrudur, zira satışı müteahhit yapmaktadır.

Gelir İdaresi'nin hasılat paylaşımı modelinde ticari kazanç mükellefi olmayan arsa sahibinin kazancını "değer artış kazancı" olarak nitelendirmesi de bu modelde arsa sahibinin hiçbir şekilde bağımsız bölümlerin bir kısmına fiziken de hukuken de sahip olmadığını, bağımsız bölüm satışı yapmadığını sadece arsasını sattığını teyit etmektedir.

8. HASILAT PAYLAŞIMI SÖZLEŞMELERİYLE İLGİLİ OLARAK TAPU İDARESİNDE 6306 SAYILI KANUN UYGULAMASI BAKIMINDAN ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Uygulamada, kat karşılığı inşaat sözleşmesi çok yaygın olduğundan ve bu tür sözleşmenin faturalandırılma esası bakımından arsa sahibinin fiziken ve kayden de sahip olduğu yeni yapıların arsa sahibi tarafından üçüncü şahsa satışlarının haklı olarak harca tâbi olmasından yola

³⁶ Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün 17.09.2019 tarih ve 2019/10 Sayılı Genelgesi, G-2 Maddesi.

çıkılarak Tapu Müdürlüklerinde “*arsa sahibi hissesine düşen bağımsız bölümler harçtan faydalanamaz, müteahhidin payına düşenler faydalanabilir*” şeklinde bir ezber yerleşmiş durumdadır. Oysa Kanun’da istisna bakımından arsa sahibi payına düşen-müteahhit payına düşen ayrımı yapılmamış³⁷, müteahhidin yapacağı “ilk satış” işlemi harçtan istisna edilmiştir.

Hasılat paylaşımı modelinde ise, noter onaylı sözleşme gereğince; satılan bağımsız bölümlerin tamamının müteahhide ait olduğu (müteahhit sadece elde ettiği hasıllardan bir kısmını, satın aldığı “arsanın bedeli” olarak fatura karşılığı arsa sahibine ödeyecektir) **kesin olduğundan, arsa sahibi adına çıkarılan kat irtifakı tapularının tamamının hasılat paylaşımı sözleşmesine göre harçsız olarak tapuda müteahhide temlik (devir) edilebilmesi** (6306/M.7-9-a) **ve temlik sonrası müteahhit tarafından yapılan ilk satış işlemlerinin de** (6306/M.7-9-c) **tapu harcından istisna olması gerektiği izahtan varestedir.**

Bu konuda Tapu Dairesinde “*hakkaniyet gereği hasılat paylaşımı modelinde arsa sahibine düşen hasılat oranı kadar kısmın her bir bağımsız bölümde harca tâbi tutulması doğru olur*” gibi yasal dayanağı olmayan bir yorum yapılmaktadır. Esasen bu yoruma sadık kalınırsa, hem operasyonel olarak tapuda işlemin icrası zor olacak hem de faturalaşma konusu belge düzeyine uygun düşmeyecektir. Şöyle ki; teorik olarak müteahhidin kendi envanterinde tamamı bulunan bir bağımsız bölümün yarısı için fatura kesmesi, kalan yarısının satılmamış gibi envanterde kalması; arsa sahibinin ise envanterinde hiç olmayan bir bağımsız bölümün yarısı için fatura kesmesi gerekecektir ki, Vergi Usul Kanunu’ndaki fatura nizamına aykırı bir durumdur. Nitekim hasılat paylaşımı modelinin faturalandırma şekli böyle değildir. Bağımsız bölümlerin tamamının faturasını üçüncü şahıslara müteahhit keser.

Kanunda müteahhit tarafından ilk satışı yapılan yeni yapıların harçtan istisna olduğu lafzen açık olduğu halde, idarenin kendisini kanun koyucu yerine koyarak yorum yoluyla “*aslında hasılat paylaşımı*

³⁷ ÖZAY, Osman Levent / DEMİRBAŞ, Feride: “6306 Sayılı Kanun Bakımından Kentsel Dönüşüm Süreci ve Tapu Sicil İşlemleri Bakımından Değerlendirilmesi”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, vol. 8, no. 2, pp. 218, Kasım 2017.

modelinde de arsa sahibi payına düşen hasılat kadar kısmın harca tâbi olması gerekir" şeklinde afaki çıkarım yapması hukuka uygun değildir.

Nitekim hukuka uygun olmayan bu yoruma göre istisna uygulaması yapabilmek için ortada noter onaylı hasılat paylaşım sözleşmesi olmasına rağmen "fiziki paylaşım cetveli" talep edilmektedir ki, bunun hasılat paylaşım sözleşmesinde mümkün olamayacağı aşikârdır.

Kaldı ki, eğer bu çıkarım doğru kabul edilirse, aynı uygulamanın arsa sahibi ile müteahhidin aynı gerçek veya tüzel kişi olduğu durumda da uygulanması, arsa sahibi payına düşen bağımsız bölümler- müteahhit payına düşen bağımsız bölümler şeklinde "sanal" bir ayırım yapıp, sanal olarak arsa sahibi payına düşen bağımsız bölümler için tapu harcı istisnasının uygulanmaması gerekir. Bu ise Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde ifadesini bulan "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" ilkesine açıkça aykırıdır. Nitekim yukarıda ifade edildiği gibi arsa sahibi ile müteahhidin aynı gerçek veya tüzel kişi olması durumunda Kanun'un lafzına ve ruhuna uygun olarak bağımsız bölümlerin tamamına istisna uygulanmaktadır.

Bağımsız bölümlerin tamamını müteahhidin satması bakımından birbirinin aynı olan hasılat paylaşımı modeli ile arsa sahibi ve müteahhidin aynı kişi olması durumunu işlemin kendisine değil de, işleme kaynak sözleşmenin taraflarına bakarak yorumlamak istisna işlemini muafiyet ile karıştırmak anlamına gelmektedir. 6306 sayılı Kanun'da "müteahhit tapu harcından muaftır, arsa sahibi muaf değildir" şeklinde bir lafız yoktur. Belirli işlemlerin "harçtan istisna edilmesi" söz konusudur. Buna göre de müteahhidin yapacağı ilk satış işlemi harçtan istisnadır. Hasılat paylaşımı modelinde, tüm bağımsız bölümlerin satışını kendi nam ve hesabına müteahhidin yaptığı tartışmasızdır. Elde ettiği hasılatın bir kısmını, arsa bedeli olarak arsa sahibine ödemesi "işlemin" bu mahiyetini değiştirmemektedir. Kanun'da tanımlanan istisna "müteahhidin payına düşen kısmın üçüncü şahsa satışı" değil, "müteahhidin üçüncü şahsa satışı"dır. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen bir özalgede³⁸; "6306 sayılı Kanun kapsamında üzerinde riskli yapı şerhi bulunan ... ada ... parselde kayıtlı

³⁸ GİB, AVDB, 11.10.2023 tarih ve 449638 sayılı özelge.

taşınmaz üzerine inşa edilen adet³⁹ bağımsız bölüm için 'Düzenleme Şeklinde Hasılat Paylaşımı Esasına Dayalı Anahtar Teslimi İnşaat Sözleşmesi' gereğince işi yüklenen müteahhit sıfatıyla tarafından sözleşme kapsamında yapılacak devir işlemlerinin tapu harcından istisna tutulması mümkün bulunmaktadır" denilerek bu husus açıklığa kavuşturulmuştur.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere vergi kanunlarının yorumlanması belirli bir sistematığe bağlı olup, gelişigüzel yorum yapılması mümkün değildir. Her şeyden önce yorum yoluna başvurulabilmesi "lafzın açık olmaması" ön şartına bağlıdır. Lafız açıkken, Tapu İdaresi'nin kendisini kanun koyucu yerine koyarak maksat sorgulaması yapması hukuki dayanaktan açıkça yoksundur, velev ki lafız amaçlanan sonucu doğurmayacak şekilde yazılmış olsun. Böyle bir durumda dahi lafzın uygulanması esastır, gerekli görülürse kanun lafzı yasa koyucu tarafından değiştirilir. Kaldı ki, bahse konu olayda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşü de hasılat paylaşımı sözleşmelerinde üçüncü şahsa müteahhit tarafından yapılan tüm satışların 6306 sayılı Kanun kapsamında tapu harcından istisna olduğu yönündedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu görüşüne rağmen, Tapu Dairelerinin aksi yönde işlem tesis etmeye çalışmaları Anayasa'nın 123'üncü maddesinde ifadesini bulan "idarenin tekliği" prensibine de aykırıdır.

SONUÇ

Türkiye ciddi deprem riski altında olan bir ülkedir. Yasa koyucu bu nedenle ülkedeki depreme dayanıklılık bakımından risk taşıyan yapıların dönüştürülmesinde vatandaşlarına ek mali külfetler getirmemek amacıyla 6306 sayılı Kanun ile kimi vergisel yükümlülüklere istisna getirmiştir. Bunların başında tapu harcı gelmektedir. Alıcı ve satıcı açısından ayrı ayrı %2 olan ve işlem bakımından toplamda %4'e ulaşan ve çoğunlukla tamamı alıcıya yansıtılan tapu harcı mükellefiyeti, vatandaşlar açısından ciddi bir mali yüküdür. Getirilen istisna hem dönüşüm maliyetlerini azaltmak hem de depreme dayanıklı konut edinmek isteyen vatandaşların maliyetlerini azaltmak amacına matuftur.

³⁹ Özeldede; tapu harcı istisnasına konu bağımsız bölüm adedi, özeldede konu hasılat paylaşımı sözleşmesine göre projede yapılacak bağımsız bölümlerin tamamının sayıdır.

6306 sayılı Kanun'da; yetkili makamlar tarafından riskli alan olarak belirlenen yerlerde inşa edilen yeni yapıların (bağımsız bölümlerin) arsa sahibi malik tarafından edinilmesi (arsa sahibi adına tapuların çıkarılması) işlemi ile müteahhit tarafından edinilmesi (tapuda sözleşmeye göre arsa sahibinden müteahhide temlik) ve müteahhit tarafından üçüncü şahıslara ilk satışı işlemlerinin tapu harcından istisna edilmiştir.

Tapu İdare'since uygulamada yaygın olan kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibi ile müteahhidin "fiziken" ve "hukuken" paylaştıkları bağımsız bölümlerin arsa sahibi adına tescillerinin yapılması, sözleşmeye göre müteahhide devri (temlik) ve müteahhit tarafından üçüncü şahsa satışı işlemleri harç istisnası kapsamında değerlendirilirken; uygulamada daha seyrek olarak rastlanan hasılat paylaşımı sözleşmelerinde arsa sahibi ve müteahhidin "fiziken" ve "hukuken" paylaştıkları bağımsız bölüm olmamasına, sadece vadeli satış benzeri olarak hasılatın belli bir oranının arsa bedeli olarak kararlaştırılmasına ve tüm bağımsız bölümlerin satışının doğrudan doğruya müteahhit tarafından üçüncü şahıslara faturası kesilerek yapılmasına rağmen tüm bağımsız bölümlerin 6306 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin 9/a fıkrası kapsamında müteahhide devrine izin verilmemekte ve hasılat paylaşımı sözleşmesinin özüne, işleyişine ve belge düzenine tamamen aykırı olarak paylaşım cetveli talep edilmektedir.

Bu durum, "arsa sahibi payına düşen bağımsız bölümlerin üçüncü şahıslara devri tapu harcına tâbi olduğuna göre, hasılat paylaşımı modelinde de arsa sahibi payına düşen kısmın istisnadan faydalanmaması gerekir" şeklinde özetlenecek Kanun'un lafzına ve ruhuna aykırı olarak yapılan bir yorumun neticesidir. Oysa hasılat paylaşımı sözleşmesinde arsa sahibine kalan veya hissesine düşen bir "bağımsız bölüm" söz konusu değildir. Bu nedenle hasılat paylaşımı sözleşmelerinde, tamamı müteahhide ait olan bağımsız bölümlerin sözleşme gereğince doğrudan müteahhit tarafından satılması işlemleri 6306 sayılı Kanun kapsamında tapu harcından istisna tutulmalıdır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN**, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6.Basım, Ankara 2006.
- ALTINIŞIK**, Şener: “Kat Karşılığı (Arsa Payı) Veya Hasılat Paylaşımı Şeklinde Düzenlenen Sözleşmelere Göre Yapılan Bağımsız Bölümlerin Vergilendirme İşlemleri”, e-Yaklaşım Dergisi, Sayı:259, Temmuz 2014, Erişim: <https://portal.yaklasim.com/makale/2014-7/kat-karsiligi-arsa-payi-veya-hasilat-paylasimi-sek-linde-duzenlenen-sozlesmelere-gore-yapilan-bagimsiz-bolum-lerin-vergilendirme-islemleri-e-yaklasim?term=has%C4%B1at%20payla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1> , (Erişim Tarihi: 04.10.2023).
- ALTINKAN**, Onur: Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Taraflarının Temerrüdü Halinde Üçüncü Kişinin Hukuki Durumu, Seçkin Yayınları, Ankara 2022.
- BAHADIR**, Engin: “Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Benzer Sözleşmelerle Karşılaştırılması”, Fiscoeconomia, Vol.3 (1), 2019, 177-201. Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/633628> , (Erişim Tarihi: 04.10.2023).
- BAŞPINAR**, Ahmet: Tax Law&Turkish Tax System, Maliye Bakanlığı Strateji Başkanlığı Yayınları, issue no: 2009/394, Ankara 2009.
- ÇALAL**, Salih: “Anonim Şirkete Ait Arsanın Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Elden Çıkarılması”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:280, Nisan 2016, Erişim: <https://portal.yaklasim.com/makale/2016-4/anonim-sirkete-ait-arsanin-hasilat-paylasimi-yontemiyle-elden-cikarilmasi?term=has%C4%B1at%20payla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1> , (Erişim Tarihi: 04.10.2023).
- ÇETİNOĞLU**, Erkan: “İnşaat Sektöründe Hasılat Paylaşımı Modeli Avantajlı mı?”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:301, Ocak 2018, Erişim: <https://portal.yaklasim.com/makale/2018-1/insaat-sektorunde-hasilat-paylasimi-modeli-avantajli-mi?term=has%C4%B1at%20payla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1> , (Erişim Tarihi: 04.10.2023).
- DUMAN**, İlker Hasan: Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri Nasıl Düzenlenmelidir?, Seçkin Yayınları, 4.Basım, Ankara 2021.

- EROL**, Ahmet: Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.
- FAHRAN**, Ferhat: "6306 Sayılı Kanun'a Göre Riskli Yapı Kapsamında Olan Binalardaki Tapu Devir İşlemlerinde Harç İstisnasına İlişkin Olarak, Uygulama Yönetmeliğinde 2013 ve 2014 Yıllarında Yapılan Düzenlemeler ve Eklemeler", Yaklaşım Dergisi, Sayı:266, Şubat 2015, Erişim: <https://portal.yaklasim.com/makale/2015-2/6306-sayili-kanuna-gore-risk-li-yapi-kapsaminda-olan-binalardaki-tapu-devir-islemlerinde-harc-istisnasina-iliskin-olarak-uygulama-yonetmeliginde-2013-ve-2014-yillarinda-yapilan-duzenlemeler-ve-eklemeler?term=6306> , (Erişim Tarihi: 06.10.2023).
- KAYA**, Ali Burak: "Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Niteliği Ve Bu Doğrultuda Uygulanacak Hükümler", <https://www.ozgunlaw.com/makaleler/arsa-payi-karsiligi-in-saat-sozlesmesinin-hukuki-niteligi-ve-bu-dogrultuda-uygulanacak-hukumler-478>, (Erişim Tarihi: 03.10.2023).
- KIZILOĞLU**, Şükrü / **TAŞ**, Metin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Eylül 2011.
- KÜÇÜK**, Muzaffer: "Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Ticari Faaliyetin Karinesi Olur mu?", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 258, Haziran 2014, Erişim: https://portal.yaklasim.com/makale/2014-6/hasilat-paylasimi-sozlesmesi-ticari-faaliyetin-karinesi-olur-mu?term=has%C4%B1lat%20p_ayla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1 , (Erişim Tarihi: 04.10.2023).
- NADAROĞLU**, Halil: Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım Dağıtım, 10.Baskı, İstanbul 1998.
- ÖNCEL**, Mualla/ **KUMRULU**, Ahmet / **ÇAĞAN**, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 8.Baskı, Ankara 2000.
- ÖZAY**, Osman Levent / **DEMİRBAŞ**, Feride: "6306 Sayılı Kanun Bakımından Kentsel Dönüşüm Süreci ve Tapu Sicil İşlemleri Bakımından Değerlendirilmesi", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, vol. 8, no. 2, Kasım 2017, s.217-248.
- SEZER**, Yılmaz: "Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Yapılacak İnşaat İşlerinin Avantajları", Yaklaşım Dergisi, Sayı 269, Mayıs 2015. Erişim: <https://portal.yaklasim.com/makale/2015-5/hasilat-paylasimi-yontemiyle-yapilacak-insaat-islerinin>

avantaj-

lari?term=has%C4%B1lat%20payla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1 , (Erişim Tarihi: 04.10.2023).

UFUK, Mehmet Tahir: “Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2001, Erişim: <https://portal.yaklasim.com/makale/2001-5/vergi-hukukunda-yorum-ve-kiyas?term=vergi%20hukukunda%20yorum> , (Erişim Tarihi: 06.10.2023).

TBMM: <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D24/Y2/T1/WebOnergeMetni/be19ba64-9bce-498f-8ae1-c9de07bc8f75.pdf> , (Erişim Tarihi: 02.10.2023).

TBMM: <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D27/Y2/T2/WebOnergeMetni/8f68bb5b-3ce2-47e3-be2b-bf4f0fba2d2a.pdf> , (Erişim Tarihi: 02.10.2023).

YİĞİT, Uğur: Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.