

DEVRE MÜLK SÖZLEŞMELERİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Vedat ACAR*

ÖZ

Konaklama ve tatil ihtiyacının artması, girişimcileri bu konuda alternatif aramaya yöneltmiştir. Çünkü artan talep, klasik konaklama işletmelerinin verdikleri hizmetlerin fiyatlarını arttırmıştır. Ayrıca ikincil konutlara sahip olmanın maliyetinin artması, bu nitelikteki taşınmaz mülkiyetinin paylaşımı konusunu gündeme getirmiştir.

Devre tatil sözleşmeleri taşınmaz üzerinde herkese karşı ileri sürülebilen bir aynı hak sağlar ve müşterek mülkiyet benzeri bir durum yaratır. Bu niteliği ile ikincil konutların sebep olduğu sorunları da en aza indirmekte ve tüketiciye ucuz konaklama imkânı sağlamaktadır.

Bu çalışmada, devre mülk sözleşmelerinin hukuki niteliği ve muhasebe uygulamaları incelenmiştir. Bu amaçla devre mülk kavramı, faydaları ve hukuki niteliği konusunda açıklamalarda bulunulmuştur. Daha sonra ise Türkiye’de, vergi kanunları ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) açısından muhasebe uygulamaları tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Devre Mülk, Muhasebe, Türkiye Muhasebe Standartları
JEL Sınıflaması: M41

TIMESHARE CONTRACTS AND ITS ACCOUNTING APPLICATIONS

ABSTRACT

Having been increasing the need for accommodation and vacation, the entrepreneurs were forwarded to alternative solutions. Because of the increasing demand, the traditional hospitality enterprises increased the prices of their services. It also increases in the cost of owner of secondary houses have revealed the issue of ownership to the real estate.

A Timeshare contract provides the rights which may be against to third parties and creates a situation similar to joint ownership. This feature minimizes the problems caused by the secondary houses and provides cheap accommodation to the customers.

In this study, the legal nature of timeshare contracts and accounting applications are examined. For this purpose, information about the timeshare contracts concepts, its benefits and legal nature has been explained. Then, accounting practices in terms of the tax laws and Turkish Accounting/Financial Reporting Standards to timeshare contracts are discussed.

Key Words: Timeshare, Accounting, Turkish Accounting Standards
JEL Classification: M41

* Yrd.Doç.Dr., Niğde Üniversitesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Bölümü,
vedatacar@msn.com

Vedat ACAR

GİRİŞ

İnsanların dinlenme ve konaklama ihtiyaçlarına yönelik olarak değişik seçenekler bulunmaktadır. Bunlardan ilki otel, tatil köyü vb. tesislerdir. Ancak konaklama maliyetlerinin yüksek olması yanında, kalabalık aileleriyle birlikte daha sakin bir tatil yapma arzusu insanları otel benzeri tesislerden, bu amaçlarına yönelik yazlık nitelikteki konutlara yöneltmiştir. Bu aşamada ikincil konutlar ortaya çıkmaya başlamıştır.

İkincil konutlar; başka bir yerde ikamet edip, çalışmaları koşuluyla, kullanıcılar tarafından satın alma veya kiralama yoluyla yılın belli dönemlerinde insanların kendilerini yenileme amaçlı olarak kullanılan, serbest zaman faaliyetlerini yerine getirdiği, fiziksel çekiciliği yüksek bölgelerde (akarsu, göl, kaplıca, deniz kıyısı vb.) inşa edilmiş, turizm sektörü ile bütünleşmiş ve bir emlak yatırımı özelliği gösteren sabit bir mülk” şeklinde tanımlanabilmektedir (Gökdeniz vd., 2009’dan aktaran Önder vd., 2010: 45). Ancak yılın büyük bir kısmında kullanılmayan ikincil konutlar, kaynak israfı yanında, özellikle kıyılarda kötü bir görüntü kirliliğini de beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda gerek mevcut ikincil konutların daha verimli değerlendirilmesi ve gerekse ikincil konut sahibi olabilmenin maliyetlerine katlanması mümkün olmayan kişiler için de ikincil konut sahibi olabilmeye şansının yolunu açan uygulama “devre mülk” olarak adlandırılan sistemler olmuştur. Bu fonksiyonuyla devre mülk, sadece ikincil konutların yaygınlaşması ve daha iyi değerlendirilebilmesi için değil, çeşitli konaklama tesislerinin de doluluk oranlarını arttıran bir uygulama olmuştur.

Kullanım amacı aynı olmakla birlikte, tek başına mülkiyetine sahip olunan ikincil konutlar ile devre tatil olarak adlandırılan tatil sistemi seçeneklerinden farklı hukuki düzenlemelere tabi olan devre mülk sistemleri, aşağıda detaylı olarak incelenmiştir. Bu amaçla devre mülk kavramı ve ülkemizdeki durumu incelenmiş ve hukuk sistemimiz içerisindeki yeri konusunda detaylı bilgiler verilmiştir. Ayrıca çalışmanın son bölümünde gerek vergi mevzuatı ve gerekse Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) açısından muhasebe uygulamalarına değinilmiştir.

1. DEVRE MÜLK KAVRAMI VE FAYDALARI

Girişimcilerin dar ve orta gelirli, ancak fiyatlar yüksek olduğu için tatil yapamayanlara yönelik olarak yeni çözümler aramaya başlamaları, bir taşınmazdan yararlanma hakkını zaman dilimlerine bölerek, bu dilimlerin birden fazla kişiye tahsis edilmesi suretiyle zamanla sınırlı yararlanma modellerinin geliştirilmesini sağlamıştır. Bu sistemler iki ana grupta toplanmaktadır. Bunlar, zamanla sınırlı yararlanmayı aynı hak olarak sağlayan devre mülk sistemi ve taşınmazdan zamanla sınırlı yararlanmayı şahsi hak olarak sağlayan devre tatil sistemidir. ABD’de görülen “Interval Ownership” sistemi ve Türk Hukuku’nda “Devre Mülk” sistemi bu bağlamda zamanla sınırlı yararlanmayı aynı hak olarak sağlayan sistemlerdir (Edirne Barosu, agis, 2013). Bu bağlamda devre mülk, belirli süreli devrelerde kiralama ya da mülkiyet hakkı anlamına gelse de aslında belirli ve düzenli aralıklarla bir gayrimenkulün kullanım (işgal) hakkına dayanmaktadır. Gayrimenkulün fiziksel olmaktan ziyade zamansal olarak

bölümlenmesi temeline dayanmaktadır. Temel özelliği ise her bir yıl için uzunluğu önceden belirlenmiş dönemler itibariyle gayrimenkulün tamamının ya da özel bir bölümünün kullanım hakkının söz konusu olmasıdır. Ayrıca kullanım hakkı, devre mülk sahibinin hayatta olduğu süre içerisinde devredilebildiği gibi, ölümünde de miras yoluyla bir başkasına intikal edebilmekte, tatil amacıyla kullanılan bir yazlık ev için geçerli olan 52 haftalık kullanım, devre mülklerde, mobilya, mutfak yatak takımları vb. eşyaları ile birlikte, genellikle üç veya dört haftalık kullanım halini alabilmektedir (Stabler ve Goodal, 1989: 102).

2001 yılı verilerine göre dünyanın çeşitli bölgelerine yayılmış olan toplam 5.300 devre mülk tesisinde bulunan toplam 6,2 milyon devre mülk sahibinden, toplam 8,6 milyar ABD Doları hasılat elde edilmiştir. Hızlı bir büyüme gösteren devre mülkler içerisinde Kuzey Amerika öncelikli bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin araştırmalar, devre mülk konusunda ABD'nin pazara hükmettiğini ve 1.600 devre mülk tesisine sahip olan ABD'de 2,7 milyon devre mülk sahibinden elde edilen satış hasılatının 4,8 milyar ABD Doları olduğunu göstermektedir (McCain, 2005: 29). Araştırmalar da göstermektedir ki, olumsuz ekonomik şartlarda bile devre mülk satışlarındaki büyüme, ilerleyen yıllarda da devam edecektir. Örneğin, ABD'de yaşanan önemli olaylardan birisi olan 11 Eylül terör saldırılarından geleneksel konaklama tesislerinin (şehir otelleri, kıyı otelleri vb.) önemli derecede olumsuz etkilenmelerine karşın, devre mülk tesisleri çok çabuk toparlanabilmişlerdir (McCain, 2005:30).

Yukarıda da ifade edildiği üzere böylesine hızlı bir gelişme gösteren Devre mülk sisteminin gelişmesinde de etkili olan faydaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Sweeney, 1994 ve Terry, 1994'den aktaran Selvi, 2002: 96-97);

- Devre mülk programından önemli gelirler elde eden işletmeciler, aynı zamanda komşu otelin en önemli tek müşterisi gibidir.
- Devre mülk ile pazarlanan ünitelerin doluluk oranı %80-%90'lara ulaşmaktadır.
- İşletmesinin temel faaliyetlerini ve daimi personel kullanımını sürekli kılmaktadır.
- İşletme devre mülk konu bağımsız bölümlerin dışında diğer atıl odaları devreye sokarak, nakit akımını sabit tutabilmekte ve alacakları hızlandırabilmektedir.
- Otel odalarının özelliklerini korumasını sağlamakta, tüm hizmetlerin yerine getirilmesinde önemli rol oynamaktadır.
- Çapraz pazarlama fırsatları ile markanın pazarda daha fazla yayılmasına yardımcı olmaktadır.
- Devre mülkün turizm işletmeleri ile entegrasyonu nitelikli insan kaynakları kullanımını sağlamakta ve kariyer geliştirme fırsatları sunarak uzmanlaşma yaratmaktadır.
- Devre mülk sistemi ile çalışan oteller sundukları hizmetlerle düşük ve yüksek sezon arasındaki doluluk farklarını indirmekte, oteldeki kâr merkezleri (restoran, bar) ve rekreasyon imkanları (golf, tenis gibi) ile sağlanan gelirlerde artış sağlamaktadır. Ayrıca sezonluk doluluk oranını belli bir düzeyde tutmakla kalmayıp, aynı zamanda personel devir hızını düşürmekte, personelin eğitimini ve kalitesinin iyileştirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Genellikle tatil tesislerinin içerisinde bir bölüm olarak yer almakta olan devre mülklerin kullanımı, aynı zamanda tesisin diğer birimlerinden (yüzme havuzu, tenis kortları, bahçe, restoranlar, golf kursları vb.) yararlanabilme imkânını da sağlamaktadır. Bu özellik,

Vedat ACAR

benzer standartları sağlayan otellere kıyasla, lüks olarak ifade edilen çeşitli hizmetlerden daha düşük fiyatlarla yararlanma imkânı yaratmaktadır (Stabler ve Goodal, 1989: 102).

Devre mülk sisteminin dünyadaki gelişimine paralel olarak ülkemizde de önemli mesafeler kat ettiği söylenebilir. Başlangıçta ikinci konut mülkiyetinin bir alternatifi olarak gelişen devre mülk sistemi, daha sonra özellikle nispeten pahalı konaklama hizmetleri sunan termal otellerin alternatifi haline gelmiştir. Çünkü termal bölgelerde devre mülk uygulaması, termal turizm işletmelerinin doluluk oranlarını arttırmakta, bölgede turistik hareketlere canlılık kazandırarak, nihayetinde yerel ekonomiye yatırım ve istihdam açısından önemli kazanımlar sağlamaktadır (Selvi, 2003: 84).

Kaplıca bölgesindeki devre mülk işletmeleri iktisadi olanakları kısıtlı tüketiciler açısından sosyal turizm işlevi görmekte ve termal otel işletmelerine göre, yıl boyunca ortalama doluluk oranlarını ve işletmelerin termal ürün satışlarını artırmaktadır (Selvi, 2002: 102). Ayrıca sağlık turizminin önemli bir kaynağı termal bölgelerdir ve bu genellikle yaşlı ve gelir düzeyi yüksek turistlere hizmet ettiği için dolayısı ile katma değeri yüksektir (Önder vd., 2010:44). Bu nedenle termal bölgelerde devre mülk sistemine yönelmek, mevcut gelirlerin daha da yükselmesini sağlayabilecektir. Ayrıca kaplıca merkezlerinde yapılacak devre mülk usulü yatırımın geri dönüş süresinin kısa olması, yatırımcıları özellikle kaplıca merkezinde yatırıma teşvik eden en önemli nedenlerden birisidir (Selvi, 2003: 102-103). Bu özellik kullanılarak uygulanacak teşviklerin etkisiyle yaratılacak katma değer, diğer turizm tesislerinin teşviklerinden elde edilebilecek olana göre daha da yüksek olacaktır.

Devre mülk sisteminin önemli bir faydası da olumsuz çevresel etkilerin azaltılması yönünde olmaktadır. Ekolojik dengenin bozulabileceği göz ardı edilip, doğayla iç içe olma arzusuyla birlikte ikincil konutların kıyılara yönlendirilmesi, insanları oraya çeken özelliklerin tüketilmesine, bunun sonucunda da taşıma kapasitesi sınırlarını zorlayan ve aşan, büyük şehirlerdekine benzeyen çarpık kentleşme, betonlaşma gibi konuların kıyı kentlerinin gündemine girmesine neden olmaktadır (Kılıçaslan, 2006: 148). Bu bağlamda devre mülk sistemi, gerek mevcut otellerin ve gerekse ikinci konutların kapasite boşluklarını azaltarak, daha verimli kullanılmasını ve artan talebin karşılanmasında daha az bina yapılmasını da sağlayarak, betonlaşma yoluyla kıyılardaki ekolojik dengenin bozulmasına engel olucu bir fonksiyon görmektedir.

2. DEVRE MÜLK KAVRAMININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Arsa ve inşaat maliyetlerindeki artışlardan kaynaklanan ekonomik zorunluluklar sonucunda ortaya çıkan iktisadi çözümlerin hukuki çerçeveye oturtulma zarureti karşısında kanun koyucu, ilkönce bir binanın bağımsız bölümlerinin müstakil mülkiyete konu olmasına imkan veren kat mülkiyeti rejimini, arkasından da bir bina veya bağımsız bölümden yılın belirli dönemleri itibarıyla yararlanma yetkisi veren devre mülk rejimini yasal olarak kabul etme ve düzenleme mecburiyetinde kalmıştır (Erel, 1988: 169). Bu bağlamda devre mülk sözleşmeleri hukuk sistemimize 10/06/1985 tarih ve 3227 sayılı “Kat Mülkiyeti Kanunu (KMK)”na Devre

Mülk Hakkı İle İlgili Maddeler Eklenmesine Dair Kanun” ile girmiştir. Söz konusu Kanun’un 57inci maddesinde devre mülk hakkı tanımlanmıştır. Buna göre; “Mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı veya bağımsız bölümden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak kurulabilir. Bu hakka devre mülk hakkı denir”.

Devre mülk hakkını doğuran sözleşmeler, Yargıtay’ın yerleşmiş olan uygulamaları çerçevesinde isimsiz sözleşmeler kapsamında kabul edilmekte ve Tüketiciyi Koruma Hakkında Kanun (TKHK) hükümlerine tabi tutulmaktadır. Bir başka ifadeyle Yargıtay, devre mülk sözleşmelerini, özellikle sözleşmenin kurulması sırasında izlenen yöntemden hareketle, TKHK’nun 8 ve 9 uncu maddelerinde düzenlenen kapıdan satış sözleşmesi kapsamında değerlendirmektedir (Ozanoğlu, 2000: 57-62).

Bazı sözleşmeler ne Borçlar Kanunu (BK)’nun Özel Borç İlişkileri bölümünde ne de özel bir kanun tarafından düzenlenmiştir. Fakat taraflar BK. Md. 19’da ifade edilen sözleşme özgürlüğü çerçevesinde, özgür iradeleri ile bu tip sözleşmesel ilişkiler kurarak, kanunda düzenlenmemiş sözleşme tipleri yaratabilmektedir. Bu bağlamda kanun koyucu tarafından değil de, tarafların iradeleri ile yaratılan bu sözleşmelere isimsiz sözleşmeler denilmektedir (Oktay, 1996: 263). Bu açıdan bakıldığında, devre mülk sözleşmelerinin de bir özel kanun tarafından tanımlanmamış ve devre mülk satıcısı ile alıcısının serbest iradeleriyle yapmış olduğu sözleşme niteliğinde olduğundan, isimsiz sözleşme olarak nitelendirilmesi uygun olmaktadır.

Tüketici sözleşmeleri, (kural olarak) girişimciler (müteşebbisler) ile gerçek ya da tüzel kişi tüketiciler arasında gerçekleştirilen ve girişimcilerin kendi işletmesel faaliyetleri çerçevesinde, tüketicilerin nihai özel (ticari, mesleki ya da işletmesiyle ilgili olmayan) ihtiyaçlarını karşılamak üzere bir malın mülkiyetini veya kullanım hakkını devretmeyi ya da hizmetin sağlanmasını, tüketicilerin ise bir bedel ödemeyi yükümlendikleri sözleşmelerdir (Ozanoğlu, 2001: 65). Bu tanımdan hareketle devre mülk sözleşmelerinin de TKHK kapsamında değerlendirilmesi, ayrıca bir yasal düzenlemeye gidilmediği sürece uygun olacaktır. Çünkü devre mülk sözleşmelerinin gerek satışı ve gerekse uygulanması sırasında birçok uyumsuzluk gerçekleşmektedir. Bu uyumsuzlukların taraflarından birisi genellikle tüketici olmaktadır. TKHK’nun amaçları düşünüldüğünde, devre mülk sözleşmesinin tarafı olan tüketicinin, daha güçlü olarak kabul edilen taraf olan satıcıya karşı korunmak istenmesi doğal olmaktadır. Bu nedenle Yargıtay’ın uygulamalarının isabetli olduğu söylenebilir.

Devre mülk sözleşmeleri konusunda uyumsuzlukların çözümünde TKHK kapsamında getirilmiş olan düzenlemelerden yararlanılmakla birlikte, devre mülk hakkına ilişkin unsurlar esas olarak KMK’na eklenen Sekizinci Bölüm ile hüküm altına alınmıştır. Buna göre devre mülk hakkı, ancak mesken nitelikli, kat mülkiyetine veya kat irtifakına çevrilmiş yahut müstakil yapılarda kurulabilir. Ayrıca devre mülk üzerinde bu hakla bağdaşan aynı haklar tesis edilebilir ve bağlı olduğu müşterek mülkiyet payına bağlı olarak devir ve temlik edilebilir ve mirasçılara geçebilir (KMK, 58. Madde). Bu yönüyle “sükna hakkı” olarak Medeni Kanun’da yeri bulunan oturma hakkından ayrılmaktadır. Çünkü Medeni Kanun’un 823 üncü maddesine göre sükna hakkı, şahsi irtifak hakkı niteliğinde olduğundan, devredilememekte ve miras yoluyla intikal etmemektedir (Bursa Tapu ve Kadastro Bölge Müdürlüğü, agis, 2013).

Vedat ACAR

Devre mülk hakkı, ana taşınmaz mal ile bağımsız bölümlerin ve müstakil yapıların tapu kütüklerinin beyanlar hanesine, bağımsız bölüm veya yapı üzerinde devre mülk hakkı kurulduğu işaret edilerek meydana getirilir ve düzenlenecek tapu senedinde de bu husus belirtilir. Ayrıca devre mülk hakkının yılın belirli dönemlerine ayrılması ve bu dönemlerin de 15 günden az olmamak üzere belirlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır (KMK, Madde 59-60). Bu bağlamda devre mülk hak sahipleri, kendilerine ayrılan ve tapu sicilinde belirtilen dönem süresi sonunda, istifade ettikleri bağımsız bölüm veya yapıyı sözleşme hükümleri gereğince boşaltmaya ve yeni hak sahibine teslimine mecburdur (KMK, Madde 64). KMK’nda belirtilen bu zorunluluklar, devre mülk sözleşmelerini, uygulamada en çok karıştırılan devre tatil sözleşmelerinden de farklı kılmaktadır. Çünkü 13.06.2003 tarih ve 25137 Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Devre Tatil Sözleşmeleri Uygulama Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğe” göre devre tatil sözleşmelerinde alt süre en az 3 yıl olarak öngörülmek zorundadır ve tapu siciline kayıt yapılması zorunluluğu da bulunmamaktadır. Yönetmelik’te çerçevesi çizilmeye çalışılan devre tatil sözleşmeleri, devre mülk sözleşmelerinden farklı olarak aynı bir hakka değil, bir alacak hakkına dayanmaktadır. Bu yönüyle devre mülk sözleşmelerinin sahiplerine, devre tatil sözleşmelerinin hak sahiplerine oranla, mülkiyet hakkına daha yakın bir hak ve güvence sağladığı söylenebilir.

Devre mülk sözleşmeleri birçok sözleşmeyi de kapsayan ve zaman zaman mülkiyet ve paylaşım konusunda karmaşık ilişkilerin doğmasına yol açan sözleşmelerdir. Bu nedenle hukukumuz açısından yapılması gereken, tıpkı Avrupa Birliği mevzuatında olduğu gibi, devre mülk uygulamalarını tek bir yasa kapsamında ele alarak düzenlemek ve bu kapsamda devre mülk kurumunu da KMK’nda düzenlemek yerine bu kanun kapsamında ele almaktır (Ozanoğlu, 2000:66).

3. DEVRE MÜLK SİSTEMİNİN MUHASEBE UYGULAMALARI

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi devre mülk hakkı, aynı nitelikte bir irtifak hakkı olarak, KMK’nun 58 inci maddesine göre, Tapu Sicil Müdürlüğü’nde düzenlenecek resmi senetle kurulabilen bir haktır. Ayrıca aynı Kanun’un 60 inci maddesine göre, bu hakkın hüküm ifade edebilmesi için de bağımsız bölüm ve yapı üzerinde devre mülk hakkı kurulduğu işaret edilmek ve düzenlenecek tapu senedinde bu husus belirtilmek zorundadır. Bu açıdan bakıldığında, devre mülk sözleşmeleri ile gayrimenkul üzerinde bir taraftan müşterek mülkiyet tesis edilirken, diğer taraftan da irtifak hakkı sahibi olunmaktadır. Vergi mevzuatı da konuya bu açıdan yaklaşmakta ve devre mülk sözleşmelerini, ister müşterek mülkiyetin, isterse de irtifak hakkının devri olsun, bir satış işlemi olarak görmekte ve vergilendirmektedir. Aşağıda öncelikle bu yaklaşımdan hareket edilerek, yapılması gereken muhasebe uygulamaları konusunda bilgi verilmiştir. Daha sonra ise konu TMS/TFRS açısından incelenerek, özellikli hususlar belirtilmeye çalışılmıştır.

3.1. VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEVRE MÜLK SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Devre mülk hakkının bir işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde, işletmenin bir şahıs işletmesi ya da sermaye şirketi niteliğinde olmasının, maliyet bedeliyle kaydı açısından bir farkı bulunmamaktadır. Her iki durumda da satın alınmış olan devre mülk, VUK'nun Mükerrer 269uncu maddesi hükmü gereğince "maliyet bedeli" ile değerlendirilmek ve maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmak zorundadır (www.gib.gov.tr, 2013). Söz konusu devre mülkün satışa konu olması halinde ise Gelir Vergisi mükellefleri için "ticari kazanç", Kurumlar Vergisi mükellefleri için ise "kurum kazancı" olarak vergilendirilecektir. Her iki durumda da vergiye tabi kazanç, söz konusu devre mülkün satış bedeli ile aktifte kayıtlı olan maliyet bedeli arasındaki fark olacaktır. Bu açıdan bakıldığında devre mülk satışı ile maddi olan ya da olmayan bir duran varlığın satışı arasında bir farklılık olmayacaktır. Ancak bu satış sırasında dikkat edilmesi gereken husus vergi istisnaları açısından söz konusu olacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnalar başlıklı 5inci maddesinde aşağıda belirtilen kazançlar, Kurumlar Vergisi'nden müstesna tutulmuştur denilerek, (e) fıkrasında da "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" istisna kapsamına alınmıştır (Doğrusöz, 2007: 77-78). Mali idarenin devre mülk hakkı sahibini müşterek mülkiyet hakkı sahibi olarak gördüğünü (Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/229 13/06/2007*4650 Sayılı Muktezası), düşündüğümüzde, devre mülk satışına da söz konusu istisnanın uygulanacağı açıktır. Türk Medeni Kanunu'nun 704 üncü maddesi kapsamında "tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar" ve "kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler" taşınmazlar başlığı altında sayılmıştır (Doğrusöz, 2007: 100). Bu bağlamda devre mülkler de bu iki şarta uygun düşmektedir ve istisnadan yararlanabilmektedir.

Devre mülk satışında vergiyi doğuran olay, bir başka ifadeyle hasılatın doğuş anı, devre mülk hakkının tapuya tescil tarihi olmaktadır. Yukarıda ifade edilen muktezada da belirtilmiş olduğu üzere, devre mülk satışlarında malın teslimi, devre mülk hakkının (irtifak hakkı) tapuya tescili ile hüküm ifade edeceğinden, faturanın da satışların vadeli olup olmamasına bakılmaksızın, tescil tarihinden itibaren yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Devre mülk satışının Katma Değer Vergisi (KDV) açısından durumu da istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine göre incelenmelidir. KDV Kanunu'na 5281 Sayılı Kanun'la 17 maddeye eklenen bent gereği; 01.01.2005 tarihinden itibaren kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler istisna kapsamına alınmıştır (Kelecioğlu, 2008:280). Bu durumda söz konusu istisnanın şartlarını taşımayan devre mülk teslimlerinin ise bir tür kullanım hakkını kapsamamasından dolayı, genel oranda KDV'ye tabi olması gerekecektir.

Vedat ACAR

Devre mülke konu gayrimenkulleri inşa edip satan işletmeler açısından durum farklı olacaktır. 30.12.2007 tarih ve 16742 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi’yle; Kararnameye ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için KDV oranı %1 olarak tespit edilmiştir. Söz konusu kararname eki (I) sayılı listenin 11. Sırasında “net alanı 150 m²’ye kadar konut teslimleri” ibaresi yer almaktadır. Bu itibarla, KDV’ye tabi taşınmaz teslimlerinde KDV oranı, net alanı m²’yi aşmayan konutlar için %1, 150 m²’yi aşan konutlar ile metrekare sınırlaması olmaksızın diğer bütün taşınmazlar için %18’dir (Oktar, 2011: 88). Buna göre devre mülke konu taşınmazı inşa edip satan işletmeler, 150 m²’ye kadar olan taşınmaz teslimlerinde %1 KDV, m²’yi aşan taşınmaz teslimlerinde ise genel oran olan %18 oranında KDV tahakkuk ettireceklerdir.

Bir işletmenin aktifine kayıtlı bir devre mülkün kiralama işlemine konu edilmesi halinde, vergi kanunları açısından yapılacak işlemler, diğer gayrimenkul kiralamalarından farklı olmayacaktır. Bir başka ifadeyle işletmenin devre mülk hakkının kiralanmasından elde ettiği kazançlar, kurum kazancı olarak vergilendirilecektir. Ancak işletmelerin söz konusu devre mülkü, çalışanlarının kullanımına sunmasını kiralama işlemleriyle karıştırmamak gerekmektedir. Bu durumda, söz konusu devre mülkün emsal kira bedelinin tespit edilmesi ve bu bedelin ilgili çalışanın ücret kazançlarına dâhil edilerek, Gelir Vergisi tevkifat matrahında dikkate alınarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Devre mülk sözleşmelerine ilişkin olarak yukarıdaki açıklanan vergisel düzenlemelerden hareket edildiğinde, yapılacak muhasebe uygulamalarını, devre mülke konu taşınmazı satan ile devre mülk hakkını satan işletmeler açısından ayrı ayrı ele almak uygun olacaktır.

Devre mülke konu tesisi satış amaçlı olarak inşa eden işletme açısından yapılacak muhasebe uygulamalarının, bir üretim işletmesinden farklı bir tarafı olmayacaktır. İnşaat devam ettiği sürece “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri”, “720 Direkt İşçilik Giderleri” ve “730 genel Üretim Giderleri” hesaplarında fonksiyon esasına göre biriktirilen maliyetler, dönem sonlarında “151 Yarı Mamuller (Üretim)” hesabına yansıtılacak ve inşaatın tamamlanmasını müteakiben de “152 Mamuller” hesabına devredilecektir. Söz konusu maliyetler, ilgili tesisin devre mülk firmasına satılmasıyla birlikte “620 Satılan Mamuller Maliyeti” hesabına devredilerek gelir tablosuna dâhil edilecektir.

Devre mülke konu tesisin, devre mülk hakkı satışının yapılarak işletilmesi amacıyla inşa edilmesi halinde ise tüm inşaat harcamaları, söz konusu tesisin bitimine kadar “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında aktifleştirilecek, daha sonra ise devredilerek “252 Binalar” hesabına alınacaktır. Bu işletme tarafından yapılacak devre mülk satışlarında ise bu hakkın hüküm ifade edebilmesi için bağımsız bölüm ve yapı üzerinde devre mülk hakkı kurulduğu işaret edilmesi ve düzenlenecek tapu senedinde de bu hususun belirtilmek zorunda olunması nedeniyle, mülkiyetin devri söz konusu olmamaktadır. Bu nedenle satış sırasında “252 Binalar” hesabından kısım kısım ya da tamamen mahsup yapılarak, satış ile maliyet bedeli arasındaki farkın kâr ya da zarar olarak gelir tablosuna yansıtılması söz konusu olmayacaktır.

Bu bağlamda devre mülk satışından sağlanan hasılat tutarının, söz konusu faaliyetin işletmenin ana faaliyeti niteliğinde olduğundan, “600 Yurtiçi Satışlar” hesabı içerisinde muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır. Buna karşılık devre mülklerin kullanılabilir durumda tutulabilmesi için yapılan harcamaların (bakım ve onarım, sigorta, güvenlik vb.) ve söz konusu devre mülke konu tesisin amortisman payının, satılan devre mülk hakkına ilişkin hizmetin gerçekleştirilebilmesi için yapıldığı düşünülerek, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında çeşit esasına göre giderleştirilmesi gerekmektedir. Dönem sonunda ise bu giderlerin “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına yansıtılması ve söz konusu hizmetler için alınan aidat tutarlarının da “600 Yurtiçi Satışlar” hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

Devre mülke konu tesisin kullanıma hazır halde bulundurulabilmesi için yıllık olarak alınan ve aidat olarak adlandırılan bedellerin, söz konusu işlemleri ister taşınmazın mülkiyetine sahip olan işletme, isterse de mülkiyete sahip olmamakla birlikte devre mülkün işletilmesinden sorumlu bir işletme tarafından alınsın, ana faaliyet geliri olarak görmek gerekmektedir. Bu bağlamda aidat bedelleri de, satış bedellerinde olduğu gibi “600 Yurtiçi Satışlar” hesabına gelir olarak kaydedilirken, fiilen yapılan giderlerin de ana faaliyet nedeniyle yapıldığını kabul ederek, dönem sonuna kadar “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabı içerisinde ve dönem sonunda “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına devredilmesi doğru bir uygulama olacaktır. Ancak yıllık esasta alınan aidat bedellerinin muhasebeleştirilmesinde, Vergi Usun Kanunu (VUK)’nun 287 inci maddesi gereğince peşin tahsil edilmiş olan bedelin mukayyet değer üzerinden, aylık dönemlere ayrılarak “380 Gelecek Aylara Ait Gelirler” ve “480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler” hesaplarında izlenmesi ve her dönem sonunda da ilgili hasılat hesabına devredilmesi uygun olacaktır.

3.2. TMS/TFRS AÇISINDAN DEVRE MÜLK SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Devre mülk sözleşmelerini TMS/TFRS açısından değerlendirirken, konuyu devre mülke konu tesisi ister kendisi, isterse de bir başka işletmeye inşa ettirsin, mülkiyetine sahip olan ve devre mülk hakkının satışını yapan bir işletme açısından incelemek daha faydalı olacaktır. Bu bağlamda inşa faaliyetini, devre mülk satış faaliyetini gerçekleştiren işletme adına gerçekleştiren işletme açısından konu “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” standardına göre şekillenecektir. Bu nedenle çalışmanın konusunun dağılmaması ve devre mülk satışları ile sınırlı tutulabilmesi açısından bu işletmeler incelenmemiştir. Bu açıdan çalışma, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”, “TMS 18 Hasılat”, “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” ve “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standartları açısından ele alınmıştır.

Devre mülk sözleşmesine konu tesisin satın alınması ve dönemler şeklinde hak sahiplerine aynı hakkın devri suretiyle satışı halinde, muhasebe uygulamaları TMS 16 ve TMS 40 ve TFRS 5 kapsamında ele alınmalıdır. Çünkü devre mülk sözleşmesine konu tesis, klasik bir konaklama işletmesinde olduğu gibi, konaklama faaliyetinin gerçekleştirilmesi amacıyla iktisap edilmemektedir. Sözleşme ile kullanım hakkı, işletme tarafından devre mülk sözleşmesi satın alan hak sahibine devredilmekte, tapuda yapılan aynı hak tesisi suretiyle de mülkiyet hakkı sınırlanmaktadır. Bir başka ifadeyle devre mülk sözleşmesine konu taşınmazın üçüncü

Vedat ACAR

kişi ya da kişilere satışı, tapuda tesis edilen aynı hakkı ortadan kaldırmamakta ve yeni malike karşı da geçerliliğini korumaktadır. Bu açıdan bakıldığında, TMS 40 kapsamında iktisap edilmiş bir duran varlık, mülkiyetin devri şeklinde satılmamakta, ancak mülkiyet hakkı kadar geniş yetkiler tanımamakla birlikte, KMK'nda hüküm altına alınmış şekilde, hak sahibi için müşterek mülkiyete bağlı haklar sağlamaktadır. Bu durumda iktisap tarihinde, söz konusu devre mülke konu taşınmazın TMS 40 kapsamında uygun bir hesapta izlenmesi ve devre mülk sözleşmelerinin tapu siciline tesciliyle birlikte, TFRS 5 kapsamında bir hesaba devredilmesi uygun olacaktır. Bu amaçla aşağıdaki hesaplar kullanılabilir (Örten vd., 2012: 621, 761);

- 200 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller,
- 194 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

Devre mülk sözleşmesine konu tesisin inşa edilmesi ve dönemler şeklinde hak sahiplerine aynı hakkın devri suretiyle satışı halinde ise nitelikli bir varlık özelliği taşıyan söz konusu tesisin inşası bitene kadar, TMS 16 ya göre uygulama yapılacaktır. Aktife alınan taşınmaz daha sonra, devre mülk sözleşmelerinin tapu siciline tesciliyle birlikte TFRS 5 kapsamında ele alınacaktır.

Devre mülk sözleşmesinden doğan hakların kullanılabilmesi tapu sicilinde yapılan aynı hak tesisleriyle mümkün olabilmektedir. Bu nedenle işletmeler, devre mülke konu tesisin inşaatının başlamasından itibaren, tapuda düzenlenen senetler yoluyla devre mülk hakkının satışını gerçekleştirmektedirler. Tescil işlemi aynı hakkın kurulması için gerek ve yeter koşul olduğundan dolayı, hasılatın doğuşu açısından tapudaki muamelenin yapıldığı tarihin dikkate alınması gerekecektir. Yukarıda da detaylı olarak ifade edildiği üzere, vergi idaresi hasılatın tapu işlemi ile birlikte tahakkuk ettiğinden hareketle hasılatın doğmuş olduğunu kabul etmektedir. TMS 18'e göre hasılat, işletmeye ekonomik faydaların akacağına yakın şekilde belirlendiği ve bunun miktarının yeterli şekilde ölçülebilir duruma geldiği zaman kayda alınır (Örten vd., 2012: 267). Bu açıdan bakıldığında işletmeler, tapu işleminden önce yapılan devre mülk sözleşmesi ile satışı kesinleştirmiş olmakta ve tapu işlemiyle birlikte de hakkı devretmektedirler. Devre mülk sözleşme bedelinin taraflarca vadelenilmesi ise hasılatın doğuşuna engel teşkil etmemektedir.

Devre mülklerin, sözleşmeden doğan hakkın bir işletme tarafından çalışanlarına kullandırmak amacıyla iktisabı da mümkün olabilmektedir. Böyle bir durumda söz konusu sözleşmeden doğan hakkın, "TMS 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardı kapsamında ele alınması gerekmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar, "fiziki bir unsur olmamakla birlikte, fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde, hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilmesi mümkün olan "varlıklar olarak tanımlanmaktadır (Örten vd., 2012: 600). Bu açıdan bakıldığında devre mülk sözleşmesinden doğan hakların da sahibi tarafından kullanılabilir ya da bir başkasına kullanmak amacıyla bırakılabilir ya da tamamen satış yoluyla devredilebilir olması özellikleri ile birlikte

maddi olmayan duran varlık olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Ayrıca maddi olmayan duran varlıklar olarak aktifleştirilen söz konusu devre mülk hakkı, TMS 26 kapsamında “ekonomik ömür esaslı amortisman” tabii tutulmalı ve sözleşme süresi dikkate alınarak giderleştirilmelidir. Ancak söz konusu hakkın çalışanlara kullanılması halinde, amortisman ayrılmasından kaynaklanan giderin “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Fayda” standardı kapsamında ele alınması ve çalışma süresince sağlanan kısa vadeli faydalar kapsamında ilgili döneme gider yazılması uygun olacaktır.

Devre mülk sözleşmelerinin satılabilmesi, KMK’na göre tapu sicilinde resmi bir senet düzenlenmesini gerektirdiğinden dolayı, satışı yapacak işletmenin, taşınmaz üzerinde mülkiyet sahibi olması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu yüzden sistemin işletilebilmesi amacıyla bir işletme kurulduktan sonra, taşınmaz mülkiyetine sahip olmayan bu işletme tarafından devre mülk sözleşmelerinin satışının yapılması mümkün değildir. Bu nedenle bu işletmeleri, devre mülk konu tesisin kullanıma hazır halde tutulmasını sağlamak amacıyla hizmet veren işletmeler olarak görmek gerekmektedir. Bu yönüyle söz konusu işletmelerin muhasebe uygulamaları, hizmet satışı yapan diğer işletmelerden farklı olmayacağından, bu işletmelere özel açıklama yapma yoluna gidilmemiştir.

SONUÇ

Girişimcilerin artan tatil ve konaklama ihtiyacına cevap verebilmek amacıyla geliştirmiş oldukları devre mülk sistemi, kendine has özellikleri ve avantajlarıyla birlikte geniş bir uygulama alanı bulmakta ve yaygınlaşmaktadır. İkincil konutların yaratmış olduğu başta görüntü kirliliği olmak üzere, yılın büyük bir kısmında kapalı ve boş bırakılmasının ekonomik kayıpları karşısında devre mülk sistemi bir çözüm olarak da görülmektedir. Ancak sistemin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesi için yasal düzenlemelerin, özellikle sistemin devre mülk hakkını satın alan tüketici tarafının haklarını güvence altına alacak şekilde oluşturulması da ayrı bir öneme sahiptir.

Devre mülk hakkını oluşturan sözleşmeler, yasal dayanağını 634 Sayılı KMK’ndan ve 14.11.2007 Tarih ve 5711 Sayılı KMK’nda değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’dan almaktadır. Ancak sözleşmeyle korunan haklar konusunda, TKHK’nun 8 ve 9 uncu maddeleriyle düzenlenmiş kapıdan satış sözleşmesi hükümleri de kullanılmaktadır. Böylece sistemin taraflar ve özellikle de tüketici tarafında güvenilirliğini zedeleyecek durumların ortaya çıkmasının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Ancak devre mülk sözleşmeleriyle ilgili ayrı bir kanun çıkarılması ve devre mülk alıcısının haklarını koruyacak daha geniş düzenlemelerin bu kanunla oluşturulması, uyuşmazlıkların ortaya çıkmasında ve çözümünde daha etkin bir rol oynayacaktır.

Devre mülk sözleşmeleri, sözleşmeye konu taşınmaz üzerinde mülkiyet hakkına yakın haklar tesis etmekte ve müşterek mülkiyete benzer özellikleri bünyesinde bulundurmaktadır. Her şeyden önemlisi devre mülk sözleşmesinin geçerliliği, Tapu Sicil Müdürlüğü’nde düzenlenecek resmi bir senet ile kazanılmaktadır. Bu durum, benzer bir sistem olarak düşünülen ve çoğunlukla birbirine karıştırılan devre tatil sisteminden de önemli oranda farklılaşmasını sağlamaktadır. Çünkü devre tatil sözleşmesiyle, tapu sicilinde kayıtlı bir aynı hak tesis

Vedat ACAR

edilmemekte ve devre tatil alıcısına, sadece satıcıya karşı ileri sürülebilecek şahsi bir alacak hakkı sağlanmaktadır.

Devre mülk sözleşmelerinin taşınmaz üzerinde herkese karşı ileri sürülebilecek kuvvetli bir ayni hak tesis etmesi özelliği, sözleşmelerin vergi mevzuatı ve muhasebe uygulamalarında da kendisini göstermektedir. Bu bağlamda vergi idaresi daha önce de da detaylı olarak değinildiği üzere, sözleşmeleri mülkiyet hakkına benzeyen bir hakkın satışı, başka bir ifadeyle taşınmaz üzerine tesis edilmiş olan bir irtifak hakkının satışı olarak görmekte ve hasılatın doğumu için de tapuda ilgili tescil kaydının yapılmasını yeterli görmektedir. Bu açıdan bakıldığında sözleşme bedelinin, tapuya tescilin yapıldığı dönemde gelir olarak kaydedilmesi ve muhasebe uygulamalarının da bu prensipten hareketle oluşturulması gerekmektedir.

Devre mülk sözleşmeleri TMS/TFRS açısından değerlendirildiğinde, yapılacak muhasebe uygulamalarının TMS 16, TMS 18, TMS 40 ve TFRS 5 kapsamında ele alınması doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu bağlamda hasılatı getirdiği yaklaşım açısından TMS 18'e göre yapılacak uygulamaların, vergi idaresinin görüşünden hareketle yapılacak uygulamalarla paralellik taşıdığı ve her iki yaklaşıma göre de hasılatın doğuş anı olarak, tapu tescil işlemlerinin yapıldığı tarihin esas alınması gerektiği ifade edilebilir. Diğer taraftan devre mülk sözleşmesine konu olan taşınmazın iktisap edilmesi şekline bağlı olarak, söz konusu taşınmazın aktife alınmasına kadar olan süreçte TMS 16, TMS 40 ve TFRS 5'in esas alınması gerekmektedir. Bu bağlamda devre mülk satışını yapacak olan tarafın da konumuna olduğuna bağlı olarak bir farklılık doğmamaktadır. Çünkü sözleşme içerisinde devre mülk satışını gerçekleştirecek tarafın, devre mülk sözleşmesine konu taşınmazın mülkiyetine sahip olma zorunluluğu bulunmaktadır. Sonuç olarak devre mülk sözleşmelerinin bugünkü hukuki statüsü düşünüldüğünde gerek vergi mevzuatı ve gerekse TMS/TFRS açısından yapılması gerekli olan muhasebe uygulamaları açısından çok da fazla tereddüt edilecek bir durum söz konusu olmamaktadır. Yapılacak yeni yasal düzenlemeler de muhasebe uygulamaları üzerinde değişiklik yapmaktan ziyade, tarafların uyumsuzluk karşısında hak ve yükümlülüklerini daha fazla garanti altına alacak bir fonksiyon görecektir.

KAYNAKÇA

AKİPEK, Şebnem (2003), “*Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Çerçevesinde Kredi Kartları*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 52, Sayı: 3, 103-119.

BURSA TAPU VE KADASTRO BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ (2003), “*Oturma Hakkı (Sükna Hakkı)*”, www.bursatkbm.gov.tr (Erişim tarihi: 25.03.2013).

DOĞRUSÖZ, Bumin (2007), 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi, Ankara SMMM Odası Yayınları, No:52, 78-100.

- EDİRNE BAROSU (2013), “Time Sharing: Devre Mülk Sözleşmesi ve Devre Tatil Sözleşmesi”, www.edirnebarosu.org.tr (Erişim tarihi: 04.02.2013).
- EREL, Şafak N. (1988), “Devre Mülk Kanunu Üzerine Bir İnceleme”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt:43, Sayı:1-2, s.169-183.
- KELECİOĞLU, M. Aykut (2008), Son Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Katma Değer Vergisinde İstisna ve İade Uygulamaları, İstanbul SMMM Odası Yayınları.
- KILIÇASLAN, Çiğdem (2006), “İkinci Konutların Deniz Kıyılarına Etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi, Seri:A, Sayı:1, 147-156.
- MCCAIN, Shiang-Lih Chen, Hu Clark, Robert H. Woods (2005), “Examining Job-Related Factors Perceived by Salespersons in the U.S. Timeshare Industry: A Path Analysis”, Journal of Travel&Tourism Marketing, Vol: 19, No:1, 29-38.
- OKTAR, Kemal (2011), KDV Uygulamasına İlişkin Açıklamalar, Ankara SMMM Odası Yayınları, No.81.
- OKTAY, Saibe (1996), “İsimsiz Sözleşmelerin Geçerliliği, Yorumu ve Boşluklarının Tamamlanması”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:55, Sayı:1-2, 263-296.
- OZANOĞLU, H. Seçkin (2000), “Yargıtay Uygulamasında TKHK'nun Uygulanma Alanı Bakımından İsimsiz Sözleşmeler”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:3, 53-69.
- OZANOĞLU, H. Seçkin (2001), “Tüketici Sözleşmeleri Kavramı (Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunu'n Maddi Anlamda Uygulanma Alanı”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 50, Sayı:1, 55-90.
- ÖNDER, Hüseyin, Özer ÖZÇELİK, Yavuz ODABAŞI (2010), “Termal Turizm Bölgelerinde İkincil Konutların Turizme Kazandırılması: Kütahya–Yoncalı Termal Turizm Bölgesi Örneği”, Ticaret ve Turizm Eğitimi Fakültesi Dergisi, Sayı:2, 40-57.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR (2012), Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Ankara, Gazi Kitabevi.
- SELVİ, Murat Selim (2002), “Termal Ürün Pazarlamada Tutundurma Karması Elemanlarının Rolü: Termal Bölgede Devre Mülk Sistemi Uygulayan İşletmeler İle Diğer Termal Otel İşletmeleri Açısından Bir Karşılaştırma”, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:7, Sayı:1, 95-104.
- SELVİ, Murat Selim (2003), “Kaplıca Merkezinde Devre Mülk Uygulama Modeli”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:5, Sayı:4, 84-104.

Vedat ACAR

STABLER, Mike, Brian GOODAL (1989), “*Timeshare: A New Dimension in Tourism*”, Built Environment, Vol:15, No:2, 101-124.

KANUNLAR:

- Devre Tatil Sözleşmeleri Uygulama Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik.
- 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu.
- 14.11.2007 Tarih ve 5711 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu’nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/229 13/06/2007*4650 Sayılı Muktezası.