

Yap-İşlet-Devret Modeline Göre Yapılan İşlerde KDV Planlaması

Av. Prof. Dr. Mehmet KOÇ

Yeminli Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçi

Öncelikle şunu belirteyim. Hukukçular biz vergicilere giydiren gittiler, vergiciler, yargıçlar ne düşünüyorlar merak etmediler. Halbuki biz vergiciler olarak, idare hukukçuları ile, ticaret hukukçuları ile ve hatta vergi usul kanuna muhalefet anlamında, ceza hukukçuları ile çalışmak durumundayız. Dolayısıyla, verginin tabanını hukuk oluşturur. Hukukun ne olduğu, ne düşündüğü, bir vergici için çok önemli olmalı. Ben de öyle olduğuna inanıyorum.

Ben bugün Yap-İşlet-Devret projeleri olarak belirledim konumu. Aslında bu konu böyle çok uzakta bir konu gibi görülüyor, ama hayatın tam da içinde. Bugün hocamdan özür dileyerek diyorum, emlak vergisinden daha önemli gelir olarak. Sonra, değerli konut vergisinden daha büyük bir alan kapsıyor. Neden? Köprüler, otoyollar, şehir hastaneleri... Efendim, özellikle son 10 yılda ülkede gerçekleştirilen pek çok yatırım Yap-İşlet-Devret ile gerçekleştiriliyor. Ancak benim burada dikkat çekmek istediğim, bu köprülerin, otoyolların yapıldığı 3996 sayılı Kanuna değil, Medeni Kanun'a göre yürüyen Yap-İşlet-Devret projeleri. Şimdi, burada iki tane ilan görünüyor. Nedir, Tuzla Marina? Ne yapılmış? 29 buçuk yıllığına Yap-İşlet-Devret ile ihale edilmiş. Bakın 29 buçuk yıl, ama 30 yıl değil. İkinci proje Gümüşhane Belediyesi'nin yaptığı bir ilan. Burada 30 yıl aynı hak, daimî ve müstakil üst hakkı olarak da belirlenmiş. Benim bugünkü konuşmamın ana konusunu, 29 buçuk yıllı 30 yıl arasındaki o altı aylık fark oluşturuyor?

Arkadaşlar, Yap-İşlet-Devret modelleri iki başlık altında inceleniyor.

- 3996 sayılı Kanunda Öngörülen YİD Modelleri ve
- 3996 sayılı Kanun Kapsamı Dışındaki YİD Modelleri.

Bu böyle çok kolay bir ayırım gibi. Ama emin olun, İstanbul'un en büyük projelerinden birini gerçekleştiren müteahhit firma, bunu yap işlet devret olarak planladığı için kendiliğinden 3996 sayılı Kanuna göre yürüyeceğini düşünmüş. Halbuki bir projenin 3996 sayılı kanuna göre yürütülebilmesi için devlet projesi olması gerekiyor. Yani, ilgili idare projeyi hazırlayacak, Yüksek Planlama Kuruluna götürecektir. Yüksek Planlama Kurulu tamam diyecek. Daha sonra ilgili bakan onaylayacak, öyle yürürlüğe girecek. Yoksa tarafların anlaştığı her yap-işlet-devret projesinin, 3996 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmesi mümkün değil.

Yap-İşlet-Devret Modelinin dayanağına baktığımızda, Gerek 3996 sayılı Kanun kapsamındaki Yap-İşlet-Devret modellerinin, gerekse diğer modellerin, aslında Medeni Kanun'daki bir irtifak hakkı türü olan üst hakkına dayandığını görmekteyiz. O halde irtifak hakkı ve üst hakkı nedir? Sorusuyla başlayalım sunuma.

Oğuzman'a göre, irtifak hakkı, eşya üzerinde hak sahibine o eşyadan yararlanma yetkisi sağlayan aynı bir haktır.

Üst hakkı ise, TMK md.726'ya göre, sahibine başkasına ait taşınmaz üzerindeki yapının maliki olma yetkisi veren bir irtifak hakkıdır.

Üst hakkının kuruluşuna gelince, TMK md.826'ya göre, bir taşınmaz maliki, üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etme yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabilir.

Taşınmaza ilişkin; mülkiyet, irtifak hakları ve taşınmaz yükleri ile rehin hakları, TMK md.1008'e göre tapu siciline tescil olunur.

Dolayısıyla, bir irtifak hakkı olan üst hakkı da tapu siciline tescille kurulur. Ancak, TMK md.827 gereğince, üst hakkı tesisi için öncelikle resmi senet tanzim edilmesi gerekir.

Üst hakkı en çok kaç yıl için kurulabilir? Genel olarak bakıldığında TMK md.836'ya göre üst hakkı en çok 100 yıl için kurulabilir. Ancak, 3996 sayılı Kanun kapsamındaki Yap-İşlet-Devret Modellerinde üst hakkının süresi azami 49 yıl olabilmektedir.

Peki süresi sona eren üst hakkının akıbeti ne olur?

TMK md.828/1'e göre, üst hakkı sona erince yapılar, arazi malikine kalır ve arazinin bütünleyici parçası olur ve taşınmaz maliki, aksi kararlaştırılmadıkça, kendisine kalan yapılar için üst hakkı sahibine bir bedel ödemez.

Arkadaşlar, Yap-İşlet-Devret Projeleri, 3996 sayılı Kanun Kapsamındaki Yap-İşlet-Devret Projeleri ve Diğer Yap-İşlet-Devret Projeleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

3996 sayılı Kanuna göre; Yap-işlet-Devret Modeli; İleri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modelidir.

Planladıkları yatırım ve hizmetleri Kanun kapsamında gerçekleştirilmek isteyen idareler, Yüksek Planlama Kurulu'na (YPK) müracaat eder. YPK uygun gördüğü projeler için idareyi yetkilendirir.

3996 sayılı Kanun kapsamında Yap-İşlet-Devret Modeline göre gerçekleştirilecek yatırım ve hizmetlere ilişkin sözleşmeler; yetkili idarelerin bağlı, ilgili veya ilişkili olduğu Bakanın onayı alınarak imzalanır.

3996 sayılı Kanun Kapsamı Dışındaki Yap-İşlet-Devret Projeleri ise,

- Daimî (sürekli) ve müstakil (bağımsız) üst hakları ve
- Daimî veya müstakil olmayan üst hakları olarak ikiye ayrılmaktadır.

O halde hangi üst hakları daimidir ve hangi üst hakları müstakildir sorularının cevaplanması gerekmektedir.

Daimî üst hakları, TMK md.826'ya göre süresiz olarak tesis edilen üst hakları ile en az 30 yıl için kurulan üst haklarıdır.

Müstakil üst hakları ise, mirasçılara veya 3. kişilere devri mümkün olan üst haklarıdır. TMK md.826/2'ye göre, aksi kararlaştırılmadıkça üst hakkı mirasçılara ve 3. kişilere devredilebilir. Yani, sözleşmede taraflar aksi yönde bir anlaşmaya varmamışlarsa, üst hakkı her zaman müstakil (bağımsız) bir niteliğe sahiptir. Ama sözleşmede başkalarına devri bir şekilde engellenmiş olan üst hakları ile mahiyeti itibariyle devri mümkün olmayan intifa hakkı, sükna hakkı gibi haklar hiçbir zaman müstakil hak olarak değerlendirilemez.

O halde, iki şartı bir arada dikkate alırsak;

- En az 30 yıl için tesis edilmiş olup, mirasçılara ve 3. kişilere devri mümkün olan üst hakları, daimî ve müstakil üst hakkı olarak değerlendirilir.
- En az 30 yıl için tesis edilmiş olsa bile, tesis edilirken; 3. kişilere devredilemeyeceğine, mirasçılara intikal etmeyeceğine, aynı hak tesis edilemeyeceğine ve bu tür tasarrufların izin alınmak suretiyle yapılabileceğine yönelik kısıtlamalar getirilen (kamu kuruluşlarınca getirilenler dahil) üst hakları daimî ve müstakil üst hakkı olarak kabul edilmez.

Peki, bir üst hakkı daimî ve müstakil olsa ne olur, olmasa ne olur? Bir başka ifadeyle, 29,5 yıl süreli Yap-İşlet-Devret Projesi ile 30 Yıl süreli Yap-İşlet-Devret Projesi arasında ne fark var? Aradaki 6 aylık süre farkının kerameti nedir?

Bilindiği üzere, TMK md.704 ve 998 uyarınca, taşınmazlar üzerindeki bağımsız ve sürekli haklar, Tapu siciline taşınmaz olarak kaydedilir.

Daimî ve bağımsız üst hakkı da TMK 826/3 uyarınca üst hakkı sahibinin istemiyle tapu siciline taşınmaz olarak kaydedilir.

Buna göre;

- 30 yıldan daha az bir süre için tesis edilmiş olan müstakil üst haklarının, tapu kütüğünde ayrı bir sayfaya taşınmaz olarak kaydedilmesi mümkün değilken,
- 30 yıl ve daha uzun süreli (en az 30 yıl süreli) süreli müstakil üst haklarının, tapu kütüğünde ayrı bir sayfaya taşınmaz olarak kaydedilmesi mümkündür.

Peki, bir üst hakkının, tapu kütüğünde ayrı bir sayfaya taşınmaz olarak kaydedilebilmesi ile kaydedilememesi arasında ne fark var?

Bir üst hakkının, daimî ve müstakil olması, yani tapu kütüğünde ayrı bir sayfaya taşınmaz olarak kaydedilmesi, artık o üst hakkının taşınmaz gibi tasarruf işlemlerine konu olmasını sağlar. Yani, bu hakkı aynı bir taşınmaz gibi bilanço-nuzda gösterebilirsiniz, üzerinde ipotek kurulabilir, teminat gösterip, karşılığında banka kredisi kullanabilirsiniz, hatta üzerinde kat irtifakı veya kat mülkiyeti ve yeni bir üst hakkı bile tesis edilmesi mümkündür.

Yap-İşlet-Devret Projelerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki durumunu gelince, bu konuyu iki başlık altında inceleyebiliriz:

- Daimî veya Müstakil Üst Hakkı İçeren Yap-İşlet-Devret Projelerinde KDV ve
- Daimî veya Müstakil Üst Hakkı İçermeyen Yap-İşlet-Devret Projelerinde KDV.

Daimî ve Müstakil üst hakkı içeren Yap-İşlet-Devret projelerinde,

Üst hakkı sahibi, inşaat tamamlandığında; arsa sahibine inşaatı yapmaktan kaynaklanan herhangi bir fatura kesmez. Çünkü, arsa kendisine ait değildir ama inşa edilen bina ve benzeri yapı zaten üst hakkı sahibi olarak kendisine aittir.

Arsa sahibi de üst hakkı süresi boyunca bina ve benzeri yapıyı kullanmakta olan üst hakkı sahibi adına herhangi bir kira faturası düzenlemez, çünkü üst hakkı tarafından kullanılmakta olan bina ve benzeri yapı zaten üst hakkı sahibine aittir, arsa sahibine değil.

Üst Hakkı Süresi Sona Erdiğinde: yapılar, TMK md.828 uyarınca, arazi malikine kalacağı ve arazinin bütünleyici parçası olacağından ve yap işlet devret sözleşmelerinde ortada bir müşteri-satıcı ilişkisi bulunmadığından, üst hakkı sahibince, süre sonunda bina ve benzeri yapı arsa sahibine teslim edilirken herhangi bir fatura düzenlemesi gerekmez.

Daimî ve Müstakil üst hakkı içermeyen Yap-İşlet-Devret projelerinde ise, bina ve benzeri yapının inşaatını gerçekleştiren üst hakkı sahibi, bu binayı 29,5 yıl kullanacak olsa bile, 29,5 yılın sonunda değil, inşaat tamamlanıp, cins tashihiinin yapıldığı veya fiili kullanımın başladığı tarih itibarıyla, bina ve benzeri yapıyı arsa sahibine teslim etmiş sayılır.

Üst hakkı sahibinin, teslim tarihi itibarıyla arsa sahibi adına, inşaat maliyeti + Kâr marjı tutarında bir fatura düzenleyip KDV hesaplayarak kayıtlarına “arsa sahibinden alacak” olarak intikal ettirmesi gerekmektedir.

Arsa sahibinin ise, üst hakkı sahibince düzenlenmiş olan faturada gösterilen tutarın, binanın kullanılmaya başlandığı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmesi suretiyle hesaplanan kira bedelini, ilgili dönemlerde kira geliri olarak tahakkuk ettirip, üzerinden KDV hesaplaması gerekmektedir.

Üst hakkı sahibinin, arsa sahibince düzenlenecek kira faturaları ilgili dönemde bir taraftan kira gideri olarak kurum kazancından indirmesi, diğer taraftan arsa sahibinden alacak tutarından düşmesi gerekmektedir.

Özetle arkadaşlar, Tuzla Marina ve Gümüşhane Belediyesi örneğinde olduğu gibi Yap-İşlet-Devret modellerinden birinin süresi 29 buçuk yıl, diğerinin süresi 30 yıl. Üst hakları ikiye ayrılıyor: Daimî ve müstakil üst hakları ile daimî ve müstakil olmayan üst hakları. Eğer bir üst hakkı minimum 30 yıl ise ve devredi-

lebiliyorsa, 30 yıldan fazla olmak daimî anlamına geliyor. Başkalarına devredilmesi de bağımsız olduğunu gösteriyor. Bu durumda ne oluyor arkadaşlar? Bu üst hakları, şöyle ifade edeyim, sizin bir arsanız var. Müteahhit bunun üzerine binayı yaptı. Kaç yıl kullandı bunu? 29 buçuk yıl. 29 buçuk yıl dolduğunda, Maliye Bakanlığı diyor ki, binayı yaptın, şimdi fatura et, KDV'yi öde ve 29 yıl bunu kira ödmeden kullan. Ama 30 yıl olduğu takdirde Maliye Bakanlığı diyor ki, senin burada KDV ödemen gerekmiyor. Neden? Çünkü üst hakkı zaten sana ait. Yani o gayrimenkulün üzerinde inşaat yapma hakkı daimî ve müstakil olarak bana ait ve bu tapuda ayrı bir sayfaya kaydediliyor. Bir kere daha tekrarlıyorum arkadaşlar. Bir üst hakkı minimum 30 yıl ve devredilebilir nitelikte olduğu takdirde aynı bir gayrimenkul gibi, bir daire gibi, bir arsa gibi, bir tarla gibi tapuda ayrı bir sayfaya kaydediliyor. Bunun ne önemi var? Bunun şu önemi var: Ben bu hakkı aynı arsa gibi, bina gibi kullanabiliyorum. Üzerine ipotek koyabiliyor, diğer sınırlı aynı hakları koyabiliyor, bilanço'ya alabiliyorum. Bunu göstererek bankadan kredi kullanabiliyorum. Yani, tamamıyla bir taşınmaz görünümünde ve niteliğinde.

Peki, bunun ne önemi var? Bunun şu önemi var: İnşaatı ben yaptım, inşaatın üzerine oturduğu taşınmaz da bana ait, daimî ve müstakil olduğu için. Dolayısıyla, inşaat bittiğinde benim bunu başka birine devretmem gibi bir durum meydana gelmiyor. O nedenle de fatura düzenlemem, yüzde yirmi KDV ödemem gerekmiyor.

Toparlayayım. Altı ayın ne önemi var? 29 buçuk yıl olduğunda marina yaptım, 10 milyon dolar tuttu. Ne yapar? 300 milyon lira tuttu. Yüzde yirmiden, 60 milyon lira KDV ödemek durumundayım. Ama 29 buçuk değil de, 30 yılı olduğu takdirde marinayı yaptım, fatura etmiyorum. 60 milyon lira KDV ödemiyorum. Cebimde kalıyor. Binayı 30 yıl kullandıktan sonra mülk sahibine bırakıp gidiyorum. Burada, benim bu konuyu seçmem en büyük neden hukukçu arkadaşlar için. Özellikle öğrencileri dikkate alarak söylüyorum. Hukuktaki bu detay, daimî ve müstakil üst hakkıyla diğer üst haklarının farkını bilmek size uygulamada büyük bir avantaj getiriyor. Bu projelerin 50 milyon dolar, 100 milyon dolar olduğunu düşünün. Burada doğru tercihi yaptığınız için, 29 buçuk yıl yerine, 30 yıl yaptığınız için yüzde yirmi katma değer vergisinden kurtuluyorsunuz. Fatura kesmediğiniz için gelir ya da kurumlar vergisi, aradaki maliyet üzerine konulan kârın vergisinden kurtuluyorsunuz. Bu, müteahhit için çok ciddi bir avantajdır. Bu kurguları baştan doğru yapmak sizi bir adım öne çıkarır ve müteahhidin de finansman yükünü ciddi anlamda hafifletir. Teşekkür ediyorum. Hepinize saygılar sunuyorum.