

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-019.01-1179

05/08/2013

Konu : Kat karşılığı inşaat işinde teslim olunan
gayrimenkullerin indirim konusu yapıp
yapılamayacağı ile belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun ve eki dilekçenizin incelenmesinden, kurumunuzun, inşaat ve taahhüt işiyle iştigal ettiği, kurum adına beş yıl önce ... TL'ye alınan arsanın "kat karşılığı inşaat yapımı ve satış vaadi sözleşmesi" ile müteahhit firmaya verildiği belirtilerek; müteahhit firma tarafından kurumunuzun arsa sahibi olması sebebiyle kurumunuz adına düzenlenen fatura üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin (KDV) kayıtlarınızda indirim konusu yapıp yapılamayacağı, kurumunuz adına emsal değer üzerinden düzenlenen bağımsız bölüm tutarlarının kurum kayıtlarında aktifleştirilmek suretiyle yeni maliyet unsurları olarak dikkate alınmasının mümkün olup olmayacağı ile arsa sahibinin şirket değil de gerçek kişi olması halinde yüklenici firmanın emsal bedel üzerinden düzenleyeceği bağımsız bölüm fatura tutarının, bir yılda birden fazla satış yapılması (ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesisi) halinde doğacak gelir vergisi yönünden maliyet bedeli olarak dikkate alınıp alınamayacağı ile KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususlarında Gelir ve Kurumlar Vergileri, Katma Değer Vergisi ve Vergi Usul Kanunu açısından Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

I- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise, gayrimenkullerin alım satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde edilen kazancın ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 38'inci maddesinde; "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari Kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanun'un 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca ticari kazancın tespitine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun 39'uncu maddesinin ikinci fıkrasında; "Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder." parantez içi hükmü yer almaktadır.

Kanun'da yer alan düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, ticari kazancın tespitinde, dönemsellik ilkesi gereğince işletmenin sürekli kabul edilen ömrü belli dönemlere bölünür ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır. Gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilerek hasılat, gelir ve karlar aynı

döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılır. Tahakkuk ise gelirin ve giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesini ifade eder.

Öte yandan, başkasının arsası üzerine inşaat yapanların arsa sahibine vermiş oldukları dairelerin inşası için yapmış oldukları harcamalarla, kendilerine ait daireler için yapmış oldukları harcamaların toplamı inşaat maliyetini verir. Müteahhide ait dairelerin maliyeti, toplam inşaat maliyetinin bu dairelere dağıtımı suretiyle bulunur. İnşaatın toplam maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı müteahhidin kendisine ait dairelerin arsa maliyetidir.

Bu itibarla, kurumunuz tarafından müteahhide verilen arsa üzerine yapılan dairelerin inşası tamamen bitirilmediği müddetçe inşaat maliyeti oluşmayacağından, inşaatın devamı sırasında yapılan satışlar karşılığında alınan tutarların avans olarak değerlendirilmesi ve söz konusu dairelerin teslim edildiği dönem kazancına dahil edilmesi gerekmektedir. Ancak, dairelerin tamamlanması ile ilgili muvazaalı bir durumun tespit edilmesi durumunda, gerekli cezai işlemlerin uygulanacağı tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çevresinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, Kanun'un 27/1'inci maddesinde; bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, 27/3'üncü maddesinde de; emsal bedeli ve emsal ücretinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı,

29/1-a maddesinde; mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebileceği,

29/3'üncü maddesinde de; indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılacağı, hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 08/08/2011 tarih, KDVK-60/2011-1 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri'nin "1.8.1. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri" başlıklı bölümünde;

"... Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kuralı olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibarıyla eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir." açıklamaları yapılmıştır.

Buna göre;

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

Vergiye doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden %1 veya %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanunu'nun 27/3'üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.

Ayrıca, arsa sahibinin (arsa sahibi gerçek kişi de olsa) arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi bahsiyle ticari kazanç kapsamında gerçek usulde mükellefiyet tesis edilmesi halinde müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından (bağımsız birimin niteliğine göre arsa payı dahil emsal bedeli üzerinden %1 veya %18 oranında) hesaplanan KDV'nin Kanun'un 29/1-a maddesi gereğince takvim yılı aşılmamak kaydıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229' uncu maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu, 231'inci maddesinin beşinci fıkrasında faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 262'nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği, 269'uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bulunan gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlendirileceği ve 270'inci maddesinde de gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanun'un 267'nci maddesinde ise emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmış olup emsal bedelin hangi esaslara göre tayin olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre;

Kurumunuzca müteahhit firmaya teslim edilen arsa payının kurumunuz aktifinde kayıtlı olması nedeniyle söz konusu arsa payı için kurumunuz tarafından kurumunuza teslim edilen daire veya işyerlerinin Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre tespit edilen emsal bedeli üzerinden müteahhit firmaya fatura düzenlenmesi,

Müteahhit firma tarafından kat karşılığı olmak üzere kurumunuza bırakılan daire veya işyerleri için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (inşaatin tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde kurumunuz adına Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.