

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-vuk-229-128

16/08/2013

Konu : Kısmen kat karşılığı, kısmen hasılat
paylaşımlı olarak yapılan arsa
teslimlerinde belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile aktifinizde kayıtlı olan arsanızı, kısmen kat karşılığı, kısmen hasılat paylaşımı olarak müteahhit firmaya devretmeyi planladığınız, bu işlem sırasında arsa tapunuzun devredilmeyeceği, inşaatın tamamlanmasından sonra veya bağımsız bölüm bedelinin tamamının alıcılar tarafından müteahhit firmaya peşin ödenmesi durumunda kat irtifak tapusunun doğrudan şirketiniz tarafından verileceği, bağımsız bölümlerin tamamlanıp tapuya tescil ettirildiği veya fiilen hak sahiplerinin kullanımına tahsis edildiği tarihte müteahhit firma ve arsa sahibi olan firmanız açısından eş zamanlı olarak vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu, müteahhit firmanın konut teslimleri için fatura düzenlediği tarihte, şirketiniz tarafından da arsa faturası düzenlenmesi gerektiği belirtilerek, konu hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilânço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilânço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun 40 inci maddesinde de; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bu hükümler çerçevesinde, şirketiniz tarafından müteahhide verilecek arsanızın üzerine yapılan dairelerin inşası tamamen bitirilmediği müddetçe müteahhit açısından inşaat maliyeti oluşmayacağından, inşaatın devamı sırasında yapılan satışlar karşılığında alınan tutarların müteahhit tarafından avans olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, şirketinize kalacak olan daireler ile satış hasılatından pay alacağınız dairelerin şirketinize olan maliyeti aktifinizde kayıtlı bulunan arsanın değeri olduğundan bu değer şirketinize kalacak ve hasılatından pay alacağınız daire sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanan tutarın maliyet olarak; söz konusu dairelerin her birinin satıldığı tarih itibarıyla de satış hasılatından elde edilen payın gelir olarak dikkate alınmak suretiyle oluşan kâr veya zararın kurum kazancınıza dâhil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesiyle Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmuş ve aynı Kanunun 2/1 inci maddesine göre teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır.

Yine aynı Kanunun 2/5 inci maddesinde trampanın iki ayrı teslim olduğu, 4/2 nci maddesinde, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulacağı, 10 uncu maddenin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması ile (b) fıkrasında malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği,

27/1. maddesinde ise 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 hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 30/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Kararname Eki Kararın 1.maddesi gereğince, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılacak konut teslimlerinde KDV oranları, net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri için indirimli oranda (%1), 150 m²'nin üzeri konutlar için ise genel oran (%18) olarak tespit edilmiştir.

Bununla birlikte, kat karşılığı inşaat işlerinin KDV karşısındaki durumuna ilişkin 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, arsa karşılığı inşaat işleri "trampa" olarak değerlendirilmiştir. Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre, arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim olduğu, bunlardan birincisinin, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisinin ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olmak üzere arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimi olduğu ve bu iki tesliminde ayrı ayrı satış hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Aynı Tebliğde; arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi ile müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan konut tesliminin katma değer vergisine tabii olduğu hususunda gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 60 No'lu KDV sirkülerinin "Arsa Karşılığı İnşaat İşleri" başlıklı 1.8. bölümünde "...

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibariyle 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 itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

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.

- Vergiyi 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 Kanununun 27/3 üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.

1.8.2. Uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenen "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

..." açıklamaları yer almaktadır.

Kat karşılığı olmak üzere yapılan inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhit firmanın arsa karşılığı yapacağı konutları arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır.

Bu durumda, inşaatlar devam etmekte iken özel sözleşme veya satış vaadi ile veya arsa payı üzerinden (kat irtifaklı arsa tapusu üzerinden) yapılan satışlarda bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyecektir. Bu durumda alınan bedeller ise avans niteliği taşıdığından fatura düzenlenmesine gerek olmayıp kayıtlara avans olarak intikal ettirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu yerlerin tapuya tescil ettirildiği tarihte veya tapuya tescilden önce hak sahiplerinin kullanımına tahsis edilmesi durumunda ise tahsis edildiği tarihteki emsal bedelleri üzerinden sadece müteahhit firma tarafından şirketiniz veya üçüncü şahıslar adına fatura düzenlenerek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin niteliğine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

Şirketinizin aktifinde bulunan arsa için, vergiyi doğuran olay müteahhit firmanın arsa karşılığı yapmış olduğu konutları şirketinize teslimiyle gerçekleşmektedir. Buna göre söz konusu konutların şirketinize teslimini müteahhit firma azami yedi gün içinde konutların emsal bedelleri ile hasılattan alacağınız payın toplamı üzerinden müteahhit firma adına arsa satış faturası düzenlenerek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

Böylece, gerek şirketiniz tarafından teslim edilen arsa için, gerekse müteahhit firma tarafından yapılan konut teslimlerinde, vergiyi doğuran olay karşılıklı olarak vuku bulduğundan, bu tarih itibarıyla şirketiniz ve müteahhit firma tarafından eş zamanlı olarak fatura düzenlenmiş olacaktır.

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 özelve uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.