

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[229-2012/VUK-1- . . .]-1120

22/03/2012

**Konu : Kat karşılığı inşaat işi yapan firmanın
arsa sahibi adına yaptığı giderlerin
vergi mevzuatı açısından durumu ve
belge düzeni.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden,

1- 20... yılında kendinize ait arsada özel inşaat yapımına başladığınız ancak ... Belediyesinden yapı ruhsatı alabilmeniz için ticaret odasına kayıt yaptırdığınız, ... Vergi Dairesi Müdürlüğüne mükellefiyet kaydı açtığınız, söz konusu inşaatın bitmesinden sonra oluşacak konutların ve işyerinin kendinize dahil yapılacak satışlarının ticari kazancınıza dahil olup olmayacağı ve kendinize kalacak konut ve işyerinin faturasının nasıl düzenleneceği,

2- Söz konusu inşaatın kendinize sattığınız daireleri ve işyerini 5 yıl içinde satmanız halinde değer artış kazancına tabi olup olmayacağı,

3- 20... yılında başladığınız kat karşılığı inşaat işinin, 20.. yılında başlanan özel inşaat işinden dolayı süreklilik kavramı içinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği,

4- Kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibi adına ödediğiniz ancak faturası arsa sahibi adına düzenlenen belediye, yapı denetimi v.b. giderleri gider olarak kaydedip kaydetmeyeceğiniz,

5- Önceki dönemlerde yaptığınız ancak kayıtlara almadığınız giderlerin sonraki dönemlerde kayıt altına alınıp alınamayacağı, söz konusu giderleri ilgili dönem için vereceğiniz katma değer vergisi düzeltme beyannamesinde düzeltmeniz halinde giderlerin yapıldığı dönemden düzeltme beyannamesinin verildiği tarihe kadar olan tüm katma değer vergisi beyannamelerinin düzeltilip düzeltilmeyeceği

hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiş, bu maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde ise gayrimenkullerin alım satım ve inşaa işleri ile devamlı uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun "Değer artışı kazançları" başlıklı Mükerrer 80'inci maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...

6-İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, (01.01.2010 tarihinden geçerli olmak üzere) 7.700 TL.'si gelir vergisinden müstesnadır."

hükümü yer almıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

-1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin verginin konusunu teşkil eden işlemler olduğu,

- 29'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebileceği, 3'üncü fıkrasında indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vukubulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılacağı,

- 30'uncu maddesinin (d) fıkrasında ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı,

- 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 5'inci fıkrasında ise, faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenmesi gerektiği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı,

- 262'nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,

- 269'uncu maddesinde iktisadi işletmelere dahil bulunan gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlendirileceği,

- 270'inci maddesinde ise gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderleringirdiği ve mükelleflerin noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte ve genel giderler arasında göstermekte serbest oldukları,

- 271'inci maddesinde de, inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin, satın alma bedeliyerine geçeceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre,

1- Ticari faaliyet bir tür emek sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemeyle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Özel inşaat olarak adlandırılan organizasyonlarda, bu organizasyonu üstlenen kişinin organizasyon kapsamındaki faaliyetleri inşaatın yapımına ve organizasyona ilişkin her türlü işlerden (işçi ve usta temini, malzeme alımı, her türlü ödeme ve tahsilat vb.) meydana gelmektedir.

Bu çerçevede, yukarıda sözü edilen ve ticari faaliyet olarak değerlendirilmeyen özel ihtiyaca ilişkin inşaat işleri mesken inşaatlarına yöneliktir.

Dolayısıyla, şahsi ihtiyaç kapsamı ve sınırlarının aşılması, işyeri ya da mesken ve dükkan ünitelerinden oluşan inşaatın yapılması durumunda ticari bir organizasyon şekli ve maddi unsurları ile açıkça ortaya çıkması bu faaliyetin ticari sayılması için yeterli olmaktadır. Bu uygulamada inşa edilen işyerinin satılmak amacıyla yapılıp yapılmamasının veya satılıp satılamamasının hiçbir önemi bulunmamaktadır. Zira işyeri inşaatının gelir elde etmek amacıyla yapılan ticari bir organizasyon olduğu açıktır.

Bu çerçevede kendi arsanız üzerine 20... yılında başladığınız inşaatın, ... adet meskenin yanı sıra ... adet işyerinden oluşması nedeniyle, söz konusu faaliyetiniz ticari faaliyet kapsamında değerlendirilecek olup, inşaatın bitmesinden sonra meskenler ile işyerinin kendinize ya da başkalarına satışından elde edilecek gelirin ticari kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, mükellefiyetiniz kapsamında kendi arsanıza yaptığınız konutların ve işyerinin kendinize satılması halinde her bir bağımsız bölüm için emsal bedel üzerinden azamî yedi gün içerisinde kendi adınıza fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

2- 20... yılında başladığınız inşaatın elde ettiğiniz gayrimenkullerden, kendi adınıza fatura ettiklerinizi dört yıl içerisinde (01.01.2007 tarihinden itibaren iktisap edilenler için beş yıl) satmanız durumunda, bu satıştan elde edilecek gelirler değer artış kazancına tabi olacaktır.

3- 20... yılında kendi arsanız üzerinde yaptığınız inşaat işinden dolayı mükellefiyet kaydınızın tesis edilmiş olması, 20... yılında yeniden başlanılan bu faaliyetin devamlılık oluşturması söz konusu olduğundan satış işlemlerinin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırları içerisinde değerlendirilmesi mümkün olmayıp, yapılan faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde ettiğiniz kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmekte olup, yapılan bu satışlara istinaden fatura tanzim etme zorunluluğunuz bulunmaktadır.

4- Yukarıda bahsi geçen hükümlerde maliyet bedeli içerisinde, mükellefin kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibi adına ödediğiniz ancak faturası arsa sahibi adına düzenlenen inşa edilecek binanın ruhsatı için çeşitli kurumlara (Belediye, İSKİ, Elektrik İdaresi, Yapı Denetim Şirketi) yapılan harç, katılım payı vb. ödemeler yer almamaktadır.

Buna göre, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca ödediğiniz ancak faturası arsa sahibi adına tanzim edilen inşa edilecek binanın ruhsatı için çeşitli kurumlara (Belediye, İSKİ, Elektrik İdaresi, Yapı Denetim Şirketi vb.) yapılan harç, katılım payı vb. için ödenen bedellerin, ticari kazancınızın tespitinde gider veya maliyet olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Ayrıca, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu ödemeler için düzenlenecek fatura vb. belgelerde yer alan katma değer vergisinin, tarafınızca ödenmiş olsa dahi, kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

5- Önceki dönemlerde yaptığınız ancak kayıtlara almadığınız giderlerin sonraki dönemlerde kayıt altına alınıp alınamayacağı, söz konusu giderleri ilgili dönem için vereceğiniz katma değer vergisi düzeltme beyannamesinde düzeltmeniz halinde giderlerin yapıldığı dönemden düzeltme beyannamesinin verildiği tarihe kadar olan tüm katma değer vergisi beyannamelerinin düzeltilip düzeltilmeyeceği hususunda ise, 20... yılına ilişkin olarak yaptığınız giderler nedeniyle yüklendiğiniz KDV'yi düzeltme beyannamesi vererek 20... yılında indirim hesaplarına alma imkanınız bulunmamaktadır.

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.