

Şirketin aktifinde kayıtlı arsanın başka bir inşaat şirketine kat karşılığı verilmesi halinde karşılıklı olarak düzenlenecek belgeler ve konunun Katma Değer Vergisi karşısındaki durumu

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı: B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/2008/VUK-229/MUK-27
01.05.08/12936

Konu: Şirketin aktifinde kayıtlı arsanın başka bir inşaat şirketine kat karşılığı verilmesi halinde karşılıklı olarak düzenlenecek belgeler ve konunun Katma Değer Vergisi karşısındaki durumu

İlgi: /04/2008 tarihli dilekçeniz.

İlgi'de kayıtlı dilekçeniz ile San.A.Ş.'nin aktifinde kayıtlı arsa üzerine kat karşılığı inşaat yapmak üzere sözleşme düzenlendiği, yapılan sözleşme uyarınca, San.A.Ş.'ye ait olan arsanın %50 hissesinin şirketinize devredileceği, buna karşılık şirketinizce yapılacak konutların % 50'sinin arsa sahibi şirkete devredileceği;

Arsa teslimi sırasında herhangi bir gelir doğmamasına karşılık, mevcut yasal düzenlemeler kapsamında arsa teslimine ilişkin fatura düzenlenmesi durumunda Katma Değer Vergisi hesaplanacağı, inşaatların 2-3 yıl sonra tamamlandığı göz önüne alındığında arsa teslimi ile konutların teslim edildiği dönem arasında fark oluşacağı belirtilerek;

Gerek arsa teslimi, gerekse inşaat teslimi sırasında emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi durumunda kayıtlı değer ile emsal bedel arasında çıkan farkın bağımsız bölümlerin gerçekten satıldığı dönemde dikkate alınmak üzere, " gelecek yıl geliri" gibi geçici bir hesaba alınıp alınmayacağı ile arsa karşılığı inşaat yapacak şirketin, arsa faturasını düzenlediği dönemde şirketinizce, arsanın emsal bedeline eşit tutarlı "inşaat hizmet karşılığı alınan avans" karşılığı

fatura düzenlenmesinin ve KDV hesaplanmasının mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 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. 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. maddesinde trampanın iki ayrı teslim olduğu, 4/2. 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. maddenin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslim 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.

Bakanlığımız kat karşılığı inşaat işlerinin KDV karşısındaki durumuna ilişkin görüşünü 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlemiştir. Anılan Tebliğ'de; 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** ve katma değer vergisine tabii olduğu hususunda gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Bununla birlikte, Vergi Usul Kanununun 328. maddesinde devir ve trampanın satış hükmünde olduğu hüküm altına alınmış olup, arsa karşılığı inşaat işinde de iki ayrı teslim söz konusu olduğundan, müteahhitlerin arsa alımlarının, istisna kapsamına girsin girmesin konut ve işyeri satışlarının Vergi Usul Kanunu'nda sayılan belgelerle belgelendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca Kanununun 229'ncu maddesinde fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır.

Diğer taraftan, kat karşılığı başkalarının arsasına yapılan inşaatlarda toplam inşaat maliyeti, inşaatı yapanlar tarafından arsa sahibine verilen dairelerin inşası için yapılan harcamalar ile kendilerine ait daireler için yapılan harcamalardan oluşmakta, her bir kat veya dairenin maliyeti de her kat veya daireye belirli ölçü ve esaslara göre binanın tüm maliyetinden pay verilmek suretiyle tespit edilmektedir. **Ayrıca inşaatın toplam maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı ise toplam arsa maliyetini (müteahhidin kendisine ait dairelerin arsa maliyeti) vermektedir.**

Buna göre; **kat karşılığı inşaatın arsa maliyet bedeli**, müteahhit firma tarafından arsa karşılığında arsa sahibine teslim edilen gayrimenkullerin inşaatı için yapılan

harcamaların toplamından oluşmaktadır. **Bu bedel kat karşılığı teslim edilen arsanın sahibi içinde, teslim ettiği arsanın değerini ifade etmektedir.**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde, kurumlar vergisinin, Kanunun 1. maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde ise, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerler 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 Kanununun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir.

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

Yapılan bu açıklamalar uyarınca San. A.Ş. tarafından şirketinize yapılacak arsa teslimi ile şirketiniz tarafından bahsi geçen şirkete yapılacak konut teslimleri ayrı ayrı satış hükmünde olduğundan, katma değer vergisine tabii olacak ve her iki teslim içinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini müteakip emsal bedel üzerinden fatura düzenlenerek ilgili dönem beyannamesine dahil edilecektir. Buna göre, müteahhitlik hizmeti veren şirketinizin inşaat faaliyetine başlamadan önce arsanın emsal bedeline eşit tutarlı avans faturası düzenlemesi mümkün değildir. Öte yandan, **emsal bedel uygulamasında ise** arsa tesliminde, VUK.'nun 267. maddesinin üçüncü sırası olan takdir esası; şirketinizce teslim edilecek dairelerin teslimi sırasında, söz konusu dairelerin maliyetlerinin bilinmesi ve çıkarılması mümkün olduğundan VUK.'nun 267. maddesinin ikinci sırasında yer alan maliyet bedeli esasına göre işlem yapılacaktır. Düzenlenecek faturalarda tespit edilen bu bedellerin bulunması zorunludur. Bu şekilde tespit edilen bedellerden, arsa paylarına isabet eden bedellerin düşülmesi suretiyle fatura düzenlenmesi mümkün değildir.

Bununla birlikte, **“tahakkuk esası” ve “dönemsellik ilkesi”** gereğince gerek arsa teslimi gerekse konut teslimi sırasında maliyet bedeli ile emsal bedel arasında oluşan kar/zarar”ın ilgili dönem (teslimin yapıldığı) kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.