

Adi ortaklık ile TOKİ arasında yapılan sözleşme maddeleri kapsamında adi ortaklık tarafından satın alınan ve bu nedenle adi ortaklığın aktifinde yer alması gereken arsanın, adi ortaklığı oluşturan şirketlere tesliminde fatura düzeni

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.17 .01-130[1-2015- 24]-176818
Tarih	03.06.2021

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü

Sayı : 84974990-130[1-2015-24]-176818 03.06.2021

Konu : ... A.Ş.

- "...ili, ... Proje Alanındaki ... İnşaatı Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İşi" ihalesinin "M.A.Ş., K.A.Ş., A.A.Ş. ve Ö. Adi Ortaklığı" tarafından kazanıldığı ve ihale sözleşmesinin 15/2/2011 tarihinde yapılarak iş sürecinin başlatıldığı,

- 11.02.2011 tarihli adi ortaklık sözleşmesinde, ortakların adi ortaklıktaki hisselerinin; M.A.Ş. %43, K.A.Ş. %8, A.A.Ş. %39, Ö. %10 olduğunun; ortaklığın hükmi şahsiyetinin olmaması sebebiyle hukuken iktisabı

tescile tabi menkul veya gayrimenkul mal veya hak kazanımlarının olması ve tescilin ortaklardan biri veya tamamı adına yapılmak zorunda kalınması halinde dahi o mal veya hakların adi ortaklığın faaliyetleri ve yaptığı işler nedeniyle kazanıldığından, ortaklığın mal varlığı olarak kabul edileceği, ortaklık adına temin edilen tüm mal ve haklar ile borçlarda tüm ortakların iştirak halinde malik olduğu, mülkiyetin, ortakların ortaklıktaki hisseleri veya işlerin oranında taksiminin mümkün olmadığı, mülkiyetin ortakların tümüne birden ait olduğu, bu mülkiyet üzerinde ortakların oy birliği ile tasarrufunun mümkün ve şart olduğu, ortaklardan hiçbirinin ortaklığın mal varlığının kendi hissesine düşen kısmı üzerinde tek başına tasarrufta bulunamayacağını belirtildiği,

- ... İli, ... Proje Alanındaki ... İnşaatı Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İş Devir Sözleşmesinde, sözleşmenin taraflarının, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (İdare) ile M.A.Ş., A. A.Ş., Ö. A.Ş., K. A.Ş. İş Ortaklığı (Yüklenici) olduğu,

- Sözleşmenin (3/b) maddesine göre, yüklenici tarafından arsa satış karşılığı İdare payı gelirin nakden ve defaten peşin olarak ya da İdarenin belirleyeceği koşullarda ödenebileceği, ödemenin tamamlanmasını müteakiben mevzuat çerçevesinde Türk Medeni Kanununun ilgili hükümleri uyarınca yükleniciye tapu devrinin yapılacağı,

- Sözleşmenin (5.1) maddesinde, taşınmazların yüklenici tarafından alımının söz konusu olması halinde, yüklenicinin, ilgili taşınmazların bedeli tamamlanır tamamlanmaz idare vekaletiyle kendi adına ilgili taşınmazların tapu devrini yapacağı,

- İşin devamında sözleşmenin (3-b) ve (5.1) maddeleri kapsamındaki satın alma opsiyonunun kullanıldığı ve sözleşmedeki ödeme yükümlülüğünün yerine getirilerek TOKİ'ye ait arsanın satın alındığı (arsanın ... Ada ... Parsel numarası ile tapu kütüğünde kayıtlı iken TOKİ tarafından özel imar uygulaması yaptırılarak parsel numarasının 35 olarak değiştiği, ayrıca arsanın yüz ölçümünün 1.481.477,74 m²'den 1.505.092,53 m²'ye çıktığı),

- Söz konusu arsanın satış işlemine ait faturanın TOKİ tarafından 19.06.2013 tarihinde adi ortaklık adına (şirketlerin hisseleri ve ticaret unvanları ayrı ayrı gösterilmeksizin) düzenlendiği, ancak arsanın 19.06.2013 tarihinde adi ortaklığı oluşturan şirketler adına tapuda hisseleri oranında tapuya tescil edildiği,

- Arsa satışına ilişkin faturanın adi ortaklık adına düzenlenmiş olması nedeniyle arsanın adi ortaklık aktifine alındığı, ancak arsaya ilişkin olarak ortaklarca kendi muhasebe kayıtlarına herhangi bir kayıt yapılmadığı,

- Tapuda ortaklar adına kayıtlı bulunan arsanın şirketlerin aktifine alınmak istenildiği ve bu işlemin ne şekilde yapılması gerektiği hususunda görüş talep edildiği

anlaşılmıştır.

I- VERGİ USUL KANUNU VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (3/B) maddesinde, "*B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, mezkûr Kanunun 227 nci maddesinde, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu hükme bağlanmış olup, söz konusu kayıtların, esas itibarıyla, mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde düzenlenen belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi icap etmektedir. Bu kapsamda, mezkûr Kanunun 229 uncu 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.

Bunun yanı sıra, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, ikinci fıkrasında ise, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş; 38 inci maddesinin birinci fıkrasında da, "*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 Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükümlerine yer verilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esası ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Ayrıca, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (2.5.3) bölümünde, "... *Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen katma değer vergisi mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutabilmektedirler. Ortaklar ise dönem sonlarında ortaya çıkan kar veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler...*" açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, adi ortaklık sözleşmeleri, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 620-645 inci maddelerinde düzenlenmiş olup, anılan Kanunun 620 nci maddesinde, adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlanmıştır. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. İki veya daha fazla gelir veya kurumlar vergisi mükellefinin, adi ortaklık kurmak suretiyle faaliyet göstermeleri halinde, ortaklıktan elde ettikleri karlar, hisseleri oranında gerçek kişilerin ticari kazancına veya şirketlerin kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmektedir. Ancak, adi ortaklık olarak faaliyette bulunulması halinde, adi ortaklıkların bağımsız işletme birimleri olarak ayrı stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilmekte ve adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetleri ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmektedir.

Ayrıca, aynı Kanunun 620 ve müteakip maddeleri hükümlerine göre, birden çok kişinin bir taşınmaz satın alıp bunun adi şirket adına tescilini istemesi halinde, bu taşınmaz adi ortaklık adına değil ortakları adına elbirliği mülkiyeti esasına göre tescil edilmektedir. Diğer bir ifade ile adi şirketin tüzel kişiliği bulunmadığından taşınmazı satın alan gerçek veya tüzel kişilerin adları tapu kütüğüne yazılarak pay oranları gösterilmeksizin, elbirliği halini oluşturan neden "adi şirket" şeklinde tapu kütüğüne tescil edilmektedir. Elbirliği halinde tescil hali, birlikte mülkiyet hali değil, esasında şirket adına tek mülkiyetin tescil halidir. Ayrıca, ortakların taşınmazdaki tasarrufları elbirliği mülkiyet hükümlerine göre yapılabilmekte olup, ortaklar paylarını ancak birbirlerine temlik edebilmekte üçüncü bir kişiye temlik edememektedirler. Bu itibarla, adi şirket adına tapu siciline tescil edilmek istenen taşınmaz, elbirliği mülkiyeti olarak tescil edilmekte ve adi şirket olduğu belirtilmektedir.

Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu uygulamasında, adi ortaklık tarafından iktisap edilen taşınmazın tapu siciline yukarıda belirtilen şekilde tescil edilmesi ve ortakların isimlerine ayrı ayrı yer verilmesi suretiyle faturanın ortaklık adına düzenlenmesi şartıyla, iktisap edilen taşınmazın ortaklık tarafından aktive/envantere alınması gerekmektedir. Adi ortaklık envanterinde kayıtlı taşınmazın, adi ortaklık envanterinden hisseleri oranında ortaklara devredilmek üzere çıkarılmak istenilmesi halinde ise, söz konusu taşınmaz payları için ortaklar adına fatura düzenlenmesi icap etmektedir.

Buna göre, dilekçenize göre adi ortaklık ile TOKİ arasında yapılan sözleşmenin (3/b) ve (5.1) maddeleri kapsamında arsa bedelini ödeyerek satın alma opsiyonunun adi ortaklık tarafından kullanılması sonucunda, faturası TOKİ tarafından adi ortaklık adına düzenlenen ve sadece adi ortaklık aktifinde kayıtlı olduğu belirtilen arsanın, adi ortaklık envanterinden hisseleri oranında ortaklara devredilmek üzere

çıkartılması, söz konusu arsa payları için ortaklar adına fatura düzenlenmesi ile mümkün olup, bu işlemten doğan kazancın adi ortaklık bünyesinde tespit edilerek ortakların ortaklıktaki hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilmesi icap etmektedir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- (1/1) maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,
- (2/1) maddesinde, teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,
- (10/a) maddesinde, vergiyi doğuran olayın mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- (10/b) maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği,
- (17/4-p) maddesinde, hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu

hükme bağlanmıştır.

Özelge talep formunuz ve ekinde söz konusu arsanın, şirketinizin ortağı olduğu ortaklık tarafından, "... İli, ... Proje Alanındaki ... İnşaatı Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İşİ"ne ilişkin olarak TOKİ ile yapılmış olan sözleşme çerçevesinde iktisap edildiği ve TOKİ tarafından mezkûr Kanunun (17/4-p) maddesi kapsamında adi ortaklık adına düzenlenen faturaya istinaden, tapu kayıtlarında adi ortaklığı oluşturan ortaklar adına kayıtlı olduğu anlaşılmıştır.

Buna göre, adi ortaklık tarafından satın alınan ve bu nedenle adi ortaklığın aktifinde yer alması gereken arsanın, adi ortaklığı oluşturan şirketlere teslimi genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabidir. Söz konusu arsanın tapuda adi ortaklığı oluşturan şirketler üzerine kayıtlı olmasının bu duruma bir etkisi 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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026