

Kat karşılığı olarak yapılan arsa teslimlerinde belge düzeni.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.99.16.01-105[267-2014]-15442
Tarih	17.08.2017

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-105[267-2016]-15442 17.08.2017

Konu : Kat karşılığı olarak yapılan arsa teslimlerinde belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formlarınızda; şirketiniz ile ... (müteahhit firma) arasında 17.03.2010 tarihinde "Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi" imzalandığı, şirketiniz ile müteahhit firma arasındaki paylaşım oranının %50 olarak belirlendiği, müteahhit firmaya isabet eden arsa payının mülkiyet devrinin inşaatın bitimini müteakip şirketinize isabet eden bağımsız birimlerin teslimi karşılığında yapılacağı, kaba inşaatın tamamlanması sürecinde müteahhit firma tarafından kendi payına isabet eden iş yeri mahiyetindeki bağımsız birimlerin bir kısmının nakit karşılığı satıldığı, müteahhit firma tarafından satılan bağımsız birimlere isabet eden ve şirketiniz uhdesinde bulunan arsa paylarına ait mülkiyetlerin doğrudan müşterilere devrinin talep edildiği belirtilerek;

- Şirketiniz aktifine kayıtlı arsaya ilişkin faturanın, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu, diğer bir ifadeyle inşaatın tamamlanarak arsa karşılığı bağımsız birimlerin şirketinize teslim edildiği tarihte düzenlenmesinde herhangi bir sakınca bulunup bulunmadığı ile faturada, arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı,
- Müteahhit firma tarafından şirketinize teslim edilecek bağımsız birimlerin bedelinin müteahhit firmanın muhasebe kayıtlarından tespiti mümkün olduğundan "inşaat maliyet bedeli + müteahhit kâr marjından" oluşan bir bedel ile şirketinize fatura edilmesinin, karşılığında şirketiniz tarafından müteahhit firmaya devredilecek arsa payı için de aynı bedelli bir fatura düzenlenmesinin mümkün olup olmayacağı,
- İnşaat tamamlanmadan müteahhit firmaya ait kısım üzerinden, müteahhit firma tarafından yapılan satışlar için şirketinizin fatura düzenlemek mecburiyetinde olup olmayacağı

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASI

Vergi Usul Kanununun;

- 227 nci maddesinde; *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."*
- 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 vesikadır."*,
- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde; *"Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir."*
- 232 nci maddesinde; *"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler."*

Yukarıdakiler dışında kalanların birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (1/1/2017 tarihinden geçerli olmak üzere) 900,00 TL'yi geçmesi veya bedeli (1/1/2017 tarihinden geçerli olmak üzere) 900,00 TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.",

- 267 nci maddesinde, "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur."

hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, genel itibariyle, kat/arsa karşılığı inşaat işlerinde;

- Arsa karşılığı olmak üzere arsa sahibine daire/işyeri verilmesi durumunda, karşılığı aynı olan bir taahhüt söz konusudur. Arsa sahibi arsasının bir kısmını müteahhide devretme, müteahhit ise bunun karşılığında inşa edeceği dairelerin/işyerlerinin bir kısmını arsa sahibine devretme taahhüdünde bulunmaktadır.

- Arsa sahibi, arsasının belli bir payını devretmiş olup, karşılığında müteahhidin verdiği dairelere, işyerlerine veya belli bir nakit paraya sahip olmaktadır. Arsa payının bir kısmı ise arsa sahibinde kalmakta, bu kalan kısım da müteahhit tarafından kendisine verilen dairelerin arsa payına isabet

etmektedir.

- Arsa sahibi ticari işletme bakımından bu işlem sonucunda arsası aktifinden çıkmakta olup, bunun karşılığında dairelere, işyerlerine veya belli bir nakit paraya sahip olmaktadır. Ticari işletmenin müteahhide devretmediği arsa payı, müteahhitçe verilen dairelere/işyerlerine isabet ettiği için ticari işletmenin bu iktisadi kıymetleri kayıtlarına arsa payı dâhil olarak kaydetmesi gerekmektedir.

- Müteahhit ise, inşa ettiği dairelerden/işyerlerinden bir kısmını arsa sahibine vermekte ve bunun karşılığında elde ettiği iktisadi kıymet ise, arsa sahibinden devraldığı (müteahhide kalan dairelere/işyerlerine isabet eden) arsa payı olup, arsa sahibine bırakılan dairelerin/işyerlerinin karşılığında müteahhit kendisinde kalan dairelere/işyerlerine isabet eden arsa payını devralmaktadır.

Ayrıca, kat/arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa karşılığında daire/işyeri teslimi, karşılıklı olarak eş zamanlı olarak gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, eş zamanlı olarak gerçekleşecek arsa ve daire/işyeri teslim tarihinden itibaren yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Buna göre;

1- Müteahhit tarafından, şirketinize teslim edilen bağımsız birimler (daireler/işyerleri) için, bağımsız birimlerin şirketinize teslimini müteakip azami yedi gün içinde bağımsız birimlerin emsal bedelleri üzerinden şirketiniz adına fatura düzenlenecektir.

213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinde, emsal bedelin tespitinde yer alan esasların sıra ile uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle şirketinize teslim edilecek dairelerin emsal bedeli tespit edilirken madde hükmünde yer alan sıralamaya uyulması gerekmektedir.

Bu itibarla söz konusu maddede yer alan emsal bedel tespitinde ilk sıra ortalama fiyat esası olup bu esasta emsal bedeli belirlenecek malın değerlemesinin yapılacağı ayda veya daha önceki aylardaki satış bedelleri ve miktarlarına dayanılarak emsal bedeli belirlendiğinden söz konusu olayda ilgili aylara ait bir satış görülmemesi halinde bu esasın kullanılması mümkün değildir.

Ortalama fiyat esasının kullanılması mümkün değilse sıradaki esas olan maliyet bedeli esasının kullanılması gerekmektedir. Maliyet bedeli esasında ise malın maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 eklenerek emsal bedel belirlenmektedir. Arsa karşılığı olmak üzere arsa sahibine daire verilmesi durumunda karşılığı aynı olan bir taahhüt söz konusudur. Aynı taahhütler olmasına rağmen, söz konusu olayda maliyet bedelinin belirlenmesi mümkün olduğu takdirde 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinde yer alan bu esasın kullanılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak söz konusu olayda maliyet bedeli esasının kullanılması da mümkün olmazsa takdir komisyonunca takdir esasına göre belirlenecek olan emsal bedeli dikkate alınmak suretiyle söz konusu faturanın

düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

Diğer taraftan müteahhit firmaya teslim edilen arsa payı içinse, şirketiniz tarafından, şirketinize teslim edilen bağımsız birimler için tespit edilen emsal bedel üzerinden, yine azami yedi gün içinde müteahhit firma adına arsa satış faturası düzenlenmesi gerekmektedir.

2- Müteahhit firma tarafından, inşaatlar devam ederken, kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden kendi payına isabet eden konut, işyeri gibi bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışının gerçekleştirildiği durumda, müteahhit firmanın yapmış olduğu satışlara ilişkin olarak, şirketinizce fatura düzenlenmesi söz konusu olmayacaktır.

II- 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi tutulacağı,
- 2/1 inci maddesinde, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,
- 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) bendinde, vergiyi doğuran olayın, malın teslimi ve hizmetin ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması ile (b) bendinde 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 meydana geleceği,
- 27/1 inci 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 oranları KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurula Kararnamesine ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listede yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 olarak tespit edilmiştir.

Bunun yanı sıra, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-8.) bölümünde, "8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

8.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

8.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 60 No.lu KDV Sirkülerinin "Arsa Karşılığı İnşaat İşleri" başlıklı (1.8) bölümünde de; "...

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 kural olarak 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 bulunduğu tarih itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Buna göre;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu 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 arızı 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.

..." ifadelerine yer verilmiştir.

Buna göre;

1- Kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhit firmanın arsa karşılığı yapacağı bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Bu durumda, şirketinizin aktifinde bulunan arsa için vergiyi doğuran olay, müteahhit firmanın arsa karşılığı yapmış olduğu bağımsız birimleri şirketinize teslimiyle gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, şirketinizce söz konusu arsa teslimine ilişkin olarak, müteahhit firma tarafından şirketinize teslim edilen bağımsız birimlerin emsal bedelleri üzerinden (arsa payı dahil), genel oranda KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

2- Müteahhit firma tarafından, inşaatlar devam ederken, kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden kendi payına isabet eden konut, işyeri gibi bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışının gerçekleştirildiği durumda, müteahhit firmanın yapmış olduğu satışlara ilişkin olarak Şirketinizce KDV hesaplanması söz konusu değildir.

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.

