

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

Sayı : 11395140-105[VUK-1-19380]-929596

Tarih : 14.12.2020

Konu : Adi ortaklığı oluşturan ortaklar üzerine kat irtifakı kurulmuş inşaatın satışından elde edilen kazancın vergilendirilmesi hakkında.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; iki limited şirket tarafından kurulan adi ortaklık tarafından kat karşılığı inşaat işi kapsamında yapılmakta olan inşaatın henüz tamamlanmadığı ve dairelerin fiilen teslim edilmediği, adi ortaklığın kurumlar vergisi mükellefiyetinin ve tüzel kişiliğinin bulunmaması sebebiyle adi ortaklığa kalan dairelerin tapuda devir işlemlerinin, kat irtifakı kurulmak suretiyle ortak konumundaki şirketler adına yapıldığı belirtilerek kat karşılığı inşaat işi kapsamında üçüncü kişilere tapuda devri yapılacak konutlar için faturanın adi ortaklık tarafından mı yoksa ortak şirketler tarafından mı düzenleneceği, düzenlenecek faturada yer alan KDV'nin KDV beyannamesinde nasıl beyan edileceği ve arsa sahibine teslim edilecek bağımsız birimler için düzenlenecek faturada yer alan KDV'nin bina maliyetine eklenip eklenemeyeceği hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmıştır.

I- GELİR VERGİSİ ve KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI YÖNÜNDEN

Adi ortaklıklar 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 620-645 inci maddelerinde düzenlenmiş olup, anılan Kanunun 620 nci maddesinde adi ortaklık, iki veya daha fazla kişinin, bir sözleşmeye dayanarak, ortak bir amaca ulaşmak için emek ve mallarını birleştirmesi olarak tanımlanmış ve iştirak halinde mülkiyet esasına göre faaliyet sürdüren adi ortaklıklar, elde ettikleri gelirin vergilendirilmesi açısından bağımsız bir ünite olarak kabul edilmemiştir. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. Adi ortaklık olarak faaliyette bulunulması halinde, ortaklığa stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmektedir. Adi ortaklıkların ortaya çıkan kâr veya zararı, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir. Buna göre, adi ortaklıklarda her bir ortak, ortaklık faaliyetinden kendi payına düşen kâr veya zararı, geçici vergi ile yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil etmek zorundadırlar.

Adi ortaklığın faaliyeti süresince ortaklık bünyesinde oluşan maliyetler ile elde edilen hasılatın karşılaştırılması sonucu kar veya zarar oluşmaktadır. Dolayısıyla, adi ortaklığın gelir ve giderlerinin ortaklık adına belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, adi ortaklık tarafından elde edilen gelirler ile yapılan giderler (duruma göre maliyet veya gider olarak) dikkate alınmak suretiyle adi ortaklıkta oluşan kazancın belirlenmesi ve oluşan kar veya zararın adi ortaklıktaki ortaklık hisseleri oranında ortaklar tarafından kurum kazancına dahil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş olup, ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esas ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esas 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. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, adi ortaklığınız tarafından inşa edilen ancak adi ortaklıkların tüzel kişiliğinin bulunmaması nedeniyle tapuda adi ortaklığınızı oluşturan şirketler adına kayıtlı görünen dairelerin üçüncü kişilere satışı dolayısıyla elde edilen karın adi ortaklığınız bünyesinde yapılan inşaat işinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmesi ve bu kazancın hisselerine göre bölüştürülerek ortaklarınızın kurum kazançlarına dahil edilmek suretiyle genel hükümler çerçevesinde vergilendirilmesi gerekir.

Diğer taraftan, inşaat devam ederken kat irtifakı kurulmak suretiyle alıcıya fiilen teslim edilen gayrimenkullerde vergiyi doğuran olay, gayrimenkullerin tamamlanarak bunlar üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesi ile gerçekleşeceğinden, ortaklar tarafından inşaat devam ederken kat irtifakı kurulmak suretiyle üçüncü kişilere yapılan satışlar karşılığında tahsil edilen bedellerin, avans olarak değerlendirilmesi ve inşaatın tamamlanıp teslim yapıldığı yılın kazancı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca, muvazaalı bir durumun tespit edilmesi durumunda, gerekli cezai işlemlerin uygulanacağı hususu tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- (1/1) maddesinde, ticarî, sınai, ziraî 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,
- (3/c) maddesinde, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devrinin teslim sayıldığı,

- (2/5) maddesinin 6/4/2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7104 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle yapılan değişiklikten önceki halinde; trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu,

- 10 uncu maddesinin (a) bendinde, vergiyi doğuran olayın, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile; (b) bendinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile meydana geldiği,

- 58 inci maddesinde de, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile indirilebilecek KDV nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-8.) bölümünün 18 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile değişmeden önceki şeklinde; "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 mutad 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, arazi 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.

Buna göre, ... Adi Ortaklığı tarafından arsa karşılığı inşa edilen ve adi ortaklığa kalan taşınmazların üçüncü kişilere satışında, adi ortaklık tarafından faturanın üçüncü kişilere düzenlenmesi ve taşınmazın tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerekmektedir. Adi ortaklığın tüzel kişiliğinin olmaması nedeniyle bu taşınmazlara ilişkin tapuda kat irtifakının ortaklar adına kurulmuş olmasının bu uygulamaya etkisi bulunmamaktadır.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 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,

- (231/5) maddesinde ise faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı,

- 232 nci maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde olduğu,

- 234 üncü maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için de tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulasının vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu hükme bağlanmıştır.

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

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

- Bu taahhüt nedeniyle müteahhit işletme, inşa ettiği dairelerden/iş yerlerinden bir kısmını arsa sahibine vermekte olup, bunun karşılığında arsa sahibinden, kendinde kalan daire/iş yerlerinin arsa payını devralmaktadır.

Ayrıca, kat/arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa karşılığında daire/iş yeri 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/iş yeri teslim tarihinden itibaren yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olmaması durumunda ise arsa için, müteahhit tarafından arsa sahibi adına gider pusulası düzenlenmesi icap etmektedir.

Diğer taraftan, tahakkuka ilişkin bir belge olduğundan düzenlenmesi bedelin ödenmesine değil, malın teslimine veya hizmetin ifasına bağlı olan faturaya ilişkin yukarıda yer verilen hükümlerdeki müşteri tanımından, malı satın alan veya kendisine iş yapılanın anlaşılması, dolayısıyla faturanın malı satın alan veya kendisine iş yapılan adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 620 ve müteakip hükümlerine göre, birden çok kişinin bir taşınmaz satın alıp bunun adı şirket adına tescilini istemesi halinde, bu taşınmaz adı 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.

Buna göre;

- Müteahhit şirket olan adi ortaklık tarafından kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine bırakılacak bağımsız birimler (daireler/iş yerleri) için, bunların teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak tapuda tescil ile mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin fiili kullanıma terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde adi ortaklık tarafından fatura düzenlenmesi,

- Arsa tesliminde vergiyi doğuran olay, adi ortaklığın arsa karşılığı yapmış olduğu bağımsız birimlerin arsa sahibine teslimiyle gerçekleşeceğinden, söz konusu bağımsız birimlerin arsa sahibine teslimini müteakip, genel hükümler çerçevesinde, arsa sahibinin mükellefiyetinin bulunması ve arsanın aktifinde olması halinde azami yedi gün içinde arsa sahibi tarafından adi ortaklık adına arsa satış faturası, arsa sahibinin mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise adi ortaklık tarafından arsa sahibi adına gider pusulası düzenlenmesi,

- Söz konusu kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden adi ortaklık payına isabet eden bağımsız birimlerin üçüncü kişilere satışında (inşaatın tamamlanarak tapuda tescil ile mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) sonra, adi ortaklığın maliki olduğu bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere satışında adi ortaklık tarafından ilgili müşteriler adına genel hükümler çerçevesinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir. İnşaatlar devam ederken yapılan bağımsız birim satışlarında, bu aşamada adi ortaklık tarafından fatura düzenlenmesinin söz konusu olmayacağı tabiidir.

Öte yandan, arsa sahibine teslim edilecek bağımsız birimler için düzenlenecek faturada yer alan KDV'nin adi ortaklık tarafından gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.