

ŞİRKETLERİN KAT KARŞILIĞI ARSA TESLİMLERİ TAŞINMAZ TİCARETİ YAPTIKLARI ANLAMINA MI GELİR?

www.muhasabetr.com sitesinde
11.09.2012 günü yayınlanmıştır.

1. GİRİŞ

Başlıkta yer verdiğimiz sorunun cevabı, KDV Kanunu 17/4-(r) ve KVK Madde 5/1-(e) bentlerinde yer verilen istisnaların uygulanıp uygulanmaması açısından hayati derecede önem arz etmektedir. Bu konudaki yorumlarımızı aşağıda ifade etmeye çalışacağız. Çalışmadaki şirket ifadesi, ana sözleşmesine ve/veya fiili faaliyetlerine göre faaliyet konusu inşaat veya çeşitli şekillerde taşınmaz ticareti veya taşınmazların işletilmesi olmayan, kurumlar vergisi mükelleflerini ifade etmektedir.

2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE BELGE DÜZENİ VE KDV MEVZUATI

Bilindiği üzere kat karşılığı arsa teslimi işlemlerinde vergi idaresinin görüşü 30 No.lu KDV Tebliğinin yayınlandığı 1988 yılından bu yana temel olarak değişmemiştir. İdare konuyu trampa olarak görmekte, işlemde iki ayrı teslim olduğunu kabul etmekte, arsa sahibi şirketin müteahhide arsa teslimi sırasında teslim alacağı bağımsız bölümlerin emsal bedeli üzerinden ve %18 KDV uygulanmak suretiyle fatura kesilmesini gerektiğini; müteahhidin de bağımsız bölümleri teslim ettiği tarihte yine bağımsız bölümlerin emsal bedel üzerinden ve bağımsız bölümün niteliğine uygun KDV oranı üzerinden fatura düzenlemesi gerektiğini belirtmektedir. ...tarihinde yayınlanan 60 No.lu KDV Sirkülerinde de temel olarak bu yaklaşım tekrar ifade edilmiş, uygulamaya dair ilave açıklamalar yapılmıştır. Sirkülerde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

"1.8.1. Arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulamasına ilişkin olarak gerekli açıklamalar 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümünde yapılmıştır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir.

Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya 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 itibarıyla eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Buna göre;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad 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 arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

- Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu 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.

1.8.2. Uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenen "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede;

- Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenlenecek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin niteliğine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

- **Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması** veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibarıyla hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır.

02.08.2012 tarihli ve B.07.4.DEF.0.58.10.00-2010-24-55-8 sayılı özelgede de sirkülerdeki düzenlemelere paralel aşağıdaki görüşler verilmiştir:

".....Şirketiniz tarafından kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine bırakılan daireler için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (**inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden**) itibaren yedi gün içerisinde arsa sahibi adına Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlemeniz,

Şirketinize teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, teslim edilen arsa için arsa sahibi tarafından, **şirketinizce kendisine teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi,**

gerekmektedir.

.....

.....

Şirketiniz tarafından arsa karşılığında bağımsız bölüm tesliminde emsal bedel üzerinden fatura düzenlenerek, net alanı 150 m²'ye kadar olan konutlar için % 1, net alanı 150 m²'yi aşan konut ve sosyal tesisler ile arsa, arazi ve işyeri teslimleri için %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

Arsa sahibi şirketler tarafından, **Şirketinize yapılan arsa teslimleri genel oranda KDV'ye tabi olacaktır. Ancak, teslim konu arsalar, en az iki tam yıl süreyle satışı yapan şirketin aktifinde kayıtlı olması halinde (arsa sahibi şirketin faaliyet konusunda arsa alım-satım işleminin yer almaması ve bu işin ticaretini yapmaması şartıyla) Kanunun 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.**

3. KDV VE KV İSTİSNASINA DAİR MEVZUAT

KDV Kanunu 17/4-(r) bendi aşağıdaki gibidir:

"r) **Kurumların aktifinde** veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, **en az iki tam yıl süreyle bulunan** iştirak hisseleri ile **taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler** ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır."

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-(e) bendinin birinci ve beşinci fıkrası ise aşağıdaki gibidir:

"e) **Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar** ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının **satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.**

.....

.....

Menkul kıymet veya **taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.**"

Konuya ilişkin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun madde gerekçesinde; "Aynı şekilde, elden çıkarılan taşınmaz veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumu, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyecektir. Örneğin, şehrin bir bölgesindeki kullanılmayan bir arazinin satılıp başka bir bölgesinden bir süre sonra rant sağlamak amacıyla yeni bir arazi alınması durumunda, firmanın faaliyetleri açısından sağlamış ekonomik katkı söz konusu olmayacağından, istisnanın amacına ters düşmektedir. Diğer taraftan, şehrin kenar mahallesinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina alınması durumunda ise, firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun bulunmaktadır." ifadelerine yer verilmiştir.

Yukarıda yer verildiği üzere, şirketin sahip olduğu arsasını karşılığında daire, iş yeri veya diğer nitelikte bağımsız bölümler almak amacıyla müteahhide devretmesi sonucu düzenleyeceği faturada göstereceği emsal bedelin KDV'den istisna olması ve bu bedel ile aktifte kayıtlı maliyet bedeli arasındaki farkın (kazancın) %75'inin kurumlar vergisinden istisna olması mümkündür. Ancak buradaki en önemli kıstas, söz konusu arsanın en az iki tam yıl boyunca şirket aktifinde kalması olduğu kadar aynı zamanda taşınmaz alım-satımı veya kiralaması işi ile uğraşılmaması da çok önemli bir kıstastır.

4. ŞİRKETLER KAT KARŞILIĞI ARSA TESLİMİNDE KDV VE KV İSTİSNALARINDAN YARARLANAMAZ MI?

Netice itibariyle bir şirket (buradaki şirket ifade kurumlar vergisi mükellefi şirketleri ifade etmektedir) ticaret yapmak amacıyla kurulur ve şirketin elde ettiği her türlü kazanç ticari kazanç niteliğinde kurumlar vergisine tabidir. Bir şirketin aktifinde arsa varsa bu arsa, ya üzerine fabrika, işletme binası ve benzeri nitelikte bir bina inşa etmek ya da değerindeki artıştan ileride satmak suretiyle faydalanmak düşüncesiyle aktifte tutulmaktadır. Netice

itibariyle ortada ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili doğrudan ya da dolaylı bir bağ kurulabilmektedir.

Şirket, sahip olduğu arsayı satıp elde ettiği nakdi diğer yatırımlarında ve finansman ihtiyacında kullanması (işletme sermayesi ve diğer ihtiyaçlar için kullanması) halinde bize göre taşınmaz ticareti yapıyor olarak değerlendirilemez. Kaldı ki her iki düzenlemenin de altında yatan asıl gerekçe, şirketlerin bazı taşınmazlarını satmak suretiyle elde ettikleri nakitleri finansman ihtiyaçlarında (işletme sermayesi ve diğer ihtiyaçları için) kullanmalarıdır. Hatta aksi yönde yapılan işlemlerde (taşınmazın satılıp elde edilen nakdin finansal ihtiyaçlar için kullanılmayarak yeniden başka bir taşınmaz alınması halinde) istisna uygulanamayacağı yönünde özelgeler bulunmaktadır. Örneğin: (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1056 sayılı özelge)

"Bu istisnaya tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin nakde çevrilerek, işletmelerin sağlam mali kaynaklara kavuşturulması ve maddenin gerekçesinde de açıkça belirtildiği üzere işletmelerin bağlı değerlerinin nakde dönüştürülmesi yoluyla aktif bir şekilde ekonomiye katılması, finansman sıkıntılarının giderilmesi, faaliyetlerinin öz kaynaklarla devam ettirilebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Bir işletmenin bağlı değerlerinin satılarak sağlanan gelirin aynı veya başka bağlı değerler alınması için kullanılması halinde kanun koyucunun bu istisnaya gerçekleştirmeye çalıştığı amaç sağlanamayacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, aktifinizde kayıtlı taşınmazın satılmasından elde edilen kazancın %75'lik kısmı, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna tutulabilecektir. Ancak, söz konusu satıştan elde edilen hasılatın kısmen dahi olsa iştirak hissesi alımında kullanılması halinde, kanun koyucunun öngördüğü amaç gerçekleşmemiş olacağından, anılan istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir."

Şirket, sahip olduğu arsayı, ileride bağımsız bölümler elde etmek ve bu bağımsız bölümleri kiraya vermek ya da satmak amacıyla bir müteahhide devrediyorsa, bizce taşınmaz ticaretine girmiş, başlamış sayılabilir. Bu durumda da her iki istisnadan da yararlanmaması gerekir kanaatindeyiz. Çünkü burada yukarıda izah ettiğimiz, taşınmazın satılıp yerine başka bir taşınmaz (ya da iştirak veya benzer bağlı değer) alınması ile kat karşılığı arsa devri aynı niteliktedir düşüncesindeyiz.

Yukarıdaki ifade ettiğimiz yaklaşımımıza göre, bir şirketin bilançosunda yer alan her türlü varlık, o şirketin ticaretinin bir parçasıdır. Söz konusu şirketin ya aktif ticaretinin bir parçasıdır ya da kısa, orta veya uzun vadeli ticari bir yatırımdır. Bu durumda, bir arsa şirketin aktifinde iki yıldan uzun süre kalmış olsa bile, satılmasında veya kat karşılığı müteahhide devredilmesinde KDV 17/4-(r) ve KVK 5/1-(e) istisnaları uygulanamaz mı?

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı özelgede aşağıdaki görüşe yer verilmiştir:

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin aktifinde iki tam yıldan uzun süredir kayıtlı bulunan ve üzerinde üretim tesislerinin de yer aldığı arsayı "hasılat paylaşımı" modeliyle, bir inşaat şirketine satmayı düşündüğünüzü belirterek; satış sonrası oluşacak gayrimenkul satış kazancının, kurumlar vergisinden ve arsa tesliminin katma değer vergisinden istisna olup olmadığı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

.....
.....

Özelge talep formunuzun incelenmesinden, şirketinizin aktifinde iki tam yıldan uzun süredir kayıtlı bulunan ve üzerinde üretim tesislerinizin de yer aldığı **arsayı "hasılat paylaşımı" modeliyle, bir inşaat şirketine satmayı düşündüğünüz**, bu modelde şirketiniz adına inşaat ruhsatının alınacağı ve bağımsız bölümlerin kat irtifakının kurulacağı, kat irtifaklarının nihai alıcıya her bir satışta ayrı ayrı olmak üzere tapu devirlerinin şirketiniz tarafından yapılacağı, tapu devirleri sonrasında inşaat şirketine hasılat paylaşımına göre arsa faturası kesileceği belirtilmiştir.

Bu durumda, her ne kadar firmanızca yapılan arsa tesliminde inşaa edilen bağımsız bölümler yerine bunların satışından elde edilen hasılattan pay alınmış olsa da, **aslında yapılan işin arsa karşılığı inşaat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.**

Buna göre, **arsa satışında uygulayacağınız hasılat paylaşımı modeliyle, taşınmaz ticareti yapmış olacağınızdan, bu satış nedeniyle oluşacak kazançta, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnanın uygulanması mümkün değildir.**

....

....

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri katma değer vergisinden istisna tutulmuş; istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisseleri teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir.

Bu hüküm gereğince, **şirketinizce inşaat şirketine hasılat paylaşım modeli kapsamında arsa satış işlemi ticari faaliyet olarak değerlendirileceğinden, satış işleminde Kanunun 17/4-r maddesindeki "en az iki tam yıl süreyle mülkiyette bulunan taşınmazların satışı" na ilişkin istisna hükmünden, aynı bendin ikinci fıkrası gereğince faydalanmanız mümkün değildir."**

Görüldüğü üzere özelgede, "hasılat paylaşım" modeli ile arsanın müteahhide devredilmesi için taşınmaz ticareti yapılması olarak değerlendirilmiş ve her iki istisnanın da uygulanacağı görüşü verilmiştir.

60 No.lu KDV sirkülerinde ise arsa karşılığı inşaat işleri ile hasılat paylaşım veya gelir paylaşımı v.b. adlar altındaki işlemler aynı mahiyette görülmüştür. Bu durumda, bir şirketin aktifindeki arsasını kat karşılığı müteahhide devretmesi taşınmaz ticareti yapması anlamında mıdır?

5. SONUÇ

VUK'nun 3. maddesine göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve **bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti** esastır.

Netice itibariyle bir şirket (buradaki şirket ifade kurumlar vergisi mükellefi şirketleri ifade etmektedir) ticaret yapmak amacıyla kurulur ve şirketin elde ettiği her türlü kazanç ticari kazanç niteliğinde kurumlar vergisine tabidir. Bir şirketin aktifindeki arsa, ya üzerine fabrika, işletme binası ve benzeri nitelikte bir bina inşa etmek ya da değerindeki artıştan ileride bu arsayı satmak suretiyle faydalanmak düşüncesiyle aktive tutulmaktadır. Netice itibariyle ortada ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili doğrudan ya da dolaylı bir bağ kurulabilmektedir.

Şirket, sahip olduğu arsayı satıp elde ettiği nakdi diğer faaliyet yatırımlarında ve finansman ihtiyacında kullanması (işletme sermayesi ve diğer ihtiyaçlar için kullanması) halinde bize göre taşınmaz ticareti yapıyor olarak değerlendirilemez. Kaldı ki her iki düzenlemenin de

altında yatan asıl gerekçe, şirketlerin bazı taşınmazlarını satmak suretiyle elde ettikleri nakitleri finansman ihtiyaçlarında (işletme sermayesi ve diğer ihtiyaçları için) kullanmalarındır.

Şirket, sahip olduğu arsayı, ileride bağımsız bölümler elde etmek ve bu bağımsız bölümleri kiraya vermek ya da satmak amacıyla bir müteahhide devrediyorsa, bizce taşınmaz ticaretine girmiş, başlamış sayılabilir. Bu durumda da her iki istisnadan da yararlanmaması gerekir kanaatindeyiz. Ayrıca, taşınmazın satılıp yerine başka bir taşınmaz (ya da iştirak veya benzer bağlı değer) alınması ile kat karşılığı arsa devri aynı niteliktedir düşüncesindeyiz. Bu işlem ise söz konusu istisnaların düzenleme mantık ve gerekçelerine aykırıdır. Vergi İdaresinin düzenlemeleri ve özelgeleri de bizce bu yoruma müsaittir.

GÜRAY ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

MAZARS/DENGE

Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür