

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[262-2017-301]-149668

06.04.2018

Konu : Ortakların mülkiyetinde bulunan arsa üzerine yapılacak özel inşaat için kurulan adi ortaklığın vergilendirilmesi ve belge düzeni hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ortaklara ait arsa üzerine 6 adet işyerinden oluşan bir inşaat yapmak üzere bir adi ortaklık kurduğunuzu, 840 m² olan söz konusu arsanın 2/6 hissesine (..A), 2/6 hissesine (..B), 1/6 hissesine (..C) ve 1/6 hissesine (..D)'in sahip olduğu, inşaat devam ederken (..A)'nın sahip olduğu 2/6 arsa hissesinin tamamını (..B)'ye satarak ortaklıktan ayrıldığı, (..C) ve (..D)'in ise sahip oldukları 1/6 hisselerinin yarısını (..B)'ye sattıkları belirtilerek, bu durumda;

- İskan raporu alınmadan ve inşaat bitmeden ortaklardan (..A)'nın Adi Ortaklıktan ayrılıp ayrılamayacağı, ayrılması halinde vergisel durumunun nasıl olacağı,

- İnşaat tamamlandığında söz konusu işyerlerinin ortaklara tesliminde düzenlenecek faturada yer alacak bedelin nasıl belirleneceği

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise; gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Söz konusu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, ticari faaliyet bir tür emek, sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, 6 adet işyerinden oluştuğu belirtilen bu organizasyonda, organizasyonu üstlenen kişilerin organizasyon kapsamındaki faaliyetleri inşaatın yapımına ve organizasyona ilişkin her türlü işlerden (işçi ve usta temini, malzeme alımı, her türlü ödeme ve tahsilat vb.) meydana gelmektedir.

Bu itibarla, diğer hak sahipleriyle birlikte yapacağınızı belirttiğiniz inşaatın işyeri inşaatı olması nedeniyle, söz konusu inşaat işiniz ticari faaliyet kapsamında olacağından bu faaliyetiniz nedeniyle adi ortaklık olarak stopaj ve katma değer vergisi yönünden, her bir ortağa ilişkin olarak ise ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyetinizin tesis edilmesi ve her bir ortağın, ortaklık faaliyetinden kendi payına düşen kar veya zararı, geçici vergi beyannameleri ile yıllık beyannamesine dâhil etmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun "*Değer artışı kazançları*" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde;
"Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

...

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 Türk Lirası (2017 yılı için 11.000 TL, 2018 yılı için 12.000 TL) gelir vergisinden müstesnadır.

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, hisse devri dolayısıyla (..A), (..C) ve (..D) tarafından elde edilen kazancın, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'inci maddesi kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (1/1) inci maddesinde, ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 2/1'inci maddesinde de teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "I/B.7-Adi Ortaklıklarda Vergileme" başlıklı bölümünde; *"Adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri KDV'ye tabi değildir. Ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanır. Buna göre, bir adi ortaklıkta, ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmesi, bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmayacaktır."* denilmiştir.

Buna göre, ortaklardan (..A)'nın hisselerinin tamamının, diğer ortaklardan (..C) ve (..D)'in sahip oldukları 1/6 oranındaki hisselerinin yarısının (..B)'ye ortaklık sona ermeyecek şekilde devri KDV'ye tabi olmayacaktır.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

213 sayılı 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 tevsikinin mecburi olduğu,
- 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 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı fıkrasında 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 tüccarlar, 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, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları, bunların 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 50.000.000 lirayı (2017 yılı için 900 TL'yi, 2018 yılı için 1.000 TL'yi) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (2017 yılı için 900 TL'den, 2018 yılı için 1.000 TL'den) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesinin mecburi olduğu,

- 267 nci maddesinde; emsal bedelinin gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olduğu, emsal bedelinin sıra ile ortalama fiyat esas, maliyet bedeli esas ve takdir esasına göre tayin edileceği

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, ortaklığınız tarafından verilen, inşaat taahhüt işi mahiyetindeki hizmet için, ortaklıktaki hisse oranları dikkate alınarak ortaklar adına, hizmetin verildiği tarihten itibaren yedi gün içinde, inşaat harcamaları, genel giderler, personel harcamaları ve benzeri unsurlar da dikkate alınmak suretiyle belirlenecek emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu emsal bedelin hesabında, ortaklara ait arsa paylarının dikkate alınmayacağı tabiidir.

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.

