

T.C.

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**

**Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü**

Sayı : 27575268-105[262-2019-172]-E.244200

19.07.2019

Konu : Gayrimenkul Sermaye İradına İlişkin Verilecek Beynamede Arsa Karşılığı Alınan ve Maliyet Bedeli Belli Olmayan Konutun İktisap Bedeli ve İktisap Tarihi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... GMSİ mükellefi olduğunuz, yüklenici ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi yaparak arsa karşılığında iki adet daire edindiğiniz, yüklenicinin iskân ruhsatını .../.../2015 tarihinde almış olmasına karşın dairelerin bitmesi ve fiilen oturulmaya başlanmasının 2017 yılında olduğu, sahip olunan dairelerden birisinin 2017 yılında kiraya verildiği, yüklenicinin sözleşme gereği tarafınıza kalan dairelerin kat mülkiyeti tapusunu vermediği gibi teslim ettiği dairelerle ilgili fatura da düzenlemediği belirtilerek, kiraya verdiğiniz gayrimenkulle ilgili verilecek beynamede gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda gayrimenkulün iktisap tarihinin ve iktisap bedelinin nasıl belirleneceği hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

**I- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde, maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 74 üncü maddesinde, "*Safi iradın bulunması için, 21 inci maddeye göre istisna edilen gayrisafi hâsıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hâsıllattan aşağıda yazılı giderler indirilir:*

...

4. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hâsıllata uygulanır.

*Ancak, indirilmeyen kısım 88 inci maddenin 3 üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz)" hükmü yer almaktadır.*

*Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, "Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından (7061 sayılı kanunun 14 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 1.1.2017 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 05.12.2017) %15 ini götürü olarak indirebilirler. Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler" hükmüne yer verilmiştir.*

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704 ve 705 inci maddelerine göre, taşınmaz mülkiyetinin konusuna giren gayrimenkulün mülkiyetinin kazanılması, tapuya tescille doğacağından "iktisap tarihi" olarak, tapu tescil tarihinin esas alınması gerekir. Ancak, gayrimenkulün fiilen kullanım hakkının tapu tescil tarihinden önce alıcıya bırakılmış olması halinde ise bu tarih, iktisap tarihi olarak dikkate alınacaktır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 76 Sıra No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin "Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi" başlıklı 4 üncü bölümünde,

*"Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi uyarınca, tapuya tescille olmaktadır. Buna göre, kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dâhil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır.*

*Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir..." açıklamalarına yer verilmiştir.*

Buna göre; söz konusu gayrimenkule ilişkin olarak 2017/Mayıs ayından önceki bir tarihte kat irtifakı veya kat mülkiyeti tapusunun düzenlenmiş olması halinde gayrimenkulün tapuya tescil tarihi, tapuda herhangi bir tescil olmaksızın kullanıma bırakılan gayrimenkul için ise fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekmekte olup, gayrimenkulün konut olarak kiraya verilmesi ve gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinde safi tutarın tespiti için gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, istisna edilen gayrisafi hâsıllata isabet eden kısım hariç olmak üzere, söz konusu gayrimenkulün iktisap bedelinin %5'inin, iktisap tarihinden itibaren beş yıl süre ile indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

## **II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME**

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 vesika olduğu,
- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı,

- 262 nci maddesinde, maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,

- 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 ve emsal bedelinin sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esas ve takdir esasına göre tayin edileceği,

- 268 inci maddesinde, vergi değerinin, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeri olduğu,

- 289 uncu maddesinde ise, bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazilerin vergi değerleriyle, diğerlerinin, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 193 sayılı Kanunun 74 üncü maddesinde, "*Safi iradın bulunması için, 21 inci maddeye göre istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasıllattan aşağıda yazılı giderler indirilir:*

...

*6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortisman tabii değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinin 3'üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir.)" hükmü yer almaktadır.*

Bunun yanı sıra, 6/4/2018 tarihli ve 30383 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7104 sayılı Kanunla, Kanunun yayımı tarihinden sonra yapılan teslimlere uygulanmak ve yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- 2 nci maddesinin 5 inci fıkrasına, "*Bu kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya iş yerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya iş yeri teslimi yapılmış sayılır.*" cümlesi,

- 27 nci maddesine, "*6. Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya iş yerinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır.*" fıkrası

eklenmiş olup, söz konusu hükümlerin uygulamasına ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-8.2) bölümünde, "*3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin 6 nci fıkrasında, arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarının esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.*

213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, maliyet bedeli esasında emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli etmektedir.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine arsa payının karşılığı olarak yapılan konut veya işyeri teslimlerinde, konut veya işyerinin 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV uygulanır. 3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre, katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburi olduğundan, genel idare giderleri ve genel giderlerden konut veya işyerine düşen hissenin arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedele dahil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır." açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, genel itibarıyla, 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.
- Arsa sahibi, arsasının belli bir payını devretmekte olup, karşılığında müteahhidin verdiği dairelere/iş yerlerine sahip olmaktadır. Arsa payının bir kısmı ise arsa sahibinde kalmakta, bu kalan kısım da müteahhit tarafından kendisine verilen dairelerin arsa payına isabet etmektedir.

Dolayısıyla, arsa sahibi açısından bu işlem sonucunda arsasının bir kısmı varlığından çıkmakta olup, bunun karşılığında dairelere/iş yerlerine sahip olmaktadır. Arsa sahibinin, müteahhide devretmediği arsa payı, müteahhitçe kendisine verilen dairelere/iş yerlerine isabet ettiği için, arsa sahibinin ticari işletme olması durumunda, bu iktisadi kıymetleri arsa payı dâhil olarak dikkate alması gerekmektedir.

- Müteahhit, inşa ettiği dairelerden/iş yerlerinden bir kısmını arsa sahibine vermekte ve bunun karşılığında elde ettiği iktisadi kıymet ise, arsa sahibinden devraldığı (müteahhide kalan dairelere/iş yerlerine isabet eden) arsa payıdır. Diğer bir ifade ile, arsa sahibine bırakılan dairelerin/iş yerlerinin karşılığında, müteahhit kendisinde kalan dairelere/iş yerlerine isabet eden 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 (dairenin/iş yerinin tapuya tescil tarihinden, tapuda tescil tarihinden önce fiili kullanıma bırakılması halinde fiilen kullanıma bırakıldığı tarihten) itibaren yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olmaması durumunda ise arsa için, müteahhit tarafından daire/iş yeri teslimine ilişkin fatura ile eş zamanlı olarak arsa sahibi adına gider pusulası düzenlenmesi icap etmektedir.

Buna göre, somut durumda, müteahhit tarafından arsa karşılığı olmak üzere tarafınıza bırakılan konutlar için, konutların teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin tescille birlikte tarafınıza geçmesinden veya tescilden önce konutların fiili kullanımınıza terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde adınıza, (7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanuna eklenen hükümlerden önceki uygulama dahilinde) Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura; söz konusu konutlar karşılığında müteahhide teslim edilen arsa için de, bahse konu fatura ile eş zamanlı olarak, aynı bedel üzerinden, yine müteahhit tarafından adınıza gider pusulası düzenlenmiş olması icap etmekte olup, mezkûr yükümlülüğe riayet etmeyenler hakkında Vergi Usul Kanununun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde işlem tesis edileceği tabiidir.

Dolayısıyla, esas itibarıyla, müteahhit tarafından düzenlenmiş olması gereken faturada yer alan bedelin iktisap ettiğiniz konutların maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir birlikte, müteahhit tarafından yukarıda belirtilen esaslara göre fatura tanzim edilmemiş olması ve dolayısıyla tarafınızca maliyet bedelinin malum olmaması durumunda, adınıza tapuya tescilden önce fiili kullanımınıza bırakılan konutların, fiili kullanımınıza bırakıldığı tarihteki vergi değerinin amortismanına esas değer olarak dikkate alınması 193 sayılı Kanunun 74 üncü maddesi uyarınca mümkün bulunmaktadır.

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.