

Özelge: Arsasını kat karşılığı müteahhide veren konut yapı kooperatifinin kdv ve kvk karşındaki durumu hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.92-105
Tarih: 05/03/2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.92-105

05/03/2012

Konu : Arsasını kat karşılığı müteahhide veren
konut yapı kooperatifinin kdv ve kvk
karşındaki durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; 18.05.2011 tarihinde ... Yapı Mobilya İnşaat Müh. Mim. Tur. Teks. San. ve Tic. Ltd. Şti. ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi yaptığınız belirtilerek, bu sözleşmeye istinaden müteahhit firmaya yapacağınız arsa tesliminin KDV'ye tabi olup olmadığı, olması halinde KDV matrahının ne olacağı ve KDV mükellefiyetinizin ne zamandan itibaren tesis edileceği, söz konusu sözleşmeye istinaden her üyeye birden fazla konut/işyeri/sosyal tesis verileceğinden kurumlar vergisi mükellefiyetinizin hangi tarihten itibaren tesis edileceği, ayrıca müteahhide yapılacak ödemelerden Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1-a maddesine göre vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususlarında bilgi talep edilmektedir.

A-) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrası hükmüyle kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olmakla beraber aynı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklar ile iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13'üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu

kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.1.4.3. Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler" başlıklı bölümünde, yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacağı; ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyeceği; ayrıca, yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacağı; ancak, bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, kooperatife ait arsanın kat karşılığı verilerek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde edilmesi ve kooperatif muafiyetine ilişkin diğer şartların da varlığı halinde, kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, kooperatif üyelerinin bir hissesi için birden fazla işyeri veya konut elde etmesi ortak dışı işlem sayılacağından, ortak dışı işlemin gerçekleştiği (kat karşılığı inşaat sözleşmesinin yapıldığı) tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisi yapmak zorunda olanlarca kurumlara avanslarda dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağı; (a) bendinde de, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de bahse konu vergi kesintisi oranı % 3 olarak belirlenmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına girmesi için, faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, işin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

Müteahhit firma ile yapılan sözleşmede, müteahhit firma tarafından kooperatif arsası üzerine istenilen ve kararlaştırılan miktarda konut inşa edilmesi ve inşa edilen konutlardan bir bölümünün arsa karşılığında kooperatifinize verilmesi kararlaştırılmıştır. Nitekim müteahhit firma tarafından arsa alımı kooperatifiniz tarafından ise arsa satışı ve satış bedeli karşılığında konut yaptırılması söz konusudur. Dolayısıyla burada başkası hesabına yapılan bir taahhüt işinden söz etmek mümkün değildir. Söz konusu işlemin sözleşme çerçevesinde yapılmış olması yüklenilen işin mahiyetini değiştirmeyecektir.

Bu çerçevede, taahhüde bağlı olmaksızın sözleşmeye istinaden kat karşılığı yapılacak inşaat işi, Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında olmadığından, sözleşme gereği müteahhit firmaya yapılacak ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunun 15/1-a maddesi kapsamında kurumlar vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

B-) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesi ile ticari, sınai, zirai, faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmuş, 2 nci maddesinin 5 inci bendinde ise trampanın iki ayrı teslim olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 17/4-r maddesi uyarınca, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den istisna bulunmaktadır.

Arsa Karşılığı İnşaat İşinde Katma Değer Vergisi Uygulaması konusunda 30 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin (D) bölümünde; arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslimin söz konusu olduğu, bunlardan birincisinin, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisinin ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimi olduğu ve karşılıklı olarak gerçekleşen arsa sahibi tarafından müteahhide arsa tesliminin ve müteahhit tarafından arsa sahibine konut veya işyeri teslimlerinin her birinin KDV'nin konusuna girdiği belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğde yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında gerçekleşen işlemlerde vergiyi doğuran olay inşa edilen konutların arsa sahibine devir ve teslimi anında meydana gelecektir. Buna göre, arsanın bağımsız birim inşa edilmek üzere müteahhide tevdi sırasında arsa teslimi ile ilgili olarak vergiyi doğuran olay vuku bulmamakta, bağımsız birimlerin arsa sahibine teslim edildiği tarihte her iki teslim için (arsa ve bağımsız birimler) karşılıklı ve eş zamanlı olarak vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Ancak, arsaya karşılık verilecek konutların tesliminden önce mülkiyetinin konut tesliminde bulunacak kişi ya da kurum adına tapuda tescilinin yapılması halinde arsa teslimi bakımından vergiyi doğuran olay tapuya tescil anında gerçekleşecektir.

Yine aynı Tebliğde müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri veya konut teslimlerinde emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacağı ifade edilmiş olup, arsa sahibi tarafından arsa karşılığı bu bedel esas alınarak fatura düzenlenmesi gerekir.

Öte yandan, 5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanununun 17/4-k maddesinde yer alan "konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri" ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 28 inci maddede de, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili yayımlanan 113 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin 4 üncü bölümünde, 03.07.2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edileceği, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyannamesi verileceği, 03.07.2009 tarihinden önce veya sonra kurulan konut yapı kooperatifleri adına bina inşaat ruhsatı alınmadığı müddetçe KDV mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, kooperatifinize ait arsanın müteahhit firmaya işyeri veya konut karşılığı teslimi KDV'ye tabi bulunmakta olup, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih itibarıyla söz konusu arsanın kooperatifiniz aktifinde en az iki tam yıl süreyle kalmış olması halinde arsanın devri işlemi KDV Kanunun 17/4-r maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

Öte yandan, kooperatifiniz adına bina inşaat ruhsatı alınmadığı müddetçe KDV mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmamakta olup, vergiye tabi işleminizin bulunduğu tarihte KDV mükellefiyetinizin tesis ettirileceği 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.