

Arsa devri karşılığı inşaat yaptıran konut yapı kooperatifinin vergisel yükümlölükleri hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[229- -9105]-485
Tarih	19.04.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[229- -9105]-485

19/04/2012

Konu : Arsa devri karşılığı inşaat yaptıran konut yapı kooperatifinin vergisel yükümlölükleri hk.

İlgi özelge talep formunuzda; Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi numaralı mükellefi olduğunuzu ve kooperatifiniz üyelerine birer konut verilmesi karşılığında kooperatifinize ait muhtelif arsaların yüklenici firmaya devredildiği belirtilerek;

-Söz konusu devir işleminin kurumlar vergisi muafiyetinizi etkileyip etkilemeyeceği ile yapılan işlemin ortak dışı işlem sayılması halinde, iki tam yıl süre ile kooperatifiniz aktifinde kayıtlı bulunan arsaların devir işleminde, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanılamayacağı,

-Yüklenici firmanın inşaatına başladığı ve kat irtifakı kurduğu parseller ile henüz inşaatına başlamadığı arsaların ve arsa karşılığı yüklenici firma tarafından kooperatifinize teslim edilecek konutların, katma değer vergisi karşısındaki durumu ile fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği ve düzenlenmesi halinde matrahının ve oranının ne olacağı,

-İki yıldan fazla süredir aktifinizde kayıtlı bulunan arsaların, konut karşılığı yükleniciye devir işleminin, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği,

-Yüklenici firma tarafından kooperatifinize teslim edilecek konutların üyelerinize tesliminde uygulanacak KDV oranının ne olacağı,

-Yüklenici firmaya devredilecek arsaların, 2004 yılından itibaren kooperatifinizin aktifinde kayıtlı olduğu dikkate alındığında, söz konusu arsaların değerlemeye tabi tutulup tutulamayacağı,

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

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.

Anılan Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, 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 kazançlarının % 75'lik kısmı maddede belirtilen şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre

içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

Öte yandan, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6.2.3.4.1. Kooperatiflerin durumu" başlıklı bölümünde, istisnadan yararlanmak için gereken diğer şartların yanında istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması şartıyla yapı kooperatiflerinin de bu istisnadan yararlanabilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

Ancak, aynı Tebliğin "5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması" başlıklı bölümünde ise, istisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmeyeceği vurgulanmıştır.

Özelge talep formunuzun ekinde yer alan "Düzenleme Şeklinde Arsa veya Kat Karşılığı İnşaat ve Satış Vaadi Sözleşmesi"nden, Ankara İli İlçesi Mahallesinde kooperatifinize ait bulunan Ada 1 parselde 68 adet çok katlı ve 27 adet villa tipi konut, Ada 1 Parsel (.... /1-.... /2-.... /2)'de 100 adet çok katlı ve 40 adet villa tipi 150 m2'nin üzerindeki konutun yüklenici tarafından kooperatifinize yapılacağı, yapılacak konutlar karşılığında kooperatifiniz tarafından Ada 1 parsel, Ada 4 parsel, Ada 1 parsel, Ada 2 parsel, Ada 2 parsel ve Ada 1 parsellerin yüklenici firmaya devredileceği anlaşılmıştır.

Dolayısıyla, söz konusu işin kat karşılığı inşaat işi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Buna göre, kooperatifinize ait taşınmazlardan /1 ve /1 parselde yer alan arsalar üzerine müteahhit firma tarafından yapılacak konutların karşılığı olarak diğer parsellerdeki arsalarınızın müteahhide devredilecek olması, ortak dışı işlem sayılacak ve ortak dışı işlemin gerçekleştiği (kat karşılığı inşaat sözleşmesinin yapıldığı) tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edilmesi gerekecektir.

Öte yandan, kooperatifiniz adına inşa edilecek konutların karşılığı olarak arsaların müteahhite devredilmesi ve söz konusu devirlerin taşınmaz ticareti kapsamında değerlendirilecek olması nedeniyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanmanız mümkün değildir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

-4/2 maddesinde; bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu ve hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulacağı,

-10 uncu maddesinin (a) bendinde, vergiyi doğuran olayın, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması ile (b) bendinde ise, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vuku bulduğu,

-17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde veya belediyeler ile İl Özel İdarelerinin 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 teslimlerinin KDV den müstesna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğu,

-27 nci maddesinde; bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu,

- geçici 28 inci maddesinde, 03/07/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapmış olduğu konut teslimlerinin KDV den istisna olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Karar eki (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için %8, listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu Karar eki (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan "Net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimi" ile 12 nci sırasında yer alan "Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri" %1 oranında; net alanı 150 m² yi aşan konutlar ile arsa, arazi ve işyeri teslimi %18 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, KDV Kanununun geçici 15 inci maddesine göre 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt

işleri KDV den müstesnadır.

29/7/1998 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde ise 2007/13033 sayılı Kararname eki (I) sayılı listenin 12 inci sırası uyarınca % 1 oranında KDV uygulanmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerindeki KDV uygulaması 49, 66 ve 106 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile 60 No.lu KDV Sirkülerinde açıklanmıştır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli KDV oranı uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması

şartlarının yanı sıra inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği veya kooperatifin bağlı olduğu üst birlik adına tescil edilmiş ve inşaat yapı ruhsatının konut yapı kooperatifi adına olması gerekmektedir.

Buna göre;

-Özelge talep formunuzun ekinde yer alan Sözleşmenin incelenmesinden söz konusu işin kat karşılığı inşaat işi olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, arsa teslimi karşılığında inşaat taahhüt hizmeti temini olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla 30/4/2010 tarihinde inşaat ruhsatını alan ve 60 No.lu KDV Sirkülerindeki şartları taşıyan Kooperatifinize, müteahhit tarafından yapılan inşaat taahhüt işleri %1 oranında KDV ye tabi olacaktır.

- Kooperatifinizin aktifinde kayıtlı bazı arsaların temin ettiğiniz inşaat taahhüt hizmeti karşılığı müteahhit firmaya devri, arsaların Kooperatifiniz tarafından ticaretinin yapılması nedeniyle KDV Kanununun 17/4-r maddesindeki istisna kapsamında değerlendirilmeyecek, emsal bedeli üzerinden %18 oranında KDV ye tabi tutulacaktır.

-Kooperatifinize ait inşaat yapı ruhsatının 03/07/2009 tarihinden sonra alınmış olması sebebiyle, üyelere yapılacak konut teslimleri istisna kapsamında olmayacağından ruhsatın alındığı 30/4/2010 tarihinden itibaren Kooperatifiniz adına KDV mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekmekte olup Kooperatifinizin üyelerine yapacağı 150 m² nin altındaki konutların tesliminde %1 oranında, 150 m² nin üzerindeki konutların tesliminde ise %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesi, 5024 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 01/01/2004 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilerek "Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi amaçlanmış olup, 31/12/2003 tarihli mali tabloların düzeltme işlemine ilişkin hükümlere ise aynı Kanuna eklenen Geçici 25 inci maddede yer verilmiştir.

Aynı Kanunun Mükerrer 298 inci maddesinde; "A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer..." hükmüne yer verilmiştir.

Geçici 25 inci maddenin (j) bendinde; 2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükelleflerin bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme yapacakları hüküm altına alınmış olup, bu hükmün kapsamına enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde kazançlarını bilanço esasına göre tespit etmesine rağmen gelir veya kurumlar vergisinden muaf olmaları nedeniyle düzeltme yapmayan mükellefler de girmektedir.

Kanunun 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 5 inci fıkrasında faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, 262 nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği, 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bulunan gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlendirileceği ve 270 inci maddesinde de gayrimenkullerde maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları hükümleri yer almaktadır.

Aynı Kanunun 267 nci maddesinde; "Emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatda ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur."

hükmü bulunmaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre;

-Kooperatifinizin bilançosunda yer alan arsaların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi ve kurumlar vergisi mükellefiyetinizin gerekmesi halinde, mükellefiyet tesis tarihi itibarıyla düzenlenecek bilançonun Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesine göre, şartların oluşması halinde de aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulması,

-Kooperatifiniz ile yüklenici firma arasında düzenlenen sözleşme kapsamında, yüklenici firmaya teslim edilen arsalar, kooperatifinize yapılan bağımsız birimlerin karşılığını teşkil ettiğinden, söz konusu arsalar için kooperatifinize teslim edilecek bağımsız birimlerin emsal bedeli üzerinden tarafınızca fatura düzenlenmesi,

-İnşaat sözleşmesi kapsamında, yüklenici firma tarafından kooperatifinize yapılan daireler için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde

kooperatifiniz adına emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi

gerekmektedir.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026