

Vakfa ait gayrimenkulün inşaat firmasına verilip yeni gayrimenkul elde edilmesi ve hasılat paylaşımlı olarak satışının yapılması durumunun vergisel boyutu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	39044742-KDV.17-1413
Tarih	02.09.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)

Sayı : 39044742-KDV.17-1413

02/09/2013

Konu : Vakfa ait gayrimenkulün inşaat firmasına verilip yeni gayrimenkul elde edilmesi ve hasılat paylaşımlı olarak satışının yapılması durumunun vergisel boyutu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- tarihinde kurulan ve Bakanlar Kurulunun tarih ve sayılı Kararnamesiyle kamu yararına çalışan vakıflardan addedilerek vergi muafiyeti tanınan Vakfınızın ilim tahsili yapan öğrencilere yurt ve burs imkanları sunarak ilmin yayılması ve gelişmesi faaliyeti ile iştigal ettiğini,

- İlk, orta, lise seviyesinde kolejlerin yanında Üniversitesini kurarak eğitim faaliyetlerinin içinde bizzat yer aldığınızı,

- Hayır severler tarafından nakdi ve gayri nakdi hibe ve yardımlarla faaliyetlerinize destekte bulunulduğunu, bu desteklerden biri olan ili, ilçesi, ada, parselde mevcut bulunan daireli apartmanınındairesinin de bağış yoluyla Vakfınıza intikal ettiğini ve her bir dairenin tapu kütüğünde kat mülkiyetli olarak Vakfınız adına tescil edildiğini,

- 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanuna göre; kentsel dönüşüm kapsamına alınan veya çürük raporu alan binaların yıkılması gerektiğinden, söz konusu binanın 60 yıl önce inşaa edilmiş olması ve ölçüm sonucunda çürük raporu alınmasının muhtemel olması nedeniyle binanın yıktırılarak yeniden yaptırılmasının gerektiğini ancak yeni yapılacak binada mevcudun üzerinde ilave alanların oluşacağını,

- Vakfınız ile yüklenici arasında hasılat paylaşımli bir sözleşmenin yapılacağını, yeni oluşacak bağımsız bölümlerin satışından elde edilecek hasılatın pay almak kaydıyla mevcut 12 dairenin tamamını anlaştığınız asgari bir fiyattan vadeli olarak inşaat başlamadan önce yüklenici firmaya satılacağını, yüklenicinin tüm maliyetler kendisine ait olmak üzere inşaatı yapacağını ve kendisine ait bağımsız bölümleri en yüksek değerden satıp Vakfınız payına düşen hasılatı borca karşılık ödeneceğini, hasılatın fazla olması halinde ise Vakfınıza veya kurmuş olduğunuz söz konusu Üniversiteye bağış olarak ödeneceğini,

belirterek yapılacak bu işlemlerde kurumlar ve katma değer vergisi açısından vergilendirme olup olmayacağı hususlarındaki Başkanlığımız görüşleri sorulmaktadır.

I) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler vergi mükellefiyeti kapsamına alınmış olup aynı Kanunun 2 nci maddesinin beşinci bendinde de dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde bulunmayan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi işletme olduğu; altıncı bendinde ise dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerle ilgili (2.4.) bölümünde;

"...

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağıllık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağıllığı ifade eder),

Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,

Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması

gerekmektedir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.

Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

...

Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme oluştuğu kabul edilecektir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır." açıklamaları yer almaktadır.

4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 20'nci maddesinde; "Gelirlerinin en az üçte ikisini nev'i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir.

Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Olağan denetimler sırasında veya yaptırılacak özel denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların vergi muafiyetleri, birinci fıkrada öngörülen yöntemle kaldırılabilir." hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 2 Seri No.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğin "Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Şartları" başlıklı bölümünde;

"4962 sayılı Kanunun 20 nci maddesi uyarınca vergi muafiyeti tanınması talebinde bulunacak vakıfların başvuru tarihi itibarıyla aşağıda belirtilen şartların hepsini bir arada taşıması gerekmektedir.

1.1. Faaliyet konusu

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekir. Vakfın faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir. Ancak, vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.

...

1.5. Gelirin harcanma şekli

Vakıf resmi senedinde, 4962 sayılı Kanunun 20 nci maddesi hükmüne uygun olarak yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağını yazılı olması ve son bir yılda (2 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğin 2. maddesiyle

eklenen ibare)veya son iki yılın ortalaması bazında bu koşulu fiilen yerine getirmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulması gerekir. Vakfın amaçlarına ayrılması ve harcanması gereken miktarlar hiçbir şekilde başka bir amaçla kullanılamaz. Ancak, yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara ayrılan miktarların, tamamının veya bir kısmının vakfın amaçlarına yönelik hizmetlere harcanması mümkündür. (2 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğin 2. maddesiyle eklenen ifade)2547 sayılı Kanunun 56 ncı maddesi kapsamında kurulan vakıfların ise yıllık brüt gelirlerinin en az dörtte üçünün, üniversitede sunulan eğitim kalitesinin yükseltilmesine matuf yapılacak fiziki ve teknik yatırımlar ile üniversitede görevli eğitim görevlilerine harcanması gerekmektedir. Zikredilen alanların haricinde yapılacak harcamalar ile eğitim görevlisi olmayan personele yapılan ödemeler amaca yönelik harcama sayılmaz. Harcama şartının yerine getirilmesinde dikkate alınacak yıllık brüt gelir, vakfa yapılan bağışlar ile vakfın iktisadi işletmesinden elde edilen gelirler de dahil vakfın tüm gelirlerini ifade etmektedir.

...

5. Diğer Hususlar

5.3. Vakfa tahsis edilen mal varlığının satışı veya kamulaştırılması

Vakfa tahsis edilen mal varlığının satışı ya da kamulaştırılmasından elde edilen gelirler yıllık giderlere harcanmayıp, vakfa gelir sağlayacak yatırımlara tahsis edilebilir. Ancak bu paraların yatırımlara harcanmadan önceki dönem içinde değerlendirilmesinden elde edilen faizin vakfın yıllık gelirlerine dahil edilmesi zorunludur.

5.4. Vergisel Avantajlar

Vakıflar tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi kapsamına girmediklerinden, vergiden muaf vakıf statüsü kazanan vakıfların kurumlar vergisinden muafiyetleri de söz konusu olmamaktadır.

..." açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Vakfınızın ilim tahsili yapan öğrencilere yurt ve burs imkanları sunmak, ilmin yayılması ve gelişmesi faaliyeti dolayısıyla eğitim faaliyetlerini yapmak üzere bağış olarak elde ettiği gayrimenkulün yeniden inşası halinde yüklenici firmaya satılması ve hasılat paylaşımı sözleşmesi ile oluşacak safhalarda elde edeceğiniz gelirlerin Tebliğde belirtilen esaslar dahilinde Vakfınızın amaçları doğrultusunda harcanması durumunda ticari amaç taşımaması, Vakfınız bünyesinde inşaat faaliyeti amacıyla bir organizasyon oluşturulmaması ve devamlılık unsuru olmaması nedeniyle Vakfınıza bağlı iktisadi bir işletmeden bahsedilmeyeceğinden elde edilecek kazanç vergilendirilmeyecektir.

II) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun

1/1 inci maddesinde, ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

17/2-b maddesinde ise Kanunun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara (Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar) bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili gerekli açıklamaların yer aldığı 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "D-Arsa Karşılığı İnşaat İşinde Katma Değer Vergisi Uygulaması" başlıklı bölümünde,

"1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi:

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi :

Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8. maddesi gereğince, 150 m² ye kadar konutların teslimi 31.12.1992 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m² ye kadar konut teslimlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri veya 150 m² den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacaktır.

Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 150 m² ye kadar konutlar dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi indirilemeyecek, bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ancak yüklenilen vergilerden, işyeri veya 150 m² den büyük konutlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir. Bu uygulamada, 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 'Kısmi Vergi İndirimi'

başlıklı (G) bölümündeki açıklamalar esas alınacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, 08.08.2011 tarih ve KDV-60/2011-1 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinin "1.8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri" başlıklı bölümünde;

"...

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 bulduğu 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 bulduğu 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." denilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Vakfınızın ilim tahsili yapan öğrencilere yurt ve burs imkanları sunmak, ilmin yayılması ve gelişmesi faaliyeti dolayısıyla eğitim faaliyetlerini yapmak üzere bağış olarak elde ettiği gayrimenkulün yeniden inşası halinde yüklenici firmaya satılması ve hasılat paylaşımı sözleşmesi ile oluşacak safhalarda elde edeceğiniz gelirlerin Tebliğde belirtilen esaslar dahilinde Vakfınızın amaçları doğrultusunda harcanması durumunda ticari amaç taşımaması, Vakfınız bünyesinde inşaat faaliyeti amacıyla bir organizasyon oluşturulmaması ve devamlılık unsuru olmaması nedeniyle Vakfınıza bağlı iktisadi bir işletmeden bahsedilmeyeceğinden, Vakfınız açısından özelge talep formunuza konu edilen işlemlerle ilgili KDV hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

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 zerine 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