

Kat karşılığı inşaat işi yapan yapı kooperatifinin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	27575268-105[229-2012-9398]-307
Tarih	20.03.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[229-2012-9398]-307

20/03/2015

Konu : Kat karşılığı inşaat işi yapan yapı kooperatifinin vergilendirilmesi.

İlgi özelge talep formunuzda, Vergi Dairesi Müdürlüğününvergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, konut yapı kooperatifi olarak arsa sahipleri ile kooperatifiniz arasında kat karşılığı inşaat yapım ve satış vaadi sözleşmesi düzenlendiği, söz konusu sözleşme hükümlerine göre, inşaatı tamamlanacak olan 154 konuttan 72 konutun arsa sahiplerine, 82 konutun ise kooperatifinize kalacağı, kooperatifinize kalacak olan 82 konuttan 32 konutun ise kooperatifin inşaat taahhüt işlerini yapmakta olan taşeron firmaya teslim edileceği belirtilerek,

-Kooperatifinizin kurumlar vergisi karşısındaki durumu,

-Kooperatifinize yapılan inşaat taahhüt işinde KDV oranının ne olacağı,

-Konut teslimlerinde arsa sahiplerine ve kooperatifiniz üyelerine teslim edilecek her biri net 150 m² yi geçmeyen konutlarda KDV oranının ne olacağı,

-İnşaat taahhüt işlerini yapan taşeron firmaya teslim edilecek her biri net 150 m² altında olan konutlarda KDV oranının ne olacağı,

-Söz konusu inşaat taahhüt işinde KDV oranının %18 ve net alanı 150 m² yi geçmeyen konut teslimlerinde KDV oranının %1 olması durumunda ilgili dönemde yüklenilip indirim yoluyla giderilemeyen KDV farkının nasıl bir uygulamaya tabi tutulacağı,

-Kooperatifinizce gerçekleştirilecek konut teslimlerinde faturanın ne zaman ve hangi bedel üzerinden düzenleneceği,

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

A) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olup, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ise 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin onuncu fıkrasında, bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hüküm altına alındığından, 01.01.2006 tarihinden önceki dönemler için 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16 ncı maddesinde, esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatiflerin (Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz.) kurumlar vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde de; 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 işyeri 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 kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.

Özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; kooperatifiniz adına kayıtlı olmayan arsa üzerinde kat karşılığı inşaat işi yaptığınız anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; başkasına ait arsa üzerine kat karşılığı inşaat yapmak suretiyle, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16 maddesinde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartlardan "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartını ihlal etmiş olmanız nedeniyle, kooperatifinizin, bu faaliyete başladığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

B) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu; söz konusu faaliyetlerin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanununa göre, anılan Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuata göre belirleneceği; verginin konusuna giren işlemleri yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin vergilendirmeye engel teşkil etmeyeceği,

-2/1 nci maddesinde; teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

-2/5 inci maddesinde, trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu,

-4 üncü maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebileceği, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceği,

-5904 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle eklenen Geçici 28 inci maddesinde (Yürürlük Tarihi: 03.07.2009), bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimlerinin katma değer vergisinden müstesna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV uygulamasına ilişkin açıklamalar mülga 49, 66 ve 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yer almaktadır.

60 Seri No.lu KDV Sirkülerinin "3.6.5. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt Hizmetlerinde KDV Uygulaması" başlıklı ve "8.2.2. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi" başlıklı bölümlerinde de konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Başkanlığımıza verilen ilgi özelge talep formunuz ekinde yer alan belgelerin tetkikinde; düzenlenen tarihli yapı ruhsatında ve tarihli yenileme ruhsatlarında konut yapı kooperatifinizin yapı sahibi değil yapı müteahhidi olarak yer aldığı, kooperatifiniz adına inşaat yapılan tapuda kayıtlı herhangi bir arsa bulunmadığı, inşaatlarıntarihli "Düzenleme Şeklinde Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı ve İnşaat Sözleşmesi ve Satış Vaadi Sözleşmesi" kapsamında gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır.

Buna göre,

-28.02.2005 tarihli yapı ruhsatında ve 07.06.2010 tarihli yenileme ruhsatlarında konut yapı kooperatifinizin yapı sahibi değil yapı müteahhidi olarak yer alması nedeniyle kooperatifinize yapılan inşaat taahhüt işlerine genel oranda (% 18) KDV uygulanması gerekmektedir.

-5904 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 3/7/2009 dan önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatifinizin üyelerine yapacakları konut teslimleri, m2 büyüklüğüne bakılmaksızın KDV'den istisna olacaktır.

Öte yandan, üyeleriniz dışındaki kişilere yapacağınız (arsa sahibi ve taşeron firmaya) konut dahil taşınmaz satışları KDV ye tabi olup, net alanı 150 m² ye kadar olan konut teslimlerinde % 1 oranında, diğer taşınmaz teslimleri ile 150 m² nin üzerindeki konut teslimleri ise % 18 oranında KDV uygulanacaktır.

-KDV'ye tabi işlemlerinizi nedeniyle, kooperatifiniz adına KDV mükellefiyeti tesis ettirilmesi, gerçekleştirilen işlemlerin ilgili dönem beyannamelerinde beyan edilmesi ve KDV Kanununun 40/3 maddesi gereğince vergiye tabi işlemlerin bulunmadığı dönemlerde de boş da olsa KDV beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

-İlgili dönemde indirimli orana tabi işlemlerinizi nedeniyle yüklenilip indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 nci maddesine göre teslimin yapıldığı yılda mahsuben, yılı içinde mahsuben iadenin mümkün olmaması halinde ise izleyen yılda nakden veya mahsuben iadeye konu edilebileceği tabiidir.

C) 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 ticari vesika olduğu, 231 inci maddesinin 5 inci fıkrasında faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 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; 270 inci maddesinde ise; 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 ve 271 inci maddesinde, inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin, satın alma bedeli yerine geçeceği hükme bağlanmıştır.

Mezkûr Kanunun 267 nci maddesinde ise; "Emsal bedeli, gerçek bedeli 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 esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

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

Yukarıdaki açıklamalara göre, ortalama fiyat esasında, emsal bedeli belirlenecek malın daha önceki aylardaki satış bedelleri ve miktarlarına dayanarak emsal bedeli belirlendiğinden, önceki aylara ait bir satış varsa ilk olarak bu esasın kullanılması gerekir.

Ancak, ortalama fiyat esasının kullanılması mümkün değilse, maliyet bedeli esas kullanılabilir. Maliyet bedeli esasında ise malın maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 eklenerek emsal bedel belirlenmektedir. Arsa karşılığı olmak üzere arsa sahibine daire verilmesi durumunda karşılığı aynı olan bir taahhüt söz konusudur. Aynı taahhütler olmasına rağmen, maliyet bedelinin belirlenmesi mümkün olduğu takdirde, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinde yer alan bu esasın kullanılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, maliyet bedeli esasının kullanılması mümkün olmazsa takdir komisyonunca takdir esasına göre emsal bedel belirlenmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, kat/arsa karşılığı inşaatlarda genellikle;

- Kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine daire verilmesi durumunda karşılığı aynı olan bir taahhüt söz konusudur. Arsa sahibi arsasının bir kısmını müteahhide devretme, müteahhit ise bunun karşılığında inşa edeceği dairelerin bir kısmını arsa sahibine devretme taahhüdünde bulunmaktadır.

- Arsa sahibi, arsasının belli bir payını devretmiş olup, karşılığında müteahhidin verdiği dairelere, işyerlerine veya belli bir nakit paraya sahip olmaktadır. Arsa payının bir kısmı ise arsa sahibinde kalmakta, bu kalan kısım da müteahhit tarafından kendisine verilen dairelerin arsa payına isabet etmektedir.

- Arsa sahibi ticari işletme ise, bu işlem sonucunda arsası aktifinden çıkmakta olup, bunun karşılığında dairelere, işyerlerine veya belli bir nakit paraya sahip olmaktadır. Ticari işletmenin müteahhide devretmediği arsa payı, müteahhitçe verilen dairelere isabet ettiği için ticari işletme bu iktisadi kıymetleri kayıtlarına arsa payı dâhil olarak kaydetmelidir.

- Müteahhit ise, inşa ettiği dairelerden bir kısmını arsa sahibine vermekte olup, bunun karşılığında elde ettiği iktisadi kıymet ise müteahhidin arsa sahibinden devraldığı (müteahhide kalan dairelere isabet eden) arsa payıdır. Buna göre, arsa sahibine bırakılan dairelerin karşılığında müteahhit kendisinde kalan dairelere isabet eden arsa payını devralmaktadır.

- Müteahhit açısından arsa maliyet bedeli (arsa payı karşılığında) arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerinin yapımı için yapılan harcamaların toplamını oluşturmakta olup, bu bedel inşaat maliyetinin de içerisinde yer almaktadır. Buna göre, arsa karşılığında müteahhit firma tarafından arsa sahibine verilecek daireler, işyerleri için yapılan harcamalar veya ödenen nakit para anılan müteahhit firma açısından arsa sahibinden alınan arsa payının maliyet bedeli olacaktır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar doğrultusunda;

- Yapı müteahhidi konumunda olan kooperatifiniz tarafından, kat karşılığı olmak üzere arsa sahiplerine bırakılan daireler için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde arsa sahipleri adına Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi,

- Yapı müteahhidi olarak kooperatifinize teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahiplerinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, teslim edilen arsa için arsa sahipleri tarafından, kooperatifinizce arsa sahiplerine teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden kooperatifiniz adına fatura düzenlenmesi,

- Arsa sahiplerinin gerçek usulde mükellefiyetlerini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsalarını kooperatifinize tesliminde, arsa sahiplerinin mükellef olmamalarından dolayı kooperatifiniz tarafından arsa sahipleri adına teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlenmesi,

- Kooperatifinize kalan dairelerin satılması veya arsa sahipleri dışındakilere yapılacak daire teslimlerine ilişkin olarak ise; tapuda tescil işleminin yapıldığı tarihten itibaren, tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesi durumunda, bu tarihten itibaren yedi gün içerisinde gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi

gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu  zelge 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  zelge 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