

Konut yapı kooperatiflerinin Katma Değer ve Kurumlar Vergisi karşısındaki durumu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV 4 -2009-14008-96-844
Tarih	16.08.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV 4 -2009-14008-96-844 16/08/2012

Konu : Konut yapı kooperatiflerinin Katma Değer ve Kurumlar Vergisi karşısındaki durumu

İlgide kayıtlı dilekçenizde,

- mülkiyetinizdeki arsa üzerinde her ortağınıza bir konut vermek amacıyla ... ünvanlı müteahhit firma ile gayrimenkul satış vaadi ve daire karşılığı inşaat yapım sözleşmesi imzaladığınız, işin sözleşmede belirtilen sürede tamamlanacağı düşüncesiyle 27/06/2009 tarihinde tasfiyeye girdiğiniz,

- müteahhit firmanın işi sözleşmede belirtilen sürede tamamlayamadığı ve daha sonra iflas ettiği, yapım sözleşmesindeki işin verilen sürede yapılamaması durumuna uygun olarak eksik imalat ve işlemlerin, kalan eksik imalatlar karşılığı müteahhide eksik verilecek daireler kadar, kooperatifinize yeni

ortak kaydederek emanet usulü ile tamamlanması amacıyla 8/2/2010 tarihinde tasfiyeden vazgeçerek kalan imalatların emanet usulüyle yapılmasına karar verildiği,

belirtilerek, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi karşısındaki durumunuz hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

A) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

3/6/1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21/6/2006 tarihinde yürürlükten kaldırılmış olup, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ise 21/6/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin 10 uncu fıkrasında bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hüküm altına alındığından, 1/1/2006 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 hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, kooperatifinize ait 18/5/1998 tarihli kuruluş ana sözleşmesinin incelenmesi neticesinde yukarıda belirtilen muafiyet şartlarının 70 inci maddede yazılı olduğu anlaşılmakla birlikte fiiliyatta bu şartlar dahilinde faaliyet gösterilmesi koşuluyla üst birliğe üyeliğinizin bulunduğu (... ait 23/11/2009 tarihli üst birlik yazısı) 23/5/1998 tarihinden 31/12/2005 tarihine kadar kurumlar vergisinden muaf tutulmanız gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 'Muafiyetler' başlıklı 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 ortaklarla 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 kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler gereğince, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için;

-Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,

-Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,

-Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,

-Sadece ortaklarla iş görülmesi,

hükümlerinin ana sözleşmelerinde yer alması ve fiilen bu kayıt ve şartlara uyması,

-Kuruluşlarından inşaatın bittiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi,

-Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması,

gerekmektedir.

Kooperatifinize ait dilekçe ve eklerinin tetkikinden, ... ile yapılan "Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi" ile anılan kooperatifiniz adına kayıtlı arsanın kat karşılığı anılan şirkete devredildiği anlaşılmıştır.

Öte yandan; konuya ilişkin olarak yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.1.4.3 Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler" başlıklı bölümünde; "Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

...

Kooperatiflere ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsanın satılması ortak dışı işlem sayılacaktır." ifadesi yer almaktadır.

Buna göre 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi hükmü gereğince Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için üst birliğe üye olma şartı aranılmamakta olup; kooperatifinizin ... ne veya anılan şirketin işi tamamlamaması halinde başka firmaya söz konusu işi yaptırması, bizzat kendisinin yapması veya emanet usulü ya da müteahhit

aracılığı yaptırması her bir hisse için bir konut elde etmesi şartıyla ortak dışı işlem sayılmayacağından kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyecektir. Kooperatifinizin yukarıda belirtilen muafiyet şartlarını taşıması halinde 1/1/2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, müteahhit firmanın kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden yerine getirmesi gereken yükümlülükleri tam olarak yerine getirmemesi nedeniyle meydana gelen eksik imalatların, bağımsız bölümlerin satışının yapılarak tamamlanması halinde, söz konusu satış işlemi, ortak dışı işlem sayılacağından kooperatifiniz kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaktır.

Diğer yandan, kooperatifinize ait ana sözleşmenin 6 ncı maddesinin 3 ve 4 numaralı bentlerinde belirtilen iş ve işlemlerin ana sözleşmede yer alması kooperatifinizin muafiyetini etkilemeyecek, ancak anılan bentlerde sayılan faaliyetlerin yapılması ile Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartlardan herhangi birinin ihlal edilmesi halinde, bu işlemlerin yapıldığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesisi gerekmektedir.

B) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun geçici 15 inci maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV den istisna edilmiştir.

29/7/1998 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ise 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (I) sayılı listenin 12 nci sırası uyarınca % 1 oranında KDV ye tabidir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV uygulamasına ilişkin açıklamalara 49, 66 ve 106 Seri Nolu KDV Genel Tebliğlerinde ve 60 No.lu KDV Sirkülerinde yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak yapılan açıklamalara göre konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran 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 kooperatifine verilmiş olması da gerekmektedir.

Öte yandan, arsa kat karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim (birincisi arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi, ikincisi müteahhidin arsa sahibine konut teslimi) söz konusudur. Dolayısıyla, bu kapsamdaki işlemler teslim mahiyetinde olduğundan arsa kat karşılığı inşaat işlerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inşaat taahhüt işinden söz edilemez. Örneğin, yapı ruhsatında adı "yapı sahibi" bölümünde yer alan bir konut yapı kooperatifinin, adı "yapı müteahhidi" bölümünde yer alan bir konut yapı kooperatifi ile arsa kat karşılığı anlaşması durumunda yapı sahibi kooperatife konut teslimi söz konusu olduğundan istisna ya da indirimli oran uygulamasından söz edilemeyecektir.

Diğer taraftan, 5904 sayılı Kanun 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 KDV'den müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 4 üncü bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre;

... ve Tic. Ltd. Şti. ve ... ile kooperatifiniz arasında düzenlenen kat karşılığı inşaat yapım sözleşmelerine dayanılarak yapılmasına başlanan fakat tamamlanamayan konutlar nedeniyle kooperatifinize yapılan işler, konut yapı kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işi niteliği taşımadığından genel oranda (% 18) KDV ye tabi olacaktır.

Kooperatifiniz adına yapı ruhsatı bulunması ve tamamlanamayan konutların tamamlanabilmesi için işlerin emanet usulüyle yaptırılmasına karar verilmesi nedeniyle, Kooperatifinize müteahhit ve taşeronlar tarafından verilecek olan ve taahhüde dayanan işçilik hizmetlerine %1 oranında KDV uygulanacaktır.

5904 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 3/7/2009'dan önce bina inşaat ruhsatının alınmış olması durumunda üyelere yapılacak konut teslimleri, m2 büyüklüğüne bakılmaksızın KDV'den istisna olacak ancak, 3/7/2009 tarihinden sonra inşaat ruhsatının alınması durumunda ise net alanı 150 m2 ye kadar konut teslimleri %1, diğer taşınmaz teslimleri ile 150 m2 nin üzerindeki konut teslimleri ise %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

Kooperatifiniz tarafından üyeleriniz dışındakilere konut teslimi ile işyeri veya arsa teslimleri genel hükümlere göre KDV ye tabi tutulacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

