

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

Belge türü	Özelge
Kanun	DAMGA VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.06.17.02-140.04.01[2014/236]-76482
Tarih	20.02.2018

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : 90792880-140.04.01[2014/236]-76482

20.02.2018

Konu : Arsa devri karşılığı inşaat yaptıran

konut yapı kooperatifinin vergisel

yükümlölükleri hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, Kooperatifinize ait 8 adet kat irtifakı tesis edilmiş arsanın konutlarınızın ve alt yapılarının bitirilmesine yönelik ikmal inşaat işinin tamamlanması karşılığında ... Sanayi ve Ticaret Limited Şirketine verileceğinden ve 2009 yılında başka bir müteahhit ile yapılan sözleşmede belirtilen yükümlölükleri yerine getirmemesi nedeniyle icra yolu ile Kooperatifiniz mülkiyetine geçen 3 adet dairenin inşaatlarınızın tamamlanabilmesi için satışın yapılacağından bahisle söz konusu işlemlerin Kurumlar Vergisi muafiyetinize bir etkisinin olup olmayacağı, KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı, hangi oranlarda hesaplanacağı, bedelin nasıl tespit edileceği ve fatura kesilip kesilmeyeceği ile söz konusu devir işleminin damga vergisi ve tapu harcı

karşısındaki durumunun ne olacağı noktasında tereddütler hasıl olduğundan bahisle Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

A. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

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.

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 formu ve eklerinin tetkikinden, ... Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. ile yapılan anlaşmaya göre Elektrik ile Altyapı ve Bina İkmal işlerinin karşılığında ... TL ile kooperatife ait 8 adet kat irtifak tapulu arsanın devredileceği,

Ayrıca, kooperatifiniz tarafından 2009 yılında yapmış olduğu kat karşılığı sözleşme hükümlerini yerine getirmeyen bir müteahhit ile ilgili olarak Ankara 17. İcra Müdürlüğü ile Ankara 31. İcra Dairesinin kararlarına istinaden ... İli ... İlçesi ... Mahallesi ... Ada ... Parsel B Blok 9,12 ve 13 no.lu bağımsız bölümlerin teminat karşılığı kooperatif mülkiyetine geçtiği ve bu bağımsız bölümler için satış kararının alındığı ve elde edilecek bedelin devam eden inşaatların tamamlanması için harcanmasının planlandığı,

anlaşılmıştır.

Buna göre;

- Kooperatifinize ait ... İli ... İlçesi ... Köyünde bulunan ... Ada ... parseldeki ... adet konutun Elektrik ile Altyapı ve Bina İkmal işlerinin karşılığı olarak yüklenici firmaya yapılacak aynı adreste bulunan 8 adet kat irtifak tapulu arsanın devredilecek olması ile ... TL'nin ödenmesinin kat karşılığı inşaat işi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, yapılan işlem ortak dışı işlem sayılacak ve ortak dışı işlemin gerçekleştiği (İkmal inşaat işleri işine ait sözleşmesinin yapıldığı) tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmekte olup söz konusu arsa satışlarının para karşılığı olmaması nedeniyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan yararlanılması söz konusu değildir.

- İcra kararı ile kooperatifin mülkiyetine geçen bağımsız bölümlerin satış bedellerinin de ilgili dönem kurum kazancına dahil edilmesi gerekmekte olup, satıştan elde edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması halinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

B. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu, 2/5 maddesinde; trampanın iki ayrı teslim hükmünde 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; 17/4-r maddesinde, Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin 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 istisna olduğu ve istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri 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 hüküm altına alınmıştır.

KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetki uyarınca yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi (BKK) ile BKK eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiş olup, BKK eki I sayılı listenin;12 nci sırasında, "konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri" ifadesine yer verilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/G-4.2) "Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna/İndirimli Oran Uygulaması" başlıklı bölümünde,

3065 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu madde çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işleri, bina inşaat ruhsatı 29/7/1998 tarihinden önce alınmış ise KDV'den istisna tutulur. Bina inşaat ruhsatı bu tarihten sonra alınmışsa söz konusu işlere(% 1) oranında KDV uygulanır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli KDV oranı (%1) uygulanabilmesi için;

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

gerekir.

Konut yapı kooperatifleri üst birlikleri adına tescilli boş arsaların üye kooperatiflere tahsisi durumunda, üst birlikler de kooperatif durumunda olduğundan, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde de istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanabilir. Yapı ruhsatlarının yapı sahibi bölümünde kooperatifin yanı sıra üst birliğin adına da yer verilmesi istisna ya da indirimli oran uygulanmasına engel teşkil etmez."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre,

- Özelge talep formu ekinde yer alan belgelerin ve sözleşmenin incelenmesi sonucunda söz konusu işin kat karşılığı inşaat işi değil inşaat taahhüt işi olduğu, ilk yapı ruhsatlarının 2002 yılında alındığı ve .../.../2009 tarihli yenileme ruhsatlarında yapı sahibinin kooperatifiniz olduğu, arsanın da kooperatifinize ait olduğu anlaşıldığından, Kooperatifinize yapılan inşaat taahhüt işlerinin %1 oranında KDV ye tabi tutulması,

- Kooperatifinizin gerek inşaat taahhüt işi karşılığında müteahhide gerekse diğer kişilere teslim ettiği taşınmazların kooperatifiniz tarafından ticareti yapıldığından, bu taşınmazların tesliminde 3065 sayılı Kanunun 17/4-r maddesindeki istisnanın uygulanması mümkün olmayıp, genel hükümlere göre KDV'ye tabi tutulması,

gerekmektedir.

C. Damga Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, anılan Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 9 uncu maddesinde bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılan kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I.Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/I fıkrasında, mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerden belli parayı ihtiva edenlerin nispi damga vergisine tabi tutulacağı; Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV - Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün 35 inci fıkrasında, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin (5) numaralı fıkrasında, diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış atıfların, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılacağı hükme bağlanmış olup, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 5 maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine karşılık gelmektedir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 13 üncü maddesinde, yönetim kurulunun, ana sözleşmeye uygun olarak yapılacak isteğe rağmen bir ortağın kooperatiften istifasını kabulden kaçınması durumunda, ortak tarafından çıkma dileğinin noter aracılığı ile kooperatife bildirileceği; 93 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendinde, kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler

Birlięi'nin her nevi defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesinin her nevi harçtan ve damga vergisinden muaf olacağı; aynı fıkranın (e) bendinde ise, 13 üncü madde gereğince verilecek bildirinin damga vergisine, diğer harç ve resimlere tabi olmayacağı hükümleri yer almaktadır.

1163 sayılı Kanunla konut yapı kooperatiflerine tanınan muafiyet, defter ve ana sözleşmeleri ile açılış tasdikleri ile ortaklıktan ayrılma bildirimine ilişkin olup, damga vergisinden istisna edilen kağıtların yer aldığı Kanuna ekli (2) sayılı tabloda konut yapı kooperatifleri ve birlikleri ile ilgili olarak herhangi istisna ve muafiyet hükmü yer almamaktadır.

Özelge talep formunuza ekli "S.S Kooperatifi İkmal İnşaat İşlerine Ait Sözleşme"nin 5 inci maddesinde, sözleşme dokümanında yer alan projeler, ekler ve teknik şartnamesine dayalı Elektrik ile Altyapı ve Bina İkmal İşlerinden ... konutu ilgilendiren tarifli tüm işlerin tamamı için öngörülen tutarın ... TL olduğu, bu bedelin ... TL'sinin nakit, ... TL'sinin ... TL'den 8 adet kat irtifak tapulu arsa karşılığı olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, söz konusu sözleşmenin içerdiği toplam bedel üzerinden Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrası uyarınca nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, icra yoluyla Kooperatifiniz mülkiyetine geçen bağımsız bölümlerin devrine ilişkin işlemin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi kapsamında olması durumunda, bu işleme ilişkin olarak düzenlenecek kağıda 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV/35 inci fıkrası gereğince damga vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır.

D. Harçlar Kanunu Yönünden Değerlendirme:

492 sayılı Harçlar Kanununun 57 nci maddesinde "Tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir." hükmü yer almaktadır.

Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin "I-Tapu İşlemleri" başlıklı bölümünün 20/(a) fıkrasında, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve

iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra veya şuyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimplâklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı harç alınacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu harcın oranı 20/9/2012 tarih ve 2012/3735 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 22/9/2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere binde 20 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, 492 sayılı Harçlar Kanununun harçtan müstesna tutulan işlemler başlığı altındaki 59 uncu maddesinde, kooperatiflerin harçtan muaf olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 93 üncü maddesinin birinci fıkrasında da kooperatiflerin mülkiyetinde bulunan gayrimenkullerin satışına ilişkin bir istisna hükmüne yer verilmemiştir.

Bu hükümlere göre, kooperatifiniz mülkiyetinde bulunan gayrimenkullerin satış işlemine ilişkin gerek 492 sayılı Harçlar Kanununda gerekse 1163 sayılı Kooperatifler Kanununda bir istisna hükmü bulunmadığından, bahse konu satış işleminden 492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I-20/a bendi uyarınca tapu harcı aranılması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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