

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-8488-686

20/06/2012

Konu : Kat karşılığı arsasını müteahhide veren
kooperatifin vergisel yükümlülüğü hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olduğunuz ve Kooperatifiniz adına kayıtlı arsanın kat karşılığı müteahhide verildiği, toplam hisse sayınızın ..., alınacak konut sayısının ise ... olduğu belirtilerek, KDV mükellefiyeti tescil edildikten sonra üyelerinize tapu verilene kadar boş KDV beyannamesi verilip verilmeyeceği, müteahhide arsa için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, düzenlenmesi halinde faturanın ne zaman düzenleneceği, KDV oranının ne olacağını ve üyelere tapu tesliminde %1 KDV'nin ne şekilde uygulanacağı hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmiştir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

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 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.

Diğer taraftan, 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..." şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatiflerin kendi adlarına tescilli arsaları için müteahhit firmalar ile yaptıkları kat karşılığı inşaat sözleşmelerine istinaden her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacağından kooperatifinizin madde metninde belirtilen muafiyet şartlarını taşıması halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan; arsanızı kat karşılığı müteahhit firmaya vererek elde edilecek işyeri veya konutların, kooperatifinizdeki hisse sayısından az olması kurumlar vergisi muafiyetinizi etkilemeyecektir.

II-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleşen teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,
- 2/5 inci maddesinde, trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu,
- 4/2 nci maddesinde, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu, hizmet ve teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi bulunduğu,
- 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 bulunduğu hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ise KDV'den müstesnadır.

30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde; arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslimin olduğu, bunlardan birincisinin arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, ikincisinin ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri tesliminin olduğu belirtilmiş ve bu teslimlerin her birinin katma değer vergisi karşısındaki durumuna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatifleri ile müteahhit firmalar arasında yapılan "Düzenleme Şeklinde Kat Karşılığı Gayrimenkul Satış Vaadi ve İnşaat Sözleşmeleri" ile arsa devrinde vergiyi doğuran olay;

- Arsanın müteahhide devri tapuya tescil ile yapılıyorsa, tescil anında,
 - Tapuya tescil yapılmaksızın, yapılan sözleşme ile arsanın kooperatifiniz uhdesinde bırakılması durumunda, inşaatın tamamlanması ve iskan ruhsatının alınması ile veya sözleşmeye istinaden kooperatifinize bırakılan bağımsız bölümlerin iskan ruhsatının alınmasından önce fiilen kullanım amacıyla tahsis edilmesi halinde, kullanıma başlama tarihinde (hem arsanın hem de bağımsız bölümlerin teslimi gerçekleştiğinden),
- gerçekleşmiş olacaktır.

Söz konusu özelge talep formu ekinde yer alan tapularından, ... ili ... İlçesine bağlı ... Beldesinde ... ada, ... parselde ve ... ada, ... parselde ...'ar m² ve ... parselde ... m² arsası olduğu anlaşılmaktadır.

Buna göre, arsanın müteahhide devrinin tescil anında yapılması veya tapuya tescil yapılmaksızın, yapılan sözleşme ile arsanın kooperatifinizin uhdesinde bırakılması durumları değerlendirilerek fatura düzenlenmesi, düzenlenecek faturalarda, arsaların iki tam yıldan fazla mülkiyetinizde bulunması nedeniyle Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca katma değer vergisi hesaplanmaması gerekmektedir.

Kooperatifiniz tarafından yaptırılacak konut inşaatlarına ilişkin olarak inşaat yapı ruhsatlarının henüz alınmamış olması nedeniyle, konutların üyelere teslimine kadar geçecek süre içerisinde beyanname verilip verilmeyeceği ve üyelere konut tesliminde uygulanacak katma değer vergisi oranı hususlarında bilgi verilmemiş olup, inşaat yapı ruhsatları alındıktan sonra Başkanlığımızdan ayrıca özelge talebinde bulunulması gerekmektedir. Öte yandan, aynı hususlara 113 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ve 60 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde yer verilmiş olup, taşınmaz ve taşınmaz niteliği taşıyan mal ve hakların satışında katma değer vergisi uygulaması hususuna da bahsi geçen sirkülerde ayrıca değinilmiştir.

III-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 227 inci maddesinde; bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu,
- 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,
- 232 inci maddesinde ise; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları, bunların dışında kalanların birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (01/01/2012 tarihinden geçerli olmak üzere) 770,00 TL'yi geçmesi veya bedeli 770,00 TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesinin mecburi olduğu,
- 262 nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,
- 267 nci maddesinde; emsal bedelinin gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olduğu, emsal bedelinin sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esas ve takdir esasına göre tayin edileceği,
- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bulunan gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlendirileceği,
- 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.

Genellikle kat/arsa karşılığı inşaatlarda;

- 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 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, müteahhit açısından arsa maliyet bedeli, arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerinin inşaatı için yapılan harcamaların toplamını oluşturmakta olup, bu bedel inşaat maliyetinin de içerisinde yer almaktadır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde konutların; fiilen tamamlanmadan önce kat mülkiyetine geçilmesi halinde mülkiyetin devri tapuda tescil suretiyle gerçekleştiğinden satışa ilişkin faturanın tapuya tescil tarihinden veya herhangi bir suretle tapuya tescilinden evvel fiilen kullanılmaya başlanması amacıyla hak sahiplerine tahsis edilmesi durumunda satışa ilişkin olarak konutların fiilen kullanım için tahsis edildiği tarihten itibaren yedi gün içinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar doğrultusunda;

- Müteahhit tarafından, kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine 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 sahibi adına Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi,
- Müteahhide teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, teslim edilen arsa için arsa sahibi tarafından, müteahhitçe arsa sahibine teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden müteahhit adına fatura düzenlenmesi,

- Arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını müteahhide tesliminde, arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı müteahhit tarafından arsa sahibi adına teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlenmesi,

-Müteahhidin kendisine kalan daireleri nc kişilere satması durumunda ise; tapuda tescil işleminin yapıldığı tarihten itibaren, tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesi durumunda, bu tarihten itibaren yedi gün içerisinde satış bedeli üzerinden fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Söz konusu olayda, arsanızı kat karşılığı müteahhit firmaya vererek elde edilecek işyeri veya konutların, kooperatifinizdeki hisse sayısından az olması kurumlar vergisi muafiyetinizi etkilemeyeceğinden ve müteahhide teslim edeceğiniz arsaların iki tam yıldan fazla mülkiyetinizde bulunması nedeniyle Katma Değeri Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca katma değeri vergisi hesaplanmaması nedeniyle arsaların müteahhide tesliminde fatura düzenlemenize gerek bulunmamaktadır. Müteahhidin söz konusu arsaları aktifine alması için kooperatifiniz adına gider pusulası düzenlemesi gerekir.

Ancak, kooperatifinizin söz konusu kat karşılığı inşaat işlemi nedeniyle kurumlar vergisi veya katma değeri vergisi mükellefiyeti oluşması halinde yukarıda yapılan açıklamalara uygun olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu kat karşılığı inşaat işlemi sonucunda kooperatifinize kalan daireleri üyeleriniz dışında nc kişi alıcılara satmanız durumunda ise; tapuda alıcılar lehine tescil işleminin yapıldığı tarihten itibaren, tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesi durumunda, bu tarihten itibaren yedi gün içerisinde alıcılar adına satış bedeli üzerinden fatura düzenlemeniz gerekeceğı tabiidir.

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 hlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.