

# KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN KAPSAMI VE KONUYA İLİŞKİN OLARAK 38 SERİ NUMARALI KDV SİRKÜLERİ İLE YAPILAN SON AÇIKLAMALAR

İrfan VURAL  
Gelirler Kontrolörü

## I- GİRİŞ

Kooperatif tanımının yer aldığı 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 5146 sayılı Kanun'la değişik 1. maddesine göre; *tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.* Kanun'da yer alan tanımdan da anlaşılacağı gibi; kooperatifler sosyal amaçlarla ortaklarının gereksinimlerini en uygun şekilde karşılamayı amaç edinen karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma ilkesine dayalı ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır.

Kooperatiflerin katma değer vergisi (KDV) mükellefiyeti ile ilgili olarak KDV Kanunu'nda yer alan genel nitelikli istisnaların yanı sıra, Kanun'un 17. maddesinde belli kooperatiflere özgü bir takım istisna hükümlerine yer verilmiştir. Kooperatiflerin yapmış oldukları işlemlerle ilgili bir diğer vergisel avantaj ise konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat ve taahhüt işlerine ilişkin düzenlemedir. Şöyle ki, KDV Kanunu'nun Geçici 15. maddesine göre, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri belli şartlar altında, inşaat ruhsatının tarihine bağlı olarak KDV'den istisna edilmekte veyahut da % 1'lik indirimli orandan yararlandırılmaktadır.

Söz konusu düzenlemeye ilişkin açıklamalar, 49 (1) ve 66 (2) seri numaralı KDV Genel Tebliğlerinde yapılmış olup; uygulamadaki tereddütleri gidermek bakımından 21.11.2003 tarihinde çıkarılan 5 seri numaralı KDV Sirküleri ile de kapsama giren inşaat ve taahhüt işleri tek tek sayılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir. Konu ile ilgili son olarak, konut yapı kooperatiflerince yaptırılan eğitim ve sağlık tesisleri (okul, hastane, sağlık ocağı vb.) ile ibadethaneler için verilen inşaat işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulanıp uygulanamayacağı hususunda 14.03.2006 tarih ve 38 numaralı KDV Sirküleri ile açıklama yapılmıştır.

Bu yazımızın konusunu da, istisna veya indirimli oran kapsamına giren inşaat taahhüt işlerinin kapsamının ne olduğu ve konu ile ilgili olarak 38 numaralı KDV Sirküleri ile yapılan son açıklamalar oluşturmaktadır.

## II- İSTİSNADAN VEYA İNDİRİMLİ ORANDAN YARARLANMANIN ŞARTLARI

KDV Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun'la eklenen Geçici 15. maddesine göre; 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak **konut yapı kooperatiflerine** yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden müstesnadır. Öte yandan, 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için katma değer vergisi oranı %1 olarak tespit edilmiştir.

<sup>1</sup> 20.07.1995 tarih ve 22349 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 03.03.1998 tarih ve 23275 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Dolayısıyla, gerekli şartların sağlanması halinde, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri, inşaat ruhsatının 29.07.1998 tarihinden önce alınması halinde KDV'den müstesna tutulacak; inşaat ruhsatının bu tarihten sonra alınmış olması halinde ise % 1'lik indirimli orana tabi olacaktır.

İstisnadan veya indirimli orandan yararlanılabilmesi için aranılan şartlar şunlardır:

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

Yukarıda yer alan şartların yanı sıra, **5 numaralı KDV Sirkülerinde**; inşaat yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmemiş olması halinde yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan veya indirimli oranda katma değer vergisinden yararlanmasının mümkün olmadığı belirtilmektedir. Ancak, Sirkülerde belirtilen bu şart, ne istisnanın dayandığı Kanun maddesinde ne de konu ile ilgili KDV Genel Tebliğlerinde yer almamaktadır. Dolayısıyla, inşaat ruhsatının kooperatif adına olmaması halinde istisna veya indirimli orandan yararlanılıp yararlanılamayacağı hususu tartışmalıdır.

Konu ile ilgili olarak Ankara 5. Vergi Mahkemesi bir kararında **“Kanun ve Genel Tebliğlerde bina inşaat ruhsatının konut yapı kooperatifi adına olması şeklinde bir şart bulunmadığı, bu nedenle konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde böyle bir şart aranılmadan istisna veya indirimli oranda KDV uygulanması gerektiğini”** belirtmiştir.(3)

Kaldı ki, konu ile ilgili son olarak çıkarılan **38 numaralı KDV Sirkülerinde** istisna veya indirimli oran uygulamasının şartları belirtilirken yukarıda belirtmiş olduğumuz üç şarta yer verilmiş, ancak inşaat ruhsatının kooperatif adına olması gerektiğine dair herhangi bir açıklamaya verilmemiştir. Son olarak çıkarılan Sirkülerde, inşaat ruhsatının kooperatif adına olması gerektiği şartına yer verilmeyişi tek başına bu şartın artık aranmayacağı anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla konu ile ilgili karışıklık devam etmektedir. Maliye Bakanlığı'nın uygulamadaki tereddütleri gidermek bakımından konu ile ilgili olarak net bir belirleme yapmasının uygun olacağı görüşündeyiz.

### **III- İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ ORAN KAPSAMINA GİREN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ VE 38 SERİ NUMARALI KDV SİRKÜLERİ İLE YAPILAN AÇIKLAMALAR**

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin neler olduğu ilk olarak 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Ancak, söz konusu Genel Tebliğ ile ismen belirtilmeyen inşaat taahhüt işlerinin uygulama kapsamına girip girmediği hususu öteden beri, uygulamada güçlükler ortaya çıkarmış ve uygulamaya Maliye Bakanlığı'ca verilen muktezalar çerçevesinde yön verilmeye çalışılmıştır. Konu ile ilgili olarak 21.11.2003 tarihinde çıkarılan 5 seri numaralı KDV Sirküleri ile, hangi işlerin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirileceği, tek tek sayılmak suretiyle geniş ve ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

Söz konusu inşaat ve taahhüt işleri kapsamına giren işlerin hepsinin veya birkaçının veya ayrı ayrı her birinin müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna veya indirimli oran uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi olacak,

<sup>3</sup> Abdullah TOLU, Kat Karşılığı İnşaat İşi Yapan Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV Karmaşası Devam Ediyor, **Yaklaşım**, Sayı: 158, Şubat 2006, sf. 204 (Ankara 5. Mahkemesi'nin 12.07.2004 tarih ve E.2004/586, K.2004/801 sayılı kararı.)

müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi ise istisna veya indirimli oran uygulaması kapsamında değerlendirilebilecektir.

Söz konusu Genel Tebliğ ve Sirkülerde sayılan işlerin konut yapımı için değil de bazı sosyal tesislerin yapımı için gerçekleştirilmesi halinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulanıp uygulanmayacağı konusunda oluşan tereddütler üzerine, Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 38 numaralı KDV Sirküleri ile açıklama yapılmıştır.

Sirkülere göre, istisna veya indirimli oran uygulamasından yararlanabilecek inşaat işleri arasında konut yapımı yanında çocuk parkı, bahçe gibi sosyal tesisler de yer almaktadır.

Dolayısıyla, konut yapı kooperatiflerince üyelerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptırılan okul, hastane, sağlık ocağı, ibadethane gibi yapılara ilişkin inşaat taahhüt işlerinde;

- Kooperatifin inşaat ruhsatının 29.07.1998 tarihinden önce alınmış olması halinde kısmi istisna hükümlerine göre,

- Ruhsatın bu tarihten sonra alınmış olması halinde ise % 1'lik indirimli KDV oranı uygulanmak suretiyle,

işlem yapılması mümkündür.

#### **IV- İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ ORAN KAPSAMINA GİRMEYEN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ**

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile her türlü mal teslimleri, istisnadan ya da % 1'lik KDV oranından yararlanamayacaktır. Dolayısıyla bu teslim ve hizmetler genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi olacaktır.

Buna göre, tek başına hafriyat işi, muhasebecilik, plan-proje çizimi, parselasyon, ve benzeri hizmetlerde istisna ya da % 1'lik KDV oranı uygulanmayacaktır.

Ayrıca, konut yapı kooperatiflerine kooperatiflere yapılan mal teslimleri de tamamıyla genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Buna göre kooperatiflere yapılan demir, çimento, kereste, cam, kırtasiye malzemesi ve benzeri teslimlerde genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanacaktır. Kooperatiflerin arsa alımlarında da diğer mal alımlarında olduğu gibi genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu (iktisadi işletmelere dahil olmayan) bir arsanın doğrudan kooperatiflere teslimi KDV'nin konusuna girmemekte; ancak iktisadi bir işletmeye dahil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsanın satın alınması halinde ise işlem genel hükümlere göre KDV'ye tabi olmaktadır.

#### **V- ÖZET VE SONUÇ**

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri belli şartlar altında KDV Kanunu'nun Geçici 15. maddesine göre KDV'den istisna edilmekte veya inşaat ruhsatının tarihine bağlı olarak % 1'lik indirimli orandan yararlandırılmaktadır. İstisnanın veya indirimli oranın uygulanması için öncelikle, yapılan işin kooperatife yapılan inşaat işi mahiyetinde olması ve taahhüde dayanması gerekir.

Bu bağlamda, söz konusu işlerin kooperatife ait konutların yapımı için değil de bazı sosyal tesislerin yapımı için gerçekleştirilmesi halinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulanıp uygulanmayacağı konusunda oluşan tereddütler üzerine, Maliye Bakanlığı'nca 14.03.2006 tarihinde çıkarılan 38 numaralı KDV Sirküleri ile açıklama yapılmıştır. Sirkülere göre, istisna veya indirimli oran uygulamasından yararlanabilecek inşaat işleri arasında konut yapımı yanında çocuk parkı, bahçe gibi sosyal tesisler de yer almaktadır. Dolayısıyla, konut yapı

kooperatiflerince üyelerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptırılan okul, hastane, sağlık ocağı, ibadethane gibi yapılara ilişkin inşaat taahhüt işlerinde; inşaat ruhsatının 29.07.1998 tarihinden önce alınmış olması halinde kısmi istisna hükümlerine göre, ruhsatın bu tarihten sonra alınmış olması halinde ise % 1'lik indirimli KDV oranı uygulanmak suretiyle işlem yapılması mümkündür.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**