GEÇİCİ MADDE 9

MADDE METNİ :

"Geçici Madde 9 - (3505 sayılı Kanun'un Geçici 3 üncü maddesiyle eklenen ve 3858 sayılı Kanun'un 1 inci maddesiyle uygulama süresi uzatılan madde).

Sadece 150 m2 yi aşmayan konutlar için yapılan inşaat taahhüt işlerine münhasır olmak üzere, Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1997 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

Tebliğ No	Bölüm
30	-
49	A
66	-

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. BU MADDENİN YÜRÜRLÜK SÜRESİ 31.12.1997 de SONA ERMİŞTİR :

Sadece 150 m2 yi aşmayan konutlar için yapılan taahhüt işlerine münhasır olmak üzere;

- Kanunla kurulmuş olan sosyal güvenlik kuruluşlarına ve
- Belediyelere

taahhüt suretiyle yapılan inşaat işleri, 31.12.1997 tarihine kadar KDV den müstesnadır.

Söz konusu istisna hükmü 3505 sayılı Kanunla 10.12.1988 tarihinden geçerli olmak üzere konulmuş ve bu Kanunda yürürlük süresi 31.12.1992 olarak belirlenmiştir. Daha sonra 3858 sayılı Kanunla istisna hükmünün yürürlük süresi 31.12.1995 tarihine, 4134 sayılı Kanunla da 31.12.1997 akşamına kadar uzatılmıştır.

Yeni bir süre uzatımı yapılmadığından, BU MADDENİN YÜRÜRLÜK SÜRESİ SONA ERMİŞTİR.
(Geçici 8 ve Geçici 9 uncu maddelerin yürürlükte olduğu dönemlerde hangi esasların geçerli olduğu, hakkındaki açıklamalar aşağıdadır.)

2. BU MADDE KAPSAMINDAKİ TAAHHÜT İŞLERİ %1 NİSBETİNDE KDV'ye TABİ HALE GELMİŞTİR :

Söz konusu taahhüt işlerinde, 97/10465 sayılı kararname ile 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacak KDV nisbeti % 1 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, 1.1.1998 den sonra onaylanacak hakedişlere ilişkin olarak yüklenilmiş olan KDV ler indirilebilecek ve bu hakedişler % 1 nisbetinde KDV ye tabi tutulacaktır.

KDV Kanunu'nun 29/2 nci maddesi uyarınca, diğer indirimli oranla teslim ve hizmette bulunanların yanısıra % 1 orana tabi söz konusu inşaat taahhüt işlerini yapanlar da indirimle gideremedikleri KDV yi iade alabilmektedirler.

1.1.1998 TARİHİNDEN İTİBAREN YÜRÜRLÜKDEN KALKMIŞ OLAN GEÇİCİ 8 inci ve GEÇİCİ 9 uncu MADDE HAKKINDA İZAHAT

1. NET ALANI 150 m2 ye KADAR OLAN KONUT TESLİMLERİNDE İSTİSNA :

1.1. Konut Kavramı :

İstisnanın mevzuu konut olmakla beraber "*Konut*" kelimesinin ne anlama geldiği açık değildir. Uygulamadan anladığımız kadarıyle bu istisnanın tatbiki bakımından, ikamete mahsus olarak inşa edilmiş müstakil bina, kat veya bağımsız bölümler, konut kavramının karşılığını teşkil etmektedir. Konutun yeni inşa edilmiş oluşu, veya eski bir yapı oluşu istisna uygulamasını etkilemez.

Bir binanın, katın veya bağımsız bölümün konut mu yoksa işyeri mi olduğunun tayininde, esas itibariyle bu gayrimenkulün plan ve projesine (inşaat ruhsatına) itibar edilmektedir.

Fakat konut olarak kullanılmak üzere inşa edilmiş bir gayrimenkulün tesliminde istisna uygulandıktan sonra;

- Alıcının bu gayrimenkulü işyeri olarak kullanması,
- Hem konut, hem işyeri olarak kullanması,
- Bir süre konut olarak kullandıktan sonra, işyeri olarak kullanmaya başlaması,
- Bir süre konut olarak kullandıktan sonra başkasına satması ve alıcının işyeri olarak kullanması,

gibi hallerde, istisnanın akıbetinin ne olacağı hususu belirsizdir. Keza, istisnanın uygulanabilmesi için, alıcının nihai tüketici olması şart değildir. Mesela 150 m2 nin altındaki konut, bir Anonim Şirkete de satılmış olsa istisna uygulanır. Fakat A.Ş. bu konutu personelinin ikametine tahsis etmeyip, işyeri olarak kullanırsa ne işlem yapılacağı konusunda açıklık yoktur.

İstisna, 150 m2 nin altındaki konutlarla sınırlandırılmış olmakla beraber, binanın müştemilatı sayılabilecek, avlu bahçe gibi unsurlar binaya dahil olarak değerlendirilmekte ve avlu, bahçe dahil toplam satış bedeli KDV istisnasına konu olabilmektedir.

1.2. Net Alan Kavramı :

Teslimi KDV den istisna edilmiş olan konutlar, net alanı 150 m2 ye kadar konutlardır. İşyerleri ve net alanı 150 m2 nin üstünde olan konutlar istisna kapsamının dışındadır.

Bu nedenle, konutun net alanının 150 m2 nin altında olup olmadığının nasıl tesbit edileceği önem ifade etmektedir.

9 nolu KDV Genel Tebliğinde, "*net alan*" deyiminin faydalı alan, yani konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan olduğu belirtilmiştir. Daha sonra, 30 nolu Tebliğde net alanın tesbiti konusunda şu açıklamalara yer verilmiştir :

"E-KONUT İSTİSNASI :

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 8. maddesinde, net alanı 150 m2 ye kadar olan konutların tesliminin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Konu ile ilgili olarak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 1. bölümünde net alan deyiminin "konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade ettiği, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda istisnanın sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanacağı açıklanmıştır.

Bakanlığımıza intikal eden olaylardan balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu gibi yerlerin istisna karşısındaki durumu konusunda tereddüde düşüldüğü anlaşıldığından bu konuda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.

1. *Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak istisna kapsamı içinde mütalaâ edilecektir.*

2. *Bu yerlerin 150 m2 lik sınırın hesabında ne ölçüde dikkate alınacağı ise 3 Seri No.lu "Konut İnşaatı ve Yatırmlarda Vergi, Resim, Harç Muafiyet ve İstisnası" Genel Tebliği'nin 4. bölümündeki açıklamalara göre belirlenecektir.*

"Halk konutu standartları" nın değişik 3 ve 4. maddelerine atıfta bulunan bu açıklamalara göre;

a) Faydalı alan konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alandır.

b) Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm. sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5 er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır.

Ancak konutlarda kapı ve pencere şeritleri; duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları; karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dişleri; bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m den yüksek terasların toplamının m2 si; çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar; çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler, iki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler; bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo, kalorifer, yakıt deposu, sığınak, kapıcı veya kalorifer dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo çamaşırlık; bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m2 den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, faydalı alan dışındadır.

Bina dışındaki kömürlük veya depoların 4 m2 yi, garajların 18 m2 yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler."

1.3. Net Alan Tesbiti Bakımından Dubleks ve Tripleks Konutların Durumu :

Bazı mükelleflerin, dubleks veya tripleks şeklinde inşa edilen ve toplam net alanı 150 m2 den fazla olan konutları, katlardan herbirini ayrı bağımsız bölüm imiş gibi göstermek (bu katlara ayrı tapu çıkarmak) suretiyle, esasen istisnaya konu olmaması gereken bu konutlar için istisna uyguladıkları görülmektedir.

ÖRNEK :

Her birinde 4 adet dubleks daire bulunan binalardan oluşan bir sitenin inşaatı devam etmektedir. Dubleks daireler altlı üstlüdür. Alt katlarda mutfak, banyo, wc bulunmaktadır. Alttaki bölüm, bir dahilî merdivenle yukarıdaki bölüme irtibatlandırılmıştır. Dairenin her iki kısmı kat irtifakında müstakil bölümler halinde düzenlenmiştir ve dolayısiyle tapuları da ayrı ayrı olacaktır. Dubleks daire bütün olarak dikkate alındığında, net alanı 150 m2 nin üstündedir. Fakat daireyi oluşturan iki bölümden herbirinin net alanı 150 m2 nin altındadır.

9 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 1/a bölümünde ;

"*..... 150 m2 net alanın hesabında, müstakil olarak kullanılacak her bir bina, kat ve bağımsız bölüm ayrı ayrı dikkate alınacaktır.*"

ifadesi yer almaktadır.

Bağımsız bölümler net 150 m2 den daha küçük ise de, dubleks daireyi oluşturan iki bağımsız bölüm kullanılış itibariyle bağımlı halde olduğundan, yani bir bütünün parçaları tarzında düzenlendiğinden, dubleks daireyi oluşturan iki bağımsız bölüm bir arada mütalâa edilmelidir. Bu şekilde düşünüldüğünde istisna hükmünden faydalanılamayacağı ortaya çıkmaktadır. Bağımsız bölümlerin müstakil olarak kullanılmaya elverişli olmadığı hususu projeler üzerinden görülebileceği gibi, umumiyetle aynı veya yakın kişilere çift çift satılması da, burada haksız istisna uygulamasına yönelik bir düzenleme olduğunu gösterecektir.

1.4. Arsa Karşılığında, Arsa Sahibine Konut Teslimi :

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine, (arsa mukabilinde) 150 m2 nin altında konut teslim edilmesi de istisna kapsamındadır. Başka bir anlatımla müteahhidin arsa sahibine karşı edimi inşaat işi (hizmet) değil, konut teslimidir.(30 nolu Tebliğin D bölümü)

Bu konu ile ilgili detay bilgi için 1. maddedeki 6.31. nolu bölüme bakınız.

1.5. İnşa Halindeki Konut Teslimi :

İstisnanın uygulanabilmesi için konut inşaatının tamamlanması şart değildir. İnşa halindeki konutların tesliminde de istisna uygulanmaktadır.

Nitekim bir muktezada;

"*İliniz Milli Emlak Müdürlüğü ile ..... A.Ş. arasındaki protokol gereğince ..... A.Ş.'ne ait olup, üzerinde inşaatı bitmemiş, ancak 15.12.1989 tarihine kadar teslim edilecek 150 m2 nin altında konut inşaatı bulunan gayrimenkulün Hazine adına tescil işleminin tapu senedinde konut olarak gösterilmiş olmak ve her bir bağımsız konutun her alanı 150 m2 yi geçmemek kaydiyle, Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8. maddesi hükmüne göre vergiye tabi tutulmaması gerekmektedir.*"

ifadesine yer verilmiştir.

1.6. Cebrî İcra veya Müzayede Yoluyla Yapılan Gayrimenkul Satışlarında İstisna Uygulaması :

150 m2 nin altındaki konutların cebri icra yoluyla veya müzayede suretiyle teslimi, istisna uygulamasına engel değildir.

Konu ile ilgili bir muktezada şu açıklamalara yer verilmiştir :

"*3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-d maddesi gereğince, müzayede mahalllerinde yapılan hak, menkul ve gayrimenkul satışları katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak, sözü edilen Kanunun istisna hükümlerinin bu satışlar için de geçerli olacağı tabiidir.*

Buna göre, Satış Memurluğunca açık artırma suretiyle yapılan konut satışı prensip olarak katma değer vergisine tabidir. Ancak, söz konusu konutun 150 m2 nin altında olması halinde Katma Değer Vergisi Kanununa 3393 sayılı Kanunla eklenen geçici 8. maddesi uyarınca vergi uygulanmayacaktır.

9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, net alanın hesabında müstakil olarak kullanılacak her bir bina, kat ve bağımsız bölüm ayrı ayrı dikkate alınacak, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümlere istisna uygulanmayacaktır.

Bu açıklamalar uyarınca, olayda satışı yapılan bina için katma değer vergisi uygulanıp uygulanmayacağı, binanın fiili kullanım durumu gözönüne alınarak belirlenecektir. Alt katı 4 dükkan, üst katı 1 meskenden ibaret bulunan binanın katlarının ayrı ayrı ve müstakilen konut olarak kullanımı mümkün olduğu takdirde, her binanın toplam alanının dikkate alınması gerekir.

Tapuda kat irtifakı yapılmış olup olmaması vergi uygulamasına etki etmeyecektir.

Ayrıca, işyeri teslimleri her halukârda katma değer vergisine tabi bulunmaktadır."

1.7. Devre Mülk Hakkı Satışlarında İstisna Uygulaması :

Şayet satışa konu devremülk hakkının ilgili olduğu konutun net alanı 150 m2 nin altında ise, söz konusu hak satışında, Geçici 8 inci madde uyarınca KDV istisnası uygulanabilmektedir.

Konu ile ilgili olarak verilmiş bir muktezada şu açıklamalar yer almaktadır :

"*3065 sayılı Katma Değer Vergisi Geçici 8. maddesi ile net alanı 150 m2 nin altındaki konutların teslimi vergiden istisna edilmiş olup, bu konutların icra dairelerince satışlarında da istisna uygulanması gerekmektedir.*

Yazınızda sözü edilen "devre mülk hakkı"na ilişkin hükümlerin düzenlendiği 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa hükümler ekleyen 3227 sayılı Kanunda; mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden herbiri lehine, bu yapı veya bağımsız bölümden yılın belli dönemlerinde istifade hakkının, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak kurulabileceği, bu hakka devre mülk hakkı denileceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, sözü edilen Kanuna göre devre mülk hakkı; bağlı olduğu müşterek mülkiyet payına bağlı olarak devir ve temlik edilebilmekte, mirasçılara geçmektedir.

3227 sayılı kanunla getirilen bu hükümlere göre, devre mülk hakkının satışı, müşterek mülkiyet payının satışını ifade etmektedir.

Öte yandan, müşterek mülkiyete konu gayrimenkulün 150 m2 nin altında bir konut olması halinde, müşterek mülkiyet payının satışının katma değer vergisinden müstesna olacağı tabiidir.

Bu nedenle, 150 m2 nin altında bir konut üzerinde kurulan devre mülk hakkının icra dairesince satışında, Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 8. maddesiyle düzenlenen istisnanın uygulanması gerekmektedir."

2. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İSTİSNA :

Bu konuya ilişkin esaslar, 49 nolu KDV Genel Tebliğinin A bölümünde yeniden düzenlenmiştir.

2.1. İşi Yaptıranın Konut Yapı Kooperatifi Olması ve İşin Kooperatife Karşı Üstlenilmiş Olması :

Söz konusu istisnanın uygulanması için işi yaptıranın konut yapı kooperatifi olması gerekir. Dolayısiyle konut yapı kooperatiflerine karşı inşaat işi üstlenen müteahhitler, bu kooperatife yaptıkları inşaat taahhüt işlerinde KDV hesaplamayacaklardır. Fakat söz konusu müteahhitlerin bu işlerin bir kısmını veya tamamını taşaronlara yaptırdıklarında taşeronları müteahhitlere düzenleyecekleri faturalarda, KDV gösterilmesi zorunludur. Çünkü burada taşeron, kooperatife karşı değil müteahhide karşı iş üstlenmiş durumdadır.

İşi yaptıran kooperatif olmakla beraber, nitelik itibariyle bu kooperatif konut yapı kooperatifi değilse istisna uygulanamaz. Aynı şekilde, taahhüt işinin konusu 150 m2 nin altında konut olmakla beraber, işveren kuruluş konut yapı kooperatifi değilse (mesela İçişleri Bakanlığı locman işa ettiriyorsa) istisna uygulanması söz konusu değildir. (Ancak taahhüdün konusu 150 m2 nin altında konut ise ve işveren, Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşu yahut belediye ise, geçici 9 uncu madde uyarınca istisna tatbik edilmektedir).

2.2. İşin İnşaat Taahhüt İşi Olması :

İstisna uygulanabilmesi için aranan ikinci şart, işin inşaat işi olması ve bu işin, konut yapı kooperatifine taahhütte bulunmak suretiyle yapılmasıdır.

Hangi işlerin inşaat işi sayıldığı hususu, 49 nolu Tebliğle belirlenmiştir. Bu konu 49 nolu Tebliğden önce, 4 nolu KDV İç Genelgesinde daha dar kapsamlı olarak belirlenmişti.

49 nolu Tebliğin konuya ilişkin bölümü şöyledir :

"*Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve istisna kapsamına giren inşaat taahhüt işleri aşağıda sayılmıştır :*

Alt yapı işleri (yol, su, kanalizasyon, kuyu açma gibi), duvar örülmesi, sıva, boya, badana yapılması, cam takılması, bilumum doğrama işleri (demir doğrama işleri dahil), parke döşenmesi, mutfak dolap ve tezgahlarının yapılması, çevre düzeni işleri, elektrik tesisatı, sıhhi tesisat, kalorifer, karo ve fayans işleri, kooperatife ait arazi dahilinde kalan ara yolların betonlanması, saha tanzim faaliyetleri, pis su arıtma tesisi, televizyon anteni, merkezi kollektif uydu anten sistemi, güneş enerjili ısıtma sistemi, su basmanı, temel kazma-düzeltme, yol açıp çakıl serme, asansör imalat ve montaj işi, malzeme hariç işçilik, spor eğlence tesisleri, otopark, tüm sahanın yeşillendirilmesi, doğalgaz sayaç kabini, enerji nakil hattı, derinkuyu su sondajı, dalgıç kuyu pompası, hidrofor montajı, jeneratör montajı gibi işler.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve yukarıda ismen belirtilmeyen inşaat taahhüt işlerinin istisna kapsamına girip girmediği hususunda Bakanlığımızdan görüş alınması gerekmektedir.

Bu işlerin hepsinin veya birkaçının veya ayrı ayrı her birinin müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet katma değer vergisine tabi olacak, müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi vergiden müstesna olacaktır.

Ayrıca müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde, inşa edilen konutların net alanı 150 m2 nin altında veya üstünde olması veya işyeri niteliğinde bulunması istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Ancak, kooperatiflerin, üyelerine işyeri veya net alanı 150 m2 yi geçen konutların teslimleri katma değer vergisine tabi olacak, net alanı 150 m2 yi geçmeyen konut teslimlerinde ise vergi uygulanmayacaktır.

c) İstisna Kapsamına Girmeyen İşlemler

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

Buna göre, tek başına hafriyat işi, muhasebecilik, plan-proje çizimi, anayoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması, kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi, parselasyon, aplikasyon (araziye uygulama) ve benzeri hizmetlerde istisna uygulanmayacaktır.

Öte yandan, kooperatiflere yapılan teslimler tamamıyle genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Buna göre kooperatiflere yapılan demir, çimento, kereste, cam, kırtasiye malzemesi ve benzeri teslimlerde genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisi uygulanacaktır.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahillinde yapılan satışı dışında) doğrudan kooperatiflere teslimi katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak konut yapı kooperatiflerinin ticari bir işletmeye dahil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsayı satın almaları işlemi, katma değer vergisine tabi olacaktır.

Konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inşaat işi yaptırmaları halinde, taşeron ve müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetleri katma değer vergisinden istisna olacak, bunun dışında inşaatta kullanılmak üzere piyasadan satın alınan mal ve hizmetler yukarıda da belirtildiği gibi vergiye tabi tutulacaktır.

2. Kanunla Kurulmuş Sosyal Güvenlik Kuruluşları ile Belediyelere Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerine ilişkin İstisna Uygulaması

Bu istisnanın uygulanabilmesi için:

- *İşin sadece 150 m2 ye kadar olan konutlar için kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılması (150 m2 lik net alan hesabında 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır).*

- *Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması gerekir.*

Buna göre, kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşları veya belediyelerin 150 m2 den büyük konut ve iş yeri inşaatlarına ilişkin olarak yapılan inşaat taahhüt işleri, katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve katma değer vergisi istisnasına giren inşaat taahhüt işlerinin kapsamı, geçici 9. madde ile düzenlenen istisna uygulaması için de aynen geçerlidir.

Ayrıca 5 no.lu KDV Sirkülerinde de, kapsam açısından geniş izahata yer verilmiş olup, Sirküler metni şöyledir ;

" T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü

KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ / 5

Konusu	***:*** *Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri uygulaması*
Tarihi	***:*** *21.11.2003*
Sayısı	***:*** *KDVK - 5 / 2003 - 5 / Konut yapı kooperatifleri*
İlgili olduğu maddeler	***:*** *Katma Değer Kanunu Madde 29/2 ve Geçici Madde15*

1.Giriş :

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 4369 sayılı Kanunla eklenen geçici 15 inci maddesinde, bu Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu istisnaya ilişkin açıklamalar 49 ve 66 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.

Bu durumda, 29.07.1998 tarihinden ***önce*** *inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olabilmesi için;*

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

Bu hükümler uyarınca, söz konusu istisna, anılan Kanun ve genel tebliğlerde belirtildiği üzere, konut yapı kooperatiflerine yönelik bulunduğundan, konut yapı kooperatiflerinin yaptırdığı inşaat taahhüt işi bir bütün olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle, ***inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş*** *olması gerekmektedir.*

Öte yandan, 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 12 nci sırası ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri %1 oranında katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

İnşaat yapı ruhsatı münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmemiş ise yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan veya indirimli oranda katma değer vergisinden yararlanması mümkün değildir.

Ancak Bakanlığımıza intikal eden olaylardan adına inşaat yapı ruhsatı düzenlenmeyen veya sonradan değiştirilerek düzenlenen konut yapı kooperatiflerine inşaat taahhüt hizmeti veren mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 maddesi uyarınca iade talebinde bulundukları anlaşılmaktadır. Bu sirkülerin yayımlandığı tarihe kadar olan işlemlerde; Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi hükmü çerçevesinde işlemin gerçek mahiyetinin tespiti amacıyla düzenlenecek olan vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir raporu ile durumun tevsiki halinde indirimli orana tabi inşaat taahhüt işlerini yapanlar Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 maddesi uyarınca iade talebinde bulunabilecektir.

Bu sirkülerin yayımından sonra ise adına münhasıran inşaat yapı ruhsatı bulunmayan kooperatiflere katma değer vergisi istisnası veya indirimli oranda katma değer vergisi uygulanması söz konusu olmayacaktır.

2-İstisna veya indirimli oran kapsamına giren inşaat taahhüt işleri

İstisna kapsamına girip girmediği konusunda yukarıdaki genel tebliğlerde sayılmayan ve Bakanlığımızca Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği anlaşılan işler aşağıda belirtilmiştir;

· *Ahşap taban rabıtası*
· *Alüminyum doğrama,alçıpan tavan (alüminyum, polikarbon levha vb.) çatı kaplama, çatı trapez, alüminyum cephe giydirme aydınlatma armatür ve spotları*
· *Amerikan panel kapı, mutfak dolabı ve PVC pencere yapımı*
· *Artezyen kuyusu ve elektrik trafosu*
· *Bahçe içi doğalgaz servis hattı*
· *Bahçe ve çim aydınlatma armatürleri teslim ve montajı*
· *Bahçe yollarına kilitli parke taşı döşenmesi*
· *Balkon veranda ve korkuluklarının imalat ve yerine montajı*
· *Barbekü yapım işi*
· *Bekçi ve şantiye evi inşaatı*
· *Box yapım*
· *Cam mozaik kaplama işi*
· *Çatı katı yan duvar üstü, pencere ve balkon üstlerine mermer, baca dibi güvercinlik dereleri, su olukları*
· *Çelik kapı imalatı,montajı ve pres kapı yapım işi*
· *Çevre düzeni işleri*
· *Çocuk parkı, plastik dış cephe kaplama malzeme montaj işi*
· *Duşakabin montaj yapım işi*
· *Eco therm tipi garaj kapıları ve motorlarının teslimi ve montaj işi*
· *Elektrik temini ve direk tipi trafo*
· *Fayans ve karo yerine ikame edilen duvardan duvara rafting makine halısı döşenmesi*
· *Ferforje demir işleri*
· *Gazbeton elemanları*
· *Hasır çelik yapım*
· *Hazır beton imal edilip mikserlerle götürülerek kalıplara dökülmesi işi (çimento, çakıl, kum ve suyun transmikserlerle karıştırılarak ve şantiyeye nakledilerek pompalarla daha önce hazırlanmış betonarme kalıplara basılması)*
· *Hazır demir imalatı (betonarme demirlerinin projesine göre imalatçı tarafından fabrikada kesilip etriye , çiroz, pilye, gönye ve diğer bükme işlerinin hazırlanıp inşaat sahasına nakli ve kalıbı hazır katlara çıkarılıp yine projesine göre yerine monte edilerek beton atmaya hazır hale getirilmesi işlemi)*
· *Hoparlör tesisatı*
· *İnce sıva, kör kasa*
· *Isı merkezi pompa grupları, ısıtma eşanjörü, ısıtma şebekesi, boru tesisatlarının izalasyon malzeme ve montajı*
· *Isı ve su ve sığınak izolasyon işi*
· *Isıcam teslimi ve montajının ayrı ayrı taahhüt edilmemesi şartıyla ısıcamın konutlara monte edilmesi*
· *İstinat duvarlarının yapımı, ara yolların yapımı, yan duvarların yapımı ve fens teli ile çevrilmesi işi*
· *Kamelya yapım işi*
· *Kartonpiyer alçı ve montaj işleri*
· *Kapı kolu teslimi ve montajı işi*
· *Kapı zilleri, kapı görüşmeli kat telefonları*
· *Klima tesisatı yapımı (split klima tesisatı)*
· *Kombi ve tesisatı işi*
· *Kombi makinesi alımı-montaj işleri*
· *Konutlara bilgisayar sistemli elektronik elektrik sayacı takılması*
· *Konutların mermer, doğrama ve pencerelerin pen cinsinden yapımı*
· *Kooperatifin arsasına getirilecek yüksek gerilim hattı ile yüksek gerilim trafolarının satın alınması ve satıcı tarafından monte edilmesi*
· *Kooperatiflerin kalorifer bacalarının yapım ve yapılmış bacaların tadil edilmesi*
· *Kooperatiflerin konut inşaatlarına başlamak üzere arazilerinde yaya ve trafik yollarının açılarak, maki ve bitkilerin temizlenmesi, buna bağlı olarak kayaların kırılarak yaya ve trafik yollarının açılması*
· *Kum çıkarma ve nakli*
· *Makine alçı sıva, alçı dekorasyon*
· *Manyetik tip su arıtma cihazının, içinden geçirilen sert suyun yumuşatılmasından sonra kullanıcılara verilmesini sağlayan cihaz*
· *Merkezi ısıtma sistemlerinin doğalgaza dönüştürülmesi ve doğalgaz hattı döşenmesi*
· *Merkezi kilit, zil sistemi ve diyafon sistemi (görüntülü diyafon cihazı ve tesisatı yapım işi dahil)*
· *Mermer merdiven, sahanlık, limonluk, süpürgelik ve eşik yapımı*
· *Mermer yapımı ve taş şömine işi*
· *Mermer merdiven dış cephe taş kaplama işi*
· *Mutfak aspiratörü ve montajı işi*
· *Paratöner yapım işi*
· *Park ve sokak elektrik işleri*
· *(PDK) Prefabrik döşeme kirişleri yapım işi*
· *Pencere ve balkon denizliklerinin yaptırılması işi*
· *Ponzablok hafif yalıtım sistemleri*
· *Prefabrik trafo istasyon inşaatı ve bina içindeki hücre inşaatları*
· *PTT telefon şebekesi hafriyat, menol ve büz imalatı işi*
· *Saçak beton atılması ve blokların dış kapı girişlerinin mermer kaplanması işi*

· Sığınak inşası işi
· Su yalıtım işlemi
· Subasmanı ve binanın kaba inşaatı
· Telefon şebekeleri ankastraları yaptırılması, çöp toplama kapları (konteynır) yapımı
· Temel duvarların beton ile desteklenmesi işi
· Temel kazma, düzeltme, yol açıp çakıl serme işi
· Tesfiye tabakası (şap yapım işi)
· Toprakaltı betonarme perde duvarlarının su yalıtımı işi
· Trafo binası yapımı işi
· Tranşe-tesisat bağlama yapım işi
· Yağmur suyu olukları ile indirme boruları montajı işi
· Yangın merdiveni
· Yol ve sanat yapıları inşaatı işi

Bu işlerin hepsinin veya birkaçının veya ayrı ayrı her birinin müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet katma değer vergisine tabi olacak, müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi ise vergiden müstesna olacaktır."

2.3. Konut Yapı Kooperatifinin, İşyeri ve/veya 150 m2 den Büyük Konutlar Yapıyor Olması :

İnşaat işini taahhüt suretiyle müteahhide yaptıran konut yapı kooperatifinin uyguladığı projede, işyeri ve/veya net alanı 150 m2 den büyük konutlar bulunması, istisna uygulamasına engel değildir. (Projenin tümü için istisna uygulanır.) Ancak bu kooperatifin ortaklarına veya üçüncü kişilere işyeri yahut 150 m2 den büyük konut tesliminde kooperatif tarafından KDV hesaplanması gerekmektedir. (9 nolu KDV Genel Tebliği)

Bu düzenleme KDV mükerrerliğine yol açmaktadır. Çünkü müteahhit, inşaat malzemesi alımları, taşeronlara yaptırdığı işler ve sair nedenlerle yüklendiği KDV leri indiremediği için maliyetlerine dahil etmekte bu KDV ler dolaylı olarak istihkak tutarlarını etkilemektedir. Kooperatif, işyeri veya 150 m2 den büyük konut tesliminde KDV hesaplamasına karşın, müteahhidin istihkakı içinde yer alan (maliyet haline gelmiş bulunan) KDV yi indiremediği için, Kooperatifce teslim olunan gayrimenkuller ortaklara veya alıcılara, normal rejime göre daha pahalıya mal olmaktadır. Dolayısiyle, kooperatifce yürütülen projenin, işyerlerine ve büyük konutlara ilişkin kısmında istisna uygulanmaması kooperatif ortaklarının lehine sonuç verebilir. Fakat KDV Kanunumuz, bu şekilde kısmî istisna uygulanmasına müsait değildir. Bunun mümkün olduğu yolunda görüşler ortaya çıksa dahî bu görüşlerin İdarece benimsenmesine ihtiyaç vardır.

(İstisnadan vazgeçme hakkındaki 18 inci maddeye bakınız).

38 no.lu KDV Sirkülerinde, konut yapı kooperatifi üyelerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına yönelik olmak üzere bu kooperatifçe yaptırılan okul, hastane, sağlık ocağı, ibadethane gibi yapılarda da, KDV'siz veya %1 KDV'li şekilde inşaat taahhüt hizmeti almalarının mümkün olduğu belirtilmektedir.

2.4. Müteahhidin, Satın Aldığı İnşaat Malzemelerini İade Etmesi :

Konut yapı kooperatifine karşı taahhüt suretiyle inşaat işi üstlenmiş olan müteahhitler, satın aldıkları inşaat malzemelerine ilişkin KDV leri, indirim yasağı nedeniyle, işin maliyetine dahil etmektedir. Müteahhit, bu şekilde satın alıp KDV dahil tutarı ile maliyet kaydettiği inşaat malzemelerinin bir kısmını iade ettiğinde veya üçüncü kişilere sattığında bu işlemi KDV li fatura ile belgelemek durumundadır. Bizim anlayışımıza göre, KDV li olarak yapılan bu iade veya satış işlemi, iadeye yahut satışa konu inşaat malzemesi bakımından indirim yasağının ortadan kalkmasını sağlamaktadır. Mesela müteahhit 100.000.000 TL + KDV bedelle satın aldığı ve KDV dahil tutarını maliyet kaydettiği inşaat malzemesini 110.000.000 TL + KDV bedelle sattığında şu şekilde yevmiye kaydı yapabilmelidir.

120	BANKALAR	123.200.000	
191	İNDİRİLECEK KDV	12.000.000	
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
	-İnşaat Maliyeti		112.000.000
391	HESAPLANAN KDV		
	-Teslim KDV si		13.200.000
694	DİĞER OLAĞAN GELİRLER		10.000.000

3. İNDİRİM YASAĞI VE KISMİ İNDİRİM :

Bilindiği üzere KDV nin konusu dışında kalan işlemler ile 16, 17 ve geçici maddeler uyarınca KDV den istisna edilmiş işlemlere ilişkin olarak yüklenilen KDV lerin indirilmesi yasaktır (MD.30).

Dolayısiyle geçici 8 inci madde uyarınca KDV siz olarak teslim edilecek konutlar ve yapılacak taahhüt işleri ile ilgili olarak yüklenilen KDV ler indirilemez, gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

İndirim yasağı, istisnanın etkinliğini azaltan bir faktördür. Konuyu bir örnek yardımıyle izaha çalışalım:

ÖRNEK :

Bir konut yapı kooperatifi, maliyet + %25 kâr esasına göre, 150 m2 nin altında konutlardan oluşan apartmanın inşaatını bir müteahhide ihale etmiş olsun, Örneği basitleştirmek için müteahhidin tek istihkak yaptığını farz edelim.

	İstisna Olmaması Hali	Kısmî İstisna Hali (İndirim Yasağı Var)	Tam İstisna Hali (İndirim (Yasağı Yok)
1. KDV li maliyetler (İnşaat malzemeleri v.b.)	100	115	100
2. KDV siz maliyetler (işçilik v.b.)	100	100	100
3. Müteahhit kârı	50	50	50
4. %15 KDV	37,5	-	-
5. Kooperatif yönünden konutların maliyeti	287,5	265	250

Örneğin tetkikinden anlaşılacağı üzere;

- İndirim yasağı olmasaydı (tam istisna uygulansaydı) kooperatife maliyet 250 olacaktı.
- İstisna (Geçici 8 inci madde) olmasaydı kooperatife maliyet 287,5 olacaktı.
- Geçici 8 inci madde uygulaması dolayısiyle, sadece KDV siz maliyetler ve müteahhit kârına ilişkin KDV tasarrufu söz konusu olmuş ve kooperatife maliyet 265 olarak teşekkül etmiştir.

Şayet indirim yasağına konu olan bu işlemlerin yanı sıra indirim hakkı tanınan işlemlerde yapılmaktaysa, KDV yüklenimlerinin kısmen indirilmesi (kısmî indirim) söz konusu olacaktır (Kısmî indirim konusu 33 üncü madde ile ilgili bölümde açıklanmıştır).

4. GEÇİCİ 9 uncu MADDE BAKINIDAN DURUM :

Geçici 9 uncu maddenin tatbikatına ilişkin olarak, Tebliğle yahut İç Genelge ile yapılmış herhangi bir açıklama yoktur.

Ancak bu madde, Geçici 8 inci maddede konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine istisna tanıyan hükümle paralellik arzettiği ve bu hükmün, Kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelerce 150 m2 nin altındaki konutlara ilişkin olarak taahhüt suretiyle yaptırılan inşaat işlerine teşmil edilmesi anlamını taşıdığı cihetle, Geçici 8 inci maddeye ilişkin 3 ve 4 no.lu bölümlerde yaptığımız açıklamalar, Geçici 9 uncu madde tatbikatı açısından geçerli olması gerekir.

Bu nedenle ve tekrardan kaçınmak amacıyla söz konusu açıklamalarımıza atıfta bulunmak ve aşağıdaki hususları hatırlatmakla yetiniyoruz :

- Geçici 8 inci maddede 150 m2 lik ölçünün "*net alan*" olduğu belirtilmiş fakat Geçici 9 uncu maddede 150 m2 lik ölçünün ile net alan mı, brüt alan mı olduğu konusunda bir hükme yer verilmemiştir. Bizim anlayışımıza göre buradaki 150 m2 yi "*net alan*" olarak anlamak ve net alan tesbiti açısından 30 no.lu Tebliğdeki açıklamaları göz önünde tutmak gerekir.

- Geçici 8 inci maddeye ilişkin 3.3. no.lu bölümde açıkladığımz üzere, konut yapı kooperatifinin uyguladığı projede, işyerlerinin ve net alanı 150 m2 den fazla olan konutların bulunması istisnayı etkilememekte, projenin tümü istisna kapsamında görülmektedir.

Aynı anlayış tarzının Geçici 9 uncu madde uygulamasında da geçerli olması gerekir. Geçici 9 uncu maddedeki "sadece" kelimesini, Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları veya belediyeler tarafından taahhüt suretiyle yaptırılmakla beraber, 150 m2 nin altında konutla hiç bir ilgisi bulunmayan (yol, köprü, hastane gibi) inşaat işlerinin, istisna kapsamı dışında kalacağı şeklinde anlıyoruz.