

KONUTLARDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

Ülker MAVRAL*

I- GİRİŞ

Hızlı nüfus artışı, kırsal bölgelerden büyük şehirlere olan göçler, özellikle büyük şehirlerde konut sorununu gündeme getirmiştir. Ayrıca, bu soruna ilave olarak toplumun çoğunluğunun gelir düzeyinin düşük olması sonucunda konut yapımının desteklenmesi zorunluluğu doğduğundan, teşvik amacıyla kanun koyucu konutlarda istisna uygulamasını Katma Değer Vergisi kanununa koymuştur.

Bilindiği üzere, 25.10.1984 tarih ve 3099 sayılı kanunun 1'nci maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesine (ı) bendi eklenmiş ve bend hükmü ile "net alanı 150 m²'ye kadar konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri" katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Yine sözkonusu kanunun geçici maddesiyle bu istisnanın 31.12.1988 tarihinde sona ereceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, daha sonra 3393 sayılı kanunun 13'ncü maddesiyle KDV Kanunun 17/4-ı bendi yürürlükten kaldırılmış ve aynı kanunun 4'ncü maddesiyle KDV Kanununa geçici 8'nci madde olarak eklenmiştir. Ayrıca, geçici 8'nci madde ile istisnanın yürürlük süresi 31.12.1992 tarihine kadar uzatılmıştır. Yine sözkonusu istisna 3858 sayılı kanunun 1'nci maddesiyle 31.12.1995 tarihine kadar en son 4134 sayılı kanunun 1'nci maddesiyle de 31.12.1997 tarihine kadar tekrar uzatılmıştır.

II- İSTİSNA İÇİN ARANAN KOŞULLAR

Katma Değer Vergisi Kanununa 3393 sayılı Kanunla eklenen geçici 8'nci maddeye göre "Net alanı 150 m²'ye kadar konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1997 tarihine kadar Katma Değer Vergisinden müstesnadır." Görüldüğü üzere yalnızca konut teslimleri KDV.sinden istisna edilmemiş, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri de istisna kapsamında sayılmıştır. Buna göre istisnadan yararlanabilmek için;

(*) Vergi Denetmeni

1- Bu istisna net alanı 150 m²'yi geçmeyen konutlara uygulanacak, net alanı 150 m²'den fazla olan konutların teslimlerine uygulanmayacaktır. 150 m² net alanın hesabında müstakil olarak kullanılacak her bir bina kat ve bağımsız bölüm ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

Net alan ile ilgili 9 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde şu açıklama yapılmıştır.

"Katma Değer Vergisi Kanununun uygulanmasında; "net alan" deyimi faydalı alanı ifade etmektedir. Faydalı alandan maksat, konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alandır."

Plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda istisna sadece konut olarak kullanılacak olan bölümlere uygulanacaktır.

Bir bina içerisinde yer alan bağımsız bölümlerin konut olarak kullanılmak üzere inşa edilip edilmediği sözkonusu bağımsız bölümler ve projesine bakılarak tespit edilebilir. Ancak, sözkonusu bu tespitin ve istisnanın zaaf taşıyan yönü günümüzde özellikle şehir merkezlerinde şirketlerin idare ve irtibat bürosu olarak kullandığı bağımsız bölümlerin büyük bir kısmının teknik özellikleri itibarıyla (plan ve projeye göre) konut olmasıdır.

Bu açıdan teslimi yapılan bağımsız bölüm teknik özellikleri bakımından konut niteliğini taşısa dahi, sözkonusu bu bağımsız bölüm işyeri

olarak kullanılacaksa; bu tesliminde Katma Değer Vergisine tabi olması gerekir. Çünkü bu istisna yalnızca konut olarak kullanılacak bağımsız bölümlerin teslimine ilişkindir.

Öteyandan, konu ile ilgili olarak 30 Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

1- Balkon, kömürlük garaj, asansöz boşluğu ve benzeri yerlerin konutlardan ayrı olarak kullanılması mümkün olmadığından prensip olarak istisna kapsamı içerisinde mütalaa edilecektir.

2- Bu yerlerin 150 m²'lik sınırın hesabında ne ölçüde dikkate alınacağı ise 3 Seri Nolu "Konut İnşaatı ve Yatırımlarda Vergi Resim Harç Muafiyet ve İstisnası" Genel Tebliğinin 4'ncü bölümündeki açıklamalara göre belirlenecektir.

"Halk konutu standartlarının" değişik 3 ve 4'ncü maddelerine atıfta bulunan bu açıklamalara göre;

a) Faydalı alan konut içerisindeki, duvarlar içinde 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 dışları, bir konuttaki

balkonların veya arsa zemininden 0.75 m.den yüksek terasların toplamının 2 m2.si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katlarına 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. yükseklüğinden az olan yerler, bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 1 m2'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo, kalorifer dairesi, 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 olan dışındadır, bina dışındaki kömürlük veya depoların 4 m2'yi, garajların 18 m2'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler.

2- Müteahhitlerce konut yapı kooperatiflerinde yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olabilmesi için;

a) Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,

b) İşin konut yapı kooperatifini yapılması,

c) Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması gerekmektedir.

Bu duruma göre, konut yapı kooperatifinin yaptırdığı konutların net

alanının 150 m2'den az veya çok olması, konut yanında işyerinin de bulunması istisna uygulaması açısından önemli değildir. Ancak, 150 m2'den büyük konutların ve işyerinin kooperatif tarafından teslimi vergiye tabi olacaktır. Yine konut yapı kooperatiflerine yurt dışından yapılacak müteahhitlik hizmetlerinde de istisna uygulanacaktır. Gerek 150 m2'nin altında konut inşa eden müteahhitler, gerekse konut yapı kooperatifleri, piyasadan tedarik ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla genel rejim gereği KDV ödeyeceklerdir.

Söz konusu istisnadan konut yapı kooperatifleri dışında kalan veya faaliyeti konut dışında inşaat işi olan diğer kooperatiflerin yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

A- İSTISNA KAPSAMINDA SAYILAN İŞLEMLER

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve istisna kapsamına giren inşaat taahhüt işleri 49 nolu KDV.si Genel Tebliğinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

Alt yapı işleri (yol, su, kanalizasyon kuyu açma gibi) duvar örülmesi 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 kolektif

uydu anten sistemi, güneş enerjili ısıtma sistemi, su basmanı, temel kazma ve düzeltme, yol açık çakıl serme, asansör imalat ve montaj işi, malzeme hariç işçilik, spor eğlence tesisleri, otopark, tüm sahanın yeşillendirilmesi, doğalgaz sayaç kabini, enerji nakil hattı, derin kuyu su sondajı, dalgıç kuyu pompası, hidrofor montajı jeneratör montajı gibi işler.

Bu işlerin hepsinin veya bir kısmının ayrı ayrı herbirinin müteahhitler veya taşaronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşaronlara yaptırmaları halinde, taşaronun müteahhide verdiği hizmet KDV.ne tabi olacak, müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüd işi vergiden müstesna olacaktır.

B- İSTISNA KAPSAMINA GİRMEYEN 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 KDV.ne tabi olacaktır.

Buna göre tek başına hafriyat işi, muhasebecilik, plan proje çizimi, ana yoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve buralarda, toprak üstünün bitki ile kapatılması, kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenle tel ile ka-

patma işi, parselasyon, aplikasyon (araziye uygulama) ve benzeri hizmetlerde istisna uygulanamayacaktır.

Öteyandan, kooperatiflere yapılan teslimler, tamamıyla genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahallinde yapılan satış dışında) doğrudan kooperatiflere teslimi KDV.sinin 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 KDV.sine tabi olacaktır.

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

III-KANUNLA KURULMUŞ SOSYAL GÜVENLİK KURULUŞLARI İLE BELEDİYELERE YAPILAN İNŞAAT TAHHÜT İŞLERİNE İLİŞKİN İSTISNA UYGULAMASI :

3505 Sayılı Kanunun geçici 3'ncü maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 9'ncü maddeye göre; "Sadece 150 m2'yi aşmayan konutlar için yapılan inşaat taahhüt işlerine mün-

hasır olmak üzere, kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1997 tarihine kadar KDV.sinden müstesnadır.

Buna göre kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşları veya belediyelerin 150 m2'den büyük konut ve işyeri inşaatlarına ilişkin olarak yapılan inşaat taahhüt işleri, KDV.sine tabi tutulacaktır.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için;

- İşin sadece 150 m2'ye kadar olan konutlar için kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılması,

- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması gerekir.

IV- KABA İNŞAAT HALİNDEKİ İNŞAATLARIN SATIŞINDA KDV UYGULAMASI :

Konut istisnası, henüz inşaatı tamamlanmamış, tapu senedinde yahut iskan raporunda (inşaat projesi dahil) konut olarak gösterilen ve net alanı 150 m2'yi geçmeyen inşaat halindeki konutların satışlarında da uygulanmaktadır.

V- İSTISNA KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERDE İNDİRİM :

KDV Kanunun 30/a maddesine göre, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri için yer alan KDV. indirilemeyecektir.

KDV. Kanununun 32'nci maddesi ile, sözkonusu kanunun 11, 13, 14 ve 15'nci maddeleri uyarınca KDV.sinden istisna edilen işlemlere ilişkin özel bir düzenleme getirilmiştir. Sözkonusu kanun maddelerinde düzenlenen istisnalar tam istisna niteliğinde olup, bunlar dışında kalan istisnalar ise kısmi istisna niteliği taşımaktadır.

Kısmi istisna uygulamasında istisna kapsamına giren işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimi veya mükellefe iadesi mümkün değildir. İndirilemeyen bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanununun Kısmi Vergi İndirimini düzenleyen 33'ncü maddesinin 1'nci fıkrasında "Bu kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır." hükmü yer almış ve aynı maddenin 2'nci fıkrasında ise, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

Madde hükmünün Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetki uyarınca kısmi vergi indiriminin usul ve esasları (1) Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) bölümünde açıklanmıştır. Bu uygulamalarla ilgili olarak Maliye ve

Gümrük Bakanlığına intikal eden olaylar ve uygulama sonuçları gözönünde bulundurularak "Kısmi vergi indiriminin" usul ve esasları 1 Ocak 1988 tarihinden geçerli olmak üzere 26 Seri Nolu KDV.si Genel Tebliği ile yeniden tespit edilmiştir. Buna göre;

Ticari amaçlı inşaatlarda, kısmi istisna kapsamına giren konutlar yanında, işyeri gibi vergiye tabi bağımsız birimlerin de bulunması halinde, kısmi vergi indirimi bağımsız birimlerin toplam net alan içindeki payları dikkate alınarak hesaplanacaktır. Başka bir deyişle ticari amaçlı inşaat yapan mükellefler bina projelerine göre istisna kapsamına giren ve girmeyen bağımsız birimlerin m² cinsinden toplam net alanlarını tespit edecekler, bulunan bu alanlar toplam net alanına bölünerek, basit orantı yoluyla istisna kapsamına giren ve girmeyen alanların payları bulunacaktır. Mükelleflerce herhangi bir vergilendirme döneminde yüklenilen vergiler bu oranlarla çarpılarak, ilgili dönemde indirim konusu yapılacak ve ayrıca maliyete eklenecek vergiler hesaplanacaktır.

Öteyandan Kısmi İstisna kapsamına giren konut inşa eden mükelleflerin aynı zamanda vergiye tabi bağımsız inşaatlarının da olması halinde, mükellefler bu inşaatları ile ilgili olarak yaptıkları mal ve hizmet alımlarından hangilerinin istisna kapsamına giren inşaat, hangilerinin de vergiye tabi inşaat, ait olduğunu tespit edecek şekilde muhasebelerini tutacaklardır.

Bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin sözkonusu işlerle ilgili ortak genel giderler dolayısıyla yüklenedikleri vergiler de indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemler esas alınarak oranlanacak ve indirim hakkı tanınanlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler ise alışlarında yüklenedikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir. KDV hesabına intikal ettireceklerdir. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunacak, vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergilerin indirilebilir katma değer vergisi hesabından çıkartılarak, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir. İndirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım "fazla ve yersiz hesaplanan" vergi olarak beyan edilecektir.

VI-SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8'nci ve 9'ncü maddeleri ile düzenlenen 150 m²'ye kadar konut teslimi istisnası ve konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri istisnası uygulaması ile sadece

150 m2'yi aşmayan konutlar için yapılan inşaat taahhüt işlerine münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işlerine ilişkin istisna 31.12.1997 tarihinde sona erecektir. Bu tarihe kadar herhangi bir düzenlemenin yapılmaması halinde; 31.12.1997 tarihinden sonra 150

m2'ye kadar konutların teslimi ve kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işleri ile sadece 150 m2'yi aşmayan konutlar için yapılan inşaat taahhüt işlerine münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işlerine Katma Değer Vergisi uygulanacaktır.