

**KONUT YAPI KOOPERATİFİNİN
KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ VE
KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU**

Nuri DEĞER
Yeminli Mali Müşavir

TÜRMOB YAYINLARI- 368
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2009 - 6

TÜRMOB Adına Sahibi
Dr. Masum TÜRKER

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Gurup Matbaacılık A.Ş.
İstanbul Yolu Trafo Karşısı
Varlık/ANKARA
Tel: (0.312) 384 73 44

Baskı Tarihi

2 Kasım 2009

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanımına sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayın yelpazemizin bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2009-6 Seri Numaralı bu kitabı; Yeminli Mali Müşavir Nuri Değer tarafından hazırlanan “**Konut Yapı Kooperatifinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu**” isimli eser oluşturuyor.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Yücel AKDEMİR
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM KOOPERATİFLER HAKKINDA GENEL BİLGİLER

I- KOOPERATİFLERİN KURULUŞU VE FAALİYETE GEÇMELERİ	2
A- Kooperatiflerin Kuruluşu	2
B- Kooperatif Organları	3
C- Ortaklık Şartları	4
D- Konut Yapı Kooperatifinin Kuruluşu Sırasında İstenen Belgeler	5
E- Tescil ve İlan	5
F- Konut Yapı Kooperatiflerinin Amaç ve Faaliyet Konuları	6
II- KOOPERATİFLERİN TUTMAK ZORUNDA OLDUKLARI DEFTER VE BELGELER	7
A- Kooperatiflerin Tutmak Zorunda Oldukları Defter	7
B- Kanuni Defterlerin Tasdiki	8
C- Kayıtların Tevsiki	9

İKİNCİ BÖLÜM KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

I- KOOPERATİFİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ	10
II- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ	11
A- Kurumlar Vergisinin Konusu	11
B- Kooperatifin Mükellefiyeti	12
III- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ	21
A- Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetine İlişkin Düzenlemeler	21
B- Kooperatifin Kurumlar Vergisi Muafiyetinin Kazanılması ve Kaybedilmesi	24
C- Kooperatifin Kurumlar Vergisi Muafiyetinin Şartları	25
D- Ortak İçi ve Ortak Dışı İşlemler	29

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
YAPI KOOPERATİFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ
KARŞISINDAKİ DURUMU

- I- YAPI KOOPERATİFLERİNİN MUAFİYETTEN YARALANABİLMESİ İÇİN ARANAN ÖZEL ŞARTLAR 31**
- A- Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetten Yararlanılabilmesi İçin
Yönetim ve Denetim Kurullarında Bulunmaması Gereken Kişiler .. 32
- B- Yapı Ruhsatı İle Arsa Tapusunun Kooperatif
Tüzel Kişiliği Adına Tescil Edilmiş Olması 33
- C- Konut Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar
Vergisi Muafiyetine İlişkin Özelgeler 34
- II- KOOPERATİFLERE İLİŞKİN KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR 54**
- A- Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası Uygulaması 54
- B- Tasfiye Sürecine Giren Kooperatifin Mükellefiyet Durumu 67
- C- Yapı Kooperatiflerinde Ortak İçi ve Ortak Dışı İşlemler 79

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ
KARŞISINDAKİ DURUMU

- I- KOOPERATİFLERİN KDV YÖNÜNDEN MÜKELLEFİYETLERİ 118**
- A- 03.07.2009 Tarihine Kadarki Dönem 118
- B- 03.07.2009 Tarihinden Sonraki Dönem 121
- C- Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanamayan Konut
Yapı Kooperatifinin KDV Mükellefi Olması Gerekmez 123
- II- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ TARAFINDAN ÜYELERİNE TESLİM EDİLEN KONUTLAR DOLAYISIYLA KDV UYGULAMALARI 124**
- A- 01.01.1998 Tarihine Kadar Yapılan Konut
Teslimleri Süreli Olarak KDV'den İstisnadır 124
- B- 01.01.1998 Tarihinden 03.07.2009 Tarihine Kadar Kooperatifler
Tarafından Üyelerine Yapılan Konut Teslimleri KDV'den İstisnadır .125
- C- 03.07.2009 Tarihinden Sonra İstisna Yürürlükten Kaldırılmıştır ... 126

BEŞİNCİ BÖLÜM
KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT
İŞLERİNDE İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASI

I- KOOPERATİFE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASININ TARİHÇESİ	127
A- 29.07.1998 Tarihine Kadarki Dönem	127
B- 29.07.1998 Tarihinden Sonraki Dönem	129
II- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASININ ŞARTLARI	129
A- Konut Yapı Kooperatifine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İndirimli Oran Uygulamasının Şartları	131
B- Yapı Kooperatifleri Müteahhitlere Fazla Ödedikleri KDV'yi Geri İsteyebilirler	147
C- Kooperatifin Başkasının Arsası Üzerine İnşaat Yapması	147
D- Müteahhit Olarak Görünen Kooperatiflere Alt Yükleniciler Tarafından Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri İndirimli Oran Veya İstisnadan Yararlanamaz	153
III- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ ORANDA YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN KAPSAMI	154
A- Kooperatiflere İstisna Veya İndirimli Oranda Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinin Kapsamı Konusunda Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler	154
B- Kooperatiflere İstisna Veya İndirimli Oran Kapsamında Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerine İlişkin Özelgeler	161
IV- KOOPERATİFE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İNDİRİM ORAN UYGULAMASININ SÜRESİ VE SINIRI	187
A- Kooperatife Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İndirim Oran Uygulamasının Süresi	187
B- Kooperatife Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İndirimli Oran Uygulamasının Sınırı	192

ALTINCI BÖLÜM
KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILACAK TESLİM VE
İFALARDA İSTİSNA VEYA UYGULANACAK KDV ORANI

I- KOOPERATİFLERE YAPILACAK TESLİM VE İFALARDA İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ KDV ORANI UYGULANMASININ ŞARTLARI	198
II- YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN TESLİMLER VE HİZMETLERDE UYGULANACAK KDV ORANI	202
A- Mal Teslimleri	202
B- Hizmet İfaları	203
C- Kooperatif Üst Birliklerine Yapılan İnşaat ve Taahhüt İşlerinde Uygulanacak KDV Oranı	203
D- Kooperatiflere İnşaat Ruhsatının Süresinin Dolduğu Tarih İle Yeni Ruhsatın Alındığı Tarih Arasında Uygulanacak KDV Oranı ...	204
E- İnşa Halindeki Konutların Tesliminde Uygulanacak KDV Oranı ..	205
F- İnşaat Devam Etmekte İken Kat İrtifakı Suretiyle Gerçekleştirilen Satışlarda KDV Oranı	206
G- Kooperatiflerin Aktiflerinde Kayıtlı Gayrimenkul Satışında Uygulanacak KDV Oranı	207
H- Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa Karşılığı Konut İnşa Etmeleri ..	209
III- YAPI KOOPERATİFİNİN ARSASINI KAT KARŞILIĞI MÜTEAHHİDE VERİLMESİ HALİNDE VERGİLEME	213
IV- TAŞARONLARCA YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT HİZMETLERİ	215
A- Kooperatiflerin Emanet Usulü ile Taşaron ve Müteahhitlere İnşaat Taahhüt İş Yaptırmaları	215
B- Müteahhidin Kooperatiflere Karşı Üstlendikleri İnşaat Taahhüt İşlerinin Bir Kısmını Taşaronlara Yaptırmaları	21

YEDİNCİ BÖLÜM
KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT
İŞLERİ DOLAYISIYLA İNDİRİMLE GİDERİLEMİYEN KDV’NİN
İADESİ

A- Katma Değer Vergisi İadesine İlişkin Düzenlemeler	219
B- Kooperatiflere Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri Dolayısıyla İndirimle Giderilemeyen Verginin İade Usulleri	222
C- Kooperatife Kat Karşılığı İnşaat Yapılması Nedeniyle Yüklenen Vergilerin İndirimi ve İadesi	232
D- KDV’de İade Usulleri ve Şartları	240
E- İade Usulleri	244
F- 106 Seri No.lu Tebliğin Yayın Tarihinden Önce İmzalanan Sözleşmeye İstinaden Gerçekleşen KDV İadesi	252

SEKİZİNCİ BÖLÜM
KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNDE KDV
UYGULAMALARINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

I- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN İSTİSNADAN VAZGEÇMELERİ	255
A- Yapı Kooperatifin İstisnadan Vazgeçmesinin Koşulları ve Sonuçları .256	
B- Müteahhidin İstisnadan Vazgeçmesinin Koşulları	258
II- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN GELİR VE VERGİSİ VE KDV’YE TABİ FAALİYETLERİ	260
A- Kooperatiflerin KDV’ye Tabi Faaliyetleri	260
B- Yapı Kooperatiflerinin Repo, Faiz, Kira ve Ecrimsel Gelirlerinde Gelir Vergisi Tevkifatı	268
C- Yapı Kooperatifin Gelir Vergisi Tevkifat Sorumluluğu	290
III- İŞLETME KOOPERATİFİ VEYA SİTE YÖNETİMİNDE KDV UYGULAMALARI	299
A- İşletme Kooperatifinin KDV Karşısındaki Durumu	299
B- Site Yönetiminin KDV Karşısındaki Durumu	301

IV- TESLİMİ KDV'DEN İSTİSNA OLAN İŞ NEDENİYLE YÜKLENİLEN KDV'NİN MALİYET VEYA GİDER UNSURU OLMASI	308
V- KOOPERATİFİN NEVİ DEĞİŞTİREREK ANONİM ŞİRKETE DÖNÜŞMESİ	314
VI- KOOPERATİF ÜYELİĞİ SONUCU EDİNİLEN GAYRİMENKULLERİN İKTİSAP TARİHİNİN TESPİTİ VE DEĞER ARTIŞI KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ...	324
VII-BAŞKASINA AİT ARSA ÜZERİNE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT YAPAN KOOPERATİF TARAFINDAN ÜYELERİNE VE ARSA SAHİBİNE TESLİM EDİLEN KONUTLARIN MALİYETİNİN TESPİTİ	332

Kooperatif sözcüğü Latince bir kelimedenden türetilmiştir. Latince “co” ve “operative” kelimelerinin birleşmesinden meydana gelmiştir.”Co” birlikte, “**operative**” ise, çalışmak veya bir eylemi birlikte gerçekleştirmek anlamına gelir. Kooperatif ise, birlikte çalışmak, işbirliğini yapmak veya bir eylemi gerçekleştirmek anlamına gelmektedir.¹

Konut yapı kooperatifi, dar ve orta gelirli kişilerin konut gereksinimini olabildiğince ucuz karşılamak amacıyla kurulan birimlerdir. Dar ve orta gelirli kişiler dağınık ve küçük miktarlardaki birikimlerini bir araya getirmek suretiyle kooperatif çatısı altında konut gereksinimleri giderilmeye çalışılmaktadır.

(1) Vural İrfan, Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyeti, TÜRMÖB Yayınları-317 Ankara, s. 1

BİRİNCİ BÖLÜM

KOOPERATİFLER HAKKINDA GENEL BİLGİLER

I- KOOPERATİFLERİN KURULUŞU VE FAALİYETE GEÇMELERİ

A- KOOPERATİFLERİN KURULUŞU

Kooperatiflerin tanımı, kuruluşu ile çalışma usul ve esasları 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 485-502. maddelerinde düzenlenmişti. Ancak 24.04.1969 tarih ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun 485- 502. maddeleri yürürlükten kaldırılarak, kooperatiflerin kuruluşu ve çalışmaları bu Kanun Kapsamına alınmıştır.

Bir kooperatif en az 7 ortak tarafından imzalanacak ana sözleşme ile kurulur. Ana sözleşmedeki imzaların noter tarafından onaylanması gerekir. Kooperatiflere gerçek kişilerin dışında tüzel kişilerde ortak olabilir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 9. maddesi hükmü uyarınca **“Özel idareler, belediyeler, köyler gibi kamu tüzel kişileri ile cemiyetler ve dernekler, kamu iktisadi teşebbüsleri ve kooperatifler, amaçları bakımından ilgilendikleri kooperatiflerin kuruluşlarına yardımcı olur, önderlik eder ve ortak olabilirler.”** Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanarak uygulamaya konulan Örnek Ana sözleşmelerin aynen kabul edilmesi halinde, Konut Yapı, Toplu İşyeri Yapı, Tüketim, Turizm Geliştirme, Temin Tevzi, Küçük Sanayi Sitesi Yapı, Küçük Sanat, Motorlu Taşıyıcılar, Üretim ve Pazarlama, Yaş Sebze ve Meyve Pazarlama Kooperatifleri'nin kuruluşlarına İl Müdürlüklerince izin verilmektedir.

Ana sözleşmelerin, “Unvan”, “Merkez”, “Süre”, “Paylar” maddelerinde yapılmak istenilen değişikliklere ilişkin izin işlemleri de İl Müdürlüklerince yapılmaktadır.

Ana sözleşmelerin diğer maddelerinde yapılmak istenilen değişikliklere Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca (Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğü) izin verilmektedir.

B- KOOPERATİF ORGANLARI

- Genel Kurul,
- Yönetim Kurulu,
- Denetçiler
- Kooperatif **yönetim kurulu** en az üç üyeden kurulur. Bunların asıl ve yedeklerinin kooperatif ortağı olmaları şarttır. Koop. K. md.55
- Kooperatif yönetim kurulu üyelerinde aşağıdaki şartlar aranır.
 - 1- Türk vatandaşı olmak
 - 2- Aynı türde başka bir kooperatifin yönetim kurulu üyesi olmamak.
 - 3- Türk ceza kanununun zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, görevi suistimal, sahtekarlık, hırsızlık, dolandırıcılık, hileli iflas, emniyeti suistimal ve devletin şahsiyetine karşı işlenen suçlara ilişkin hükümlerine veya bu kanuna göre mahkum olmamak. Koop. K. md. 56
- Yönetim Kurulu üyeleri en çok 4 yıl için seçilebilirler. Ana sözleşmede aksine hüküm yoksa tekrar seçilmeleri caizdir. Koop. K. md. 57

- Kooperatif **denetçileri**, genel kurul, denetleme organı olarak en az bir yıl için bir veya daha çok denetçi seçer. Genel kurul yedek denetçiler de seçebilir. Denetçilerin ve yedeklerinin kooperatif ortaklarından olması şart değildir. Koop. K. md. 65

- Kooperatif deneticilerinde aşağıdaki şartlar aranır.

1- Türk vatandaşı olmak

2- Türk ceza kanununun zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, görevi suistimal, sahtekarlık, hırsızlık, dolandırıcılık, hileli iflas, emniyeti suistimal ve devletin şahsiyetine karşı işlenen suçlara ilişkin hükümlerine veya bu kanuna göre mahkum olmamak

C- ORTAKLIK ŞARTLARI

Örnek Ana sözleşme Madde 10 - Kooperatife ortak olabilmek için aşağıdaki nitelik ve şartların varlığı gereklidir.

1.Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip gerçek kişi olmak.

2.Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak veya yabancı uyruklu olmakla birlikte 2644 Sayılı Tapu Kanunu veya yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre Türkiye’de gayrimenkul edinmesine imkan sağlanmış kişilerden bulunmak.

3.1163 Sayılı Kooperatifler Kanununun 9’ ncu maddesinde sayılan tüzel kişilerden olmak.

D- KONUT YAPI KOOPERATİFİNİN KURULUŞU SIRASINDA İSTENEN BELGELER

1. Dilekçe
2. Kurucuların imzalarını taşıyan Noter onaylı 10 adet ana sözleşme
3. Kurucu ortakların tamamının ikametgah belgeleri ve nüfus kayıt örnekleri
4. Kooperatif Kuruluş Bilgi Formu²

E- TESCİL VE İLAN

Kooperatifler Kanununun 3. maddesi hükmü uyarınca ana sözleşme, Sanayi ve Ticaret Bakanlığına verilir. Bakanlığın kuruluşa izin vermesi halinde, kooperatif merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve ilan olunur. Tescil ve ilan olunacak hususlar şunlardır:

1. Ana sözleşme tarihi,
2. Kooperatifin amacı, konusu ve varsa süresi,
3. Kooperatifin unvanı ve merkezi,
4. Kooperatifin sermayesi ve bunun nakdi kısmına karşılık olarak ödenen en az miktar ve her ortaklık payının değeri,
5. Ortaklık payı belgelerinin ada yazılı olduğu,
6. Aynı sermaye ve devralınan akçalı kıymetlerle işletmelerin neden ibaret oldukları ve bunlara biçilen değerler,
7. Kooperatifin ne suretle temsil olunacağı ve denetleneceği,

(2) www.sanayi.gov.tr

8. Yönetim Kurulu üyeleriyle kooperatifi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları,

9. Kooperatifin yapacağı ilanların şekli ve ana sözleşmede de bu hususta bir hüküm varsa yönetim kurulu kararlarının pay sahiplerine ne suretle bildirileceği,

10. Kooperatifin şubeleri: Kooperatifler, lüzum gördükleri takdirde memleket içinde ve dışında şubeler açabilirler. Şubeler, merkezin sicil kaydına atfı yapılmak suretiyle buldukları yer ticaret siciline tescil olunurlar.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, ana sözleşmelerin, kanunun ihtiyari hükümlerinden ayrıldığı ileri sürerek kooperatifleri kuruluşuna izin vermekten kaçınmaz.

F- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN AMAÇ VE FAALİYET KONULARI

Örnek Ana sözleşme Madde 6 - Kooperatifin amacı ortaklarının konut ihtiyaçlarını karşılamaktır.

Bu amaçla kooperatif :

1-Arsa ve arazi satın alır, birleştirir imar planına uygun biçimde bölürerek altyapı, plan, proje ve maliyet hesapları hazırlar ve ortaklarına konut yaptırır.

2-Yaptırılan konutların mülkiyetini bu ana sözleşmede yazılı esaslara göre ortaklarına aktarır.

3- Ortaklarının sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurar, bunları ortaklarına aktarabilir.

4-Yukarıdaki fıkralardaki yazılı hususları sağlamak üzere, ilgili ku-

rum ve kuruluşlarla ortak çalışmalarda bulunabilir, gayrimenkul ve menkulleri iktisap eder, kiralar, kiraya verir, satar ve benzeri tasarruflarda bulunur, aynı haklar tesis eder.

5-Kooperatifin kredi ihtiyacının karşılanması amacıyla ilgili finansman kuruluşlarına başvuruda bulunur, borçlanır, açılan kredinin zamanında ve amacına uygun kullanılmasını sağlayıcı tedbirleri alır.

6-Konut yapımının imkansızlaşması halinde, kooperatife ait arsayı parselleyerek, genel kurulca karara bağlanması şartıyla kur'a ile ortaklarına dağıtır.

7-Konut yapı kooperatifleri üst kuruluşlarına katılır.

8-Gerektiğinde ortaklar ve personel için yardım fonları oluşturur, konusu ile ilgili eğitim, yayın, araştırma ve benzeri faaliyetlerde bulunur.

II- KOOPERATİFLERİN TUTMAK ZORUNDA OLDUKLARI DEFTER VE BELGELER

A- KOOPERATİFLERİN TUTMAK ZORUNDA OLDUKLARI DEFTER

Kooperatifler, Kooperatif Birlikleri, Kooperatif Merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifleri Birliği Muhasebe Yönetmeliği'ne göre, kooperatifler ve bunların üst kuruluşları aşağıda belirtilen defterleri tutarlar:

1- Kanuni Defterler:

- Yevmiye Defteri
- Defteri Kebir

- Envanter ve Bilanço Defteri
- Karar Defterleri
- Genel Kurul Karar Defteri
- Yönetim Kurulu Karar Defteri
- Ortaklar Defteri

2- Diğer Kanuni Defterler:

VUK işletmelerin özelliğine göre bazı ilave defterlerin tutulmasını gerekli kılmıştır. Eğer kooperatif, sınai bir işletme kurmuşsa, bu işletme için imalat defteri tutacaktır.

3- Yardımcı Defterler:

- Stok giriş-çıkış defteri veya kartları.
- Sabit Kıymetler ve Demirbaş defteri
- Kıymetli evrak defteri
- Teftiş Defteri,
- Gelen-giden evrak kayıt defteri³

B- KANUNİ DEFTERLERİN TASDİKİ

Yevmiye defteri, Defteri Kebir (veya yevmiyeli defteri kebir), envanter ve bilanço defteri ile karar defterlerinin kullanılmaya başlanılmadan önce notere tasdik ettirilmesi gerekir (Türk Ticaret Kanunu md.69)

(3) www.sanayi.gov.tr

Vergi mükellefiyeti yönünden defterlerin tasdiki hakkında Vergi Usul Kanununun 220 ve 221. maddeleri hükümleri saklıdır.

C- KAYITLARIN TEVSİKİ

1-FİŞLER

- Tahsil Fişi
- Tediye Fişi
- Mahsup Fişi

2- MAKBUZ

3- ÇEK

4- FATURALAR (VUK m. 229)

5- PERAKENDE SATIŞ VESİKALARI (VUK m. 233)

6- GİDER PUSULALARI (VUK m. 234)

7- MÜSTAHSİL MAKBUZU (VUK m. 225)

8- ÜCRET BORDROSU (VUK m. 238)

İKİNCİ BÖLÜM

KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

I- KOOPERATİFİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Herhangi bir kurum veya kuruluşun kooperatif olarak nitelendirilebilmesi için başka bir deyimle bir kooperatifi diğer kurumlardan ayırt edebilmek için aranan şartlar Kooperatifler Kanununda belirlenmiştir.

Kooperatifler Kanununun 1 inci maddesinde kooperatifler aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

“Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya 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.”

Yukarıya alınan Kanun hükmünden hareketle kooperatiflerin özellikleri şöylece belirtilebilir:

1. Kooperatifler tüzel kişiliğe sahiptirler,
2. Kooperatifler gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulur,
3. Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini özellikle mesleki ve geçimlerini karşılamak amacıyla kurulurlar,

4. Kooperatifler ortaklarının ihtiyaçlarını yine ortaklarının işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumaya çalışır.

5. Kooperatifler değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklardır.

Diğer taraftan, dernek veya adi şirket mahiyetinde olmakla birlikte kooperatif olarak adlandırılan okul kooperatifleri, Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında kooperatif sayılmamaktadır. Okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda ise hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Kooperatifin münhasıran 1163 sayılı Kanuna göre kurulmuş olması şart değildir.1163 sayılı Kanun dışında özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler de kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır.

II- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

A- KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU

Kurumlar vergisinin konusu, Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır. Buna göre, sermaye şirketleri, **kooperatifler**, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir. Dolayısıyla kooperatiflerin kazançları esas itibariyle kurumlar vergisine tabidir.

Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

B- KOOPERATİFİN MÜKELLEFİYETİ

1. Kooperatifler Kurumlar Vergisi Mükellefidir

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 2. fıkrası, **“Kooperatifler: 24.04.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.”** Hükümünü amirdir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 2/2. maddesinde kooperatiflerin, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade ettiği belirtilmiş, ancak kooperatifler türleri itibarıyla tek tek sayılmamıştır. Bu çerçevede, **hangi türde olursa olsun kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir.** Başka bir deyişle 1163 sayılı Kanun hükümlerine kurulmuş ve faaliyet gösteren bir kooperatifin türü ne olursa olsun esas itibarıyla kurumlar vergisi mükellefidir. Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı ise Kooperatifler Kanununun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

2. Yeni Kurulan ve Hiçbir Faaliyeti Bulunmayan Kooperatifin Mükellefiyet Durumu

Kooperatifler Kurumlar Vergisi mükellefi olmakla birlikte belli koşulların gerçekleşmesi halinde Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuşlardır. Dolayısıyla yeni kurulan, arsa satın almadığı için inşaat aşamasına gelmemiş ve dolayısıyla hiçbir faaliyeti bulunmayan konut yapı kooperatifinin mükellefiyet tesisine gerek bulunmamaktadır.

Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş kooperatiflerin işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmadığı için

muafiyete ilişkin şartlar aranılmayacağından kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkündür. Mükellefiyet tesisine gerek bulunmamaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.07.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4-1-k/8160-15976 sayılı özelgede;

“5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ek ve değişiklikleri ile birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 36. maddesi ile yürürlükten kaldırılmış olup, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 01/01/2006 tarihinde yürürlüğe giren 4. 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 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 Kanununun 13. 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 olacağı hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak, 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi

Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin “4.13. Kooperatifler” başlıklı bölümünde;

“Kooperatifler, üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması amacıyla kurulmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ile de tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

4.13.1. Muafiyet şartları

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine

dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir.

Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır.

4.13.1.1. Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin elde ettikleri kazancı ortaklarına

sermaye paylarına göre dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

4.13.1.2. Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmesi sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin, elde ettikleri kazancı yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

4.13.1.3. Yedek akçelerin dağıtılmaması

Kooperatiflerce ayrılan yedek akçelerin ortakların sermayeye iştirak oranlarına veya kooperatif ile yaptıkları muamele miktarlarına ya da başka bir esasa göre dağıtılmasına izin verilmemiştir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde ayrılan yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

4.13.1.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi

Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve

özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır.

4.13.1.4.3. Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler

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.

Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir v.b. malzeme satın alması, söz konusu inşaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nema-

landırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır.

Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan, bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek ...” hükmü yer alabilmektedir. Ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.

4.13.2. Yapı kooperatiflerinin muafiyetinde özel şartlar

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

— Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine göre

bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,

—Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması gerekmektedir.

Buna göre, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, kuruluşlarından inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili kişi kabul edilen kişi ve kurumlara veya bunlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemeleri gerekir.

Burada sözü geçen ilişkili kişi, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin,

— Ortaklarını,

— Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,

— Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri,

— Ortaklarının eşlerini,

— Ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usul) ve alt soyları (füru) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını

kapsamaktadır.

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafi-

yetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir. (2 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 1. maddesiyle değiştirilen cümle, Yürürlük; 22.04.2008) Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.

T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından tahsis edilen arsa ve araziler üzerine konut veya işyeri yapabilmekte, ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de kooperatiflere arsa temini veya tahsisinde görevli ve/veya yetkili olabilmektedirler.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak değerlendirildiğinden söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

2006 yılının sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağ-

layamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti, 01/01/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır. Dolayısıyla, bu tarihten önce kurulan yapı kooperatifleri, 31/12/2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen muafiyet şartlarını yerine getirmiş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

Örneğin; (A) Yapı Kooperatifinin inşaat işini üstlenen müteahhidin oğlunun kooperatif yönetim kurulunda bulunması durumunda, yönetim kurulu üyeliğinden 2006 yılı sonuna kadar ayrılmış olması gerekmektedir. Aksi halde, kooperatifin 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.” açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifiniz, henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş olması dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmadığı için muafiyete ilişkin şartlar aranmayacak olup, kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkündür.

Diğer taraftan, ilgide kayıtlı dilekçenizde belirtilen hususlarla ilgili olarak bağlı bulunduğunuz ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nden alınan ./07/2008 tarih ve ...sayılı yazıdan, konut yapı kooperatifinizin ana sözleşmesinin tetkikinde, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmadığı, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmediği, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmadığı ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümlerin bulunduğu tespit edildiğinden, kurumlar vergisi mükellefiyetinizin kapatıldığı anlaşılmıştır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

III- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ

A- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1- Kurumlar Vergisi Kanunu İle Yapılan Düzenlemeler

Kooperatifler bir yandan kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmakla birlikte bir yanda da belirli şartları taşımaları halinde kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1.fıkrasının (k) bendinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Anılan madde;

“k) 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 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 Kanununun 13. 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 kooperatifleri.” Hükümünü ihtiva etmektedir.

Kooperatifler, üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması amacıyla kurulmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ile de tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

2- Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Açıklamalar

Kooperatiflerin kurumlar vergisinde mükellef veya muaf olmaları ve diğer konular esas itibarıyla 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin ilgili bölümlerinde açıklanmıştır.

Öte yandan 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasının (k) bendi ile geçici 1 inci maddesinin (8) numaralı fıkrasında yer alan yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için taşınmaları gereken şartlar ile ilgili olarak 23.11.2006 tarih ve KVK-5/2006-5/ Kooperatifler-1 sayılı sirkülerde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

a) Yasal Düzenleme:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde; “.....”nin kurumlar vergisinden muaf oldukları hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun geçici 1 inci maddesinin (8) numaralı fıkrasında ise geçiş dönemine ilişkin olarak **“2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılır.”** hükmüne yer verilmiştir.

b) Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanmaları

Yukarıda yer verilen Kanun hükümleri uyarınca, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmesi için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- Sadece ortaklarla 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 bulunması ve bu hükümlere fiilen de uyulması gerekmektedir.

Öte yandan, yapı kooperatiflerinde yukarıda belirtilen şartların yanı sıra; kuruluşundan, inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya sayılan bu kişiler ile işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi ve yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması şartları da aranmaktadır.

Buna göre, öteden beri faaliyette bulunan ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurumlar vergisinden muaf olan yapı kooperatifleri ile 2006 yılı içinde kurulmuş olan yapı kooperatiflerinin 31.12.2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen şartların tamamını sağlamaları gerekmektedir.

Belirtilen tarihe kadar söz konusu şartları yerine getirmeyen yapı kooperatifleri hakkında, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin (8) numaralı fıkrası gereğince 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

B- KOOPERATİFİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNİN KAZANILMASI VE KAYBEDİLMESİ

Kurumlar Vergisi Kanunu ile kooperatiflere tanınan muafiyet esas itibariyle **şartlı bir muafiyettir**. Şarta bağlı olarak bu muafiyetlerin kaybedilmesi veya kazanılması söz konusudur.

Kurumlar vergisinden belirli şartlara bağlı olarak muaf tutulan bir kurum veya kuruluşun muafiyet şartlarını ihlal etmesi halinde, bu şartların kaybedildiği tarihten itibaren kurumlar vergisine tabi tutulması, muafiyet şartlarının tekrar kazanılması halinde ise izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlandırılması gerekmektedir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin “**4.17. Şarta bağlı muafiyetlerin kaybedilmesi veya kazanılması**” başlıklı bölümünde;

“...
“

Kurumlar vergisinden belirli şartlara bağlı olarak muaf tutulan bir kurum veya kuruluşun muafiyet şartlarını ihlal etmesi halinde, bu şartların ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisine tabi tutulması, muafiyet şartlarının tekrar kazanılması halinde ise izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlandırılması gerekmektedir.” Açıklaması yer almaktadır.

C- KOOPERATİFİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNİN ŞARTLARI

Kooperatifler belirli şartların gerçekleşmesi halinde kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine

dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir.

Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır.

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmesi için yukarıda sayılan şartlara ek olarak bazı şartlarda aranmaktadır. Söz konusu şartlar ilerde ayrı bir başlık altında ele alınacağı için bu bölümde üzerinde durmayacağız.

1- Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin elde ettikleri kazancı ortaklarına sermaye paylarına göre dağıtması amacı bulunmamaktadır. Kooperatiflerin elde ettikleri karı sermayeleri oranında ortaklarına dağıtmaları duru-

munda, sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ilk şart ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına ilişkin bir hükmün yer alması ve fiilen bu kurala uyulması gerekmektedir.

Kooperatiflerin ortak dışı işlemlerden doğan kazançların ana sözleşmede aksine bir hüküm yoksa dağıtılması yasaktır. Ortak içi işlemlerden doğan kazanç ise, en az %10'unun yedek akçe olarak ayrılması zorunludur.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun **“Gelir gider farkları, bölünmesi ve paylara faiz verilmesine”** ilişkin konuları düzenleyen 38. madde hükmü aşağıya alınmıştır.

“Madde 38 – Anasözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir.

Gelir gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmesi ise bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır.

Gelir-gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği anasözleşme ile hükme bağlanabilir.

Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında

Dağıtılabileceği anasözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır.

Bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde açık, yedek akçelerden ve bunların kafi gelmemesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır.

Menfi neticeler ortadan kaldırılmadıkça gelir gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz.”

Ana sözleşmede gelir gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölünme ortakların işlemleri oranında yapılır. **Risturn** denilen bu yöntemle göre yalnız ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden doğan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı ortaklardan yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işlemi, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu karlar ortaklar açısından kar dağıtımı olarak değerlendirilmeyecektir.

Risturnun hesaplama yöntemi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddenin 1. fıkrasının (i) bendinde açıklanmıştır.

Kooperatifler, ortaklarına kar dağıtımı yaptıkları takdirde muafiyet şartlarını ihlal etmiş olacaklarında, kurumlar vergisi muafiyetini de kaybetmiş olacaklardır. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır.

2- Yönetim Kurulu Başkan Ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi

Kooperatif muafiyetinin diğere bir şartı, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesidir. Bu şart sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin, elde ettikleri kazancı yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Kooperatifler Kanunu'nun 56. maddesinin son paragrafı hükmü uyarınca, **”Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiç bir ad altında başkaca ödeme yapılamaz.”**

3- Yedek Akçelerin Dağıtılmaması

Kooperatiflerce ayrılan yedek akçelerin ortakların sermayeye iştirak oranlarına veya kooperatif ile yaptıkları işlem miktarlarına ya da başka bir esasa göre dağıtılmasına izin verilmemiştir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde ayrılan yedek akçelerin ortaklara dağıtılmasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Yedek akçe, özvarlığın itibari sermaye ile dönem karı toplamını aşan kısımdır. İşte bu şekilde tanımlanan yedek akçelerin ortaklara dağıtılması halinde muafiyet şartı ihlal edilmiş olacaktır. Yedek akçelerin kooperatiflerin tasfiyeye girmesi halinde ortaklara dağıtılacağı doğaldır. Bu durum da şartların ihlali olarak sayılmayacaktır.

4- Sadece Ortaklarla İş Görülmesi

Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Ortak içi işlem tabiri; kooperatifin ana sözleşmesinde belirtilen uğraş konusuna dahil olan ve kooperatif ortaklarıyla yapmış olduğu faaliyetleri ifade etmektedir.

Ortak dışı işlem ise, üyelerin kooperatifin menfaatlerini göz önüne alınarak üye olmayan kişilerle yapmış oldukları faaliyetlerdir. Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır.

D- ORTAK İÇİ VE ORTAK DIŞI İŞLEMLER

1- Üretim Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler

Üretim kooperatiflerinin, ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmaları ortak dışı işlem sayılmamaktadır. Ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ise ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Örnek 1: Ortaklardan alınan sütlerin niteliği değiştirilmeksizin üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu sütlerin işlendikten sonra peynir olarak ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Örnek 2: Ortaklardan alınan zeytinlerin ayıklanma ve temizlenme gibi işlemlerle sofralık zeytin haline getirilerek üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu zeytinlerin çeşitli işlemlere tabi tutularak zeytinyağı şeklinde ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılacaktır.

Örnek 3: Kooperatiflerin üçüncü kişilerden satın aldığı üretimde kullanılan girdileri (ilaç, gübre, tohum gibi) ortaklara vermesi ve bedelin ortakların kooperatife satacakları ürün bedeli ile ilişkilendirilmesi ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Buna göre bir pancar üretim kooperatifi tarafından üçüncü kişilerden satın alınan gübrenin, kooperatif ortaklarından satın alınacak pancara ait ürün bedelinden mahsup edilmek üzere ortaklara dağıtılması, ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

2- Kredi Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler

Kredi kooperatiflerinin kendi kaynaklarından veya banka, kredi kuruluşu benzeri üçüncü kişilerden sağladığı fonları, sadece ortaklarına kredi olarak vermesi halinde, bu faaliyetler ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Kredinin, kooperatif ortağı olmayanlara verilmesi ise ortak dışı işlem olarak kabul edilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YAPI KOOPERATİFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

I- YAPI KOOPERATİFLERİNİN MUAFİYETTEN YARARLANABİLMESİ İÇİN ARANAN ÖZEL ŞARTLAR

Konut yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muafiyetten yararlanabilmesi için bazı sınırlamalar getirilmiştir. Kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmeleri için aranan şartlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4-1/k maddesinde düzenlenmiştir. Ancak yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için yukarıda sayılan genel şartlar yanında ayrıca ek özel şartlarda aranılmaktadır.

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmesi için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

- Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,
- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması

gerekmektedir.

A- YAPI KOOPERATİFLERİNİN MUAFİYETTEN YARARLANILABİLMESİ İÇİN YÖNETİM VE DENETİM KURULLARINDA BULUNMAMSI GEREKEN KİŞİLER

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, kuruluşlarından inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında aşağıdaki kişilere yer vermemeleri gerekmektedir.

- İnşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine,
- Kanununun 13. maddesi uyarınca bunlarla ilişkili kişi olduğu kabul edilen kişi ve kurumlar,
- Yukarda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemeleri gerekir.

Burada sözü geçen ilişkili kişi, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin,

- Ortaklarını,
- Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının eşlerini,
- Ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usul) ve alt soyları (füru) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını kapsamaktadır.

Diğer taraftan, Kooperatifler Kanunu'nun 59. maddesi de "Yönetim kurulu üyeleri ve kooperatif personeli ortaklık işlemleri dışında kendisi veya başkası namına, bizzat veya dolaylı olarak kooperatifle kooperatif konusuna giren bir ticari muamele yapamaz." Hükümünü amirdir.

Bu hükme aykırı hareket eden kooperatif yönetim kurulu üyeleri ve personeli hakkında hürriyeti bağlayıcı cezai hükümler uygulanmaktadır.

B- YAPI RUHSATI İLE ARSA TAPUSUNUN KOOPERATİF TÜZEL KİŞİLİĞİ ADINA TESCİL EDİLMİŞ OLMASI

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir. Aşağıda belirtilen haller bu kuralın istisnasını teşkil etmektedir.

1- Arsa Temini Veya İnşaat Aşamasına Gelmemiş Bulunan Kooperatiflerde Muafiyetten Yararlanır

Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.

2- Arsa Ve Arazilerin Tapusunun Veya Yapı Ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Veya Kooperatif Birlikleri Ya Da Kooperatifler Merkez Birlikleri Adına Olması Hali

T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri,

- T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından tahsis edilen arsa ve araziler üzerine konut veya işyeri yapabilmekte,

- ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de kooperatiflere arsa temini veya tahsisinde görevli ve/veya yetkili olabilmektedirler.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak değerlendirildiğinden söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

C- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNE İLİŞKİN ÖZELGELER

1-Yapı Ruhsatı Ve Arsa Tapusunun Kooperatif Adına Tescilli Olmaması

Yapıma konu arsanın tapuya şerh verdirilerek satış vaadi sözleşmesiyle temin edildiği, yapı ruhsatının ise arsa sahipleri adına olan inşaat arsanın kooperatif adına tescilli olmaması nedeniyle

01.01.2006 tarihi itibariyle Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis edilip edilmeyeceği konusunda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 13.08.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.35. 16.01/176300-ÖZ/205/6896 sayılı özelgede;

“2006 yılının sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti, 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır. Dolayısıyla, bu tarihten önce kurulan yapı kooperatifleri, 31/12/2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen muafiyet şartlarını yerine getirmiş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

Arsanın tapuya şerh verdirilerek satış vaadi sözleşmesiyle temin edildiği, yapı ruhsatının ise arsa sahipleri adına tescil edilmesi nedeniyle kooperatifin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları taşımaması nedeniyle kooperatifin Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün bulunmamaktadır

İlgide kayıtlı dilekçenizde; yapı ruhsatı ve arsa tapusunun kooperatifiniz adına tescilli olmaması nedeniyle 01.01.2006 tarihi itibarıyla Kurumlar Vergisi mükellefiyetinizin tesis edildiği, kooperatif arsalarımızın tapuya şerh verdirilerek noter sözleşmesi ile satış vaadi sözleşmesi yapılarak temin edildiği belirtilerek mükellefiyetiniz hakkında Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde, kooperatifler Kurumlar Vergisi mükellefleri

arasında sayılmış olup, söz konusu kanunun “Muafiyetler” başlıklı 4. maddesinin 1/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 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 Kanununun 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 kooperatifleri” hükümleri ile kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olma şartları belirlenmiştir. İlgili hükümler aynı Kanununun 37’nci maddesinin (e) bendi gereğince 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Diğer taraftan, aynı kanununun Geçici 1’inci maddesinin (8) numaralı bendinde; yılının sonuna kadar bu Kanunun 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 01.01.2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılır.” hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 03.04.2007 tarihinde yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin “Yapı Kooperatiflerinin Mu-

afiyetinde Özel Şartlar ‘’ başlıklı 4.13.2. sayılı bölümünde ‘‘Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

_ Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,

_ Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması gerekmektedir.

.....

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir.

.....

2006 yılının sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti, 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır. Dolayısıyla, bu tarihten önce kurulan yapı kooperatifleri, 31/12/2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen muafiyet şartlarını yerine getirmiş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.’&39 açıklamaları yapılmıştır.

Konu ile ilgili olarakVergi Dairesi Müdürlüğü ile yapılan yazışma sonucu cevaben alınan yazı ve eki tutanaktan; 2006

takvim yılı defter ve belgelerinizin kurumlar vergisi yönünden sınırlı incelenmesi sonucunda, yapıma konu arsanın tapuya şerh verdirilerek satış vaadi sözleşmesiyle temin edildiği, yapı ruhsatının ise arsa sahipleri adına tescil edildiği anlaşılmıştır.

Yukarıda açıklanan hükümler uyarınca, kooperatifinizin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları taşımaması nedeniyle Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

2- Kooperatifin Hazine Arsası Üzerine İnşaat Yapması Halı

Kooperatifin yapı ruhsatı ve arsa tapusunun kooperatif adına olması nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacağı konusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 23.07.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/6109 sayılı özeltede;

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; kooperatifinizin 1163 sayılı Kooperatifler Kanuna göre kurulmuş olduğunu, İstanbul Ticaret Sicil Memurluğu tarafından .../08/1986 tarihinde tescil edildiği, amacının yalnız üyelerine konut yaptırmak olduğunu, kar elde etme amacının olmadığını, üye adedinin 388 olduğunu, mevkiinde bulunan ...pafta ... ada .. parselde bulunan arsanın .../10/1986 tarih ve ...yevmiye numaralı tapu senedi ile özel şahıstan alındığını, kooperatifinizin hiçbir kar gayesi gütmenden İlçe Belediyesince de uygun görünen projelerin tasdiki beklenmeden inşaat çalışmalarına projeye sadık kalarak başladığını, 1995 yılında inşaatları bitmiş dairelerin üyelerine teslim edildiğini, üyelerin 1998 yılından beri Emlak Vergisi Beyannamesi vermekte ve vergilerini ödemekte olduğunu, inşaat aşamasında 1990 yılında Hazine tarafından Mahkemesince Esas sa-

yı ile kooperatifiniz aleyhine tapu iptali ve arsanızın hazine adına tescil edilmesi hususunda dava açıldığını, arsanıza tedbir konulduğunu, mahkemece “tedbir kararının ve inşaatlarınızın da yapılmasının devamına” diye karar verildiğini, davanın 1993 yılında aleyhinize sonuçlandığını, 1995 yılında kararın kesinleşerek tapunuzun iptal edildiğini, 1986 yılında resmi mercilerdeki kayıtlarına güvenerek satın aldığınız arsanın hazine adına tescil edildiğini, tapunuzun olmadığını ve bu nedenle inşaat ruhsatı ile iskan raporunuzun olmadığını, kooperatifinizin hiçbir geliri olmadığını üyelerinize ve idare meclisine kar dağıtımını yapılmadığını belirterek; Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan hükümlere göre muafiyetten yararlanıp yararlanmayacağınızı sormaktasınız.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1. maddesinin 10. fıkrasında; “Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibariyle 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.” hükmüne yer verilmiştir.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinin 2362 sayılı Kanunla değişik 16 numaralı bendinde, kooperatiflerin esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesi şartlarının yazılı bulunması ve fiiliyatta da bu kayıt ve şartlar dahilinde faaliyet göstermeleri halinde kurumlar vergisinden muaf tutulacakları hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler uyarınca, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmeleri için;

1- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. maddesindeki muafiyet şartlarının kooperatif ana sözleşmelerinde yazılı bulunması,

2- Ana sözleşmede muafiyet şartları yazılı olmakla beraber fiiliyatta da bu kayıt ve şartlar dahilinde faaliyet göstermeleri,

3- Kooperatiflerin faaliyet gösterdikleri alanda varsa bir üst kuruluşa girmiş olmaları

gerekmektedir.

Ancak, kooperatiflerin ana sözleşmelerinde yukarıda yer alan muafiyet şartları yazılı olsa dahi, fiiliyatta ortak dışı faaliyette bulunmaları halinde, ilk işlem tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Muafiyetler" başlıklı 4. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendinde;

kurumlar vergisinden muaf oldukları hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1. maddesinin 8. fıkrası hükmüne göre, 2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 01.01.2006 tarihi itibariyle sona ermiş sayılacaktır.

Diğer taraftan bağlı bulunduğunuz Vergi Dairesi Müdürlüğü'nden alınan .../07/2008 tarih ve sayılı yazıda; kooperatifinizin Vergi Dairesi Müdürlüğü'nden .../07/1995 tarihinde adı geçen Daireye nakil geldiği, nakil tarihi itibariyle kurumlar vergisi, KDV, muhtasar beyannameler nedeniyle mükellefiyet açıldığı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. maddesindeki muafiyet şartlarının kooperatifinizin ana sözleşmesin-

de yazılı bulunduğu, söz konusu Dairece kooperatifinizin üst kuruluşa üye olmadığının tespit edildiği ve .../07/2008 tarih ve sayılı dilekçeniz ile bu durumun tarafınızca teyit edildiği, belirtilmiştir.

Dolayısıyla, gerek 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ve gerekse 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili maddeleriyle belirlenmiş bulunan, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf tutulma şartlarını taşımadığınızdan kurumlar vergisinden muaf tutulmanız mümkün değildir." Denilmektedir.

3- Kooperatifin Arsasını Kat Karşılığı Vermesi

Kooperatifin arsasını kat karşılığı vermesi halinde Kurumlar Vergisi muafiyetini ihlal edip etmediği konusunda sorulan bir soruya Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB .4.06. 16.01 /08-KVK-4-1 sayılı özelgesinde,

“

Ayrıca, kooperatife ait anasözleşmenin 6'ncı maddesinin 3 ve 4 numaralı bentlerinde belirtilen iş ve işlemlerin anasözleşmede yer alması kooperatifin muafiyetini etkilemeyecek ancak anılan bentlerde sayılan faaliyetlerin yapılması ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (k) bendinde belirtilen şartlardan herhangi birinin ihlal edilmesi halinde, bu işlemlerin yapıldığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

Diğer taraftan, konuya ilişkin olarak yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin “4.13.1.4.3 Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler” başlıklı bölümünde; “Yapı ko-

operatiflerinin, 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 açıklanmıştır.

Bu itibarla, yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde kooperatifin, kendine ait arsaları kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi, ayrıca inşaatı bizzat kendisinin yapması veya emanet usulü ya da müteahhit aracılığı ile yaptırması ortak dışı işlem sayılmadığından kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyecektir.” Denilmektedir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve yukarıdaki özeldede de açıkça belirtildiği üzere kooperatifin;

- Kendine ait arsaları kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi,
- İnşaatı bizzat kendisinin yapması veya
- Emanet usulü ya da
- Müteahhit aracılığı ile yaptırması

ortak dışı işlem sayılmadığından kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyecektir.

4- Sözleşmede Muafiyet Şartlarının Yazılı Olması Yeterli Olmayıp Fiiliyatta da Uyulması Gerekir

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 2008-Eylül döneminde işletme kooperatifinin kurumlar vergisi muafiyeti ile ilgili olarak B.07.1.GİB.4.06.16.01 /08-KVK-4-52 syılı özeldede;

“.....

Buna göre; T.Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan adı geçen kooperatife ait 08.04.2008 tarihli ana sözleşmenin 60’ncı maddesinde gerekli muafiyet şartlarının yazılı olduğu anlaşılmiş olup, fiiliyatta da bu şartlar dahilinde faaliyet gösterilmesi kaydıyla adı geçen kooperatifin kurumlar vergisinden muaf tutulması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla muafiyetten yararlanan kooperatifin geçici vergi mükellefiyetinin de aranılmayacağı tabiidir.” Şeklinde idari görüşünü açıklamıştır.

5- Belediye Tarafından Arsa Tahsis Edilmesi

Toplu işyeri yapı kooperatifinin kurumlar vergisi muafiyeti hakkında Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mayıs 2008 ayında verdiği GİB.4.06.16.01/06-KVK-4-8 sayılı özeltede;

“.....

Dilekçeniz ekinde yer alan belgelerin tetkikinden, tarihinde kooperatifinizin ünvanının “.....”, 07.07.2003 tarihinde ise “.....” olarak tescil edildiği, Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi olduğunuz dönemlerde üst birliğe üyelik şartını taşıdığınız, S.S. Başkent Toplu İşyeri Yapı Kooperatifleri Birliği’nin tarihli yazısından da birliğin kurucu üyesi olduğunuz ve üyeliğinizin devam ettiği anlaşılmıştır. Ayrıca, T.Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan kooperatifinize aittarihli ana sözleşmesinin 68’inci maddesinde gerekli muafiyet şartlarının yazılı olduğu anlaşılmiş olup, fiiliyatta da bu şartlar dahilinde faaliyet gösterilmesi kaydıyla kooperatifinizin kuruluş tarihinden 31.12.2005 tarihine kadar kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Muafiyetler" başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde;

.....

Dilekçeniz ekinde yer alan Ankara Büyükşehir Belediyesi Başkanlığı Emlak İstimlak Daire Başkanlığı Yeni Yerleşmeler Şube Müdürlüğü'nün 06.06.2002 gün ve 5963 sayılı yazısından, İvedik Organize Küçük Sanayi Sitesi Alanında bulunan arsaların anılan Belediye tarafından kooperatifinize tahsis edildiği anlaşılmıştır.

Bu çerçevede, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/k maddesi hükmü gereğince kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için 01.01.2006 tarihinden itibaren üst birliğe üye olma şartı aranılmamakla birlikte, kooperatifinizin yukarıda belirtilen muafiyet şartlarının tamamını sağlaması gerektiğinden, arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması şartını ihlal eden kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün olmayıp, 01.01.2006 tarihi itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir." denilmektedir

Yukarda yer alan özelgede belirtilen görüşlerin tam tersi görüşler ihtiva eden özelgelere bulunmaktadır. Buna göre arsa tapusunun bir kamu kurumu olan belediyeler adına tescilli olması , arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescilli olması şartını ihlal eden bir durum olarak değerlendirilmemekte ve dolayısıyla kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti devam etmektedir.

6- Kooperatif Adına Tahsis Edilecek Arsa Tapusunun Veya Yapı Ruhsatının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Veya Kooperatif

Birlikleri Ya Da Kooperatifler Merkez Birlikleri Adına Olması Hali

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mayıs-2008 ayında B.07.1.GİB:4.06.16.01/2008-KVK-4-26 sayılı özelgede;

“.....

Ayrıca, kooperatife ait ana sözleşmenin 6’ncı maddesinin 3 ve 4 numaralı bentlerinde belirtilen iş ve işlemlerin ana sözleşme-
de yer alması kooperatifin muafiyetini etkilemeyecek ancak anılan bentlerde sayılan faaliyetlerin yapılması ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesinin (k) bendinde belirtilen şartlardan herhangi birinin ihlal edilmesi halinde, bu işlemlerin yapıldığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

Diğer taraftan, konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetinde Özel Şartlar” başlıklı 4.13.2 maddesinde; “T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından tahsis edilen arsa ve araziler üzerine konut veya işyeri yapabilmekte, ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de kooperatiflere arsa temini veya tahsisinde görevli ve/veya yetkili olabilmektedirler.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak değerlendirildiğinden söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Ko-

nut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede, kooperatifiniz adına tahsis edilecek arsanın tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyeti devam edecektir.” Denilmektedir.

7- Kooperatifin İnşaat Karşılığı Arsa Temin Etmesi

Kooperatifler bazen üyelerine konut inşa etmek için gerekli arsayı kat karşılığı olarak başkalarından temin etmektedirler.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 25.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7419 -1373 sayılı özelgede;

“..... Yapı Birliği ile ilgili olarak adı geçen vergi dairesinden alınan ve bir örneği yazımız ekinde gönderilen 29/12/2006 tarih ve 78140 sayılı yazıda; Yapı Birliği'nin Konut Yerleşim Alanıadresinde Konut Yapı Kooperatifi faaliyeti nedeniyle kayıtlı iken 30/04/2005 tarihindeVergi Dairesi Müdürlüğü'ne nakil gittiği, Belediye Başkanlığınca Milli Savunma Bakanlığı'ndan alınarak birliğe teslim edilen arazi karşılığında, birliğin Milli Savunma Bakanlığı'na Ankara ve İstanbul'da 200 dairelik lojman yapımı işini taahhüt ettiği, taahhüt edilen bu işin birlik tarafından da yapılan bir sözleşme ile ... A.Ş.'ne verildiği, söz konusu lojman inşaatı işinin yıllara sari inşaat ve onarım işi olduğu ve bu işin 2006 yılında bitirilerek Milli Savunma Bakanlığı'na teslim edildiği belirtilerek adı geçen Konut Yapı Birliği tarafındanA.Ş.'ne verilen yıllara

ra sari inşaat ve onarım işi nedeniyle birliğin kurumlar vergisi muafiyetinin kaybedilip kaybedilmeyeceği hususları sorulmakta olup, sorulan hususlara ilişkin Müdürlüğümüz görüşü aşağıda açıklanmıştır.

.....

Bu itibarla Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması için diğer şartların yanında Arsa Ofisi, Toplu Konut İdaresi veya Belediye gibi kamu kurumlarından tahsisen devir yöntemi uygulamaya mani teşkil etmeyecek olup her ne sebeple olursa olsun yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması şartları da aranmakta, bu şarta haiz olunmaması halinde muafiyet hükmünden yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla 31.12.2005 tarihi itibarıyla 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ilgili dönemde aranılan şartlara haiz olup kurumlar vergisinden muaf olursa dahi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı yapı ruhsatı ve arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması şartına 31.12.2006 tarihine kadar uyulmaması halinde, birliğin 01.01.2006 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir. Ayrıca 01.01.2007 tarihi itibarıyla şartlara haiz olunması halinde muafiyete ilişkin olarak öngörülen şartların yerine getirilip getirilmediği hususu hesap dönemi itibarıyla ve dönemin tamamında aranılması dikkate alınarak şartlara haiz olunan tarihi izleyen yıl başından itibaren kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılması olanaklıdır.

Diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesinde "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekopaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinden kar veya zarar

işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

.....”hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun “Vergi Tevkifatı” başlıklı 94’ncü maddesinde; (3946 sayılı Kanunun 22. maddesi ve 93/5148 sayılı kararla değişen şekli) (01/01/1994 tarihinden geçerli olmak üzere) Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin Gelir Vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

.....

3- 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden %5 (2006/ 11449 sayılı B.K.K. ile % 3 Yürürlük; 01.01.2007) tevkifat yapılacağı” hükmü yer almıştır.

Öte yandan, söz konusu 42.madde kapsamında iş yapanların Kurumlar Vergisi mükellefi olması halinde ise bunlara yapılan istihkak ödemeleri üzerinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Vergi kesintisi” başlıklı 15.maddesine göre tevkifat yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 1.maddesinin 4.bendine göre; "Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınmaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur." hükmü yer almakta olup, söz konusu düzenlemeler ise 30/12/2006 tarih ve 26392 sayılı 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılmış ve yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden 01/01/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.maddesine göre % 3 tevkifat yapılması kararlaştırılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Yapı Kooperatifleri Birlikleri amaç ve çalışma alanları bakımından konut yapı kooperatiflerinden farklı olmadığından, kooperatiflerin ortak dışı işlem yapması halinde diğer şartları taşısalar bile Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri gereğince muafiyetten yararlanma şartlarından "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartı ihlal edilmiş olduğundan,Belediye Başkanlığınca Milli Savunma Bakanlığı'ndan alınarak birliğe teslim edilen arazi karşılığında, birliğin Milli Savunma Bakanlığı'na Ankara ve İstanbul'da 200 dairelik lojman yapımı işini taahhüt etmesi ve taahhüt edilen bu işin birlik tarafından da yapılan bir sözleşme ileA.Ş.'ne verilerek yaptırılması ortak dışı işlem olduğundan adı geçen Konut Yapı Birliği'nin Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün değildir.

Diğer taraftan, söz konusu Konut Yapı Birliği'nce A.Ş.'ye yaptırılan yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden dolayı yapılan istihkak ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekeceği de tabidir.” Denilmektedir.

9- Kooperatifin Her Üye İçin Birden Fazla Konut İnşa Ettirmesi

Kooperatif mülkiyeti kendisine ait aynı arsa veya birden fazla arsa üzerinde, aynı müteahhit veya başka müteahhitlere yapacağı kat karşılığı inşaat sözleşmeleri ile her hisse için birden fazla konut veya işyeri alması halinde, muafiyet şartlarının ihlal edildiği kanaatindeyim.

Aksi görüşte olanlarda olabilir. Nasıl ki, bir kişi birden fazla hisseye sahip olabiliyorsa, her hisse de farklı arsalar üzerinde yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmelerine göre, kooperatif vasıtasıyla birden fazla konut veya işyeri sahibi olabilmelidir.

Kişisel görüşüme göre, önemli olan her hissenin bir konut veya işyeri sahibi bulunmasıdır. Yoksa farklı zamanlarda ve yerlerde birden fazla konut veya işyeri sahibi olmamasıdır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 2.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7416-1149 sayılı özelge;

..... adı geçen kooperatifin 7 (yedi) üyeden oluştuğu, Çiftliği Mevkiinde 5 Blok 300 daireden oluşan mesken inşaatlarının Aralık 2006 tarihinde bitirildiği ve hak sahibi üyelere tapuda kat irtifakı tesis edilerek tahsis yapıldığı belirtilerek 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Kooperatiflere ilişkin yapılan düzenlemelerle ilgili uygulama esasları sorulmakta olup, Müdürlüğümüz görüşü aşağıdaki gibidir.

.....

Kooperatifler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinin (b) bendinde kurumlar vergisi mükellefleri sayılmakla birlikte, esas itibariyle kar amacı gütmemeleri ve ortaklarının müşterek ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve dayanışma ilkesi çerçevesinde karşılamak amacıyla kurulan birlikler olmaları nedeniyle, yukarıda sayılan şartları bir arada taşımaları koşuluyla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Dolayısıyla, kooperatiflerin kuruluş amaçları itibariyle kar amacı gütmemesi istisnai bir durumdur. Böyle bir durumda ise, kooperatiflerin de bir şirket gibi hesap dönemi içerisinde elde ettiği gelirleri üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, yapılan düzenleme ile yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde; sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması, münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümlerin bulunması ve mutlak surette bu kayıt ve şartlara uyulması, ayrıca, bu şartlara ilave olarak, kuruluşlarından, söz konusu inşaatların sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerinin ve bunların ilişkili olduğu kişiler veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi, yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması durumunda, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

Aynı Kanununun Geçici 1. maddesinin 8. fıkrasına göre 2006 yılının sonuna kadar bu Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fık-

rasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 01/01/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-k bendinde sayılan şartların kooperatif ana sözleşmede yer alması yanında bu hükümlere fiilen de uyulması şartıyla kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün olup, bu şartları sağlayamayan kooperatiflerin ise 01/01/2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

Öte yandan, kooperatiflerin esas itibarıyla kar amacı gütmeleri ve ortaklarının müşterek ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve dayanışma ilkesi çerçevesinde karşılamak amacıyla kurulan birlikler olmaları nedeniyle, 7 üyeden oluşan söz konusu kooperatifin üyelerine 300 daire inşa etmesi kooperatiflerin kuruluş amaçlarıyla örtüşmediğinden kooperatifin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekeceği de tabiidir.” Denilmektedir.

Diğer taraftan ilerde görüleceği üzere kooperatifin ortak sayısından fazla inşa ettiği konutlar için inşaat taahhüt işlerinde indirimli orandan yararlanmaz.

10- Yapı Kooperatifinin Daire Karşılığı Aldığı Arsa Üzerinde Yine Daire Karşılığı Alt Yükleniciye İnşaat Yaptırması İşinin Ortak Dışı İşlem Sayılıp Sayılmayacağı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 05.02.2007 tarih ve GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7434- 1933 sayılı özelgede;

“KooperatifinizceBelediyesi sınırları dahilinde bulunan ve toplu konut yapılanması dışında kullanılması mümkün bulunmayan bir arsayı, sahibi bulunan inşaat şirketinden kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile üyelerinizin her birine sadece bir konut üretmek amacıyla almak istediğinizi, kooperatifinizce konut karşılığı alınan bu arsa üzerinde 150 adet konut inşa edileceğini, bunlardan 40 adet konutun arsa bedeli karşılığında arsa sahibi şirkete verileceğini, 40 adet konutun her üyeye bir konut düşecek şekilde dağıtılacağını, kalan 70 adet konutun ise tüm bu konutları inşa edecek olan yüklenici firmaya verileceğini, gerek arsa sahibi gerekse söz konusu inşaatları yapacak yüklenici firma ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapılacağını belirterek, bu durumun ortak dışı işlem sayılarak kurumlar vergisi muafiyetinizin kaybedilip kaybedilmeyeceği hususlarını sorumaktasınız.

.....

Bu hükümlere göre, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması için diğer şartların yanında (Arsa Ofisi, Toplu Konut İdaresi veya Belediye gibi kamu kurumlarından tahsisen devir yöntemi uygulamaya mani teşkil etmeyecek olup) her ne sebeple olursa olsun yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması şartları da aranmakta, bu şarta haiz olunmaması halinde muafiyet hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, yapı ruhsatı ve arsa tapusu kooperatifiniz adına tescil edilmemiş arsa üzerine kooperatifinizce inşaat yapılması/yaptırılması halinde kooperatifinizin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını

kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacak olup, kooperatif arsasına inşaat yaptırılması karşılığı yüklenici firmaya konut verilmesi halinde “sadece ortaklarla iş görülmesi” şartının ihlal edilmiş olacağı da tabiidir. “ denilmektedir.

II- KOOPERATİFLERE İLİŞKİN KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

A- TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI UYGULAMASI

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, 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 kazançların %75’lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

1- Taşınmazların Kapsamı

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda “**Taşınmaz**” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

- Arazi,

- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Fiiliyatta cins tashihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığıının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Örneğin; organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak, ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir. Bütünleyici parça, Türk Medeni Kanununun

684 üncü maddesinde, **“Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.”** şeklinde tanımlanmıştır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın **eklentisi** niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir. Eklenti, Türk Medeni Kanununun 686 ncı maddesinde; **“Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez.”** şeklinde tanımlanmıştır.

İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde , makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecektir ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın bütünleyici parçası sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve ben-

zeri aletler bütünüleyici parça niteliğinde değerdendirilemeyece ğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.

Öte yandan, makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde, mütemmim cüz olma vasıfları kalmayacağından, bunların satışı menkul mal satışı olarak kabul edilecektir.

2- İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar:

2.1. İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğerd bir ifadeyle kurumun bu değerdere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

Örneğinin; 2 Şubat 2008 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 2 Şubat 2010 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğerd şartların da gerçekleşmesi halinde bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

2.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır

2.3. Fon hesabında tutulan kazançların işletmeden çekilmemesi

İstisna uygulamasında, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken kazanç-

ların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

Fon hesabında tutulması gereken süreden, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir. Kazancın sermayeye ilave edilmesi durumunda da aynı süre geçerli olacaktır.

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.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılması na imkan sağla-

mak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amacın olamayacağı açıktır. Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

Örnek 1: Kurum (A)'nın iki yıldan uzun süre aktifinde bulunan taşınmazı 15.10.2006 tarihinde satılmış, satış sonrası oluşan kazancın %75'i de bir fon hesabına alınmıştır. İstisnadan yararlanılabilmesi için söz konusu hesapta bulunan tutarın 31.12.2011 tarihinden önce fon hesabından çekilmemesi ve aynı şekilde bu tarihten önce de işletmenin tasfiyeye girmemiş olması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca gerçekleşecek devir ve tam bölünme hallerinde, söz konusu fon hesabının, devralan kurumların bilançolarına aynen aktarılması gerekeceğinden, bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecektir.

Örnek 2: Kurum (A) iki yıldan uzun süre aktifinde bulunan taşınmazı 5.10.2006 tarihinde satmış ve satıştan doğan kazancın %75'i istisna uygulamasına konu edilmiştir. Kurum (A) tarafından özel bir fon hesabına alınan kazanç, 31.12.2011 tarihinden önce başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilemeyecek veya işletmeden çekilemeyecek ya da dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilemeyecektir. Aynı şekilde bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmemiş olması da gerekmektedir.

Kurum (A)'nın 20.6.2006 tarihinde Kurum (B) ile devir suretiyle birleşmesi halinde fon hesabı, mukayyet değeri ile Kurum (B)'ye devredileceğinden, Kurum (A) bünyesinde yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Kurum (B) tarafından söz konusu fon hesabının 31.12.2011 tarihinden önce sermayeye ilave dışında başka

bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya kurumun tasfiyeye girmesi halinde bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

Öte yandan, fon hesabında tutulan kazancın beş yıl içinde veya beş yıl geçtikten sonra işletmeden çekilmesinin kâr dağıtımını sayılacağı tabiidir.

2.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerlidir. Ancak, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

Örnek 1: Bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı, en az iki tam yıl süre ile kullan-

dıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç için istisna uygulanabilecektir. Şirketin satmak amacıyla inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binaların satışından elde ettiği kazançlar için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 2: İnşaat faaliyetinde bulunan bir şirketin satın aldığı arsayı iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alışveriş merkezleri inşaa etmek veya kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde, şirketin bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 3: Bir inşaat şirketinin inşa etmiş olduğu binanın bir kısmını otopark olarak, diğer bir kısmını işyeri olarak kiraya vermesi, kalan kısmını ise şirket faaliyetlerinde kullanması halinde, şirket faaliyetinde kullandığı kısmın satılmasından elde edilen kazanç istisnaya konu olabilecek, diğer kısımlar istisnadan yararlanamayacaktır.

Örnek 4: Esas faaliyeti taşınmaz ticareti ve kiralaması olmayan bir şirketin, atıl olarak durmakta olan bir taşınmazını kiraya verdikten iki tam yıl sonra söz konusu taşınmazı satması halinde taşınmazın elden çıkarılmasından doğan kazancın istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin, iştirak amaçlı olmayıp ticari amaçla elde ettikleri iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır.

Öte yandan, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları istisna uygulamasına konu olabilecektir.

3- Konut Yapı Kooperatifinin Taşınmaz Satış Kazancı İstisnasından Yararlanması

Yapı kooperatiflerinin de yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması, hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, diğer kooperatiflerin yapacakları işlemlerden doğan kazançlar da kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Diğer taraftan istisnadan yararlanan kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti devam eder.

İstisna uygulaması bakımından ortakların bir veya birden fazla konut veya işyeri sahibi olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan, kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutu elden çıkarmaları halinde de doğan kazanç istisnaya konu olabilecektir.

Kooperatifini aktifinde iki yıldan uzun süredir bulunan taşınmazların satışından elde edilen kazancın %75'i, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan diğer şartların da sağlanması halinde, istisna olabilecektir. Kooperatifin aktifine kayıtlı arsayı satması dolayısıyla elde edilen kazancı dolayısıyla gayrimenkul satış kazancı istisnasından yararlanması, kurumlar vergisi muafiyetini etkilemez.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Mayıs 2007) tarih ve GİB.4.06.16.01/ 07-KVK-4 sayılı özelgesinde ;

“.....

Bu açıklamalar çerçevesinde, kooperatifiniz tarafından tapuda adınıza tescil ettirilen arsanın satılması halinde ‘sadece ortaklarla iş görülmesine’ ilişkin muafiyet şartı ihlal edilmiş olduğundan, satış tarihi itibariyle kooperatifinizin kurumlar vergisi ve geçici vergi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “İstisnalar” başlıklı 5’inci maddesinde;

“ (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

e)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 kazançların % 75’lik kısmı.

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.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

... ” hükmü yer almıştır.

Buna göre, en az iki tam yıl süreyle kooperatifinizin aktifinde yer alan arsanın satılması halinde, bu satıştan doğan kazancın %75’lik kısmının;

- Satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması,
- Hiçbir şekilde ortaklara dağılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması,
- Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şartıyla, satışın yapıldığı yılda söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Öte yandan KDV Kanunu’nun 17/4-r maddesi hükmü uyarınca konut yapı kooperatiflerinin aktiflerinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışı işlemleri KDV’den istisna edilmiştir. Buna göre kooperatifin arsanın en az iki tam yıl (730 gün) aktifinde yer alması halinde bu satış işlemi dolayısıyla oluşan bedel üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

Öte yandan, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Mayıs 2007) tarih ve GİB.4.06.16.01/ 07-KVK-4 sayılı özelgesinde ;

“İlgide kayıtlı dilekçenizde 1991 yılında tapuda tescil olunarak aldığınız tarlanın satılması halinde aradan geçen sürede metrekare birim fiyatındaki artışlar nedeniyle oluşacak farkın, ortaklara dağıtılması, kooperatifin kuruluş amacına uygun olarak başka bir arsa alınması, ortaklar adına kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapılarak imalata aktarılması veya ortaklıktan ayrılmak isteyenlere hisseleri oranında düşecek payların iadesi durumunda kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanıp yararlanamayacağı ile satış nedeniyle oluşacak fark için yararlanabileceğiniz herhangi bir istisna hükmü olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan bilgi istenilmektedir.

.....

Ancak, kooperatifiniz tarafından 1991 yılında tapuda adınıza tescil ettirilen gayrimenkulün satılması halinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin muafiyet şartı ihlal edilmiş olduğundan, satış tarihi itibarıyla kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “İstisnalar” başlıklı 5’inci maddesinde;

“ (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

e) 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 kazançların % 75'lik kısmı.

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.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

... ” hükmü yer almıştır.

Buna göre, en az iki tam yıl süreyle kooperatifinizin aktifinde yer alan arsanın satılması halinde, bu satıştan doğan kazancın %75'lik kısmının;

- Satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması,**
- Hiçbir şekilde ortaklara dağılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması,**
- Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yı-**

hının sonuna kadar tahsil edilmesi şartıyla, satışın yapıldığı yılda söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Bu çerçevede, tarla vasfında olması nedeniyle konut inşaatına başlayamadığınız gayrimenkulün satış bedelinin konut yapmak amacıyla başka arsa olarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması veya kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile başkasına ait arsa üzerine inşaat yaparak imalatta kullanılması “fon hesabında tutulması” şartını bozmayacağından anılan istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, söz konusu satıştan doğan kazancın ortakların tamamına dağıtılması veya bir kısmının yeni bir arsa alımında kullanılması, bir kısmının da kooperatifinizin ortaklığından ayrılmak isteyen ortaklara hisseleri oranında iadesi durumunda söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.”Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

B- TASFİYE SÜRECİNE GİREN KOOPERATİFİN MÜKELLEFİYET DURUMU

1- Genel Bilgi

Her tüzel kişilik gibi kooperatiflerinde faaliyetlerini sona erdirip tasfiyeye girmeleri söz konusu olabilir. Tasfiye, kurumların ve bu bağlamda kooperatiflerin sahip oldukları varlıkların elden çıkarılarak paraya çevrilmesini ifade eder. Kurumun faaliyetlerini durdurması ani olmayıp, mevcutların, alacakların paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi ve kalanın ortaklara paylaşılması işlemlerinin gerçekleştirilmesi için kurumların tasfiyeye girmesi gerekir. Görüldüğü gibi tasfiye işlemi bir kararla sonuçlandırılan bir işlem olmayıp, esas itibariyle kanunla belirtilen bir süreçtir.

Şirketler hukukunda tasfiye, ilgili yasalarda öngörülen sebeplerle, şirketlerin varlıklarını likite çevirmesi, borçlarını ödemesi ve nihayet şirketin ticaret sicilinden silinmesi sürecini tanımlamaktadır.⁴

Kooperatifler de Türk Ticaret Kanunu'na göre bir ticaret şirkettir. Kooperatiflerin yapısı bir çok yönden anonim şirket yapısına benzemektedir. Esasen Kooperatifler Kanunu'nda hüküm bulunmadığı takdirde, TTK'nın anonim şirketlere ilişkin hükümleri uygulanır.

Dolayısıyla kooperatiflerde tasfiyesi sırasında Kooperatifler Kanunu yanında, Türk Ticaret Kanunu hükümleri de uygulanmaktadır.

Diğer taraftan kooperatifini tasfiyesine karar verilmesi halinde, tasfiye dönemleriyle ilgili vergileme işlemlerinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Tasfiye" başlıklı 17 nci maddesi hükümlerine uyulması gerekeceği tabiidir.

Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ve tasfiye sürecine girmiş olan kooperatifin tasfiye sürecinde sermaye üzerinden kazanç dağıtımını yapacağından muafiyet şartlarını ihlal etmiş sayılması nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır.

2- Kooperatiflerin Dağılma Sebepleri

Bilindiği üzere kurumların infisahı ya da faaliyetlerini durdurması ani olmayıp, mevcutların, alacakların paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi ve kalanın ortaklara paylaşılması işlemlerinin gerçekleştirilmesi için kurumların tasfiyeye girmesi gerekir.

Diğer taraftan, Kooperatifler Kanunu'nun 81. maddesi uyarınca **Kooperatiflerin Dağılma** sebepleri aşağıda belirtilmiştir:

(4) Merdan Çalışkan, "Kooperatiflerde Fesih Sebepleri", E- Yaklaşım / Haziran 2009 / Sayı: 198

1. Anasözleşme gereğince,
2. Genel Kurul kararı ile,
3. İflasın açılmasıyla,
4. Kanunlarda öngörülen diğer hallerde, ilgili bakanlığın mahkemeden alacağı karar üzerine,
5. Diğer bir kooperatifle birleşmesi veya devralınması suretiyle,
6. Üç yıl olağan genel kurulunu yapmaması halinde,
7. Amacına ulaşma imkanının bulunmadığının ilgili Bakanlıkça tespiti halinde mahkemeden alacağı kararlar,

Dağılır.

Konut yapı kooperatifleri, ana sözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Ancak tescil tarihinden itibaren 6 ay içerisinde usulüne uygun şekilde ana sözleşme değişikliği yapılarak kooperatifin amacının değiştirilmesi halinde dağılmaya ilişkin hüküm uygulanmaz. Konut kooperatiflerinde yapı kullanma izninin alınmasını müteakip en geç bir yıl içinde ortakların Kat Mülkiyeti Kanununa göre ferdi münasebet işleri sonuçlandırılır.

3- Tasfiye Kurulu'nun Görevleri

Tasfiye Kurulu'nun görevleri, Kooperatifler Kanunu'nun 81 ve 83. maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Tasfiye kurulunun görevleri ana sözleşmede gösterilir.

Tasfiye kurulu üyeleri, tasfiye işlerinin biran önce bitirilmesi için çalışmakla yükümlüdür.

Tasfiye haline giren kooperatifin bütün borçları ödendikten ve ortak pay bedelleri geri verildikten sonra kalan mallar ancak Ana sözleşmede bu husus öngörülmüş olduğu takdirde, ortaklar arasında paylaştırılır.

Ana sözleşmede başka bir hal tarzı kabul edilmiş olmadıkça paylaş-tırma, dağılma anında kayıtlı ortaklar veya hukuki halefleri arasında eşit olarak yapılır.

Bu kanunda aksine açıklama olmayan hususlarda Türk Ticaret Kanunundaki Anonim Şirketlere ait hükümleri uygulanır.

Mahkemece veya genel kurulca tasfiye memurları seçilmediği takdirde tasfiye işlerini yönetim kurulu yapar, tasfiye kurulu üyelerine, atamayı yapan merci tarafından tespit edilecek miktarda ücret ödenir.

4- Özsermayenin Tasfiyesi

Kooperatiflerin özsermayesinin tasfiyesi konusunda Kooperatifler Kanunu'nun 83. maddesi;

“Tasfiye haline giren kooperatifin bütün borçları ödendikten ve ortak pay bedelleri geri verildikten sonra kalan mallar ancak Ana sözleşmede bu husus öngörülmüş olduğu takdirde, ortaklar arasında paylaştırılır.

Ana sözleşmede başka bir hal tarzı kabul edilmiş olmadıkça paylaş-tırma, dağılma anında kayıtlı ortaklar veya hukuki halefleri arasında eşit olarak yapılır.

Ortaklara paylaşırma yapılacağına dair Ana sözleşmede açıklama olmadığı takdirde tasfiye neticesinden arta kalan miktar, kooperatifleşme amacına uygun olarak harcanmak üzere Türkiye Milli Kooperatifler Birliğine bırakılır.” Hükümünü amirdir.

Diğer taraftan, kurumlar vergisi muafiyet şartlarına haiz kooperatiflerin tasfiye sürecine girmesinin muafiyeti ihlal olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Kooperatifin tasfiyeye girmesi halinde, Kooperatifler Kanunu’nun 81 ve 83. maddeleri kapsamında, aktifindeki menkul ve gayrimenkul malları satması veya tasfiye sonucunda kalan artığın ortaklara dağıtılması, kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetini kaybetmesi için yeterli nedenler olarak karşımıza çıkmaktadır. Tasfiye sonucu ortaklara kar payı dağıtılması halinde Gelir Vergisi Kanunu’nun 75/2 maddesi uyarınca ortaklar açısından menkul sermaye iradı olarak aynı Kanununun 86/1-c maddesi göz önünde bulundurularak beyana tabi tutulması gerekecektir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 13.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7352 -24605 sayılı özelgede;

“.....

Bilindiği üzere kurumların infisahı ya da faaliyetlerini durdurması ani olmayıp, mevcutların, alacakların paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi ve kalanın ortaklara paylaşırılması işlemlerinin gerçekleştirilmesi için kurumların tasfiyeye girmesi gerekir.

.....

Buradan da anlaşılacağı gibi kooperatifler anasözleşmelerindeki amaçları doğrultusunda belirlenen hedefe ulaşılmasını takiben normal şartlarda anasözleşme veya genel kurul kararıyla tasfiyeye karar verilip infisah yoluna gidilmesinde, yapı kooperatiflerinin kuruluş amacı olan üyelerinin iş yeri veya konut ihtiyacının karşılanmasından sonra, üzerine ortaklardan alınan paralarla satın alınıp inşaatın tamamlanmasından sonra fazla olduğu anlaşılan arsa veya diğer bütün menkul ve gayrimenkulleri ile ilgili bütün tasarrufları (hisseleri oranında ortaklara dağıtılması vb) kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti dışında değerlendirilmesi gerekeceği hususu ise tabiidir.

Ayrıca kurumlar vergisi muafiyet şartlarına haiz kooperatiflerin tasfiye sürecine girmesinin muafiyeti ihlal olarak değerlendirilmemesi gerektiği gibi tasfiye sonucu ortaklara kar payı dağıtılması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2 maddesi uyarınca ortaklar açısından menkul sermaye iradı olarak aynı Kanununun 86/1-c maddesi göz önünde bulundurularak beyana tabi tutulması gerekecektir. Ancak muafiyetin hangi aşamasında olursa olsun (tasfiye süreci de dahil) kooperatifin faaliyetlerini gerçekleştirmek için edinmiş olduğu sabit kıymet, gayrimenkul ve demirbaşların satışı muafiyet şartlarını ihlal edici unsur olarak değerlendirilecek ve elde edilen kazancın kurumlar vergisi matrahına ilave edilerek vergilendirilmesi gerekecektir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir

5- Tasfiye Sırasında Yapılan Menkul ve Gayrimenkul Mal Teslimleri

Tasfiye sırasında kooperatif sahip olduğu ve artık ihtiyacı kalmadığı menkul ve gayrimenkulleri satarak paraya çevirme işlemleri, ortak-

lar dışındaki kişilerle işlem yapıldığı gerekçesi ile muafiyet şartlarının ihlal edilip edilmediği konusu tartışmalıdır.

Gelir İdaresi tarafından verilen özgelelerde, menkul mal teslimlerini ortak dışı işlem sayılmamasına karşılık, gayrimenkul mal teslimlerini ise, muafiyet şartlarının ihlali olarak kabul edilmiştir.

Kooperatifin üyelerine konut dağıtımından sonra kalan konut ve işyerlerinin satılmasının Kurumlar Vergisi ve KDV karşısındaki durumu konusunda, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı 18.02.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.08.03/691 sayılı özeldede;

“24.02.2008 tarihinde yapılacak olan 2007 yılı olağan genel kurulunda kooperatifin tasfiyesi yönünde karar alınması ve kooperatifin aktifine kayıtlı kiraya verilen 19 adet gayrimenkulün ortaklara ve/veya üçüncü şahıslara satılması halinde, satın alanların vergi yükümlülükleri ile tasfiyeye giren kooperatifinizin KDV Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu açısından yükümlülükleri hakkında bilgi talebinde bulunulduğu anlaşılmıştır.

Kooperatifler esas itibariyle ortaklarıyla ilişki kuran, onlarla birlikte amacını gerçekleştiren kuruluşlardır. Ortak içi işlem tabiri; kooperatif ana sözleşmesinde belirtilen uğraş konusuna dahil olan ve kooperatifin ortaklarıyla yapmış olduğu faaliyetleri ifade etmektedir. Ortak dışı işlemler ise üyelerin kooperatifin menfaatlerini göz önüne alarak üye olmayan kişilerle yapmış oldukları faaliyetlerdir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; kooperatifinize ait 19 adet işyerinin kiraya verilmesi işlemi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun kooperatif muafiyeti için aradığı şartları ihlal edici nitelikte olduğundan, işlemlerin yapıldığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisini gerektirecektir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun “Vergi Kesintisi” başlıklı 15 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde, (1) nol.u fıkrada sayılanlarca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden (2006/11447 sayılı B.K.K. ile 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere) %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre, Kooperatifinize ait gayrimenkullerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında sayılan ve vergi kesintisi yapmak zorunda olan gerçek ya da tüzel kişilere kiraya verilmesi halinde, kiralaayanlarca yapılacak kira ödemelerinin brüt tutarı üzerinden aynı fıkranın (b) bendi uyarınca %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması, ancak kesinti yoluyla ödenen vergi nihai vergi olacağından söz konusu kira gelirleri için Kanunun 14 üncü maddesinin (5) numaralı fıkrasındaki “Kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmez.” hüküm gereğince beyanname verilmez.

Buna göre; tasfiye sonucu gayrimenkullerin satışına karar verilmesi durumunda, satıştan elde edilecek kazanç nedeniyle, kooperatifinizin 19 adet taşınmazı kiraya vermek suretiyle gayrimenkul kiralama faaliyetinde bulunduğu anlaşıldığından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-i bendinde yazılı istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, gayrimenkul satışından elde edilecek kazancın, satışın yapıldığı dönemde elde edilen kira geliri ve varsa diğer gelirlerle birleştirilerek kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, kooperatif kazançlarının or-

taklara dağıtılması halinde, dağıtım sırasında 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-i bendi uyarınca %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılarak kooperatifinizce muhtasar beyannameyle beyan edilmesi; ortaklar tarafından elde edilen kar paylarının ise menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanununun 22, 85 ve 86 ncı maddeleri çerçevesinde değerlendirilerek (2009 yılı için 22 000TL'yi aşması halinde) beyan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, 24.02.2008 tarihinde yapılacağı belirtilen olağan genel kurul toplantısında kooperatifinizin tasfiyesine karar verilmesi halinde, tasfiye dönemleriyle ilgili vergileme işlemlerinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Tasfiye” başlıklı 17 nci maddesi hükümlerine uyulması gerekeceği tabiidir.

Kooperatifinizce kiralama suretiyle değerlendirilen 19 adet iş yerinin ortaklara veya üçüncü şahıslara satışı işleminin ticari mahiyette yapıldığının kabul edilmesi ve katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Bahse konu işyerlerinin kiralanması sonucu elde edilen gelirler katma değer vergisine tabi tutulacağından, kooperatifinizin KDV yönünden de mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerekmektedir.” Denilmektedir.

6- Tasfiye Sonunda Oluşan Artığın Ortaklara Dağıtılması

Kooperatifler Kanunu'nun 83. maddesi ile tasfiyeye giren kooperatiflerin bütün borçları ödendikten ve ortak pay bedelleri geri verdikten sonra kalan mallar sözleşmede öngürülmüş olduğu takdirde ortaklara dağıtılacağını hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-k maddesi koopera-

tiflerin muafiyet şartlarından biride yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Kooperatiflerin faaliyet süresi boyunca varlıklarını nemalandırmak ve ülkenin ekonomik koşulları gereği oluşan artığın zorunlu dağıtılması yedek akçelerin dağıtımı olarak nitelendirmek yerinde değildir.

Aidatlar dışında oluşan kooperatif özkaynağının ortaklara dağıtılması esnasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i bendi uyarınca %15 oranında tevkifat yapılması ve dağıtılan kar payları ise, kooperatif ortakları açısından GVK'nun 75/2. maddesi uyarınca, menkul sermaye iradı sayılması nedeniyle ortaklar tarafından aynı Kanunun 86/1-c maddesi dikkate alınarak beyan edilmesi gerekir. Aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde ortaklar tarafından da beyan edilmesi gerekecektir.

7- Tasfiyeye Girmiş Kooperatifin Daha Önce Yararlandığı Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Tebliğinin 5.6.2.3 numaralı bölümünde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan gayrimenkul satış kazancı istisnasını uygulamasına ilişkin şartlar sayılmış, 5.6.2.3.3 numaralı bölümünde ise, istisna uygulamasında, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekilmiş olacağı açıklaması yer almıştır.

8- Tasfiyeye Giren Kooperatifin Arsasını Satması Halinde Kurumlar Vergisi Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasından Yararlanması

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından Haziran-2008 ayında verilen B.07.1.G.İ.B .4.06. 6.01/2008-KVK-4-32 sayılı özelgede,

“.....

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinde; Kurumlar vergisi mükelleflerinin, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeyecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, kooperatifiniz tarafından tapuda adınıza tescil ettirilen arsanın satılması halinde 'sadece ortaklarla iş görülmesine' ilişkin muafiyet şartı ihlal edilmiş olduğundan, satış tarihi itibarıyla kooperatifinizin kurumlar vergisi ve geçici vergi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

.....

Ancak, dilekçenizde, kooperatifinizin arsasının satılarak tasfiyeye gireceği hususunda genel kurulunuzca karar alındığı belirtilmektedir. Bu durumda, satıştan doğan kazancın ortaklara dağıtılması ya da satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmesi halinde "pasifte özel bir fon hesabında tutulması" şartı ihlal edilmiş olduğundan, söz konusu istisnanın uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte kooperatifinizden tahsil edilecektir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradının tanımı yapılmış olup, ikinci fıkrasının 2 numaralı bent hükmüne göre; İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Ko-

operatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii kazanç dağıtımı sayılmaz.) menkul sermaye iradı kabul edilmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, yine aynı maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakten veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin 6/b-i bendinde, Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) tevkifat yapılacağı hükme bağlanmış olup, 2006/10731 B.K.K. ile söz konusu tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Bu itibarla, kooperatifinizce satılacak arsadan elde edilen kazancın ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, kooperatifiniz ortakları tarafından elde edilen kar payının menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 22, 85 ve 86'ncı maddeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

9- Tasfiyeye Nedeniyle Kooperatif Arsalarının Ortaklara Dağıtılması Halinde KDV

Bakanlık özetlerine göre , KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesinde;konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiş olup,arsa teslimlerinde ise, KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bu nedenle, kooperatifinizin üyelerine yapmış olduğu arsa teslimlerinin KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan kooperatif bu kapsamdaki satışları için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre fatura düzenlenmesi gerekmektedir.⁵

C- YAPI KOOPERATİFLERİNDE ORTAK İÇİ VE ORTAK DIŞI İŞLEMLER

1- Yapı Kooperatiflerinin Arsalarını Kat Karşılığı Vermeleri

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.

Yapı kooperatiflerine ait arsaların kat karşılığı verilmesi işleminde her hisse için bir işyeri veya konut elde edilmesi halinde yapılan işlem ortak içi işlem sayılacaktır.

Örneğin 100 ortaklı bir yapı kooperatifi, sahibi bulunduğu arsayı bir inşaat firmasına vererek 100 konut alması halinde, yapılan işlem ortak içi işlem sayılacaktır. 100 'den fazla konut veya işyeri veya

(5) Murat Yıldız,Aykut Kelecioğlu,İrfan Vural,Kooperatifler İçin Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık, sahife 502

bir kısmı konut diğerk kısmı işyeri olarak alması halinde, yapılan işlem ortak dışı ortak dışı işlemdir ve muafiyet şartlarının ihlal edildiği anlamına gelmektedir.

Yapı kooperatiflerine ait arsaların kat karşılığı verilmesi işleminde **“her hisse için bir işyeri veya konut”** prensibi, ortak sayısına göre değil, hisse başına konut veya işyeri verilmesini ifade eder. Dolayısıyla bir ortağın birden fazla hisseye sahip olması nedeniyle her hissesi için bir konut veya işyeri alması, yapılan işlemin ortak içi işlem sayılmasına engel değildir.

2- Kooperatifin Alacağı Konutlar İçin Başka Yerde Arsa Vermesi Hali

Her hisse için bir konut veya işyeri verilmesi, kooperatifin sahip olduğu arsası üzerine yapacağı inşaatlar için geçerlidir. Kooperatifin müteahhidin kendine ait veya başkasına ait arsaya yapacağı konut ve işyeri karşılığı, kooperatifin kendine ait arsayı müteahhide devri ortak dışı işlem sayılacağından, böyle bir durumun tezahürü durumunda kurumlar vergisi muafiyeti mümkün değildir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 13.12.2006 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7352 - 24605 sayılı özeltede;

“Yapı kooperatiflerine sağlanan, kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaması ayrıcalığı aynı arsa üzerindeki tasarruflara ilişkin olup, muafiyet şartlarına haiz bir kooperatifin arsası üzerinde üyelerine hisse başına birer işyeri yada konut yapılması karşılığı müteahhide başka bir yerde bulunan ayrı bir arsanın verilmesi muafiyet şartlarını ihlal edici işlem olarak kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisini gerektirecektir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

3- Yapı Kooperatiflerince Konut Ve İşyeri Karşılığı Arsa Temin Edilmesi

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmamasına karşılık, kooperatifin başkasının arsası üzerinde konut ve işyeri inşa etmeleri ortak dışı işlem olarak kabul edilecektir.

Kooperatifin kendi arsasını kat karşılığı müteahhide vermesi gibi bu durumun tersi de söz konusu olabilmektedir. Kooperatifin ortağı olmayan gerçek kişilere ait arsayı kat karşılığı inşaat yapması ve inşaat bitiminde arsa sahiplerine ve kooperatif ortağı olmayan kişilere konut teslim etmesi işlemi “**münhasıran ortaklarla iş görülmesi**” şartının ihlali anlamına geldiğinden, kooperatifin kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k sayılı özelgede; kooperatiflerin arsa karşılığı kat inşa etmeleri konusunda aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

“KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN;

Kooperatifinize ortak olmayan gerçek kişilere (...) ait arsayı kat karşılığı inşaat sözleşmesine bağlı olarak almanız ve inşaat bitiminde arsa sahiplerine ve kooperatifiniz ortağı olmayan eski müteahhitlere konut teslim etmeniz “münhasıran ortaklarla iş görülmesi” şartının ihlali anlamına geldiğinden, kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir.

KDV YÖNÜNDEN;

KDV Kanunu'nun 1/1.maddesiyle Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmuştur.

Aynı Kanununun 2/1. maddesinde Teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir, şeklinde tanımlanmıştır. Kanununun 2/5. maddesinde trampanın iki ayrı teslim olduğu, 4/2. maddesinde, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulacağı, 10.maddenin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslim veya hizmetin yapılması ile (b) fıkrasında malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesi ile konut yapı kooperatifinin üyelerine konut teslimleri KDV'nden istisna edilmiştir.

Kanununun Geçici 15. maddesinde (01.01.1998'den geçerli olmak üzere) "Bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak,

a) Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

b) Sadece 150 m²'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'nden müstesnadır" hükmü yer almaktadır.

49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 5 No.lu KDV Sirkülerinde inşaat taahhüt işleri sayılmış olup, 5 No.lu KDV Sirküsünde inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması gerektiği belirtilmiştir.

17.07.2002 tarihli ve 2002/4480 sayılı Kararname Eki Karar ile;

-Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri,

-Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için, katma değer vergisi oranı %1 olarak tespit edilmiştir.

Gayrimenkul satışlarında katma değer vergisini doğuran olay tapuya tescil ile gerçekleşmekte olup, gayrimenkulün tapuya tescilinden önce kişinin kullanımına tahsis edilmesinde ise kullanıma tahsis ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Arsa karşılığı inşaat işinde KDV uygulaması ile ilgili olarak 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin yayımlandığı tarihten itibaren aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya iş yeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin Katma Değer Vergisi karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

1-Arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi;

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin

arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya iş yeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi Katma Değer Vergisine tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya iş yeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

2- Müteahhit tarafından arsa sahibine konut veya iş yeri teslimi:

Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan iş yeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedeli üzerinden KDV uygulanacaktır.

Benzer bir konu ile ilgili olarak Bakanlık Makamı'ndan alınan 21.09.2004 tarih ve 44445 sayılı yazıda; "Yapı Kooperatifleri Birlikleri amaç ve çalışma alanları bakımından konut yapı kooperatiflerinden farklı olmadığından, koşullar sağlandığı takdirde indirimli oran uygulamasına ilişkin hükümler bu birlikler için de geçerli olacaktır.

Ancak, dilekçenin incelenmesinden...Bakanlığına arsa karşılığı inşaat işi taahhüt ettiği ve bu iş kapsamındaki lojman inşaatlarını da.....A.Ş.'ye ihale ettiği anlaşılmaktadır.

Konut yapı kooperatifleri, üyelerine konut temin etmek amacıyla kurulan organizasyonlardır. Kooperatiflere KDV Mevzuatında oran indirimi veya istisna şeklinde tanınan kolaylıklar da bu konutların yapımı ile ilgili olup taahhüde dayalı inşaat işlerine yöneliktir. Başka kişi veya kurumlara inşaat işi yapan bir kooperatif veya kooperatifler birliğine bu işle ilgili olarak

verilecek hizmetlerin, inşaat işi mahiyetinde olsalar bile oran indirimi veya istisna uygulamasından faydalanması mümkün değildir. Bu işin genel vergi oranına tabi olması gerekmektedir.” denilmektedir.

Buna göre;

- Kat karşılığı inşaat yapılmak üzere kooperatife teslim edilen arsanın, arsa sahibinin iktisadi işletmesinin aktifine kayıtlı olması veya arsa alım satımını sürekli ve mutad bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, bahse konu arsa üzerinde inşaat işi ile sınırlı olmak üzere kooperatife malik gibi tasarruf hakkını veren söz konusu arsa teslimi genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi olacaktır.

- Kooperatif tarafından arsa sahiplerine arsa karşılığı bedelsiz olarak yapılan 150 m²'den küçük konut teslimlerinde emsal bedel üzerinden %1 oranında, 150 m²'den büyük konut teslimleri ile işyeri teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Kooperatifin bina inşaat ruhsatı, sözü edilen Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden sonra alındığından, kooperatife üyeleri adına yapılacak inşaatlara ilişkin olarak yapılacak inşaat taahhüt işleri %1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.

- Kooperatifin kendi üyeleri dışında, başka kişi veya kurumlara (arsa hissedarına) yapacağı inşaatlarla ilgili olarak kooperatife yapılacak inşaat taahhüt işleri genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi olacaktır.

- Kooperatiflere KDV Mevzuatında oran indirimi veya istisna şeklinde tanınan kolaylıklar da bu konutların yapımı ile ilgili olup taahhüde dayalı inşaat işlerine yöneliktir. Başka kişi veya kurumlara in-

şaat işi yapan bir kooperatif veya kooperatifler birliğine bu işle ilgili olarak verilecek hizmetlerin, inşaat işi mahiyetinde olsalar bile oran indirimi veya istisna uygulamasından faydalanması mümkün değildir. Bu işin genel vergi oranına tabi olması gerekmektedir.

- Kooperatife işçiliği taahhüt edilmeksizin yapılacak her türlü mal ve malzeme teslimleri ait oldukları oranda KDV'ne tabi olacaktır.

- Kooperatifin üyelerine yapılacak konut teslimleri kaç m2 olursa olsun KDV'ne tabi olmayacaktır. İnşaat yapı ruhsatını 03.07.2009 Tarihinden sonra alan konut yapı kooperatifleri tarafından yapılacak konut teslimleri ise, ait oldukları oranda KDV'ye tabidir.

-Kooperatif kat karşılığı teslim nedeniyle “**münhasıran ortaklarla iş görme**” koşulunun ihlali, ortak dışı işlem sayıldığından kooperatifin KDV mükellefiyeti tesis ettirip her ay boş da olsa KDV beyannamesi vermesi gerekmektedir.

4- Yapı Kooperatifi Tarafından İnşa Edilen İşyeri Ve Konutlarda Yaşayan İnsanların Sosyal İhtiyaçlarını Karşılama Amacıyla Sosyal Tesislerin Kat Karşılığı İnşa Ettirilmesi

Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

5- Kooperatiflerin Konut İnşa Etmek Üzere Kum, Çimento, Demir vb. Malzeme Satın Alması ve Söz Konusu İnşaatın Finansmanı İçin Üçüncü Kişilerden Kredi Temin Etmesi

Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir v.b. malzeme satın alması, söz konusu inşaatı finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

6- Yapı Kooperatiflerinin Ortaklardan Topladığı Paraları Değerlendirerek Nemalandırması

İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

7- Kooperatife Ait Sosyal Tesislerin Kiraya Verilmesi

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır.

Kooperatifin aktifinde kayıtlı sosyal tesis (ortak mülkiyet) binalarının ortaklarına veya üçüncü kişilere kiralaması halinde diğer şartlara haiz olsa dahi kurumlar vergisi muafiyet şartlarının ihlal edilmiş olması nedeniyle kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir

“.....

Öte yandan, bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek ...” hükmü yer alabilmektedir. Ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.” denilmekte ve söz konusu tebliğin “Yapı Kooperatiflerinin muafiyetinde özel şartlar” başlıklı 4.13.2 bölümünde;

“.....

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir. (2 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 1. maddesiyle değiştirilen cümle)“Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.

.....” açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Ana sözleşmenizin 6.1. maddesinde; “Kooperatifin amacı ortaklarının konut ihtiyaçlarını karşılamaktır. Bu amaçla kooperatif:

.....

3-Ortaklarının sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurar, bunları ortaklarına aktarabilir.

4-Yukarıdaki fıkralardaki yazılı hususları sağlamak üzere, ilgili kurum ve kuruluşlarla ortak çalışmalarda bulunabilir, gayrimenkul ve menkulleri iktisap eder, kiralar, kiraya verir, satar ve benzeri tasarruflarda bulunur, aynı haklar tesis eder.” hükümleri yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4/1-k bendinde yer alan şartların kooperatifinizin ana sözleşmesinde yer almasının yanında bu hükümlere fiilen de uyulması şartıyla, kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkündür.

Öte yandan, kooperatifinizin, Ana sözleşmenizin 6. maddesinin 3. bendinde belirtildiği üzere, ortaklarının sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile gerekli tesisleri kurması halinde, bu tesislerin kooperatifiniz tarafından işletilmesi veya kiraya verilmesi veya aynı maddenin 4. bendinde belirtilen faaliyetlerin fiilen yapılması hallerinde, kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacağı tabiidir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Diğer taraftan, kooperatifin aktifinde kayıtlı sosyal tesis (ortak mülkiyet) binalarının ortaklarına veya üçüncü kişilere kiraya verilmesi

işleminin kurumlar vergisi mükellefiyeti konusunda sorulara İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 18.02.2009 tarih ve : B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k -8439 sayılı özeldgede.

“Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6. maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun “Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti” başlıklı 38. maddesinde ise;

“Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

- 1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;**
- 2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.**

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu’nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41’inci maddeleri hükümlerine uyulur.” denilmiştir.

.....

Bu hüküm ve açıklamalara göre ... Çevresi Toplu İşyeri Yapı Kooperatifi’ne yapılan kira ödemeleri aktifinde kayıtlı sosyal tesis (ortak mülkiyet) binalarının ortaklarına veya üçüncü kişilere kiralaması halinde diğer şartlara haiz olsa dahi kurumlar vergisi muafiyet şartlarının ihlal edilmiş olması nedeniyle kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir.

Ayrıca kooperatife kira ödemelerinin tebliğde sayılan gerçek veya tüzel kişiler tarafından yapılması halinde nakden veya hesaben yapılacak kira ödemelerinin tevkifata tabi tutulması gerekeceği gibi üyelere aidat veya gider karşılığı tahsil edilen tutarların ilgili dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.“ denilmektedir.

8- Yapı Kooperatifine Ait Gayrimenkulün Satılması

a) Kooperatife Ait Konut veya Arsa Satılması

Yapı kooperatiflerinin amacı, kar etmek değil, karşılıklı yardım ve dayanışma yöntemi ile ortaklarını ucuz konut sahibi yapmaktır. Bu amaçla satın alınan arsaların ortaklar dışındaki kişilere ortak dışı işlem olarak kabul etmek gerekir.

Kooperatife ait gayrimenkulün (arsa veya konut) 3. kişilere tutarı ne olursa olsun kazanç gayesi aranılmaksızın (maliyet bedeli üzerinden) satılması kooperatifin münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartının ihlali olarak değerlendirilecek, muafiyet şartlarının kaybedildiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekecektir.

b) Tasfiyeye Giren Kooperatife Ait Arsanın Satılması

Tasfiye sırasında kooperatifin aktifinde kayıtlı arsanın satılmasının Kurumlar Vergisi karşısındaki durumu konusunda, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 24.06.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01 /KVK-5/e-14038/8127 sayılı özelgede,

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinde, “(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

e) 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 kazançların % 75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazançlarının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen 5. yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabın da 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.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

...

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” hükmüne yer verilmiştir.

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde,

“5.6.2.3.3. Fon hesabında tutulan kazançların işletmeden çekilmemesi.

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amacın olmayacağı açıktır. Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

...

Öte yandan, fon hesabında tutulan kazancın beş yıl içinde veya beş yıl geçtikten sonra işletmeden çekilmesinin kâr dağıtımını sayılacağı tabiidir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... Konut Yapı Kooperatifi'nin 73 he. 6065 m2 arsa üzerine üyelerine konut inşa etme amacını gerçekleştirememesi nedeniyle, iktisap edilen söz konusu arsanın satılması işlemi taşınmaz alım satım faaliyeti olduğundan, söz konusu arsa satışından elde edilecek kazanç için Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-(e) maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanılması mümkün olmayıp, satıştan elde edilecek kazancın tamamının kurum kazancı sayılarak vergilendirilmesi gerekmektedir. “ şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

9- Kooperatifin Amacını Gerçekleştirmesinden Sonra Elinde Kalan Malzeme, Alet Ve Edevatın Satılması

Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

10- Kooperatiflerin Üyelerinin Sosyal, Kültürel Ve Ekonomik İhtiyaçlarını Karşılama İçin Lokal, Satış Mağazası, Kulüp Gibi Tesisleri İşletmeleri

a) Kooperatifin Lokal İşletmeciliği

Bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “ortakların sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek ...” hükmü yer alabilmektedir. Ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 11.02.2009 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.16.01/KVK-4/1k / 3101-8343 sayılı özelgede,

“.....

Öte yandan, bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek ...” hükmü yer alabilmektedir. Ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.” denilmekte ve söz konusu tebliğin “Yapı Kooperatiflerinin muafiyetinde özel şartlar” başlıklı 4.13.2 bölümünde;

“.....

Diğer taraftan, Ana sözleşmenizin 6.1. maddesinde; “Koopera-

tifin amacı ortaklarının konut ihtiyaçlarını karşılamaktır. Bu amaçla kooperatif:

.....

3-Ortaklarının sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurar,bunları ortaklarına aktarabilir.

4-Yukarıdaki fıkralardaki yazılı hususları sağlamak üzere, ilgili kurum ve kuruluşlarla ortak çalışmalarda bulunabilir, gayri menkul ve menkulleri iktisap eder, kiralar, kiraya verir, satar ve benzeri tasarruflarda bulunur, aynı haklar tesis eder.” hükümleri yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4/1-k bendinde yer alan şartların kooperatifinizin ana sözleşmesinde yer almasının yanında bu hükümlere fiilen de uyulması şartıyla, kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkündür.

Öte yandan, kooperatifinizin, Ana sözleşmenizin 6. maddesinin 3. bendinde belirtildiği üzere, ortaklarının sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile gerekli tesisleri kurması halinde, bu tesislerin kooperatifiniz tarafından işletilmesi veya kiraya verilmesi veya aynı maddenin 4. bendinde belirtilen faaliyetlerin fiilen yapılması hallerinde, kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacağı tabiidir.” Denilmektedir.

b) Kooperatifçe Lokal Açılması Ve Verilen Hizmetler Karşılığı Aidat Alınması

Kooperatif tarafından lokal açılması ve verilen hizmetler karşılığı üyelerden aidat veya gider karşılığı bir bedel tahsil edilmesi halinde kurumlar vergisi muafiyetinden söz edilmeyecektir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 21.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK/4-k-7243 -17826 sayılı özelge

“Bilindiği üzere, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nu ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldıran 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup, Söz konusu Kanunun 4. maddesinin (k) bendinde;

.....

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Vergi Kesintisi başlıklı 15. maddesinde;

“1) Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:

...

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri.” hükmü yer almıştır. Ancak, Kanunun Geçici 1.maddesinin dördüncü fıkrasında ise “(4) Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.” hükmü yer almakta olup, kooperatiflere ait taşınmazların 15. madde de sayılanlara kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden yapılacak tevkifat 2003/6577 sayılı B.K.K. ile % 22 olarak belirlendiği için yeni bir karar alınıncaya kadar bu oranının uygulanmasına devam edilecektir.

Bu hükümlere, kooperatife ait dairelerin kooperatif ortağı olmayan üçüncü kişilere kiraya verilmesi muafiyet şartları arasında yer alan sadece ortaklarla iş görülmesi şartının ihlali olduğundan kurumlar vergisi muafiyeti sona erecektir. Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, kooperatif gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyecektir. Diğer taraftan, vergi kesintisine tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirleri dışında gelir elde eden kooperatifler ise, kurumlar vergisi beyanname si vermek zorunda olduklarından, vergi kesinti yapılan veya yapılmayan tüm kira gelirlerini beyan edecektir. Beyan edilen gayrimenkul kira gelirleri üzerinden tevkif yoluyla ödenen vergiler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 34.maddesi gereğince beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, kooperatifçe lokal açılması ve verilen hizmetler karşılığı aidat alınması halinde de kurumlar vergisi muafiyetinden söz edilemeyecektir. Ayrıca, elde ettiğiniz mevduat faiz gelirlerini de muafiyet şartlarını kaybetmeniz nedeniyle, diğer gelirleriniz ile birlikte kurum kazancı olarak beyan etmeniz gerekeceği tabiidir.” Şeklinde idari görüş açıklamıştır

11- Yapı Kooperatifine Ait Arazi Veya Arsanın Ortaklara Dağıtılmasının Muafiyete Etkisi

Yapı kooperatiflerinin sahibi buldukları arsa veya araziyi parselleyerek ortaklarına ortaklık payları nispetinde dağıtmaları, ortak dışı işlem niteliğinde sayılmayacağından kurumlar vergisi muafiyetine etkisi yoktur.

12-Yapı Kooperatiflerinin Muafiyet Şartlarında Üst Birliğe Üye Olma Şartının Olup Olmadığı

Yürürlükten kalkan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. maddesi ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesinin 4. fıkrasına göre; kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatif merkez birliklerinin, faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanmaları mümkün değildir.

Ancak, bu şart, kooperatifin faaliyet gösterdiği il sınırları içerisinde kurulmuş bulunan bir üst birliğin bulunması halinde aranacaktır. Kooperatifin faaliyet gösterdiği bölgede ve alanda kurulmuş bir üst birlik yoksa söz konusu şart aranmayacaktır.

Kooperatifler, ortaklarının ortak dayanışma içerisinde, ekonomik durumlarını korumak ve geliştirmek amacıyla kurulmaktadır. Bilindiği üzere, kooperatif ortaklarını, genel olarak ekonomik durumları

kuvvetli olmayan kişiler teşkil etmektedir. Dolayısıyla kooperatiflerin en önemli sorunu mali yetersizliktir. Durum bu iken, üst kuruluşa girmenin getirdiği mali külfet, doğal olarak kooperatiflerin üst birliğe girmemeye sevk etmektedir. Kooperatiflerin üst birliğe girme konusundaki isteksizliklerinin diğer nedeninin de, üst birliklerin somut ve yeterli hizmet vermemeleri olduğu ifade edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmaları için üst birliğe üye olma şartı aranmamaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 12.08.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4-1-k sayılı özelgede;

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun. Geçici 1. maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca, 2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlamayan yapı kooperatiflerinin muafiyetleri 01.01.2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır. Dolayısıyla, bu tarihten önce kurulan yapı kooperatifleri, 31.12.2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen muafiyet şartlarını yerine getirmiş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

Öte yandan, 01.01.2006 tarihinden önce uygulanan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinin 16. bendinde faaliyete geçen üst kuruluşlara üye olmayan kooperatiflerin muafiyetten yararlanamayacakları hükme bağlanmış, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldıran 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda, kooperatiflerin muafiyet şartları belirlenmiş olup, üst kuruluşa üye olma şartına yer verilmemiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2006 yılının sonuna kadar

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı muafiyet şartlarını yerine getiren yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf tutulması mümkün olup, 01.01.2006 tarihinden itibaren üst kuruluşa üye olma zorunlulukları bulunmamaktadır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

2006 Yılıının sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 /1-k maddesinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti, 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır. Dolayısıyla, bu tarihten önce kurulan yapı kooperatifleri, 31/12/2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen muafiyet şartlarını yerine getirmiş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

Örneğin; (A) Yapı Kooperatifinin inşaat işini üstlenen müteahhidin oğlunun kooperatif yönetim kurulunda bulunması durumunda, yönetim kurulu üyeliğinden 2006 yılı sonuna kadar ayrılmış olması gerekmektedir. Aksi halde, kooperatifin 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

13- Taşınmaz Kültür Ve Tabiat Varlıkları Olan Parsellerin Satışı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.12.2008 tarih ve 16 B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4-1/8353-25925 sayılı özelgede;

Harçlar Yönünden:

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun 21 inci maddesinin 3. fıkrasında, “Tapu kütüğüne korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır.” kaydı konulmuş olan ve I. ve II. grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları ne-

deniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerin, her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulacağı” hüküm altına alınmıştır.

492 sayılı Harçlar Kanununun 59 uncu maddesinin (m) bendinde, “2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının devir ve iktisabına ilişkin işlemler” in tapu harcından müstesna tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak, doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellere ilişkin olarak yapılan işlemlerin yargı harçlarından muaf olacağına dair, gerek 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununda, gerekse 492 sayılı Harçlar Kanununda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Yönünden:

KDV Kanunu’nun 1/1. maddesinde; Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanunun 19/1. maddesinde ise, diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu, KDV’ne ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu kanuna hüküm eklenmek veya kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiştir.

Buna göre, diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri KDV Kanunu bakımından geçersiz olduğundan S.S Okumuşlar Konut Yapı Kooperatifinin maliki bulunduğu doğal sit alanı olması nedeniyle üzerine kesin yapılanma yasağı getiril-

miş kültür ve tabiat varlığı olan arsanın satışı taşınmaz alım satım faaliyeti olarak değerlendirilecek ve Kanunun 1/1. maddesine göre genel oranda (%18) KDV'ne tabi olacaktır.

Kurumlar Vergisi Yönünden:

“.....

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75.maddesinde, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu, hükmüne yer verilmiştir. 2. bendinde ise, “iştirak hisselerinden doğan kazançlar (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)” hükmü mevcuttur.

Aynı Kanunun “Toplama yapılmayan haller” başlıklı 86. maddede de, “Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

...

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2008 yılı için 19.800-YTL) aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla

işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,” hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Kanun’un “Vergi Tevkifatı” başlıklı 94.maddesinde, Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar

...

6-b-i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.)(2006/10731 sayılı B.K.K. ile) % 15 oranında” vergi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, Konut Yapı Kooperatifi tarafından sahibi bulunduğu ve doğal sit alanı olan arsa üzerinde 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu uyarınca kesin yapılanma yasağı getirilen arsanın satılması durumunda kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için aranılan şartlardan “münhasıran ortaklarla iş görülmesi” şartı ihlal edilmiş olduğundan söz konusu kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekmekte olup, kurumlar

vergisine tabi kazançların genel hükümler çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca kooperatif tarafından arsa satışı karşılığında elde edilecek olan tutarların ortaklara dağıtılması halinde dağıtım esnasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i bendi uyarınca %15 oranında vergi kesintisi yapılması ve dağıtılan kar paylarının kooperatif ortakları açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi gereğince menkul sermaye iradı olarak aynı Kanunun 86/1-c maddesi hükmü uyarınca 2008 yılı için 19.800-YTL'yi aşması halinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan muafiyet hükmü, söz konusu Kanun kapsamındaki gayrimenkul satışından elde edilen kazançları kapsamamaktadır.

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin “Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler” başlıklı 4.13.1.4.3. No.lu bölümünde; “...Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır...” açıklamaları yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, Konut Yapı Kooperatifi tarafından sahibi bulunduğu ve doğal sit alanı olan arsa üzerinde 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu uyarınca kesin yapılanma yasağı getirilen arsanın satılması durumunda kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için aranan şartlardan “münhasıran ortaklarla iş görülmesi” şartı ihlal edilmiş olacağından söz konusu kooperatifin kurumlar ver-

gisi mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekmekte olup, kurumlar vergisine tabi kazançların genel hükümler çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan muafiyet hükmü, söz konusu Kanun kapsamındaki gayrimenkul satışından elde edilen kazançları kapsamamaktadır." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

14- Kooperatif Arsalarının Belediye Aracılığıyla Toplu Konut İdaresine Devredilmesi

Kooperatif arsalarının belediye aracılığıyla toplu konut idaresine devredilmesi ortak dışı işlem sayıldığından kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekmektedir.

Belediye Başkanlığının, kooperatif arazinizin bir kısmını Toplu Konut İdaresi ile müştereken konut, ticaret merkezi, ilköğretim okulu ve öğretmen evi yapmak amacıyla satın almak istediği belirtilerek; bahse konu arazinizin para karşılığı satılması, arazi bedeli karşılığı konut alınması veya kooperatif üyelerinin Toplu Konut İdaresinden ev alacak olması halinde arsa bedelinin konut peşinatına sayılması durumlarında mükellefiyet durumu ne olacağı konusunda , Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.50 /5006-306-11647 sayılı özelgesinde;

“Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde ise 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 kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde, Kooperatif arsalarınızın Belediyesi aracılığıyla Toplu Konut İdaresine devredilmesi ortak dışı işlem sayıldığından, kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edilmesi gerekmektedir; ancak, Kooperatifinizin aktifinde iki yıldan uzun süredir bulunan taşınmazların satışından elde edilen kazancın %75'i, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan diğer şartların da sağlanması halinde, istisna olabilecektir.”şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

15- Kooperatif Arsasının Toplu Konut İdaresi Adına Tescil edilmiş Olması

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB:4.06.16.01/2008-KVK-4-26 sayılı özelgede,

“.....

Diğer taraftan, konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetinde Özel Şartlar” başlıklı 4.13.2 maddesinde; “T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından tahsis edilen arsa ve araziler üzerine konut veya işyeri yapabilmekte, ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de kooperatiflere arsa temini veya tahsisinde görevli ve/veya yetkili olabilmektedirler.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak değerlendirildiğinden söz konusu

arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede, kooperatifiniz adına tahsis edilecek arsanın tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyeti devam edecektir.” Denilmektedir.

16- Kooperatife Ait Gayrimenkullerin Kamulaştırılması İşlemi

Kamulaştırma, kooperatifin sahip olduğu arsa veya arazinin iradesi dışında kamu zoruyla üçüncü kişilere satılmasıdır. Kooperatifin bu satışta istekli olup olmamasının önemi bulunmamaktadır

Kooperatife ait arsanın kamulaştırılması işleminin ortak dışı bir işlem olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Kamulaştırma işlemini ortak dışı işlem olarak kabul eden özellerde bulunmaktadır. İdarenin son zamanlarda bu görüşü terk ettiği görülmektedir. Kooperatife ait arsanın kamulaştırılması işleminin muafiyet şartlarına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır

a) Kamulaştırma İşleminin Kurumlar Vergisi Mükellefiyetine Etkisi

Henüz inşaatları tamamlanmamış olan kooperatife ait ve ...Kentsel Dönüşüm alanı içerisinde kalan arsanın kamulaştırması nedeniyle kamulaştırma bedelinin kooperatifi tarafından tahsil edilmesi ve kamulaştırma sonucu oluşan kazancın tümünün ortaklara dağıtılması

halinde vergilemenin nasıl olacağı hususunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 25.02.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k sayılı özeldede;

“Ortaklarının belirli ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla kurulan (herhangi bir kar amacı gütmeyen) konut yapı kooperatiflerinin, üstlendikleri görevi yerine getirmek amacıyla edindikleri iktisadi kıymetlerini, kamu gücü kullanılmak suretiyle elden çıkarmalarının zorunlu olduğu durumlarda, bu kamulaştırma işlemlerinin kurumlar vergisi muafiyetine bir etkisi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla Kooperatifinize ait arsanın tarafından kamulaştırılma işleminin ortak dışı ve kurumlar vergisi muafiyet şartlarını ihlal edici işlem olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Bu itibarla Kooperatifinize ait arsanın tarafından kamulaştırılma işleminin ortak dışı ve kurumlar vergisi muafiyet şartlarını ihlal edici işlem olarak değerlendirilmeyeceği gibi Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4/1-k maddesinde yer alan diğer muafiyet şartlarına haiz olmanız halinde kurumlar vergisinden muaf olmanız mümkündür.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Danıştay 3. Daire 19.06.2003 tarih ve E.2000/2887, K.2003/3636 sayılı Kararında ; **“ortaklarını mesken sahibi yapmak amacıyla kurulan davacı kooperatife ait arsanın kamulaştırılması üzerine elde edilen kamulaştırma bedelinin; ticari faaliyet sonucu elde edilmiş bir kazanç olmadığı, ortaklara dağıtılmış olmasının muafiyet şartlarının ihlali anlamını taşımayacağına”** hükmetmiştir.

Karar Özeti:

İstemin Özeti : Ortaklarını konut sahibi yapmak üzere kurulan davacı kooperatifin 8 dönümlük arsasının kamulaştırılmasından elde ettiği kamulaştırma bedelinin muafiyet şartları ihlal edilmediğinden vergilendirilmemesi gerektiği ihtirazi kaydıyla verdiği muhtasar beyanname üzerinden 1999/Nisan dönemi için tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi ve fon payını; olayda davacı kooperatife ait arsanın kamulaştırma yoluyla satılması münhasıran ortaklar ile iş görülmesi koşulunun ihlal edildiği şeklinde değerlendirilmesi sonucunda 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesinin 16'ncı bendindeki muafiyet şartlarının kaybedildiğinin belirtilmesi üzerine ihtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerinden dava konusu tahakkuk işleminin yapıldığının anlaşıldığı, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmek için öngörülen şartların esas olarak ticari amaç güden teşekküllerin vergi dışı kalmasını önleyecek rekabet eşitliğini sağlamak amacıyla getirildiği, kurumlar vergisinin genel esprisinin bu verginin kurum kazancı üzerinden alınması olduğu, kurumun ticari faaliyeti sonunda elde ettiği kazançların kurumlar vergisine tabi tutulacağı, ticari faaliyet sonunda elde edilmiş bir kazanç bulunmaması halinde kurumlar vergisinin de söz konusu olamayacağı, bu durumda kar ganesiyle değil de ortaklarını mesken sahibi yapmak amacıyla kurulan davacı kooperatife ait arsanın kamulaştırılması üzerine elde edilen kamulaştırma bedelinin ticari faaliyet sonucu elde edilmiş bir kazanç olmadığı tasfiye haline girecek olan kooperatifin zorunlu olarak kamulaştırma bedelini ortaklara dağıtmış olması Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesinin 16'ncı bendindeki muafiyet şartlarının ihlal edildiği anlamını taşımayacağından davacı kooperatif adına yapılan tahakkuk

işleminde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle kaldıran ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının; kamulaştırma nedeniyle de olsa söz konusu satıştan kazanç elde edildiğine göre muafiyet koşullarını ihlal eden kooperatifin vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

.....

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizde de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 19.6.2003 gününde oyçokluğuyla karar verildi.” Denilmektedir.

Kişisel görüşüme göre, kooperatifin iradesi dışında kamu gücü kullanılarak gerçekleştirilen tek taraflı bir idari işlem olan kamulaştırma , münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartını ihlal eden bir işlem değildir.

b) Kamulaştırma Sonucu Ortaya Çıkan Kurum Kazancı Dolayısıyla Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasından Yararlanılabılır

Kooperatifin kurumlar vergisi mükellefi olması halinde, arsanın satışından doğan kazancın ; pasifte özel bir fon hesabında tutması, sermayeye ilave dışında 5 yıl içerisinde işletmeden çekilmemesi ve or-

taklara dağıtılmaması halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

c) Kamulaştırma İşleminin KDV Karşısındaki Durumu

Kamulaştırma işlemleri KDV Kanununda ayrıca düzenlenmediği için KDV uygulamaları bakımından özellikle satıcının durumuna bakarak genel hükümlere göre değerlendirilmesi gerekir. Kamulaştırılan gayrimenkulün bir iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı olup olmamasına göre vergileme bakımından önemli farklılıklar göstermektedir.

1. Gayrimenkul, özel mülk olarak sahip olan şahıslardan intikal etmişse vergi uygulanmayacaktır.

2. Kamulaştırılan gayrimenkul, bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı veya envanterine dahil bulunuyorsa, kamulaştırma işlemi katma değer vergisine tabidir.

3. Gayrimenkul, KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesine göre müzayede mahallinde yapılan satışlar kapsamında iktisap edilmişse, yukarıdaki şartlara bağlı olmaksızın vergiye tabi olacaktır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Temmuz 2007 tarih ve B.07.1.GİB. 4. 06.17.01 /2207 sayılı özelgede ,

“.....

Özel mülke konu ya da ticari bir işletme aktifinde kayıtlı olan gayrimenkullerin, 4650 sayılı Kanun kapsamında kamulaştırılması işlemleri KDV açısından farklılık arz etmekte olup, özel mülkiyete konu olan gayrimenkulün kamulaştırılması işlemi KDV'nin konusuna girmemekte ancak, ticari bir işletmeye

konu olan gayrimenkulün kamulaştırılması işlemi ise 3065 sayılı Kanununun 17/4-r maddesinde belirtilen şartların taşınması halinde KDV'den istisna olup, aksi halde Kanununun 1/1. maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır. ” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

17- Konut Yapı Kooperatifinin Site İşletme Kooperatifine Dönüştürülmesi İşlemi

Konut yapı kooperatifinin site işletme kooperatifine dönüştürülmesi işlemi kurumlar vergisine tabi değildir. Kooperatifin malvarlığı konusunda herhangi bir işlem yapılmaksızın sadece ana sözleşme değişikliği ile site işletme kooperatifine dönüştürülmesi işleminin kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetine etkisi bulunmamaktadır.

1.Kooperatifin genel kurul kararı ile ana sözleşmesinde değişiklik yapılarak ticaret siciline tescil edilmesini müteakip işletme kooperatifine dönüştürüleceği ve ünvanı değişen kooperatifin kurumlar vergisi ile KDV mükellefiyeti konusunda;

2.Konut yapı kooperatifinin site işletme kooperatifine dönüştürülmesinde kurumlar vergisine tabi bir işlem olup olmadığı, vergiye tabi bir işlem olması halinde bu vergiye ilişkin mükellefiyetin konut yapı kooperatifine mi yoksa site işletme kooperatifine mi ait olduğu,

3. Söz konusu dönüştürme işleminin KDV'ye tabi bir işlem olup olmadığı, vergiye tabi bir işlem olması halinde verginin site işletme kooperatifi tarafından mı yoksa sorumlu sıfatıyla konut yapı kooperatifi tarafından mı beyan edileceği

Hususlarında sorulan sorulara Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı 20.06.2007 tarih ve B.07.1. GİB.4.16.16.01.KV. 07.40/2750 sayılı özelgede;

“Kooperatifler Kanunu’nun 3’üncü maddesinde, kooperatif ana sözleşmesinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığına verilmesini müteakip Bakanlığın kuruluşu izin vermesi halinde, kooperatif merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve ilan olunacağı, ana sözleşme değişikliklerinin de kuruluştaki usullere bağlı olduğu belirtilmiştir.

Aynı kanununun 81’inci maddesinin birinci fıkrasında kooperatiflerin dağılma sebepleri bentler halinde sayılmış olup, ikinci fıkrasında ise “Konut yapı kooperatifleri, ana sözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Ancak tescil tarihinden itibaren 6 ay içerisinde usulüne uygun şekilde ana sözleşme değişikliği yapılarak kooperatifin amacının değiştirilmesi halinde dağılmaya ilişkin hüküm uygulanmaz. Konut kooperatiflerinde yapı kullanma izninin alınmasını müteakip en geç bir yıl içinde ortakların Kat Mülkiyeti Kanununa göre ferdi münasebet işleri sonuçlandırılır.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, konut yapı kooperatifleri kuruluş amaçlarını gerçekleştirmiş ve usulüne uygun olarak ana sözleşmede yapılacak amaç değişikliğini müteakip tasfiye işlemine tabi tutulmadan faaliyetlerine devam edebilmektedirler. Dolayısıyla amaç değişikliğine giden kooperatifin tüzel kişiliği sona ermemektedir.

Buna göre, Konut Yapı Kooperatifi’nin 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun 81’inci madde hükümlerine uygun olarak konutları ortaklar adına tescil edilmesine müteakip amaç değişikliğine giderek site işletme kooperatifine dönüştürülmesi işlemleri kurumlar vergisine tabi bulunmamaktadır.”denilmektedir.

18- Kooperatifin Üyelerine Teslim Ettikleri Konutlar İçin Aldığı Bedellerin Diğer Konutların İnşaat İшінde Kullanması

26 üyeli konut yapı kooperatifinin konutlarından 14'ünün tamamlanarak kura ile üyelere dağıtılması ve bu üyelere konut bedellerinin kalanı tahsil edilerek, kalan 12 konutun tamamlanması için kullanılması ve bu konutlarında tamamlanarak diğer kooperatif üyelerine teslim edilmesi durumunda kooperatifin Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanıp yararlanmayacağı konusunda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 09.11.2007 tarih ve B.07.1. GİB. 4.35.16.01 /176300-ÖZ/241/ 9613 sayılı özelgede;

“26 üyeli konut yapı kooperatifinin konutlarından 14'ünün tamamlanarak kura ile üyelere dağıtılması ve bu üyelere konut bedellerinin kalanı tahsil edilerek, kalan 12 konutun tamamlanması için kullanılması ve bu konutlarında tamamlanarak diğer kooperatif üyelerine teslim edilmesi, üyelerine uygun koşullarda konut temini amacını taşıyan kooperatifin amacıyla örtüşmesi nedeniyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları taşıdığı sürece, anılan madde gereğince Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

.....

Diğer taraftan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 81'inci maddesinin 2'nci bendinde; “Konut yapı kooperatifleri, ana sözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mükellefiyete geçip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağıtılır. Ancak tescil tarihinden itibaren 6 ay içerisinde usulüne uygun şekilde ana sözleşme değişikliği yapılarak kooperatifin amacını değiştirmesi halinde dağılmaya ilişkin hükümler uygulanmaz...” hükmüne yer verilmiştir.

Yapı kooperatifleri, ortaklarını ucuz arsa ve konut sahibi yapmak gayesiyle kurulurlar. Konutların inşaatının tamamlanması ile de kooperatifin amacı gerçekleşmiş olur. Yapı kooperatiflerinin inşaatların tamamlanmasından sonra, diğer bir ifade ile kuruluş amacının gerçekleşmesinden sonra vergi muafiyeti yoluyla teşvik edilmesi düşünülemez.

Konu ile ilgili olarak adı geçen kooperatifin bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğü ile yapılan yazışma sonucu cevaben alınan yazı ve eki tutanaktan; ödevli kooperatifin defter ve belgeleri üzerinde yapılan inceleme neticesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin (k) bendinde belirtilen muafiyet şartlarını taşıdığı, yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olduğu, 26 adet bağımsız bölüm inşaatının 14 adet bağımsız bölümünün inşaatına başlandığı, diğer 12 adet bağımsız bölümün inşaatına başlanmadığı, biten 14 adet bağımsız bölümün mevcut ortaklara dağıtılacağı, bu konutlara rayiç bedel biçileceği, bu rayiç bedelden şimdiye kadar ödenen aidatlar düşüldükten sonra kalan paranın ortaklardan alınarak diğer kalan 12 adet bağımsız bölümün inşaatı için kullanılacağı ve bu konutların tamamlanarak diğer kooperatif üyelerine teslim edileceği bu arada 14 adet konutu teslim alan kişilerin ortaklıktan çıkarılarak kooperatifle ilişkilerinin kesileceği anlaşılmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre; adı geçen 26 üyeli konut yapı kooperatifinin konutlarından 14'ünün tamamlanarak kura ile üyelere dağıtılması ve bu üyelere konut bedellerinin kalanı tahsil edilerek, kalan 12 konutun tamamlanması için kullanılması ve bu konutlarında tamamlanarak diğer kooperatif üyelerine teslim edilmesi, üyelere uygun koşullarda konut

temini amacını taşıyan kooperatifin amacıyla örtüşmesi nedeniyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları taşıdığı sürece, anılan madde gereğince Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün bulunmaktadır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

19- Kooperatifin Gayrimenkul, Sabit Kıymet ve Demirbaşları Satması

Muafiyetin hangi aşamasında olursa olsun (tasfiye süreci de dahil) kooperatifin faaliyetlerini gerçekleştirmek için edinmiş olduğu sabit kıymet, gayrimenkul ve demirbaşların satışı muafiyet şartlarını ihlal edici unsur olarak değerlendirilecek ve elde edilen kazancın kurumlar vergisi matrahına ilave edilerek vergilendirilmesi gerekecektir

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Türk vergi sisteminde gerçekleştirilen en önemli vergi reformlarından birisi olan 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı KDV Kanunu, 02.11.1984 gün ve 18563 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.01.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 3065 sayılı KDV Kanunu 02.11.1984 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlandığında konut imalat ve teslimleri ile konut yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler ve bu kuruluşlar tarafından yapılan teslim ve hizmetler ile ilgili herhangi bir istisna hükmü yer almamaktaydı. Başka bir deyişle konut yapı kooperatifleri tarafından yapılan teslim ve ifalar için özel hükümler söz konusu olmayıp genel hükümlere tabi idi.

Konut yapı kooperatifleri esas itibariyle Kurumlar Vergisi mükellefi olmakla birlikte, belli şartları yerine getirmeleri halinde, Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Konut yapı Kooperatiflerini KDV açısından irdelediğimizde ise, karşımıza şöyle bir tablo çıkmaktadır. Yapı kooperatifleri daha ziyade mal ve hizmet satın almakta, ticari faaliyetlerde bulunmamakta, ürettikleri konutları genellikle bedelsiz olarak üyelerine dağıtmaktadırlar. Amaçları ticari bir amaç gütmeksizin üyeleri olan genellikle dar ve orta gelirli kişileri konut yapmayı ilke edinen organizasyonlardır.

Ortaklarının belirli ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla ku-

ru lan (herhangi bir kar amacı gütmeyen) konut yapı kooperatifleri bu kapsamda hizmet ifa ettikleri sürece KDV açısından mükellef olup olmamaları, teslim ettikleri konutlar için KDV hesaplamaları uygulamada çok fazla sorun çıkarmayacaktır.

Ancak konut yetersizliği gerçekten önemli bir sorundur. Artan nüfus ve şehirleşme sonucu konut açığı her geçen gün çığ gibi büyümektedir. Büyük şehirlerin etrafında mantar gibi altyapısız, plansız gecekondu lar inşa edilmektedir.

Kişilerin ihtiyaçlarına uygun sağlıklı konutlarda barınmalarını temin etmek Devletin başta gelen görevleri arasındadır. Bu bağlamda konutların maliyetlerini düşürmek ve kooperatifçiliği teşvik etmek amacıyla kooperatiflerin konut teslimlerinin KDV'den istisna edilmesi, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin KDV'den müstesna tutulması veya %1 oranında KDV'ye tabi tutulması gibi alınan tedbirler uygulamada beraberinde çok sayıda sorun da getirmiştir. Bu sorunların başında konut yapı kooperatiflerinin inşaat yaptıkları arsanın mülkiyetinin kendilerine ait olması şartıdır.

I- KOOPERATİFLERİN KDV YÖNÜNDEN MÜKELLEFİYETLERİ

Konut yapı kooperatiflerinin KDV yönünden mükellefiyet durumlarını üyelerine konut teslimi istisnasının yürürlükte olduğu dönem ile istisna uygulamasına son verilmesi ile başlanılan dönemi ayrı ayrı ele almakta fayda vardır.

A- 03.07.2009 TARİHİNE KADARKİ DÖNEM

Konut teslimleri KDV'den istisna edildiği ve vergiye tabi başka bir işlem yapmadıkları sürece kooperatiflerin mükellefiyet tesis ettir-

melerine gerek bulunmamaktadır. Zira KDV mükellefiyetinin pratik bir faydası da bulunmamaktadır. Bu duruma göre, konut yapı kooperatiflerinin KDV yönünden vergiye tabi işlem yapmadığı sürece de KDV Beyannamesi vermeyeceği tabiidir. Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimine ilişkin KDV istisnasının uygulanması 03.07.2009 tarihi itibarıyla sona ermiştir.

Maliye Bakanlığı'nın 25.03.1999 tarih ve GEL.0.52/5217-23/12184 sayılı özelgede;

İlgide kayıtlı yazınızdan, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre kooperatiflere uygulanan muafiyet hükümlerinden bahsedilerek, bu Kanuna göre muafiyetten faydalanmadığı için kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatiflerin KDV yönünden mükellef olup olmayacağı konusunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmıştır.

4369 sayılı Kanununun 60. Maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4. Maddesine eklenen (k) bendi hükmüne göre, konut yapı kooperatiflerinin inşa ettiği konutları üyelerine teslimi katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Sözü edilen istisna tüm konut yapı kooperatiflerinin konut teslimlerine münhasır olup, bu kooperatiflerin kurumlar vergisi istisnasından yararlanıp yararlanmaması, konut teslimlerinde KDV istisnası uygulanmasını etkilememektedir.” Denilmektedir.

Öte yandan İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 15.05.2007 tarih ve GİB.0.0155/5501-3027/43718 sayılı özelgede;

“Konut yapı kooperatifleri vergiye tabi işlem yapmadıkları sürece KDV beyannamesi vermeyeceklerdir. Ancak söz konusu kooperatiflerce üyeleri dışında kişilere yapılacak konut teslim-

leri katma değer vergisine tabi olduğundan, kooperatifin mükellefiyet kaydının teslim tarihinden itibaren yapılması gerekmektedir.

T.C. MALİYE BAKANLIĞI Gelir İdaresi Başkanlığı SAYI : B.07.1.GİB.0.0155/5501-3027 KONU: 15.05.2007*43718 İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI (Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü) İLĞİ: 16.04.2007 gün ve B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV: 02-953/805 sayılı yazınız. İlgili yazınız ve eklerinde bahsi geçen konulara ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDE:

.....

Bu hüküm uyarınca kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için yukarıdaki şartların tamamını taşımaları gerekmektedir. Anılan bendin parantez içi hükmünde ise yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiştir. Kanunun geçici 1 inci maddesinin sekizinci fıkrasında 2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyetinin 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “36.1.” başlıklı kısmında anılan kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetlerinin devam edip etmeyeceği hususu, 2006 yılının sonu itibarıyla belli olduğundan, bu şartları sağlayamamaları nedeniyle mükellef olan yapı kooperatiflerinin, 2006 hesap dönemine ilişkin

olarak geçici vergi beyannamelerini vermeyecekleri, ancak söz konusu kooperatiflerin, 2006 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni süresi içinde vermeleri gerektiği belirtilmiştir. Bu itibarla, S.S. Yapı Kooperatifinin 2006 yılı geçici vergi beyannamelerini vermesine gerek bulunmamaktadır. Kurumlar vergisi beyannamesinin ise süresinde verilmesi gerektiği tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-k maddesi ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri katma değer vergisinden istisna olup, konu hakkında yayımlanan 69 Seri No. lu KDV Genel Tebliğinin 4/1 inci bölümünde, istisnanın sürekli olduğu, uygulanması bakımından teslim edilen konutların net alanına ilişkin bir sınırlamanın söz konusu olmadığı ve vergiye tabi başka işlemleri bulunmayan konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesis ettirmelerine ve beyanname vermesine gerek bulunmadığı açıklanmıştır. Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri vergiye tabi işlem yapmadıkları sürece katma değer vergisi beyanamesi vermeyeceklerdir. Ancak söz konusu kooperatiflerce üyeleri dışında kişilere yapılacak konut teslimleri katma değer vergisine tabi olduğundan, kooperatifin mükellefiyet kaydının teslim tarihinden itibaren yapılması gerekmektedir. “ şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

B- 03.07.2009 TARİHİNDEN SONRAKİ DÖNEM

03.07.2009 Tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında” 5904 sayılı Kanunun 13. maddesinin (b) bendi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin,

Dördüncü fıkrasının (k) bendinde yer alan “ **konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri**” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

Diğer taraftan 5904 sayılı Kanununun 16. maddesi ile KDV Kanununa eklenen GEÇİCİ MADDE 28 hükmü uyarınca, “**Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır.**”

Yukarıda yer alan hükümlere göre, bundan böyle ancak 03.07.2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış konut yapı kooperatifleri tarafından üyelerine yapılan konut teslimleri KDV’den müstesna tutulacak. Bunun dışında kalan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimleri ise, KDV’ye tabi tutulacaktır.

Konut yapı kooperatifleri tarafından yapılacak konut teslimlerinde, istisna uygulamasına son verildiğine göre ,bu durumdaki kooperatiflerin aşağıdaki tedbirleri almasında fayda vardır.

1- Mükellefiyet tesis Ettirmeleri

- Halen kurulmuş olmakla birlikte bina inşaat ruhsatı henüz almamış olan,

-Yeni kurulacak olan

Yapı kooperatiflerinin, yükledikleri KDV’ler dolayısıyla indirim haklarını kaybetmemeleri için zorunlu olmamakla birlikte vakit geçirilmeksizin KDV mükellefiyetlerini tesis ettirmelerinde fayda vardır. Söz konusu kuruluşların Kurumlar Vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması, KDV mükellefiyetlerinin tesisine engel teşkil etmemektedir.

Ancak konut yapı kooperatiflerinden halen aylık veya yıllık olarak ödenen KDV tutarı önemsenmeyecek tutarda olanlar ise, mükellefiyetlerinin tesisini bir süre daha erteleyebilirler. Ancak arsa satın alınması işlemi KDV'ye tabi ise bu işlemden önce, ama herhalükarda inşaat işlerine başlamadan önce KDV mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri uygun olacaktır.

2- Beyanname Vermeleri

66 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan açıklamalara göre, konut yapı kooperatiflerinin üçer aylık vergilendirme dönemine tabi olmaları uygun görülmüştür.

Bu duruma göre Konut yapı kooperatifleri mükellefiyetleri devam ettiği sürece, Kanunun 40/3. maddesi gereğince faaliyetlerinin olmadığı dönemlerde de KDV beyanname vereceklerdir.

Kooperatifin kurumlar vergisi mükellefi olması halinde, vergi mevzuatında belirlenen tüm şekli (beyanname, bildirim verme, defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz vs) ile maddi (tarh edilen vergileri ödeme) yükümlülükleri zamanında ve tam olarak yerine getirmesi gerekmektedir

C- KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNDEN YARARLANAMAYAN KONUT YAPI KOOPERATİFİNİN KDV MÜKELLEFİ OLMASI GEREKMEZ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre muafiyetten faydalanmadığı için kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatiflerin KDV yönünden mükellef olması gerekmemektedir.

4369 sayılı Kanunun 60. Maddesiyle KDV Kanununun 17/4. Maddesine eklenen (k) bendi hükmüne göre, konut yapı kooperatifleri-

nin inşa ettiği konutları üyelerine teslimi katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Sözü edilen istisna tüm konut yapı kooperatiflerinin konut teslimlerine münhasır olup, bu kooperatiflerin kurumlar vergisi istisnasından yararlanıp yararlanmaması, konut teslimlerinde KDV istisnası uygulanmasını etkilememektedir.

Bu durumda, konut yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi yönünden mükellef olup olmadıklarına bakılmaksızın, 69 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde açıklandığı gibi, vergiye tabi işlem yapmadığı sürece de KDV Beyannamesi vermeyeceği tabiidir.

II- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ TARAFINDAN ÜYELERİNE TESLİM EDİLEN KONUTLAR DOLAYISIYLA KDV UYGULAMALARI

Konut yapı kooperatifleri tarafından üyelerine yapılan konut teslimleri bazen KDV'den istisna edilirken, bazen de KDV'ye tabi tutulmuşlardır.

Yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinin KDV karşısındaki durumu konusunda yapılan düzenlemeler tarih sırasına göre aşağıda belirtilmiştir.

A- 01.01.1998 TARİHİNE KADAR YAPILAN KONUT TESLİMLERİ SÜRELİ OLARAK KDV'DEN İSTİSNADIR

3065 sayılı KDV Kanunu'nun, uygulamaya ilişkin hükümleri daha yürürlüğe girmeden, 06.12.1984 tarih ve 3099 sayılı Kanunun 1. maddesiyle KDV Kanununun 17. maddesinin 4. fıkrasına eklenen (1) bendi ile “**Net alanı 150 m2,ye kadar konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri**” teslimleri KDV'den istisna tutulmuştur.

3099 sayılı Kanunla KDV Kanununa eklenen geçici maddeyle bu istisnanın 31.12.1988 tarihinde sona ereceği hüküm altına alınmıştır. Böylece KDV Kanunu daha uygulanmadan değişikliğe uğramıştır.

Daha sonra, söz konusu istisna hükmü 3393 sayılı kanunun 13. maddesiyle kaldırılmış ve aynı Kanunun 4. maddesiyle KDV kanununa (31.12.1992 tarihine kadar uygulanmak üzere) geçici 8.madde olarak eklenmiştir. Yine istisna hükmünün uygulanması 3858 sayılı Kanunla 31.12.1997 tarihine kadar uzatılmıştır.

B- 01.01.1998 TARİHİNDEN 03.07.2009 TARİHİNE KADAR KOOPERATİFLER TARAFINDAN ÜYELERİNE YAPILAN KONUT TESLİMLERİ KDV'DEN İSTİSNADIR

4369 Sayılı Kanun un 60. maddesi ile (01.08.1998 tarihinden geçerli olmak üzere) KDV Kanunu' nun 17. maddesinin 4. fıkrasına eklenen (k) bendinde **“Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri”** sürekli olarak KDV' den istisna edilmiştir.

Kanunla konut yapı kooperatiflerine üyelerine yapılan konut tesliminde tanınan istisna hiçbir şarta bağlı değildir. Dolayısıyla konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut tesliminde konut büyüklüğünün, hiçbir önemi bulunmamaktadır. Konut yapı kooperatiflerinin, üyelerine işyeri teslimleri ise KDV'ye tabidir.⁶

Görüldüğü gibi 4369 Sayılı Kanun' la, konut yapı kooperatiflerine tanınan KDV istisnası ile ilgili olarak köklü değişiklikler yapılmıştır.

(6) Nuri Değer, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayınları, 3. baskı ,sahife 708

C- 03.07.2009 TARİHİNDEN SONRA İSTİSNA YÜRÜRLÜK-TEN KALDIRILMIŞTIR

03.07.2009 Tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **“Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında”** 5904 sayılı Kanununun 13. maddesinin (b) bendi ile 3065 sayılı KDV Kanununun 17nci maddesinin, Dördüncü fıkrasının (k) bendinde yer alan **“ konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri”** ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

Böylece konut yapı kooperatifleri tarafından 03.07.2009 tarihinden itibaren üyelerine yapılan konut teslimlerine ilişkin KDV istisnası yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu tarihten itibaren kooperatifler tarafından üyelerine yapılan konut teslimleri üçüncü şahıslara yapılan teslimler gibi , tabi oldukları oranda KDV’ye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan 5904 sayılı Kanununun 16. maddesi ile KDV Kanununa eklenen GEÇİCİ MADDE 28 ile **“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır.”**

Madde hükmü uyarınca 03.07.2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri daha önce olduğu gibi katma değer vergisinden müstesnadır. Bina inşaat ruhsatını almamış bulunan mevcut konut yapı kooperatifleri ile yeni kurulacak konut yapı kooperatifleri tarafından üyelerine teslim edilecek konutlar dolayısıyla istisnadan yararlanılmayacaktır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASI

97/10465 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için KDV oranı % 1 olarak tespit edilmiştir. Bundan sonra, KDV Kanunu'nun 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu tarafından alınan muhtelif kararlarda konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde % 1 olan KDV oranı aynen muhafaza edilmiştir.

Kararnamede konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde %1 oranının uygulanmasında, konutun büyüklüğü, kooperatifin ortak sayısı gibi herhangi bir şart aranılmamıştır.

I- KOOPERATİFE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASININ TARİHÇESİ

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri, KDV'den istisna edilmişken, daha sonra indirimli oranda KDV'ye tabi tutulmuştur.

A- 29.07.1998 TARİHİNE KADARKİ DÖNEM

29.07.1998 Tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 4369 Sayılı Kanun' un 62. maddesiyle (01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere) Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 15. madde aynen aşağıdaki gibidir:

Bu kanunun yayımlandığı tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak;

- a) Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,**
b) Sadece 150 m² yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri,

katma değer vergisinden müstesnadır.

4369 sayılı Kanunla KDV Kanununa eklenen Geçici 15. Madde ile 4369 Sayılı Kanun'un yayımlanma tarihinden önce, başka bir deyişle 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak (sadece bu inşaatlara ilişkin olarak) konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri, geçici olarak KDV' den istisna edilmiştir.

Görüldüğü gibi konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin KDV' den istisna olabilmesi için bu inşaatların inşaat ruhsatlarının 29.07.1998 tarihinden önce alınmış olması şarttır. Diğer bir anlatımla, bina inşaat ruhsatları bu tarihten sonra alınan konut inşaatları ile ilgili olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV istisnasının uygulanması söz konusu değildir.

Örneğin, konut yapı kooperatifi; bina inşaat ruhsatını 29.07.1998 tarihinden sonra almış ise, taahhüt karşılığı yaptırdığı inşaatın istihkakını müteahhit firmaya öderken istihkak bedeline ilaveten %1 oranında KDV' de ödeyecektir.

29.07.1998 tarihinde yayımlanan 4369 Sayılı Kanun' la KDV Kanunu'na eklenen geçici 15. madde 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere düzenlendiğinden, 01.01.1998 - 29.07.1998 tarihleri arasında kendilerine yapılan inşaat taahhüt işleri nedeniyle müteahhitlere (%1 oranında) KDV ödeyen konut yapı kooperatiflerine KDV

Kanunu' nun 8/2 maddesine göre iade yapılarak, ortaya çıkan bu boşluk doldurulmuştur.

B- 29.07.1998 TARİHİNDEN SONRAKİ DÖNEM

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt hizmetleri, KDV Kanunu'nun 28. maddesinin verdiği yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu'nun 27.12.1997 tarih ve 97/10465 sayılı Kararı ile vergiye tabi olan mal ve hizmetlerin yer aldığı (I) sayılı listede 10. sırada belirtilerek %1 oranında vergiye tabi tutulmuştur.

27.12.1997 Tarihinden sonra Bakanlar Kurulu tarafından yayımlanan muhtelif **Katma Değer Vergisi Oranlarına Tespit Edilmesine İlişkin Kararlarda** konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri indirimli oranda %1 oranında katma değer vergisine tabi tutulması korunmuştur. Uygulama o tarihten itibaren değiştirilmeden süre gelmiştir.

II- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASININ ŞARTLARI

3065 sayılı Kanunun geçici 15'nci maddesi hükmü uyarınca, 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden müstesnadır. Bu tarihten sonra adına inşaat ruhsatı alınmış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat-taahhüt işleri ise 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki (I) sayılı Listenin 12'nci sırası ile %1 oranında katma değer vergisine tabi tutulmuştur. İndirimli oran uygulanması 1998 yılından beri devam etmektedir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulanmasında aranan şartlar, 49, 66 ve 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 2003/5 ve 2006/38 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde açıklanmıştır.

49 ve 66 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalara göre, 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlarla 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.

KDVK -5 /2003-5 Sayılı KDV Sirkülerinin “1 Giriş” başlıklı bölümünde yer alan “3065 sayılı KDV Kanunu’nun geçici 15. maddesindeki KDV istisnasından veya 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (1) sayılı listenin 12. sırasındaki indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanabilmek için inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması gerekmektedir.

106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yayımlandığı tarihten itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanabilmesi için, yukarıda belirtilen düzenlemelerde aranan şartların yanı sıra, inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması da gerekmektedir.

Genel Tebliğ ve Sirkülerlerde yazılı olmamakla birlikte Gelir İdaresi tarafından verilen muhtelif özelgelelerde

- Konut ve sosyal yaşam için zaruri olmayan örneğin ankastre mutfak ve yüzme havuzu gibi bölümler,
- Konut tanımına girmeyen mobilyalar konut ile birlikte teslim edilse veya inşaat müteahhidi tarafından teslim edilse bile

istisna ve indirimli orandan yararlanamazlar.

A- KONUT YAPI KOOPERATİFİNE YAPILAN İNŞAAT TA-AHHÜT İŞLERİNDE İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASININ ŞARTLARI

İnşaat taahhüt işleri %18, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ise %1 oranında katma değer vergisine tabidir. Ancak konut yapı kooperatiflerine verilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulanmasında aranan şartlar konusunda Gelir İdaresi ile Danıştay arasında görüş farklılıkları bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Oranlarına Tespit Edilmesine İlişkin Kararlarda konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde %1 oranının uygulanmasında, konutun büyüklüğü, arsanın tapuda kooperatif adına tescil edilmiş olması, yapı ruhsatının kooperatif adına düzenlenmiş olması, kooperatifin ortak sayısı gibi herhangi bir şart aranılmamıştır.

Ancak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan muhtelif düzenlemeler ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat ve taahhüt işlerinde indirimli oranın uygulanabilmesi için muhtelif şartlar aranılmıştır. Ancak uyuşmazlıklar daha çok konut yapı kooperatiflerin yaptıkları inşaatlara ait arsanın tapuda kendi adlarına tescilli olması ve inşaat yapı ruhsatının kendi adlarına düzenlenmiş olması gerektiği konusunda çıkmıştır.

Konuya ilişkin gelişmeler aşağıda belirtilmiştir.

1- Vergi İdaresinin Görüşü

Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen Geçici 15 inci maddede, 4369 sayılı 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 hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak 49 ve 66 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalara göre konut yapı kooperatiflerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için;

- 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olması,
 - Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,
 - İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
 - Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması,
- gerekmektedir.

Bu tarihten (29.07.1998) sonra konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ise, bu tarihten itibaren yayımlanan muhtelif Bakanlar Kurulu Kararları ile %1 oranında katma değer vergisine tabi tutulması uygulaması korunmuştur.

Maliye Bakanlığı, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulanabilmesi için 21.11.2003 tarih ve 5 sayılı Sirkülerinde aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

“KDV Kanunu’na 4369 sayılı Kanunla eklenen geçici 15. maddesinde, bu Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden önce

inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu istisnaya ilişkin açıklamalar 49 ve 66 seri No.lu KDV 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. 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 KDV Kanunu'nun 29/2 maddesi uyarınca iade talebinde buldukları anlaşılmaktadır.

Bu sirkülerin yayımlandığı tarihe kadar olan işlemlerde; VUK'nun 3. 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 KDV Kanunu'nun 29/2 maddesi uyarınca iade talebinde bulunabilecektir.

Bu sirkülerin yayımından sonra ise adına münhasıran inşaat yapı ruhsatı bulunmayan kooperatiflere KDV istisnası veya indirimli oranda KDV uygulanması söz konusu olmayacaktır.”denilmektedir.

Yukarda belirtilen Sirkülerde açıkça belirtildiği üzere, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan veya indirimli oranda katma değer vergisinden yararlanabilmesi için **inşaat yapı ruhsatının** münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Aksi takdirde adına münhasıran inşaat yapı ruhsatı bulunmayan kooperatiflere verilen inşaat ve taahhüt işlerinde KDV istisnası veya indirimli oranda KDV uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı uygulamada konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde indirimli oran uygulanabilmesi için arsanın konut kooperatifine ait olması şartını aramaktadır. Böylece başkalarına ait arsa üzerinde kat karşılığı inşaat yapmak

üzere işlem yapan kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işleri istisna veya indirimli orana göre işlem yapılamamaktadır. Oysa konut yapı kooperatifi arsa sahibiyle satış vaadi sözleşmesini imzalamak suretiyle arsalar üzerine konut inşaatını üstlenmektedirler. Bu uygulama Kooperatifler Kanunu'nun 59. maddesinin 4 ve 5. fıkralarına göre yapılmaktadır.

2-Yargı Organlarının Görüşü

İnşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli orandan yararlanılabilmesi için inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifinin adına düzenlenmiş olması gerektiği görüşü Danıştay tarafından kabul edilmemektedir.

İstisnadan veya indirimli orandan yararlanmak için inşaat yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması gerektiğini ön gören 5 sayılı KDV Sirkülerinin iptali amacıyla Danıştay'da dava açılmıştır. Danıştay 4. Dairesi 31.10.2006 tarih ve E. No: 2006/1452, K. No: 2006/2080 sayılı kararında;

“İstem özetİ: İdarenin görev alanına giren konularda genel düzenleyici işlem yapma yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu yetkinin kullanımı kanunun öngördüğü esas ve amaca uygun olmak zorundadır. Bu husus Anayasanın 8. maddesinde yürütme yetkisi ve görevinin Anayasaya kanunlara uygun olarak kullanılacağı ve yerine getirileceği belirtilerek vurgulanmıştır. Diğer taraftan, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4962 sayılı Kanunla değişik 413. maddesiyle Maliye Bakanlığına sirküler yayınlama konusunda verilen yetkinin amacı, mükelleflerin, vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından müphem ve duraksama yaratan hususlarda istemiş oldukları izahatın (açıklamanın), her mükellefe ayrı ayrı yazı ile verilmesi yerine aynı

durumda bulunan tüm mükelleflere, aynı anda ve tek işlemle duyurulmasının sağlanmasıdır. Anılan sirküler ise getirdiği şart ve yaptırım ile açıklama niteliğini aşarak, mükellefler hakkında hukuki sonuç doğuran düzenleyici işlem niteliği kazanmıştır.”

.....

dava konusu edilen KDV Kanunu'nun 29/2. maddesiyle geçici 15. maddesine dayanılarak yayımlanan KDVK -5 /2003-5 Sayılı KDV Sirkülerinin “1 Giriş” başlıklı bölümünde yer alan “3065 sayılı KDV Kanunu'nun geçici 15. maddesindeki KDV istisnasından veya 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 12. sırasındaki indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanabilmek için inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. İnşaat yapı ruhsatı münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmemiş ise yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan veya indirimli oranda KDV'den yararlanması mümkün değildir.” İbarelerinin iptaline, oy birliği ile karar verildi.” Denilmektedir.

Kanun ve Kararnamede öngörülmeven bir hususun sirküler veya özelgeler ile düzenlenmesini çok sayıda maliyeci tarafından da eleştirilmektedir.

Kişisel görüşüme göre, yeni bir düzenleme yapılmadığı sürece, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde %1 KDV oranının uygulanabilmesi için “bina inşaat yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması” şartının aranılmaması gerekir.

Yargı organları Bakanlığın genel tebliğ, sirküler ve özeldgeler ile Kanunda öngörölmeyen ruhsat ve arsa sahipliği gibi şartların aranılması nedeniyle yapılan tarhiyatları iptal etmektedir (7) (8)

3- Danıştay'ın 5 No.lu Sirküleri İptal Kararının Gerekeşi

Danıştay yukarıda belirtilen kararında yer alan açıklamalara göre, **“idarenin görev alanına giren konularda sahip olduğu genel düzenleyici işler yapma yetkisinin kullanımı, kanunun öngördüğu esas ve amaca uygun olması zorunludur. Vergi Usul Kanunu'nun 4962 sayılı kanunla değişik 413. maddesiyle “Maliye Bakanlığına sirküler yayınlama konusunda verilen yetkinin amacı, mükelleflerin, vergi durumları ve vergi uygulamaları bakımından müphem ve duraksama yaratan hususlarda istemiş oldukları izahatın (açıklamanın), her mükellefe ayrı ayrı yazı ile verilmesi yerine aynı durumda bulunan tüm mükelleflere, aynı anda ve tek işlemlerle duyurulmasının sağlanmasıdır. Anılan sirküler ise getirdiği şart ve yaptırım ile açıklama niteliğini aşarak, mükellefler hakkında hukuki sonuç doğuran düzenleyici işlem niteliği kazanmıştır.**

Sirküler ile yaptırım ile açıklama niteliğini aşarak mükellef hakkında hukuki sonuç doğuran düzenleyici işlemlerin yapılmaması gerekir. Bu duruma göre, düzenleyici işlem niteliği kazanan ve kanuna aykırı olmaması gereken sirküler ile kanunda aranmayan ve kanun kapsamını daraltan yeni bir şart getirilmiş olup dava konusu sirkülerin bu haliyle dayanağı olan ka-

7 M.Yavuz Öner, Konut Yapı Kooperatiflerinin İşlemlerinin KDV Boyutu, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2007, Sayı 173, S. 93

8 Abdullah Tolu, “İnşaat Ruhsatı Kendi Adına Olmayan Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV Sorunu Nihayet Çözöldü”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2007, Sayı 173, S. 234

nun ve genel tebliğlere aykırı olduğu sonucuna ulaşılmıştır
“denilmektedir

Danıştay, konut yapı kooperatiflerinin istisna ve indirimli KDV oranından (%1) yararlanabilmesi için bina inşaat ruhsatlarının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması gerektiğine ilişkin bir şartın mevcut Kanun ve Kararnamede bulunmadığı, böyle bir şartın sirküler ile getirilemeyeceği gerekçesi ile 5 sayılı KDV Sirkülerinin ilgili bölümünü iptal etmiştir.

4- 5 Sayılı KDV Sirkülerinin Danıştay Tarafından İptalinden Sonra Vergi İdaresince Yayınlanan 106 Sayılı KDV Genel Tebliği İle Yapılan Açıklamalar

Danıştay 5 sayılı KDV Sirkülerini iptal ettikten sonra Vergi İdaresi tarafından konut yapı kooperatiflerine verilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulaması konusunda, 28.07.2007 tarih ve 26596 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde;

“KDV Kanununun geçici 15. maddesinde, 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV’den istisna edilmiştir. Bina inşaat ruhsatını 29.07.1998 tarihinden sonra almış konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işleri ise 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli I sayılı listenin 12. sırası uyarınca %1 oranında KDV’ne tabi bulunmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine ifa edilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasına ilişkin olarak yayımlanmış KDV Genel Tebliği ile Sirkülerlerinde gerekli düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır.

Bu Tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi için, yukarıda belirtilen düzenlemelerde aranılan şartların yanı sıra, inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması da gerekmektedir.” Açıklamaları yer almaktadır.

106 Seri No.lu Tebliğ ile yapılan açıklamalar daha önce yayımlanan genel tebliğler ve sirküler ile yapılan düzenlemelerin tekrarından ve konuya ilişkin görüşlerinin aynen ısrarından ibarettir. 5 Sayılı KDV Sirkülerinin Danıştay tarafından iptal edilmesi ile birlikte ortaya çıkan boşluğu kapatmak amacını gütmektedir.

106 sayılı KDV Tebliği ile öngörülen **“inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi için, inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması da gerekmektedir.”** Şartı zaten inşaat yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olmalıdır kuralının içinde mevcuttur. Sonuçta aynı anlama gelmektedir. Zira 3194 sayılı İmar Kanununun 22. maddesine göre; inşaat yapı ruhsatı ancak arsa maliki adına düzenlenebilir.

5- 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin Danıştay Tarafından Yürütmenin Durdurulması

a) Danıştay Tarafından 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliği Hakkında Yürütmenin Durdurulması Kararı

Danıştay 4.D. 27.11.2008 tarih ve E. No.2008/2158 sayılı Kararında, 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine ilişkin olarak;

“Bu Tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi için, yukarıda belirtilen düzenlemelerde aranılan şartların yanı sıra, inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması da gerekmektedir.” Şeklindeki düzenlemenin yürütülmesinin durdurulmasına karar verildi.” Denilmektedir.

Danıştay yukarıda anılan kararında Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesi ile öngörülen muafiyet şartlarının kendi Kanununda açık bir hüküm bulunmadan KDV için uygulanmasına olanak bulunmadığı gibi, inşaat yapılan arsanın kooperatif adına tescilli olmasının tek başına sözü edilen olumsuzluğu bertaraf etmeye yeterli olacağından bahsetmeye de olanak yoktur.

Diğer taraftan, anılan istisna veya indirim oranından yararlanılması için ilgili düzenlemelerde öngörülen şartların gerçekleşmesi yeterli olup, Kanunun amacına aykırı olarak, tanınan hakkın kötüye kullanımının engellenmesi amacıyla nakit vermek yerine daire karşılığında arsa satın alarak konut yaptıran iyi niyetli kooperatifleri de kapsayacak şekilde sınırlayıcı şartlar getirilmesi hukuka uygun bulunmamıştır. Dolayısıyla 106 Seri No.lu KDV düzenlemesi hukuka aykırıdır.

b) Yürütmeyi Durdurma Kararının Sonuçları

2577 Sayılı İdari Yargılama Kanununun 28/1.maddesi, **“Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez.”** Hükmünü amirdir.

Danıştay'ın yürütmeyi durdurma kararından sonra alınacak kararın 106 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin iptal edilmesi şeklinde olması halinde Gelir İdaresi konut yapı kooperatiflerinin indirimli oran uygulamasından yararlanmak için **“inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması”** şartının aranılmaması gerekmektedir.

6- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Danıştay 4. Dairesinin 5 No.lu Sirküleri İptal Eden Kararının Yürütmesini Durdurması Kararı

Maliye Bakanlığı tarafından KDVK-5/2003-5 sayılı KDV Sirküleri'nin **“1-Giriş”** başlıklı bölümünde yer alan **“ Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 15' inci maddesindeki KDV istisnasından veya 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 12' nci sırasındaki indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanabilmek için inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. İnşaat yapı ruhsatı münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmemiş ise yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan veya indirimli oranda katma değer vergisinden yararlanması mümkün değildir.”** ibarelerinin iptal eden Danıştay 4.Dairesi, 31.10.2006 günlü ve E:2006/1452, K:2006/2080 sayılı kararın düzeltme ve yürütmenin durdurulması istemiyle Danıştay nezdinde dava açılmıştır.

Konuya ilişkin olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 20.03. 2009 Tarih ve Esas No : 2008/574 kararı aşağıya alınmıştır.

İstemin Özeti :KDV Kanununun 29'uncu maddesinin 2'nci fıkrası ile Geçici 15'inci maddesinden doğan duraksamaları gi-

dermek üzere duyurulan KDVK-5/2003-5 sayılı KDV Sirküle-
rinin “1-Giriş” başlıklı bölümünde yer alan “3065 sayılı” KDV
Kanununun Geçici 15’ inci maddesindeki KDV istisnasından
veya 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı list-
enin 12’ nci sırasındaki indirimli oranda katma değer vergisi
uygulanmasından yararlanabilmek için inşaat ruhsatının mün-
hasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması ge-
rekmektedir... İnşaat yapı ruhsatı münhasıran konut yapı ko-
operatifi adına düzenlenmemiş ise yapılan inşaat taahhüt işle-
rinin istisnadan veya indirimli oranda katma değer vergisinden
yararlanması mümkün değildir.” ibarelerinin iptali istemiyle
dava açılmıştır.

Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 31.10.2006 gün-
lü ve E:2006/1452, K:2006/2080 sayılı kararıyla; Katma Değer
Vergisi Kanununun Geçici 15’inci maddesi ile söz konusu mad-
dede düzenlenen istisnaya ilişkin açıklamaların yer aldığı 49 ve
66 sayılı KDV Genel Tebliğlerinde katma değer vergisinin istis-
na ve indirimli oran uygulamasından yararlanabilmek için ta-
ahhüde dayanan inşaat işinin konut yapı kooperatifine ait ol-
ması ve inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi
adına alınması gerektiği yönünde herhangi bir şart getirilmedi-
ği halde, sirkülerde inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı
kooperatifi adına alınması gerektiği, aksi halde istisna ve indi-
rimli orandan yararlanılamayacağı yolunda yaptırım getirildi-
ği; bu şart ve yaptırım nedeniyle sirkülerin, Vergi Usul Kanu-
nunun 413’üncü maddesinde kurala bağlanan açıklama niteli-
ğini aşarak, mükellefler hakkında hukuki sonuç doğuran dü-
zenleyici işlem niteliği kazandığı, dolayısıyla kanuna aykırı ol-
maması gereken sirküler ile kanunda aranmayan ve kanunun
kapsamını daraltan yeni bir şart getirildiği gerekçesiyle dava-
ya konu ibareleri iptal etmiştir.

.....

Maliye Bakanlığı tarafından, teyiz incelemesi sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulması istenmiştir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

.....

Davaya konu edilen Sirkülerin, Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinin 4962 sayılı Kanunun 17'nci maddesi ile değişik ikinci fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetki uyarınca duyurulduğu, maddenin 1.inci fıkrasında; mükelleflerin, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri belirtildiği, aynı maddenin 2'nci fıkrasında da, yetkili makamların izahat isteğini yazı ile veya sirkülerle cevaplandırmak mecburiyetinde olduğu düzenlemesi yer almıştır.

Vergi Usul Kanununun değinilen 413'üncü maddesi uyarınca duyurulan ve duraksamaları gidermek amacıyla hazırlanan sirkülerin, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken genel bir düzenleyici idari işlem niteliğinde olduğunu kabule olanak bulunmadığından davanın, İdari Yargılama Usulü Kanununun 15'inci maddesinin Vinci fıkrasının (b) bendi gereğince reddi gerekirken, esas incelenerek iptali yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmediğinden, teyiz incelemesi sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulmasına, 20.3.2009 gününde oyçokluğuyla karar verildi." Denilmektedir.

5 No.lu KDV Sirkülerinin ilgili bölümlerini iptal eden Danıştay 4. Dairesi, 31.10.2006 günlü ve E:2006/1452, K:2006/2080 sayılı kararının iptal edilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından açılan dava nedeniyle Yukarıya alınan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun kararı ile Danıştay 4. Dairesinin 5 No.lu Sirküleri İptal Eden Kararın yürütmesinin durdurmasını kararlaştırılmıştır.

İptali istenilen Gelirler Genel Müdürlüğünce yayımlanan sirkülerde, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olabilmesine veya indirimli oran uygulamasına yönelik uygulama esasları ile açıklamalar yapılmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, **“içerdiği açıklamanın özelliği sebebiyle kural koyucu nitelik taşımayan sirkülerin Hukuk Düzeninde herhangi bir değişiklik oluşturmaya olanak bulunmamaktadır.**

Ortada düzenleyici nitelikte bir işlem bulunmadığından. davanın, İdari Yargılama Usulü Kanununun 15'inci maddesinin Vinci fıkrasının (b) bendi gereğince reddi gerekirken, esas incelenerek iptali yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmediğinden, temyiz incelemesi sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir.”

Bu duruma göre, konut yapı kooperatiflerinin kendilerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV'den yararlanabilmek için 5 No.lu KDV Sirküleri ile belirtilen şartları taşımaları gerekmektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kararından sonra 5 sayılı KDV Sirküleri tabir caizse tekrar yürürlüğe girmiştir.

6- Sonuç ve Öneriler

Bilindiği gibi konut yapı kooperatiflerinin kuruluş amacı, dar ve orta gelirli kişileri,ucuz yoldan ve onları imkanları dahilinde konut sa-

hibi yapmaktır.Bu yoldan konut sahibi olunması teşvik edilmektedir.

“Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat ve taahhüt işlerinde istisna veya indirimli KDV oranı uygulanabilmesi için, inşaat yapı ruhsatının veya inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması gerekmektedir.” Konusunda Danıştay ile Gelir İdaresi arasındaki uyuşmazlık devam etmekle birlikte, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun son Kararında bir yumuşama ve Maliye Bakanlığı görüşünü paylaşmak gibi bir durum hissedilmektedir.

Bu duruma göre, bundan sonra ne olacak sorusu akla gelmektedir.

Gelir İdaresi ile Danıştay’ın bundan sonraki tutumunun ne olacağını bilmiyoruz.

Uyuşmazlıklara meydan vermemek için Danıştay ile Gelir İdaresi arasındaki bu görüş farklılığının giderilmesi gerekir. Söz konusu uyumsuzluğu giderme konusunda aktif rol Gelir İdaresine düşmektedir.

Konunun Gelir İdaresince kooperatiflerin var oluş amacının da göz önünde bulundurmak suretiyle yeniden ele alınması ve buna göre bir düzenleme yapılması zorunlu görülmektedir.

Görüş ayrılığının giderilmesi için aşağıdaki alternatifler üzerinde durulabilir;

1- KDV Kanununda Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4/k maddesine benzer yasal bir düzenlemenin yapılması,

2- Şartlı KDV indirimli oran uygulamasının devamına karar verilir-

se, Bakanlar Kurulu Kararında indirimli oran için öngörülen şartları belirten bir değişikliğin yapılması,

3- İndirimli oran için öngörülen şartlardan vazgeçilmesi,

4- İndirimli oran uygulanmasından vazgeçilmesi,

5- İndirimli orandan yararlanmak isteyen kooperatiflere vergi dairesi tarafından yeni oluşturacak bir “**İndirimli Orandan Yararlanma Belgesi**” verilmesi

Uygun olacaktır.

Yukarda belirtilen 5 halden hangisi tercih ediliyorsa buna göre düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır.

Kişisel görüşüme göre, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde indirimli KDV oranı uygulaması devam etmeli, ancak kooperatiflerin bu imkandan yararlanılabilmesi için, “**inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması da gerekmektedir**” prensibinin terk edilmesi uygun olacaktır. Çünkü her türlü yasak ve şartlar iktisadi faaliyetlerin daraltılması sonucunu doğurmaktadır.⁽⁹⁾

Diğer taraftan, kooperatifler vasıtasıyla dar gelirli kişilerin konut sahibi olmaları özendirilirken, kooperatifleri vasıta kılınmak suretiyle konut ticaretinin yapılması da engellenmelidir. Bu husus vergi denetim elemanlarınca veya yeminli mali müşavir incelemesi ile tespit edilmelidir. Kooperatif ünvanını taşımakla birlikte amacı konut ticareti yapmak veya ticari teamüllere uymayan miktardaki iade talepleri reddedilmelidir.

(9) Nuri Değer, “Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt İşlerinin KDV Karşısındaki Durumu”, **Dünya Gazetesi**, 24.09.2007

B- YAPI KOOPERATİFLERİ MÜTEAHHİTLERE FAZLA ÖDEDİKLERİ KDV'Yİ GERİ İSTEYEBİLİRLER

Kooperatifler %1 yerine %18 olarak %17 fazla ödedikleri vergileri müteahhitten geri istemeleri mümkündür. Müteahhitler Vergi İdaresinin 5 No.lu Sirkülerine dayanarak % 18 oranında hesapladıkları KDV'yi kooperatiflerden tahsil edip vergi dairesine beyan etmişlerdir. Dolayısıyla bu iadeyi vergi dairesi ile birlikte kararlaştırmaları gerekir.

Kooperatiflerin önemli bir bölümü KDV mükellefi değillerdir. Dolayısıyla fazla ödedikleri KDV'yi indirim konusu yapmış olmaları söz konusu değildir.

KDV Kanunu'nun 8/2. maddesine göre, fazla ve yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olan ve olmayanlara ne şekilde iade edileceği 23 ve 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır. Ancak burada durum farklıdır. Ortada kişisel bir iade talebi yerine bir sirkülerin Danıştay tarafından iptal edilmesi dolayısıyla genel bir durum söz konusudur. Olayın boyutları daha büyüktür. Kooperatif ve müteahhit bağlamında da çok değişik durumlarla karşılaşılması mümkündür.

Kişisel görüşüme göre, Gelir İdaresinin bundan sonra yapılacak işlemler ile iadenin usul ve esasları konusunda bir açıklama yapması, uygulamaya yön vermesi gerekmektedir.

C- KOOPERATİFİN BAŞKASININ ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPMASI

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmamasına karşılık, kooperatifin başkasının arsası üzerinde konut ve işyeri inşa etmeleri ortak dışı işlem olarak kabul edilecektir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k sayılı özelgede,

kooperatiflerin arsa karşılığı kat inşa etmeleri konusunda aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

“KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN;

Kooperatifinize ortak olmayan gerçek kişilere (...) ait arsayı kat karşılığı inşaat sözleşmesine bağlı olarak almanız ve inşaat bitiminde arsa sahiplerine ve kooperatifiniz ortağı olmayan eski müteahhitlere konut teslim etmeniz “münhasıran ortaklarla iş görülmesi” şartının ihlali anlamına geldiğinden, kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir.

KDV YÖNÜNDEN;

KDV Kanunu'nun 1/1.maddesiyle Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmuştur.

Aynı Kanununun 2/1. maddesinde Teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir, şeklinde tanımlanmıştır. Kanununun 2/5. maddesinde trampanın iki ayrı teslim olduğu, 4/2. maddesinde, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulacağı, 10.maddenin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslim veya hizmetin yapılması ile (b) fıkrasında malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere

fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesi ile konut yapı kooperatifinin üyelerine konut teslimleri KDV'nden istisna edilmiştir.

Kanunun Geçici 15. maddesinde (01.01.1998'den geçerli olmak üzere) "Bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak,

a)Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

b)Sadece 150 m2'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'nden müstesnadır" hükmü yer almaktadır.

49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 5 No.lu KDV Sirkülerinde inşaat taahhüt işleri sayılmış olup, 5 No.lu KDV Sirküsünde inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması gerektiği belirtilmiştir.

17.07.2002 tarihli ve 2002/4480 sayılı Kararname Eki Karar ile;

-Net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri,

-Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için, katma değer vergisi oranı %1 olarak tespit edilmiştir.

Gayrimenkul satışlarında katma değer vergisini doğuran olay tapuya tescil ile gerçekleşmekte olup, gayrimenkulün tapuya tescilinden önce kişinin kullanımına tahsis edilmesinde ise kullanıma tahsis ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Arsa karşılığı inşaat işinde KDV uygulaması ile ilgili olarak 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin yayımlandığı tarihinden itibaren aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya iş yeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin Katma Değer Vergisi karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

1-Arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi;

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya iş yeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi Katma Değer Vergisine tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya iş yeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

2- Müteahhit tarafından arsa sahibine konut veya iş yeri teslimi:

Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan iş yeri veya 150 m2'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedeli üzerinden KDV uygulanacaktır.

Benzer bir konu ile ilgili olarak Bakanlık Makamı'ndan alınan 21.09.2004 tarih ve 44445 sayılı yazıda; "Yapı Kooperatifleri

Birlikleri amaç ve çalışma alanları bakımından konut yapı kooperatiflerinden farklı olmadığından, koşullar sağlandığı takdirde indirimli oran uygulamasına ilişkin hükümler bu birlikler için de geçerli olacaktır.

Ancak, dilekçenin incelenmesinden...Bakanlığına arsa karşılığı inşaat işi taahhüt ettiği ve bu iş kapsamındaki lojman inşaatlarını da.....A.Ş.'ye ihale ettiği anlaşılmaktadır.

Konut yapı kooperatifleri, üyelerine konut temin etmek amacıyla kurulan organizasyonlardır. Kooperatiflere KDV Mevzuatında oran indirimi veya istisna şeklinde tanınan kolaylıklar da bu konutların yapımı ile ilgili olup taahhüde dayalı inşaat işlerine yöneliktir. Başka kişi veya kurumlara inşaat işi yapan bir kooperatif veya kooperatifler birliğine bu işle ilgili olarak verilecek hizmetlerin, inşaat işi mahiyetinde olsalar bile oran indirimi veya istisna uygulamasından faydalanması mümkün değildir. Bu işin genel vergi oranına tabi olması gerekmektedir.” denilmektedir.

Buna göre;

- Kat karşılığı inşaat yapılmak üzere kooperatife teslim edilen arsanın, arsa sahibinin iktisadi işletmesinin aktifine kayıtlı olması veya arsa alım satımını sürekli ve mutad bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, bahse konu arsa üzerinde inşaat işi ile sınırlı olmak üzere kooperatife malik gibi tasarruf hakkını veren söz konusu arsa teslimi genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi olacaktır.

- Kooperatif tarafından arsa sahiplerine arsa karşılığı bedelsiz olarak yapılan 150 m²'den küçük konut teslimlerinde emsal bedel üzerinden %1 oranında, 150 m²'den büyük konut teslimleri ile işyeri teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Kooperatifin bina inşaat ruhsatı, sözü edilen Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden sonra alındığından, kooperatife üyeleri adına yapılacak inşaatlarla ilişkin olarak yapılacak inşaat taahhüt işleri %1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.

- Kooperatifin kendi üyeleri dışında, başka kişi veya kurumlara (arasa hissedarına) yapacağı inşaatlarla ilgili olarak kooperatife yapılacak inşaat taahhüt işleri genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi olacaktır.

Özelgede geçen aşağıdaki ifade konuya açıklık getirmektedir.

“Konut yapı kooperatifleri, üyelerine konut temin etmek amacıyla kurulan organizasyonlardır. Kooperatiflere KDV Mevzuatında oran indirimi veya istisna şeklinde tanınan kolaylıklar da bu konutların yapımı ile ilgili olup taahhüde dayalı inşaat işlerine yöneliktir. Başka kişi veya kurumlara inşaat işi yapan bir kooperatif veya kooperatifler birliğine bu işle ilgili olarak verilecek hizmetlerin, inşaat işi mahiyetinde olsalar bile oran indirimi veya istisna uygulamasından faydalanması mümkün değildir. Bu işin genel vergi oranına tabi olması gerekmektedir.”

- Kooperatife işçiliği taahhüt edilmeksizin yapılacak her türlü mal ve malzeme teslimleri ait oldukları oranda KDV’ne tabi olacaktır.

- Kooperatifin üyelerine yapılacak konut teslimleri kaç m2 olursa olsun KDV’ne tabi olmayacaktır.03.07.2009 tarihinden itibaren inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri tarafından üyelerine yapılan konut teslimleri, konutun tabi olduğu oranda KDV’ye tabi olacaktır.

-Kooperatif kat karşılığı teslim nedeniyle “**münhasıran ortaklarla iş görme**” koşulunun ihlali, ortak dışı işlem sayıldığından kooperatifin KDV mükellefiyeti tesis ettirip her ay boş da olsa KDV beyanamesi vermesi gerekmektedir.

D- MÜTEAHHİT OLARAK GÖRÜNEN KOOPERATİFLERE ALT YÜKLENİCİLER TARAFINDAN YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ İNDİRİMLİ ORAN VEYA İSTİSNADAN YARARLANAMAZ

Arsa sahipleri ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapan ve inşaat ruhsatında yapı müteahhidi olarak görünen kooperatiflere alt yükleniciler tarafından verilen inşaat taahhüt işleri KDV Kanununun geçici 15 inci maddesi ve 2002/4480 sayılı Kararnameye ekli (I) sayılı listenin 12 nci sırası kapsamına girmediğinden indirimli oran veya istisna uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 21.09.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.57/5729-20/82890 sayılı özelgede;

“T.C. MALİYE BAKANLIĞI Gelir İdaresi Başkanlığı SAYI : B.07.1.GİB.0.01.57/5729-20 KONU: 21.09.2007*082890 İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA (Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü) İLĞİ: a) 04.06.2007 tarih ve 1186 sayılı b) 15.06.2007 tarih ve 1325 sayılı c) 26.06.2007 tarih ve 1406 sayılı d) 29.06.2007 tarih ve 1448 sayılı yazılarımız. İlgide kayıtlı yazılarımız ve ekleri incelenmiştir. Arsa sahipleri ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapan ve inşaat ruhsatında yapı müteahhidi olarak görünen kooperatiflere alt yükleniciler tarafından verilen inşaat taahhüt işleri KDV Kanununun geçici 15 inci maddesi ve 2002/4480 sayılı Karar-

nameye ekli (I) sayılı listenin 12 nci sırası kapsamına girmediğinden indirimli oran veya istisna uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ile ilgili olarak 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yer almaktadır. “ şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

III- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ ORANDA YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN KAPSAMI

Maliye Bakanlığınca Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın görüşü çerçevesinde yayımlanan genel tebliğ ve sirkülerler ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işi kapsamında sayılan işler aşağıda belirtilmiştir.

A- KOOPERATİFLERE İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ ORANDA YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN KAPSAMI KONUSUNDA MALİYE BAKANLIĞI TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER

1- 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği İle Yapılan Düzenlemeler

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-dü-

zeltme, 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, derin kuyu su sondajı, dalgıç kuyu pompası, hidrofor montajı, jeneratör montajı gibi işler.

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. 29.07.1998 tarihinden sonra istisna yerine %1 oranı uygulanmaktadır.

Ayrıca, müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt ilerinde, inşa edilen konutların net alanı 150 m²' nin altında veya üstünde olması veya işyeri niteliğinde bulunması istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

2- 11.01.1988 Tarih ve 4 Sıra No.lu KDVK İç Genelgesi İle Yapılan Düzenlemeler

Hafriyatın tek başına inşaat işi sayılmayacağı, ancak amaçlanan inşaat işinin gerçekleştirilebilmesi için zorunlu olan diğer inşaat imalatının tamamı ile veya bir kısmı ile (örneğin kaba inşaatla) birlikte ihale edildiği takdirde, hafriyatın da inşaat işi sayılacağı, alt yapı işlerinin (yol, su, kanalizasyon, kuyu açma gibi), duvar örülmesi, sıva, boya, badana yapılması, cam takılması, bilumum doğrama işleri (demir doğrama dahil) parke döşemesi, mutfak dolap ve tezgahları yapılması ve çevre düzeni işlerinin tek başlarına veya bir kaçının bir arada müteahhitlere ve taşeronlara yaptırılması halinde inşaat işi sayılmaları gerekeceği belirtilmiştir.

Buna göre, yukarıda belirtilen işler ile elektrik tesisatı sıhhi tesisat, kalorifer, karo ve fayans işleri kooperatife ait arazi dahilinde kalan ara yolların yapılması, betonlanması ve saha tanzim faaliyetleri inşaat taahhüt işi kapsamına girdiğinden bu işlerde % 1 oranı uygulanacaktır.

3- 02.11.2003 Tarih ve 2003/5 Sıra No.lu KDVK Sirküleri İle Yapılan Düzenlemeler

- Ahşap taban rabatası
- 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, bacadibi 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 ızalasyon 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 alçısı 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
- Ponzablock 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, is-

tisna 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. 29.07.1998 tarihinden sonra istisna yerine %1 oranı uygulanmaktadır.

4- Listelerde Belirtilmeyen İnşaat Taahhüt İşleri İçin Yapılacak İşlemler

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve yukarıda ismen belirtilmeyen inşaat taahhüt işlerinin indirimli oran kapsamına girip girmediği hususunda tereddüt edilen işlemlerde Bakanlıktan görüş alınması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı ve vergi dairesi başkanlıklarının bu konuda verdikleri özelgelerle yapılan düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir.

B- KOOPERATİFLERE İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ ORAN KAPSAMINDA YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNE İLİŞKİN ÖZELGELER

1- İstisna Veya İndirimli Oran Kapsamına Giren İşler:

a) Konut Yapı Kooperatiflerinin İnşa Ettirdiği Konutlar İçin Yaptıracağı Su Deposu Yapım İşİ

Maliye Bakanlığı 12.03.2007 tarih ve 55/5517-2044/ 2076 sayılı özelgede;

“KDV Kanununun geçici 15 .maddesi uyarınca 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan kooperatiflere yapılan “inşaat taahhüt işleri” KDV’den istisna olup, bu tarihten

sonra inşaat ruhsatı almış olan kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işleri ise 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki I sayılı listenin 12. sırası uyarınca % 1 oranında katma değer vergine tabi bulunmaktadır

Söz konusu uygulamaya ilişkin gerekli açıklamalar 49 seri No.'lu KDV Genel Tebliği ile 5 Seri No.lu KDV Sirkülerinde yapılmıştır.

Bu açıklamalara göre, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna olması veya % 1 oranında KDV'ye tabi tutulması için;

-Kooperatifin 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olması,

-Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,

-İşin konut yapı kooperatifine yapılması,

-Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması,

gerekmektedir.

Bu durumda, inşaat yapı ruhsatını 22.04.1996 tarihinde almış olan Konut Yapı Kooperatifi Başkanlığının işin başında taahhüde dayanmak koşuluyla inşaa ettirdiği konutlar için yaptıracağı su deposu yapım işi KDV'den istisna olacaktır." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

b) Asansör İmalat ve Montaj işi

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı 31.12.2007 tarih ve.4.01.16.02/1691 sayılı özeldede,

“106 seri no’lu KDV Genel Tebliğinin “B. Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna Veya İndirimli Oran Uygulaması” başlıklı bölümünde; “KDV Kanununun geçici 15. maddesinde, 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 1/1/1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV’den istisna edilmiştir. Bina inşaat ruhsatını 29/7/1998 tarihinden sonra almış konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işleri ise 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli I sayılı listenin 12. sırası uyarınca %1 oranında KDV’ne tabi bulunmaktadır.” denilmektedir.

“Konut yapı kooperatiflerine ifa edilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasına ilişkin olarak yayımlanmış KDV Genel Tebliğleri ile Sirkülerlerinde gerekli düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır.

4.Ocak.2008 tarihinden en itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi için, yukarıda belirtilen düzenlemelerde aranılan şartların yanı sıra, inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması da gerekmektedir.” açıklamasına yer verilmiştir.

İlgi dilekçenizde konut yapı kooperatifinize yapılacağı belirtilen asansör işi, 49 seri no’lu KDV Genel Tebliğinin A/1-b bölümünde; “asansör imalat ve montaj işi” şeklinde ifade edilmek suretiyle indirimli oran kapsamına giren inşaat taahhüt işleri arasında sayılmıştır.

Buna göre, yapı ruhsatının sadece kooperatifiniz adına düzenlenmiş ve inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde kooperatifiniz adına tescil edilmiş olması ve kooperatifiniz tarafından 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış olması durumunda kooperatifinize yapılacak asansör imalat ve montaj işinin taahhüde dayandırılarak yapılması şartıyla KDV uygulanmayacaktır. Ruhsatın bu tarihten sonra alınması durumunda ise, kooperatifinize yapılacak asansör imalat ve montaj işi % 1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

c) Çimento, Çakıl, Kum Ve Suyun Transmikserlerle Karıştırılarak Teslimi

“Çimento, çakıl, kum ve suyun transmikserlerle karıştırılarak ve şantiyeye nakledilerek pompalarla daha önce hazırlanmış betonarme kalıplara basılması olan hazır beton işi inşaat taahhüt işleri kapsamında değerlendirilecektir” (Ankara Defterdarlığının 7.05.1998 tarih ve 4089 Sayılı Özelgesi).

d) Kalorifer Tesisatı ,Güneş Enerjili Isıtma Sistemleri Ve Split Klima Tesisatı Teslimi

“Konu ile ilgili olarak Bayındırlık ve İskan Bakanlığı’nın 11.02.1999 tarihili yazısına göre, 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde, kooperatiflerce yaptırılan inşaat taahhüt işleri içinde kalorifer tesisatı ve güneş enerjili ısıtma sistemlerinin yer aldığı belirtilmekte ve split klima tesisatının da teknik olarak ısıtma kavramı içinde değerlendirilmesi gerektiğinden söz edilerek, bu sistemin de inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmektedir” (Gelirler Genel Müdürlüğünün 22.03.1999 tarih ve 011501 sayılı özelgesi).

e) Etriye, Çiroz, Pilye, Gönve Ve Diğer Bükme Demir İşleri

“ Konu ile ilgili olarak Bayındırlık ve İskan Bakanlığı’ nın 11.01.1999 tarihli yazısına göre, herhangi bir yapıım işi kapsamında, kooperatifin ihtiyacı olan betonarme demirlerinin projesine göre imalatçı tarafından fabrikada kesilip etriye, çiroz, pilye, gönve ve diğer bükme işlerinin hazırlanıp inşaat sahasına nakli ve kalıbı hazır katlara çıkarılıp yine projesine göre yerine monte edilerek beton atmaya hazır hale getirilmesi işleminin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmektedir. Buna göre,... inşaat taahhüt işi kapsamına giren betonarme demir imalatı işine KDV uygulanmayacaktır” (Gelir Genel Mdrliğünün 06.07.1999 tarih ve 028125 sayılı özelgesi).

f) İçme Suyu Arıtma Cihazı Montajı Ve İşçiliği

“Konuyla ilgili olarak Bayındırlık ve İskan Bakanlığı ile yapılan yazışma sonucu, içme suyu arıtma cihazı montajı ve işçiliğinin, konut inşaatlarının zaruri ve tamamlayıcı kısımları olduğu, söz konusu işlerin taahhüt bünyesinde yaptırılması durumunda, bu nevi işlerin inşaat taahhüt kapsamında değerlendirilmesinin uygun olacağı belirlenmiştir. Dolayısıyla 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde sayılan işlemler arasında yer almayan içme suyu arıtma cihazı montaj ve işçiliği işi de inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilecektir” (Gelirler Genel Müdürlüğünün 14.07.1999 tarih ve 030045 sayılı özelgesi).

g) Site İçi Yolların Taş Kaplama İşleri ,Yüzme Havuzunun Filtre Ve Devri Daim Motor larının Yaptırılması İle Çevre Aydınlatması İçin Demir Direk Satın Alınması İşleri

“ site içi yolların taş kaplama işi bir taahhüde dayanarak yaptırılması halinde Katma Değer Vergisi Kanunu’ nun geçici 15.

maddesi gereğince KDV istisnasından yararlanabilecektir. Ancak yüzme havuzunun filtre ve devri daim motorlarının yaptırılması ile çevre aydınlatması için demir direk satın alınması işleri bu kapsama girmediğinden vergiye tabi bulunmaktadır” (Gelirler Genel Müdürlüğünün 18.08.1999 tarih ve 035320 sayılı özelgesi).

h) Bahçe Ve Çim Aydınlatma Armatürleri Teslim Ve Montaj İşlemi

“Bahçe ve çim aydınlatma armatürleri teslim ve montaj işleminin işin başında taahhüde dayanması,... kaydıyla katma değer vergisinden istisna olacağı tabiidir”(Gelirler Genel Müdürlüğünün 14.10.1999 tarih ve 043381 sayılı özelgesi).

1) Teras İzolasyon İşleri

“Sözü edilen istisna kapsamına konut yapı kooperatiflerine taahhüt çerçevesinde yapılan teras izolasyon işleri de girmektedir” (Gelirler Genel Müdürlüğünün 08.12.1999 tarih ve 054000 sayılı özelgesi).

i) Hidrofor, Pis Su Pompaları İle Tesisat Yapım Montaj İşleri

“Sözü edilen istisna kapsamına konut yapı kooperatiflerine taahhüt çerçevesinde yapılan hidrofor, pis su pompaları ile tesisat yapım montaj işleri de girmektedir” (Gelirler Genel Müdürlüğünün 10.12.1999 tarih ve 054344 sayılı özelgesi).

j) Konut Yapı Kooperatiflerince Yaptırılan Eğitim, Sağlık Tesisleri ve İbadethaneler İçin Verilen İnşaat İşleri

14.03.2006 Tarih ve 38 Seri No.lu KDVK İç Genelgesine göre, konut yapı kooperatiflerince üyelerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını

karşılama 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 tarih veya daha sonra alınmış olması halinde % 1 KDV oranı uygulanmak suretiyle,

işlem yapılabilecektir.

k) Konut Yapı Kooperatifine Yapılacak PVC Mineflo, Laminant Parke Ve Halı Döşeme İşlemleri

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 02.07.2008 tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB. 4.34.17.01. Geç-15.5719 sayılı özelgede

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun Geçici 15. maddede ile 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin KDV’nden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 24.12.2007 tarih ve 2007/113033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150m²’ ye kadar konut teslimleri ile

- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için, katma değer vergisi oranı %1 olarak tespit edilmiştir.

Öte yandan, 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri;

Altyapı işleri (yol, su, kanalizasyon, kuyu açma gibi) duvar örülmesi, sıva, boya, badana yapılması, cam takılması, bilimum 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, düzeltme, yol açıp çakıl serme, asansör imalat ve montaj işi, malzeme hariç işçilik, spor/eğlence tesisleri, otopark, tüm sahanın pompası, hidrofor montajı, jeneratör montajı gibi işlerdir, şeklinde açıklanmıştır.

Ancak, konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile her türlü mal teslimleri bu uygulamadan yararlanmayacağından bu teslim ve hizmetler genel hükümlere göre KDV'ne tabi olacaktır.

Ayrıca 5 Nolu KDV sirkülerinin 2-İstisna veya indirimli oran kapsamına giren inşaat taahhüt işleri başlıklı kısmında;

.....

- Fayans ve karo yerine ikame edilen duvardan duvara rafting makine halısı döşenmesi, inşaat taahhüt işi olarak sayılmıştır.

Diğer taraftan, 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin B- Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna veya İndirimli Oran Uygulaması başlıklı kısmında;

.....

Bu Tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi için, yukarıda belirtilen düzenlemelerde aranılan şartların yanı sıra, inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması da gerekmektedir. denilmektedir.

Buna göre, firmanızca konut yapı kooperatifine yapılacak inşaat taahhüt işlerinde konut yapı kooperatifine ait bina inşaat ruhsatının 29.07.1998 tarihinden önce alınmış olması halinde söz konusu kooperatife yapılacak inşaat taahhüt işleri (PVC mineflo, laminant parke ve halı) KDV'ye tabi olmayacaktır.

Diğer taraftan, kooperatife ait bina inşaat ruhsatının, 29.07.1998 tarihinden sonra alınmış, inşaat taahhüt sözleşmesininde 106 Seri No.lu Tebliğin yayımlandığı 28.07.2007 tarihinden sonra yapılmış olması durumunda, inşaatın yapıldığı arsanın da tapu sicilinde kooperatifin tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması kaydıyla kooperatife yapılacak inşaat taahhüt (pvc mineflo, laminant parke ve halı döşemesi işi) işleri %1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.

Ancak, kooperatifle yapılan inşaat taahhüt sözleşmesinin 28.07.2007 tarihinden önce yapılmış olması halinde inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde kooperatifin tüzel kişiliği adına tescil şartının aranılmayacağı tabiidir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir

1) Hidrofor, Jeneratör Alım Ve Montajı İle Çevre Düzeni İşleri

Kooperatif tarafından inşa ettirilen konutlarla ilgili olarak yaptırılacak olan hidrofor, jeneratör alım ve montajı ile çevre düzeni işleri-

nin katma değer vergisinden istisna edilip edilmediğine sorusuna ilişkin olarak Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.03.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-08-440 sayılı özalgede;

“ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1’nci maddesinde; ticari, sınaı,

zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun geçici 15’nci maddesi hükmü uyarınca, 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden müstesnadır. Bu tarihten sonra adına inşaat ruhsatı alınmış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat-taahhüt işleri ise 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki (I) sayılı Listenin 12’nci sırası ile %1 oranında katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

Söz konusu madde hükmünün uygulamasına ilişkin açıklamalar 49, 66 ve 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleri ile 2003/5 ve 2006/38 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde yapılmıştır.

Buna göre, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat-taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna edilmesi veya %1 oranında katma değer vergisine tabi olabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,

- İnşaat yapı ruhsatının müstakil olarak kooperatif adına düzenlenmiş olması ve bu ruhsata konu edilen arsanın mülkiyetinin de kooperatife ait olması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması, şartlarının birlikte aranılması gerekmektedir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat işi niteliğinde olmayan ve taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile her türlü mal teslimleri istisnadan veya %1 oranından yararlanamayacaktır.

Diğer taraftan 49 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nin "1/b İstisna Kapsamına Giren İşlemler" başlıklı bölümünde; hidrofor montajı, jeneratör montajı ve çevre düzeni işleri, 5 sayılı KDV Sirkülerinde de çevre düzeni işleri sayılmıştır.

49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca, inşaat taahhüt işlerinin hepsinin veya birkaçının ayrı ayrı ya da bir arada müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna veya %1 oranında katma değer vergisi uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet %18 oranında katma değer vergisine tabi olacak, müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi ise istisna veya %1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.

Ayrıca, konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inşaat işi yaptırmaları halinde taşeron ve müteahhitler tarafından doğrudan konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetleri istisna veya %1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.

28.07.2007 tarih ve 26596 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nin B. Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna ve İndirimli Oran Uygulaması başlıklı bölümünde ise;

“.....

Bu Tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi için, yukarıda belirtilen düzenlemelerde aranılan şartların yanı sıra, inşaatın yapıldığı arsanın tapu siciline inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması da gerekmektedir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Dilekçeniz eki belgelerin tetkiki sonucunda; kooperatifinizce Bursa’nın İlçesi, Mahallesi’nde bulunan ve tapunun pafta, ada, parselinde (eskisi; ada,parsel) kayıtlı olan arsa üzerine konut yaptırılması için kooperatifiniz adına tarih ve no.lu yapı ruhsatının alındığı, bu ruhsata konu edilen arsanın mülkiyetinin de kooperatifinize ait olduğu anlaşıldığından, 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 2003/5 ve 2006/38 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde sayılan inşaat taahhüt işleri arasında sayıldığından yapımlarının da taahhüde bağlanması şartıyla, kooperatifinizce yaptırılacak olan hidrofor ve jeneratör montajı ile çevre düzeni işlerinin katma değer vergisinden müstesna edilmesi, hidrofor ve jeneratörün alımının ise %18 oranında katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Bunun dışında inşaatta kullanılmak üzere piyasadan satın alacağınız mal ve hizmetlerin ve yine inşaat taahhüt işleri arasın-

da sayılmasına rağmen yapımı taahhüde bağlanmayan işlerin genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi tutulmasının gerekeceği tabiidir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

m) Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan Kilit Parke Taşı Yapım İşleri

Konut yapı kooperatiflerine yapılan kilit parke taşı yapım işinin KDV karşısındaki durumu konusunda sorulan bir soruya Adana Vergi Dairesi Başkanlığı 21.10.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02/2005/2143-242 sayılı özelgede;

“Bilindiği üzere, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1997 tarihine kadar katma değer vergisi istisnası kapsamında yer almakta iken, 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 12’nci sırası ile bu tarihten sonraki işlemlerde % 1 oranında katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

.....

İlgi dilekçeniz ekinde yer alan yapı ruhsatının 16.03.2005 tarihinde Konut Yapı Kooperatifiniz adına düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Buna göre, 29.07.1998 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifinize yapılacak ve (5) seri no’lu KDV Sirküsünde vergiden istisna veya indirimli oran kapsamına giren inşaat taahhüt işleri arasında sayılan bahçe yollarına kilitli parke taşı döşenmesi yapım işinin taahhüde dayanması kaydıyla, bu inşaat taahhüt işine % 1 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.” Denilmektedir.

n) Verde Guatemala Granit Ve Mekanik Kaplama İmalatı, Seslendirme Sistemi, Görüntüleme Ve Güvenlik Sistemi İle Membran Gölgelek İşleri

Maliye Bakanlığı 18.10.2006 tarih ve 0.01.53/5317-2187/ 81059 sayılı özelgede;

“.....

Buna göre, yukarıda sayılan şartları taşıması ve taahhüde dayanması kaydıyla verde guatemala granit ve mekanik kaplama imalatı, seslendirme sistemi, görüntüleme ve güvenlik sistemi ile membran gölgelek işleri inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilerek indirimli oranda katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

o) Kooperatif Tarafından Doğalgaz Servis Hattı Döşettirilmesi İşlemleri

Konut yapı kooperatifi tarafından yaptırılan bahçe içi doğalgaz servis hattı yapımı işinin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda Maliye Bakanlığı 13.09.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5417-1692/31575 sayılı özelgede;

”Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen geçici 15 inci maddesinde, 4369 sayılı Kanunun yayınlandığı 29.07.1998 tarihten önce inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, adı geçen kooperatifin 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı almış olması halinde, inşaat taahhüt işi kapsamı-

na giren doğalgaz servis hattı döşenmesine işlemlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır.” Denilmektedir.

ö) Kooperatif Tarafından Yaptırılan Demirlerinin Projesine Göre İmalatçı Tarafından Fabrikada Kesilip Etriye, Çiroz, Pilye, Gönye Ve Diğer Bükme İşleri

Kooperatife yaptırılan hazır demir imalatı işi inşaat taahhüt işi kapsamına girmektedir. Kooperatifin 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı almış olması halinde hazır demir imalatı işine KDV uygulanmayacak, bu tarihten sonra inşaat ruhsatı alması halinde % 1 oranında KDV uygulanacaktır.

Maliye Bakanlığı 04.02.1998 tarih ve GEL.0.53/5317-1440/3442 sayılı özelgede;

“.....

Konu ile ilgili olarak Bayındırlık ve İskan Bakanlığının 11.01.1999 tarihli yazısına göre; herhangi bir yapım işi kapsamında, kooperatifin ihtiyacı olan 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 işleminin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmektedir.

Buna göre, söz konusu kooperatifin 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı almış olması halinde inşaat taahhüt işi kapsamına giren hazır demir imalatı işine KDV uygulanmayacak, bu tarihten sonra inşaat ruhsatı alması halinde % 1 oranında KDV uygulanacaktır.” Şeklinde idari görüşünü açıklamıştır.

p) Yapı Kooperatifi Binaları Dış Cephesinin Cam Mozaikle Kaplanması

Konut yapı kooperatifi binaları dış cephesinin cam mozaikle kaplanması işleminde, firma ile kooperatif arasında düzenlenen protokolün inşaat taahhüt işine ilişkin bir sözleşme olarak değerlendirilmesi ve istisna uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Konut yapı kooperatifine ait binalarının dış cephesine cam mozaikle kaplama işleminin KDV karşısındaki durumu konusunda sorulan bir soruya Maliye Bakanlığı'nın 06.01.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5274-161/690 sayılı özelgede;

“Yapı Kooperatifi binalarının dış cephe kaplaması işçiliği ile kullanılacak cam mozaik malzemesinin, satış protokolü çerçevesinde yapılmasının inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda tereddüte düşüldüğü belirtilmektedir.

.....

Yazınız ekinde yer alan 24.02.1999 tarihli satış protokolünün incelenmesinden, bu protokolün sadece mal teslimi için düzenlenmediği, kullanılacak malzeme ile işçiliğin ayrı ayrı belirtildiği bir taahhüdü kapsadığı anlaşılmaktadır.

Buna göre, adı geçen firma tarafından konut yapı kooperatifi binalarının dış cephesinin cam mozaikle kaplanması işleminde, söz konusu protokolün inşaat taahhüt işine ilişkin bir sözleşme olarak değerlendirilmesi ve KDV Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen Geçici 15. madde hükmüne göre istisna uygulanması mümkün bulunmaktadır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

r) Isıcam Montaj İşleri

Kooperatiflere yapılan her nevi montaj işleri inşaat taahhüt işi kapsamına girdiğinden bu işlemler inşaat ruhsatının 29.7.1988 tarihinden önce alınmış olması halinde KDV'den istisna olacak, bu tarihten sonra alınmış olması halinde indirimli oranda KDV'ye tabidir.

Maliye Bakanlığı 24.11.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5479-(38)141/50415 sayılı özelgede; Kooperatiflere montaj inşaat taahhüt işi yapan mükelleflere uygulanacak KDV oranı konusunda aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

“İlgide kayıtlı yazınız ve ekleriyle, tarafından düzenlenen tarih ve..... sayılı Rapor incelenmiş olup, iliniz Erçiyes Vergi Dairesi mükelleflerindensatılan 4 + 4 mm muhtelif ebatlı 528,06 m2 ısıcam nedeniyle düzenlenen 929.385.600 TL. tutarındaki..... tarih ve sıra nolu faturanın ısıcam satışı + yerine montaj edilmesi işlemini içerdiği ve 929.385.600 TL. bedelin 882.916.320 TL. sinin ısıcam satış bedelini geri kalan 46.469.280 TLs sinin ise yerine montaj edilmesi bedelini içerdiği anlaşılmıştır.

..... A.Ş.’nin yaptığı ısıcamın yerine montajı işi olduğundan, söz konusu montaj inşaat taahhüt işi kapsamında katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Faturalarda yer alan montajlı bedelin cam teslimi ve montaj dahil bedel olduğunun kabul edilerek, toplam taahhüt bedeli üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

Ancak, bu işle ilgili olarakA.Ş.’nin yüklendiği KDV, Kanununun 30/a maddesi gereğince indirim konusu yapılmayacak,

bu vergiler gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.” Denilmektedir.

s) Saç Kapı Kasası

“Sac kapı kasası (kör kasa) işine, inşaat taahhüt işi kapsamında katma değer vergisi uygulanmayacaktır” (Gelir.Gen.Müdürlüğünün 26.11.1998 tarih ve 043412 sayılı özelgesi).

2- İstisna Veya İndirimli Oran Kapsamına Girmeyen İnşaat Taahhüt İşleri:

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

KDV Genel Tebliği ve özelgelerle konut yapı kooperatiflerine yapılan işlerden indirimli oran kapsamına girmeyen işlemler aşağıda belirtilmiştir.

a) Konut Yapı Kooperatifine Müstakilen Tek Başına Yapılan İşler

49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre aşağıda belirtilen işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Buna göre, tek başına hafriyat işi, muhasebecilik, nakliye, plan-proje çizimi, anayoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve burarlarda toprak üstünün bitki ile kapatılması, kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi, parselasyon, aplikasyon (araziye uygulama) ve benzeri hizmetlerde % 1 oranı uygulanmayacaktır.

b) Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan Planlama İşleri

Konut yapı kooperatifinin tarafından yaptırılan plan kote alınması, kotlu çevre tanzim planı, arazi kazı ve dolgu planı hazırlanması işlerinin yüklenici firma tarafından ifasında KDV uygulanması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı 14.09.1999 tarih ve GEL.0.53/5112-191/029979 sayılı özelgede;

“Konu ile ilgili olarak Bayındırlık ve İskan Bakanlığı ile yapılan yazışma sonucunda, plankote alınması, kotlu çevre tanzim planı, arazi kazı ve dolgu planı hazırlanması işlerinin 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 3. maddesinde tanımlanan yapım işi kapsamında değerlendirilemeyeceği, hizmet işi olarak kabul edilmelerinin gerekeceği, 49 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin istisna kapsamına girmeyen işlemlerle ilgili C bölümünde “...plan kote çizimi, ... parselasyon, aplikasyon (araziye uygulama) ve benzeri hizmetlerde istisna uygulanmayacağı görüşüne varılmıştır.

Bu nedenle, Konut Yapı Kooperatifinin plan kote alınması, kotlu çevre tanzim planı, arazi kazı ve dolgu planı hazırlanması işlerinin yüklenici firma tarafından ifası tarafından KDV uygulanması gerekmektedir.” Şeklinde görüş bildirilmiştir.

c) Kooperatifin Yaptıracağı Yüzme Havuzu Yapım İşİ

Yüzme havuzu konutlar için zaruri olmayan bölümlerdendir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 01.05.2006 tarih ve 07.1.GİB.4.35.17.01/ KDV. 02.422/1256 sayılı özelgesinde, kooperatifin kendisine ait site alanı içerisinde yaptıracağı yüzme havuzu yapım işine %18 oranında KDV uygulanacağını açıklamıştır

“KDV Kanunu’nun 28. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulunca 17/07/2002 tarih ve 2002/4480 sayılı Kararname Eki Kararla;

a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi işlemler için %18,

b) (I) sayılı liste kapsamında yer alan teslim ve hizmetlere %1,

c) (II) sayılı liste kapsamında yer alan teslim ve hizmetlere %8,

Oranında KDV uygulanacağı hüküm altına alınmış olup, (I) sayılı listenin 12. sırasında yer alan “Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri” (%1) oranında vergiye tabi tutulmuştur.

.....

Buna göre, 29/07/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine KDV uygulanmayacaktır. Ruhsatın bu tarihten sonra alınması durumunda inşaat taahhüt işleri %1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.

Diğer taraftan, 49 ve 66 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 5 ve 38 No.lu KDV Sirküleri’nde inşaat taahhüt işi kapsamında vergiden istisna edilen işlemler arasında “yüzme havuzu yapım” işi sayılmamış, ancak “yüzme havuzu yapımı”nın istisna kapsamına girip girmediği hususunda emsal bir hadise nedeniyle Bakanlığımızdan alınan 08/02/2005 tarih ve 5896 sayılı yazıda;”.....yüzme havuzu ve teçhizatı gibi konutlar için zaruri olmayan imalatların, inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre, Kooperatifinize ait site alanı içerisinde yaptırılacak yüzme havuzu yapım işinin KDV Kanunu'nun Geçici 15. maddesine göre vergiden istisna edilmesi mümkün bulunmadığından, genel oranda (%18) KDV'ye tabi olması gerekmektedir." denilmektedir.

d) Yüzme Havuzunun Filtre Ve Devri Daim Motorlarının Yapıtırılması İle Çevre Aydınlatılması İçin Direk Satın Alınması İşleri

Yüzme havuzunun filtre ve devri daim motorlarının yaptırılması ile çevre aydınlatılması için direk satın alınması işleri inşaat taahhüt işleri kapsamına girmediğinden vergiye tabi bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı 18.08.1999 tarih ve GEL.0.52/5265-31/35320 sayılı özelgede,

"3065 sayılı KDV Kanununa 4369 sayılı Kanunun 62. maddesiyle eklenen geçici 15. madde ile 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihine kadar bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Yazınızda, sözü edilen site içi yolların taş kaplama işi bir taahhüde dayanarak yaptırılması halinde KDV Kanununun geçici 15. maddesi gereğince katma değer vergisi istisnasından yararlanabilecektir.

Ancak, yüzme havuzunun filtre ve devri daim motorlarının yaptırılması ile çevre aydınlatılması için direk satın alınması işleri bu kapsama girmediğinden vergiye tabi bulunmaktadır." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

e) Kooperatifin Taahhüt Sözleşmesine Dayanmayan Çelik Kapı Alımı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 14.03.2006 tarih ve 4.35.17.01/KDV. 02.516/1658 sayılı özelgesinde; satış sözleşmesi çerçevesinde ihale edilen çelik kapı alımı ve montajı işinin KDV'den istisna olmadığını belirtmiştir.

“49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (A/1-b) bölümünde istisna kapsamına giren işlemler arasında “....., bilumum doğrama işleri (demir doğrama işleri dahil),) sayılmış, ayrıca 5 Numaralı KDV Sirkülerinde de “Çelik kapı imalatı, montajı ve pres kapı yapım işi”nin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirileceği belirtilmiş,

Aynı Tebliğin “İstisna Kapsamına Girmeyen İşlemler” başlıklı (A/1-c) bölümünde ise;

“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'ye tabi olacaktır.

Öte yandan, kooperatiflere yapılan teslimler tamamıyla genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.....”Denilerek, kooperatiflerin inşaatta kullanılmak üzere piyasadan satın alacakları mal ve hizmetlerin vergiye tabi olacağı açıklanmış bulunmaktadır.

İlgide kayıtlı dilekçeniz eklerinin incelenmesi sonucunda; ... Belediyesinden alınan 23/07/2004 tarih ve 50 sayılı bina inşaat yapı ruhsatının 29/07/1998 tarihinden sonra alındığı, ancak

23/08/2005 tarihli ‘‘Satış Sözleşmesi’’nin sadece mal teslimi için tek taraflı düzenlendiği, kullanılacak malzeme ve işçiliğin ayrı ayrı belirtilmediği ve bir taahhüdü kapsamadığı anlaşılmıştır.

Bu itibarla, elik kapı alımı ve montajı işinin birlikte işin başında taahhüt sözleşmesine dayanmaması nedeniyle, söz konusu elik kapı alımının tesliminde genel vergi oranında (%18) katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.’’ şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

f) Yapı Kooperatifine Yapılan Sauna İşlerine %18 KDV Oranı Uygulanır

Konut yapı kooperatifine yapılan sauna imalatının, inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilerek istisna veya indirimli oranda katma değer vergisine tabi olup olmayacağı hususunda uygulamada ortaya çıkan tereddütlerle ilgili olarak Maliye Bakanlığı 03.07.2007 tarih ve GİB.0.1.53/5317-2230-59000 sayılı özelgede aşağıdaki görüşünü açıklamıştır.

‘‘.....’’

Buna göre, sauna yapımı ve teizatının sağlanması gibi konutlar için zaruri olmayan işler inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilemeyeceğinden konut yapı kooperatifine yapılan sauna imalatının genel oranda katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.’’Denilmektedir.

g) Yapı Kooperatiflerine Ankastre Buzdolabı, Ankastre Fırın Ve Ankastre Set st Ocak Teslimleri İnşaat Taahhüt İşi Kapsamında Değerlendirilmemektedir

Konut yapı kooperatiflerine teslim edilecek ankastre mutfak ürün-

lerinin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirmek yerinde değildir. 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli I Sayılı listenin 12. sırasında sadece ‘Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri’nin % 1 oranında KDV’ye tabi tutulması uygun bulunmuştur. Konut yapı kooperatiflerine yapılan teslimlerde ise, indirimli oranının uygulanması mümkün değildir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 27.08.2008 tarih ve B.07.1.GİB. 04.99. 16. 01/2-Muk.329/24846 sayılı özelgede;

“ konut yapı kooperatiflerine teslimi düşünülen ankastre buzdolabı, ankastre fırın, ankastre set üstü ocak, anılan tebliğler ve sirkülerde yer almadığından inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden teslimleri genel oran da KDV’ye tabi tutulması gerekmektedir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

h) Kooperatifin Jeneratör Satın Alması

Kooperatiflerin jeneratör satın alması ve montajı işlemlerini işin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından , jeneratör alımının katma değer vergisinden istisna veya indirimli oranda (%1) katma değer vergisine tabi tutulması da mümkün bulunmamaktadır. Bu işlemlerin piyasadan yapılan mal alımı olarak değerlendirilmesi ve genel oranda (%18) KDV uygulanması gerekmektedir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 02.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB. 4.35.17.01/KDV:02-887/223 sayılı özelgede;

“T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri KDV ve

Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü) SAYI : B.07.1.GİB.4.35. 17.01/KDV:02-887/223 KONU : KDV Oranı 02 ŞUBAT 2007 İlgı : Tarihsiz dilekçeniz. Başkanlığımıza hitaben verilen ilgide kayıtlı dilekçenizde; Kooperatifinizin, bir firmaya ihale edilen 1 adet jeneratör alımı, gerekli güç ve kumanda kablolarının temini- çekilmesi ve buna bağlı şebeke- yük- transfer panosu bağlantıları, sistem ayar kontrolleri yapılması ve jeneratöre ilk start verilerek devreye alınması (montajı) taahhüt işinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca katma değer vergisine tabi olup olmadığı, tabi ise uygulanması gereken katma değer vergisi oranı hakkında tarafımıza bilgi verilmesi talep edilmektedir.

.....

Diğer taraftan, 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (A/1-b) bölümünde istisna kapsamına giren işlemler arasında; “....., jeneratör montajı.....” işi sayılmıştır. Aynı Tebliğin “İstisna Kapsamına Girmeyen İşlemler” başlıklı (A/1-c) bölümünde ise; “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.

.....

Öte yandan, kooperatiflere yapılan teslimler tamamıyla genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.....” Denilerek, kooperatiflerin inşaatla kullanılmak üzere piyasadan satın alacakları mal ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu açıklanmış bulunmaktadır.

İlgide kayıtlı dilekçeniz ekinde yer alan 13/12/2006 tarih ve sayılı Satış Sözleşmesinin “Montaj” başlıklı 4’üncü maddesinde; “... tarafından müşteri adresi düzayak teslim edilen jeneratör grubunun; yağ ve antifiriz ikmali gerekli güç ve kumanda kablolarının temini- çekilmesi ve buna bağlı şebeke yük bağlantıları uygun havalandırma koşullarının sağlanması ve her türlü inşaat işleri, yakıt temini, egzost sistem montajı, davlumbaz temini ve montajı yakıt tesisatı uygun havalandırma koşullarının sağlanması ve her türlü inşaat işleri, yakıt temini ve işletme ana panosunda yapılması gerekebilecek tadilatlar-düzenlemeler alıcı tarafından yapılacaktır. Bu işlemler bittikten sonra, beş gün önceden alıcı tarafından devreye alma talebinin yapılmasını müteakip, satıcı tarafından grubun sistem ayar kontrolleri yapıp jeneratör ilk startı verilerek devreye alınacaktır.” ifadelerine yer verilmiştir. Bu itibarla, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; Kooperatifiniz ile ... Satış ve Servis A.Ş. arasında düzenlenen bahse konu Satış Sözleşmesine göre söz konusu işin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmayıp, jeneratör alımınızın katma değer vergisinden istisna veya indirimli oranda (%1) katma değer vergisine tabi tutulması da mümkün bulunmadığından, piyasa-dan yapmış olduğunuz mal alımı olarak değerlendirilmesi ve genel oranda (%18) KDV uygulanması gerekmektedir. “ denilmektedir.

IV- KOOPERATİFE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İNDİRİM ORAN UYGULAMASININ SÜRESİ VE SINIRI

A- KOOPERATİFE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İNDİRİM ORAN UYGULAMASININ SÜRESİ

Konut yapı kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işleri zaman itibarıyla sınırsız değildir. Kooperatifin tüzel kişiliğinin devam etmesi mutlaka ona yapılan inşaat taahhüt işlerinin indirimli oranda yapılmasını gerektirmez. Konut yapı kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işinde indirimli oran uygulanması kooperatife ve üyelerine değil, konuta yapılması halinde söz konusudur.

1- Konutlar Kullanılmaya Başlandıktan Sonra Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri

Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine indirimli oran üzerinden gerçekleştirdikleri inşaat taahhüt işlerinin süresi, konutların kullanılmaya başlanması ile sınırlıdır. Buna göre, konut yapı kooperatiflerinin inşa ettirecekleri konutların kullanılmaya başlanılmasına kadar yapılacak inşaat taahhüt işlerine indirimli oranda KDV uygulanacaktır. İnşaat tamamlandıktan ve konutlar kullanılmaya başlandıktan sonra yapılacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranın uygulanması mümkün değildir.

Maliye Bakanlığı 30.03.2005 tarih ve B55-5517 - 1921 / 14515 sayılı özelgede;

“KDV Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen geçici 15. maddesinde, bu Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin KDV’den istisna

olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu istisna ilişkin açıklamalar 49 ve 66 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleri ile 5 No.lu KDV Sirkülerinde yapılmıştır.

KDV Kanununun geçici 15. maddesi hükmü konusunda yayımlanan 49 ve 66 Seri No.lu Genel Tebliğlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine KDV uygulanmayacaktır.

Öte yandan, KDV Kanununun geçici 15. maddesi. konut yapı kooperatiflerinin inşa ettirtecekleri konutların kullanılmaya başlanılmasına kadar yapılacak inşaat taahhüt işlerine yöneliktir.”şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

2- İnşaat Tamamlandıktan Sonra Yapılan İşler

İnşaat tamamlandıktan sonra yapılan evre düzenlemesi ve kapalı garaj yapım işleri gibi işler indirimli orandan yararlanmaz.

Maliye Bakanlığı 30.03.2005 tarih ve .GEL.0.55-5517 - 1921 / 14515 sayılı özelgede,

”kooperatifin konut inşaatlarını tamamlamış olmasından dolayı söz konusu kooperatif tarafından yaptırılacak olan evre düzenlemesi ve kapalı garaj yapım işlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

3- Kooperatif Tarafından İnşa Edilen Konutların Tamamı  yelerine Teslim Edildikten Sonra Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 27.05.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01.Geçici 15.4692 sayılı  zelgede;

“

Diğer taraftan, 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin “B” bölümünde; Bu Tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi için, yukarıda belirtilen düzenlemelerde aranılan şartların yanı sıra inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olmasının da gerektiği açıklanmıştır.

Buna göre, kooperatifiniz tarafından inşa edilen konutların tamamı üyelere teslim edildiğinden, kooperatif amacına ulaşmış kabul edileceğinden, bu aşamadan sonra kooperatife yapılacak teslim ve hizmetlerin üyelerin kullanımına yönelik olarak verildiği kabul edileceğinden genel oranda (% 18) KDV uygulanacaktır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

4 -Tasfiyeye Giren Kooperatife Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri

a) Kooperatif Tasfiyeye Girdikten Sonra Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri

Kooperatifin tasfiyeye girdiği tarihten sonra inşaat taahhüt işlerine ilişkin olarak düzenlenen hak ediş faturalarına istisna veya indirimli oran uygulanması mümkün olmayıp, %18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı muhatap 12.03.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.54/5428-2522/027806 sayılı özelgede:

“İlgi: 22/01/2009 tarih ve GİB.4.35.17.01.KDV:02-2211/174 sayılı yazımız.

İlgide kayıtlı yazımızda;

- Başkanlığımız mükellefi ... Ltd. Şti.nin 15.09.2000 tarihli sözleşme uyarınca S.S. ... Konut Yapı Kooperatifi için 2000 yılında inşaat yapım işine başladığı,

- Firma ve Kooperatif arasında düzenlenen geçici kabul tutanağında Kooperatife ait inşaatın 20.12.2004 tarihinde tamamlandığı,

- Firmanın 30.02.2004 tarihi itibarıyla tasfiyeye giren Kooperatife 01.03.2004 ve 29.09.2004 tarihlerinde inşaat taahhüt işlerinden dolayı iki defa hak ediş bedeli olarak fatura düzenlediği,

- Firma tarafından tasfiye tarihinden önce sözleşmesi yapılarak yapımına başlanan inşaat taahhüt işlerinin tasfiye tarihinden sonra tamamlanması veya ödemelerin tasfiye tarihinden sonra yapılması durumunda Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun geçici 15. madde çerçevesinde istisna uygulanması veya indirimli oran uygulamasının mümkün olup olmadığı hususunda tereddüde düşüldüğü

belirtilerek Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

KDV Kanununun geçici 15 inci maddesine göre, inşaat ruhsatı 29/07/1998 tarihinden önce alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri vergiden müstesnadır. İnşaat ruhsatının bu tarihten sonra alınmış olması halinde söz konusu işler 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 12. sırası kapsamında %1 oranında vergiye tabi olacaktır.

Konut Yapı Kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine ilişkin 49 ve 66 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 5 No.lu

KDV Sirkülerinde açıklama yapılmış olup, 5 No.lu KDV Sirkülerinde; inşaat taahhüt işlerin hepsinin veya birkaçının veya ayrı ayrı her birinin müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna veya indirimli oran uygulamasına engel olmayacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, tasfiyeye girmiş bir konut yapı kooperatifinin görevi alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi, kooperatif mal varlığının çıkarılması ve amacına uygun gerçekleştirildiği meskenlerini üyelerine teslim etmek suretiyle tasfiyesinin sonuçlandırılmasıdır. Dolayısıyla, tasfiye halindeki kooperatifin bu işlemler dışında herhangi bir iş yapması halinde daha önceden vergiden muaf veya istisna olmasını gerektirecek durum ortadan kalkacaktır.

Bu çerçevede, ... Ltd. Şti. ile S.S. ... Yapı Kooperatifi arasındaki sözleşme çerçevesinde yapılan inşaat taahhüt işlerine ilişkin olarak Kooperatifin tasfiyeye girdiği tarihten sonra düzenlenen hak ediş faturalarına istisna veya indirimli oran uygulanması mümkün olmayıp, %18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.” Şeklinde açıklamalar yer almaktadır.

b) Tasfiye Halinde Bulunan Kooperatife Yapılan Yüzme Havuzu, Dinlenme Amaçlı Günü Birlik Tesis Ve Kafeterya Yapım İşleri

2005 yılı sonunda konutlarını bitirip gerekli işlemlerini tamamladıktan sonra tüm ortaklarına cins tahsisi yapılarak müstakil ferdi tapuları verilerek konut edinme işinin tamamlandığı, ortaklardan gelen istek üzerine genel kurulda alınan karar gereğince kooperatif arazi-içerisine havuz ve kafeterya yaptırmak için ihale açıldığı belirtilerek, havuz ihalesi ve günübirlik dinlenme tesisi ile kafeterya yapım

işinin KDV'ye tabi olup olmadığı hususunda. sorulan bir soruya Maliye Bakanlığı 05.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.01. 53/5317-2226-51005 sayılı özeldede;

“Tasfiyeye girmiş bir konut yapı kooperatifinin görevi alacakların tahsil edilmesi, borçların ödenmesi, kooperatif mal varlığının çıkarılması ve amacına uygun gerçekleştirdiği meskenleri üyelerine teslim etmek suretiyle tasfiyesinin sonuçlandırılmasıdır. Dolayısıyla, tasfiye halindeki kooperatifin bu işlemler dışında herhangi bir iş yapması halinde, daha önce vergiden muaf/istisna olmasını gerektiren durum ortadan kalkacaktır.

Ayrıca, yüzme havuzu yapımının istisna kapsamına girip girmediği hususunda Bayındırlık ve İskan Bakanlığından alınan bilgiye göre de, yüzme havuzu ve teçhizatı gibi konular için zaruri olmayan imalatların, inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu nedenle, tasfiye halinde bulunan kooperatife yapılan yüzme havuzu, dinlenme amaçlı günü birlik tesis ve kafeterya yapım işlerine KDV istisnası uygulanması mümkün bulunmamaktadır.” Denilmektedir.

B- KOOPERATİFE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASININ SINIRI

1- Kooperatifin İnşaat Taahhüt İşlerinde İndirimli Oranda Yararlanabileceği Konut Sayısı Hisse Sayısı İle Sınırlıdır

Gerekli şartları taşıyan konut yapı kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işlerinin bir sınırı var mıdır sorusunun cevaplandırılmasında fayda vardır. Başka bir deyişle kooperatif gerekli şartları taşıyor diye istediği miktarda indirimli oranda inşaat taahhüt işlerinden yararlanabilir.

nabilir mi? Kanımca kooperatiflerin indirimli oranda yararlanabileceği inşaat ve taahhüt işlerinde nitelik ve nicelik bakımından bir sınır olması gerekmektedir. Aksi takdirde yararlanılan bu imkan sınıstimal edilebilir.

Bu konuda akla gelebilecek birinci kriter, kooperatifin ortak sayısıdır. Her hisseye bir daire kuralının uygulanmasında fayda vardır.

Araştırmalarımız sırasında kooperatifin hisse sayısından çok daha fazla konut inşa etmesi halinde indirimli oran üzerinden inşaat taahhütleri hizmetlerinden yararlanıp yararlanamayacağı konusunda genel bir düzenlemeye rastlanılmamıştır. Sadece bu konuda bir özelgeye rastlanılmıştır.

Kanaatimce imar durumları nedeniyle hisse sayısından bir miktar fazla konut inşaatı makul görülebilir. Ama kuruluş amacını aşan konut inşaatları bu imkandan kurumlar vergisinde olduğu gibi yararlanmaması gerekir.

a) Kooperatifin Üye Sayısından Fazla Yaptığı İnşaatlar Nedeniyle Kurumlar Vergisi Muafiyeti

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 2.01.2007 tarih ve GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7416-1149 sayılı özelge;

..... adı geçen kooperatifin 7 (yedi) üyeden oluştuğu, Çiftliği Mevkiinde 5 Blok 300 daireden oluşan mesken inşaatlarının Aralık 2006 tarihinde bitirildiği ve hak sahibi üyelere tapuda kat irtifakı tesis edilerek tahsis yapıldığı belirtilerek 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Kooperatiflere ilişkin yapılan düzenlemelerle ilgili uygulama esasları sorulmakta olup, Müdürlüğümüz görüşü aşağıdaki gibidir.

.....

Öte yandan, kooperatiflerin esas itibariyle kar amacı gütmeleri ve ortaklarının müşterek ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve dayanışma ilkesi çerçevesinde karşılamak amacıyla kurulan birlikler olmaları nedeniyle, 7 üyeden oluşan söz konusu kooperatifin üyelerine 300 daire inşa etmesi kooperatiflerin kuruluş amaçlarıyla örtüşmediğinden kooperatifin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekeceği de tabiidir.” Denilmektedir.

b) Kooperatifin Üye Sayısından Fazla Konut İnşaatı Yapması Halinde İndirimli Oran Uygulanması

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 26.02.2007 tarih ve KDV.MUK .B.07.1.GİB. 4.34.17. 01. GEÇİCİ-08.1328 sayılı özelgede;

“.....

Bakanlık Makamı’ndan alınan 17.12.2004 tarih ve 60799 sayılı yazıda;

“

Diğer taraftan, ilgi dilekçe ve eklerinin incelenmesinden kooperatife ait bina inşaat ruhsatının 21.11.2006 tarihinde alındığı ve 48 adet konut yapacak olan kooperatifin üye sayısının 11 olduğu görülmüştür.

Buna göre; kooperatife ait bina inşaat ruhsatı, sözü edilen Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden sonra (21.11.2006) alındığından kooperatifin üyeleri adına yapılacak inşaatlara ilişkin olarak kooperatife yapılacak inşaat taahhüt işleri % 1

oranında KDV'ne tabi olacaktır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Özelgeden anlaşılacağı üzere, konut yapı kooperatifinin üye sayısından çok fazla yaptığı konut inşaatlarında, **kooperatifin üyeleri adına yapılacak inşaatlara ilişkin olarak kooperatife yapılacak inşaat taahhüt işleri % 1 oranında KDV'ne tabi olacaktır.**

2- Kooperatif Sadece Kendi Üyeleri İçin İnşa Ettirdiği Konutlar İçin İnşaat Taahhüt İşlerinde İndirimli Orandan Yararlanabilir

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 26.02.2007 tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB. 4.34.17. 01. GEÇİCİ-08.1328 sayılı özelgede;

“.....

Bakanlık Makamı'ndan alınan 17.12.2004 tarih ve 60799 sayılı yazıda;

“

Konut yapı kooperatifleri, kendi üyelerine konut temin etmek amacıyla kurulan organizasyonlardır. Kooperatiflere ilişkin olarak KDV mevzuatında yer alan istisna veya indirimli oran uygulaması bu konutların yapımı ile ilgili olarak verilen taahhüde dayalı inşaat işlerine yöneliktir.

Buna göre kendi üyeleri dışında başka kişi veya kurumlara inşaat işi yapan bir kooperatif veya kooperatifler birliğine bu işle ilgili olarak verilecek hizmetler genel oranda katma değer vergisine tabidir.”denilmektedir.

Diğer taraftan, ilgi dilekçe ve eklerinin incelenmesinden kooperatife ait bina inşaat ruhsatının 21.11.2006 tarihinde alındığı ve 48 adet konut yapacak olan kooperatifin üye sayısının 11 olduğu görülmüştür.

Buna göre; kooperatife ait bina inşaat ruhsatı, sözü edilen Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden sonra (21.11.2006) alındığından kooperatifin üyeleri adına yapılacak inşaatlara ilişkin olarak kooperatife yapılacak inşaat taahhüt işleri % 1 oranında KDV'ne tabi olacaktır. ”Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Öte yandan, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k sayılı özelgede,

“KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN;

Kooperatifinize ortak olmayan gerçek kişilere (...) ait arsayı kat karşılığı inşaat sözleşmesine bağlı olarak almanız ve inşaat bitiminde arsa sahiplerine ve kooperatifiniz ortağı olmayan eski müteahhitlere konut teslim etmeniz “münhasıran ortaklarla iş görülmesi” şartının ihlali anlamına geldiğinden, kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir.

KDV YÖNÜNDEN;

.....

Gayrimenkul satışlarında katma değer vergisini doğuran olay tapuya tescil ile gerçekleşmekte olup, gayrimenkulün tapuya tescilinden önce kişinin kullanımına tahsis edilmesinde ise kullanıma tahsis ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Konut yapı kooperatifleri, üyelerine konut temin etmek amacıyla kurulan organizasyonlardır. Kooperatiflere KDV Mevzuatında oran indirimi veya istisna şeklinde tanınan kolaylıklar da bu konutların yapımı ile ilgili olup taahhüde dayalı inşaat işlerine yöneliktir. Başka kişi veya kurumlara inşaat işi yapan bir kooperatif veya kooperatifler birliğine bu işle ilgili olarak verilecek hizmetlerin, inşaat işi mahiyetinde olsalar bile oran indirimi veya istisna uygulamasından faydalanması mümkün değildir. Bu işin genel vergi oranına tabi olması gerekmektedir.” denilmektedir.

3- Kooperatife Yapılan İnşaat Taahhüdü Konutlar İçin Zaruri Nitelikte Olmalıdır

Kooperatife yapılan inşaat taahhüt hizmetinin indirimli KDV oranı uygulanabilmesi için yapılan işin konutlar için zaruri olmalıdır. Konutlar için gerekli olmayan ve lüks nitelikteki yüzme havuzu inşaatı ve ankastre fırın işleri gibi işler için yapılan inşaat taahhüt işlerine indirimli oranın uygulanmaması gerekmektedir.

ALTINCI BÖLÜM

KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILACAK TESLİM VE İFALARDA İSTİSNA VEYA UYGULANACAK KDV ORANI

I- KOOPERATİFLERE YAPILACAK TESLİM VE İFALARDA İSTİSNA VEYA İNDİRİMLİ KDV ORANI UYGULANMASININ ŞARTLARI

29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı almış olan kooperatiflere yapılacak inşaat taahhüt işleri KDV müstesnadır. İnşaat taahhüt hizmeti dışında kalan hizmetlerle mal alımları tabi oldukları oranda KDV'ye tabidir. Konut yapı kooperatiflerinin bu kapsamda hiçbir ayrıcalıkları bulunmamaktadır. Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri KDV den istisnadır. 03.07.2009 Tarihinden önce inşaat yapı ruhsatı almamış kooperatifler tarafından üyelerine yapılan konut teslimleri ise, konutun tabi olduğu KDV oranına göre vergilendirilir. Üyeler dışındakilere yapılan konut teslimleri KDV'ye tabidir. Kooperatif faaliyetlerine yönelik istisnalara ilişkin uygulamada herhangi bir istisna belgesi aranmamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı 12.04.2005 tarih ve GEL.0.53/5317- 2022-16204 sayılı özelgede;

“.....

Aynı Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak belirlenen ve 30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan katma değer vergisi oranlarına ilişkin 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca

söz konusu Kararname Eki (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan, net alanı 150 m2 kadar konut teslimleri ile anılan listenin 12 inci sırasında yer alan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri %1 oranında, Kararname Eki listelerde yer almayan 150 m2 'yi aşan konut teslimleri ve işyeri teslimleri ise genel oranda (%18) katma değer vergisine tabidir.

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen Geçici 15 inci maddede, 4369 sayılı 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 hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak 49 ve 66 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalara göre konut yapı kooperatiflerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için;

- 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış, olması,
- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması, gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

1-Kooperatifiniz tarafından 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış olması durumunda kooperatifinize yapılacak inşaat taahhüt işlerine KDV uygulanmayacaktır. Ruhsatın bu tarihten sonra alınması durumunda kooperatifinize yapılacak

inşaat taahhüt işleri %1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.

2-Kooperatifiniz tarafından üyelerinize yapılacak konut teslimleri katma değer vergisinden istisna olacaktır. Ancak, üyeleriniz dışında üçüncü şahıslara yapılacak 150 m²'ye kadar konut teslimlerine %1 oranında, 150 m²'den büyük konut teslimleri ile işyeri teslimlerine ise genel oranda KDV uygulanacaktır.

3-Kooperatifinize yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden müstesna veya indirimli oranda katma değer vergisine tabi olabilmesi ve üyelerinize yapılacak konut teslimlerinin katma değer vergisine tabi olmaması için inşaat ruhsatı ile arsanın münhasıran kooperatifiniz adına olması gerekmektedir.

4-KDV Kanununda yer alan kooperatif faaliyetlerine yönelik istisnalara ilişkin olarak uygulamada herhangi bir istisna belgesi aranmadığından ilgede kayıtlı dilekçenizle talep edilen Kooperatifiniz adına katma değer vergisinden muaf olduğuna dair bir belge verilmesi söz konusu değildir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Öte yandan 106 seri no’lu KDV Genel Tebliğinin “B. Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna Veya İndirimli Oran Uygulaması” başlıklı bölümünde; “KDV Kanununun geçici 15. maddesinde, 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 1/1/1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV’den istisna edilmiştir. Bina inşaat ruhsatını 29/7/1998 tarihinden sonra almış konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işleri ise 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli I sayılı listenin 12. sırası uya-

rınca %1 oranında KDV'ne tabi bulunmaktadır.” denilmektedir.

“Konut yapı kooperatiflerine ifa edilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasına ilişkin olarak yayımlanmış KDV Genel Tebliği ile Sirkülerlerinde gerekli düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır.

4.Ocak.2008 tarihinden en itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi için, yukarıda belirtilen düzenlemelerde aranılan şartların yanı sıra, inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması da gerekmektedir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulanmasında, arsanın mülkiyeti ve inşaat yapı ruhsatının kimin adına düzenlenmesi gerektiği konularında uyuşmazlıklar çıkmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat ve taahhüt işleri inşaat ruhsatının 29.07.1988 tarihinden sonra alınmış olması halinde %1 oranında KDV'ye tabidir.

Ayrıca, müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde, inşa edilen konutların net alanının 150 m²'nin altında veya üstünde olması veya işyeri niteliğinde bulunması istisnanın veya %1 oranının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Özetlemek gerekirse, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulanabilmesi için,

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması,
- Yapı ruhsatının sadece kooperatif adına düzenlenmiş olması,
- İnşaat yapılacak arsanın tapu sicilinde kooperatif adına tescil edilmiş olması,
- Yapılan iş ve kullanılacak malzemenin zaruri nitelikte bulunması

gerekmektedir.

II- YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN TESLİMLER VE HİZMETLERDE UYGULANACAK KDV ORANI

A- MAL TESLİMLERİ

1- Kooperatiflere Malzeme Teslimi

49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğin “İstisna Kapsamına Girmeyen İşlemler” başlıklı (A/1-c) bölümünde;

“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.” Açıklaması yer almaktadır.

Kooperatiflere yapılan mal teslimleri tamamıyla genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi bulunmaktadır. Başka bir deyişle kooperatife işçiliği taahhüt edilmeksizin yapılacak mal ve malzeme tes-

limleri ait oldukları oranda vergiye tabi olacaktır. Buna göre kooperatiflere yapılan demir, çimento, kereste, cam, kırtasiye malzemesi ve benzeri teslimlerde tabi oldukları oranda KDV uygulanacaktır.

2- Kooperatiflere Arsa Teslimi

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahallinde 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.

B- HİZMET İFALARI

29.07.1998 Tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı almış konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt hizmetleri %1, bunun dışında kalan ve kooperatif tarafından satın alınan her nevi hizmet alımları ise, ait olduğu oranda KDV'ye tabidir.

C- KOOPERATİF ÜST BİRLİKLERİNE YAPILAN İNŞAAT VE TAAHHÜT İŞLERİNDE UYGULANACAK KDV ORANI

Maliye Bakanlığı 20.05.2003 tarih ve 54/5417-1980/020980 sayılı özeldesinde, adına münhasıran inşaat yapı ruhsatı bulunmayan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan yararlanması veya bu işler için indirimli KDV uygulamasının söz konusu olmadığı, **üst birlik** mahiyetindeki kuruluşlarda kooperatif

mahiyetinde olduklarından aynı şartların mevcudiyeti halinde bu kuruluşlara yapılan inşaat taahhüt işlerinde de istisna veya indirimli oranın uygulanmasının mümkün olduğunu açıklamıştır.

Bu duruma göre, bu kapsamdaki üye yapı kooperatiflerine indirimli oranda KDV'ye tabi inşaat taahhüt işi yapan mükellefler yılı içerisinde indiremedikleri KDV'yı yıllık iade olarak talep edebileceklerdir.

D- KOOPERATİFLERE İNŞAAT RUHSATININ SÜRESİNİN DOLDUĞU TARİH İLE YENİ RUHSATIN ALINDIĞI TARİH ARASINDA UYGULANACAK KDV ORANI

3194 sayılı İmar Kanunu'nun "**Ruhsat Müddeti**" ile ilgili 29. maddesinde yapıya başlama müddetinin ruhsat tarihinden itibaren 2 yıl olduğu, bu süre zarfında yapıya başlanmadığı veya yapıya başlanıp ta her ne sebeple olursa olsun başlama müddetiyle birlikte 5 yıl içinde bitirilemediği takdirde verilen ruhsatın hükümsüz sayılacağı bu durumda yeniden ruhsat alınmasının zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Maliye Bakanlığı 28.06.2005 tarih ve 53/5329-809/ 27889 sayılı özelgede;

"Konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işlerinin KDV müstesna ya da vergiye tabi olmasına "inşaat ruhsat tarihi" gözetilerek karar verilmektedir. Süresinin dolması nedeniyle yenilenen ruhsat, eski ruhsatın devamı niteliğinde olmaktadır. Dolayısıyla ruhsat süresinin dolmasından yeni ruhsatın alındığı tarihe kadar ve bu tarihten sonra konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işlerine ait KDV uygulamasının da süresi dolan ruhsata dayanarak yapılan işlemlerle aynı mahiyette yürütülmesi gerekmektedir.

Buna göre, ruhsat süresinin sona erdiği tarih (13.04.2004) ile ruhsatın yenilendiği tarih (22.02.2005) arasında yapılan inşaat taahhütlerine ilişkin olarak ilgili genel tebliğlerde %1 oranı için öngörülen diğer şartlarında mevcudiyeti halinde %1 KDV'nin uygulanması gerekir. “ şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

E- İNŞA HALİNDEKİ KONUTLARIN TESLİMİNDE UYGULANACAK KDV ORANI

Maliye Bakanlığı 04.12.1998 tarih ve GEL.0.52/5265-23-45195 sayılı özelgede;

“Konut yapı kooperatifine arsa karşılığı yaptığımız inşaat işiyle ilgili olarak Şirketinize ait henüz inşa halindeki konutların tesliminde uygulanacak katma değer vergisi oranı konusundaki ilgede kayıtlı dilekçeniz incelendi.

Katma değer vergisi oranlarına ilişkin olarak 02.01.1998 tarih ve 23218 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 97/10465 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150 m²,ye kadar konut teslimleri,
- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m²,ye kadar konutlara ilişkin inşaat ve taahhüt işleri, için 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere katma değer vergisi oranı % 1 olarak tesbit edilmiştir.

Buna göre, inşaat ruhsatı ve kat irtifakı tesisinde 150 m²'nin altında konut olarak gösterilen gayrimenkullerin, yazınızda bahsedildiği gibi henüz kaba inşaatı bitmemiş halde olsa dahi

tesliminde katma değer vergisi oranının % 1 olarak uygulanması mümkün bulunmaktadır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

F- İNŞAAT DEVAM ETMEKTE İKEN KAT İRTİFAKI SURETİYLE GERÇEKLEŞTİRİLEN SATIŞLARDA KDV ORANI

İnşaat devam etmekte iken müteahhidin kendi namına yaptığı inşaatlarda veya arsa karşılığı kat inşaatlarında arsa sahibinin ya da kooperatif veya müteahhidin daire satışları kat irtifakı suretiyle gerçekleştirilmektedir. Kat irtifakı suretiyle satışlarda henüz bağımsız bölümün inşaatı tamamlanmadığı için daire satışının tapuya tescili mümkün değildir. Kat irtifakı tesisinde arsa satışı da söz konusu değildir. Bu durumda teslim gerçekleşmediğinden vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir.

Kat irtifakı kavramı, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 2814 sayılı Kanunun 1.maddesiyle değişik, 2. maddesinin (c) bendinde; **“Bir arsa üzerinde, ileride kat mülkiyetine konu olmak üzere yapılacak veya yapılmakta olan bir veya birden çok yapının bağımsız bölümleri için o arsanın maliki veya ortak malikleri tarafından bu kanun hükümlerine göre kurulan irtifak hakkına kat irtifakı; bu hakka sahip olanlara da kat irtifak, sahibi denmektedir.”** Şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre kat irtifakı arsa payına bağlı bir irtifak hakkıdır.

İstanbul Defterdarlığı 12.05.2005 tarih ve 0.34.18.Geç.8.3531 sayılı özelgesinde;

“İnşaatlar devam etmekte iken satın alma bedeli olarak yapılan ödemeler veya tapuda adlarına kat irtifaklı arsa paylarının devri sırasında vergiyi doğuran olay meydana gelmeyecek, inşaatın tamamlanması ile bu yerlerin fiilen kullanımına hazır

hale geldiği tarihte veya daha önce fatura ve benzeri belge düzenlenmesi halinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak üzere belgenin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir.

Bu şekilde yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay inşaatın tamamlanması, konut ve iş yerlerinin kullanıma hazır hale getirilmesi ile veya daha önce fatura ve benzeri belge düzenlenmesi halinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak üzere belgenin düzenlendiği tarihte meydana geleceğinden bu tarihte satış bedeli üzerinden 150 m²'nin altındaki konut teslimleri için %1, 150 m²'nin üzeri konutlar ile kaç m² olursa olsun işyeri teslimlerinde ise %18 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Yukarıya alınan özelge incelendiğinde, kat irtifakı suretiyle daire satışı olayında, vergilendirme açısından satış işleminin daire teslimi olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak Tapuda kat irtifakı suretiyle satışla birlikte gerçekten de daire teslim ediliyorsa, bu işlem KDV'ye tabidir.

G- KOOPERATİFLERİN AKTİFLERİNDE KAYITLI GAYRİMENKUL SATIŞINDA UYGULANACAK KDV ORANI

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa tabi olarak kurulmuş olan konut yapı kooperatiflerinin, genel kurulunda alınan tasfiye kararı doğrultusunda, kendilerine ait arsa satışının KDV ve Kurumlar Vergisi karşısındaki durumu konusunda Adana Vergi Dairesi Başkanlığı 19.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02/1744 sayılı özelgede,

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmışlar-

dır. Aynı Kanununun 4/1-k bendine göre kooperatiflerin ana sözleşmelerinde;

.....

Yukarıda yer alan sadece ortaklarla iş görülmesi şartı; kooperatifin ana sözleşmesinde yer alan faaliyet konusuna giren işlemlerin aynı zamanda kooperatif ortağı ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Yapılan iş amaçlanan bir iş olsa dahi ortak olmayanlarla yapılması ya da ortaklarla yapılırsa dahi amaçlanan bir iş olmaması halinde muafiyet şartı ihlal edilmiş olmaktadır.

İlgi dilekçenizin incelenmesinden, kooperatifinizin üyelerine (ortaklarına) konut yapmak üzere aldığı arsayı bir başkasına sattığı anlaşılmaktadır. Bu durumda kooperatifinizin söz konusu arsayı satması yukarıda açıklanan “sadece ortaklarla iş görülmesi” şartının ihlali sayıldığından kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla kooperatifinizin söz konusu arsa satışından elde ettiği kazancın kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında dikkate alınması gerekir.

Bu itibarla, kooperatifiniz 01.01.2006 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi sayılacağından, vergi mevzuatında belirlenen tüm şekli (beyanname, bildirim verme, defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz vs) ile maddi (tarh edilen vergileri ödeme) yükümlülükleri zamanında ve tam olarak yerine getirmesi gerekmektedir.

Öte yandan, KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre kooperatiflerin ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetleri KDV'ye tabidir.

Buna göre, Kooperatifinizin arsa satışı da, ticari faaliyet mahiyetinde olduğundan katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca, kooperatifinize ait arsa satışı, KDV oranlarını belirleyen (I) ve (II) sayılı listeler dışında kaldığından % 18 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

H- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN ARSA KARŞILIĞI KONUT İNŞA ETMELERİ

Amaçları üyelerini ucuz konut sahibi yapmak olan konut yapı kooperatifleri, bu amaçlarına ulaşmak için başkalarının arsası üzerinde kat karşılığı inşaat yapmak suretiyle işlem yapmak durumunda kalabilirler. Konut yapı kooperatiflerinin arsa karşılığı konut veya bağımsız bölüm inşaatlarının KDV Kanunu karşısındaki durumu konusunda herhangi bir özel düzenleme bulunmadığından genel hükümlere göre işlem yapılması gerekmektedir. Buna göre, konut yapı kooperatifiyle arsa sahibi arasında yapılan sözleşme gereğince konut yapı kooperatifi arsa karşılığında inşaat ettiği konutların bir kısmını arsa sahiplerine devretmektedirler. 30 sayılı KDV Genel Tebliğine göre bu durumda iki ayrı teslim işlemi gerçekleştiğinden yapılan işlem bir trampa işlemidir.

30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde arsa karşılığı yapılan inşaatlarda KDV uygulanmasının usul ve esasları açıklanmıştır. Söz konusu Tebliğe göre, arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından kooperatife arsa teslimi; ikincisi ise kooperatif tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya iş yeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

1- Arsa Sahibi Tarafından Kooperatife Arsa Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya iş yeri karşılığı kooperatife yapılan bu arsa teslimi Katma Değer Vergisine tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya iş yeri karşılığında kooperatife tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

2- Kooperatif Tarafından Arsa Sahibine Konut Veya İş Yeri Teslimi

150 m²'den küçük konut teslimlerinde %1 oranında KDV uygulanacaktır.

Buna göre, kooperatif tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerine %1 oranında KDV uygulanır. Kooperatif tarafından arsa sahibine yapılan iş yeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde ise %18 oranında emsal bedeli üzerinden KDV uygulanacaktır.

Medeni Kanunu'nun 619. maddesi uyarınca, bina inşaat ruhsatının arsa sahibinin adına düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla başkasının arsası üzerinde inşaat yapan konut yapı kooperatifi daha başlangıçta, "**arsanın kooperatife ait olması ve inşaat yapı ruhsatının da müstakil olarak kooperatif adına düzenlenmesi**" şartı ihlal edilmiş olmaktadır. Çünkü başkasının arsası üzerine inşaat yapan konut yapı kooperatifinin kendi adına inşaat ruhsatı alması mümkün değildir.

Başkasına ait arsa üzerinde kat karşılığı üç blok konut inşaatına

başlayan kooperatif adına hangi vergilerden mükellefiyet tesisi yapılacağı ile kooperatifin konut inşaatında kullanacağı inşaat malzemelerinin alışlarında uygulanacak KDV oranları hakkında, Adana Vergi Dairesi

Başkanlığı 29.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01/2008-1300 sayılı özelgesinde ;

“GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1/1-b bendinde; kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup; 2’nci maddesinin (2)’nci fıkrasında ise; “Kooperatifler, 24.04.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.” hükmüne yer verilmiştir.

Aynı kanunun 4’üncü maddesinin (1)’inci fıkrasının (k) bendi ile de tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler, aynı bentte belirlenen şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Konu ile ilgili olarak 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin 4.13- bölümü ile alt bölümlerinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Öte yandan, ilgi dilekçeniz ve eklerinden, kooperatifinizin *ana sözleşmesinde*; Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4/1-k bendinde belirtilen muafiyet şartlarına ilişkin hükümlerin bulunmadığı, ayrıca yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatifinizin tüzel kişiliği adına olmadığı, söz konusu yapı ruhsatı ile arsa tapusunun başka kişilerin adına olduğu ve bu kişilerle kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalayarak konut inşaatına başladığınız, anlaşılmaktadır.

Bu durumda, konut yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için, gereken şartları taşımadığımız açık olup; 5520 sayılı KVK'nın 4/1-k bendi gereğince, kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanması mümkün değildir. Bu nedenle, konut yapı kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefi olması ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vermesi gereken beyannameleri (Kurumlar ile Kurum Geçici Vergi, KDV, Muhtasar gibi..) kanuni sürelerinde bağlı bulunduğu vergi dairesine vermesi, gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal ve hizmet teslimleri katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanununun 28'inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Kararnamenin eki karar uyarınca; söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 11'inci sırasında yer alan , net alanı 150m²'ye kadar konut teslimleri ile anılan listenin 12'inci sırasında yer alan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri % 1 oranında, Kararname Eki listelerde yer almayan 150 m²'yi aşan konut teslimleri ve işyeri teslimleri ise genel oranda (% 18) katma değer vergisine tabidir.

Buna göre, kooperatifinizin başkalarının arsası üzerine, arsa karşılığı bağımsız birim inşa etmesi nedeniyle, kooperatifinize yapılacak malzeme (mal) teslimleri de teslim edilen malın tabi olduğu oranın uygulanması gerekir.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

III- YAPI KOOPERATİFİNİN ARSASINI KAT KARŞILIĞI MÜTEAHHİDE VERİLMESİ HALİNDE VERGİLEME

Genellikle sahibi bulunduğu arsası üye sayısından fazla olan kooperatifler, ihtiyaç fazlası arsalarını kat karşılığında müteahhide devretmeyi tercih etmektedirler. Böylece bedelsiz veya düşük bir bedelle ortaklarını konut sahibi yapmaktadırlar.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal ve hizmet teslimleri katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, KDV Kanunu'nun 4/2. maddesinde bir hizmetin karşılığının mal teslimi veya hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu ve bunların hizmet veya teslim hükümlerine göre, ayrı vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu şekilde yapılan işlemin 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre bir trampa olduğunu daha önce açıklamıştık.

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

1- Kooperatif Bakımından

Kooperatifin müteahhide kat karşılığı arsa teslimi genel oranda KDV'ye tabidir.

2- Müteahhit Bakımından

Müteahhidin konut yapı kooperatifine 150 m2'nin altındaki konut teslimleri için %1, 150 m2'nin üzeri konutlar ile kaç m2 olursa olsun işyeri teslimlerinde ise %18 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.

Maliye Bakanlığı 14.06.2007 tarih ve GB.0.01.57/5779-16-26 / 53649 sayılı özelgede,

“müteahhit tarafından arsa karşılığı inşaat içinde kooperatife yapılan işyeri ve konut teslimlerine ilişkin düzenlenecek faturalarda emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerektiği açıklanmıştır

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-k maddesinin parantez içindeki hükmüne göre; yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir i yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Dolayısıyla 01.01.2006 tarihinden itibaren bu kapsamda işlemler nedeniyle kurumlar vergisi muafiyetinin ihlali söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan her hisse için birden fazla konut veya işyeri elde edilmesi halinde, yapılan işlemin ortak ii işlem sayılması mümkün olmadığından muafiyet şartları ihlal edilmiş olacaktır.”denilmektedir.

IV- TAŞARONLARCA YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT HİZMETLERİ

A- KOOPERATİFLERİN EMANET USULÜ İLE TAŞARON VE MÜTEAHHİTLERE İNŞAAT TAAHHÜT İŞİ YAPTIRMALARI

29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisnadır. Kooperatifin inşaat işini emanet usulü ile yaptırması halinde, inşaatta kullanılmak üzere piyasadan satın alacağı mallar için genel esaslara göre KDV uygulanması, taşeron ve müteahhitler tarafından kooperatife verilen malzeme hariç işçilik hizmetlerinin ise yukarıda belirtilen şartlar dahilinde KDV'den istisna tutulması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı 30.04.2007 tarih ve 0.01.53/5317-2217-38246 sayılı özelgede;

“KDV Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen Geçici 15. maddede, 4369 sayılı 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 hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak 49 ve 66 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yapılan açıkla malara göre konut yapı kooperatiflerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için;

- 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olması,**
- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,**

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

Bu tarihten (29.07.1998) sonra konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ise 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki I sayılı listenin (12) numaralı bendi gereği %1 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "1. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerine İlişkin İstisna Uygulaması" başlıklı (c) bölümünde, konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inşaat işi yaptırımları halinde, taşeron ve müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetlerinin KDV'den istisna olacağı, bunun dışında inşaatla kullanılmak üzere piyasadan satın alınan mal ve hizmetlerin KDV'ye tabi olacağı açıklanmıştır.

Buna göre, inşaat işini emanet usulü ile yaptıran kooperatifin, inşaatla kullanılmak üzere piyasadan alacağı mallar için genel esaslara göre KDV uygulanması, taşeron ve müteahhitler tarafından kooperatife verilen malzeme hariç işçilik hizmetlerinin ise yukarıda belirtilen şartlar dahilinde KDV'den istisna tutulması gerekmektedir." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

B- MÜTEAHHİDİN KOOPERATİFLERE KARŞI ÜSTLEN-DİKLERİ İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN BİR KISMINI TA-ŞARONLARA YAPTIRMALARI

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.03.2008 tarih ve B.07.1. GİB.4.16. 16. 02-300-08-440 sayılı özelgede;

“3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1’nci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun geçici 15’nci maddesi hükmü uyarınca, 4369 sayılı Kanunun yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden müstesnadır. Bu tarihten sonra adına inşaat ruhsatı alınmış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat-taahhüt işleri ise 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki (I) sayılı Listenin 12’nci sırası ile %1 oranında katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

Söz konusu madde hükmünün uygulamasına ilişkin açıklamalar (Gelir İdaresi Başkanlığı’nın www.gib.gov.tr Internet adresinden temin edilebilecek) 49, 66 ve 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 2003/5 ve 2006/38 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde yapılmıştır.

Buna göre, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat-taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna edilmesi veya %1 oranında katma değer vergisine tabi olabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,**
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,**
- İnşaat yapı ruhsatının müstakil olarak kooperatif adına düzenlenmiş olması ve bu ruhsata konu edilen arsanın mülkiyetinin de kooperatife ait olması,**

- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması, şartlarının birlikte aranılması gerekmektedir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat işi niteliğinde olmayan ve taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile her türlü mal teslimleri istisnadan veya %1 oranından yararlanamayacaktır.

Diğer taraftan 49 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nin "1/b İstisna Kapsamına Giren İşlemler" başlıklı bölümünde; hidrofor montajı, jeneratör montajı ve çevre düzeni işleri, 5 sayılı KDV Sirkülerinde de çevre düzeni işleri sayılmıştır.

49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca, inşaat taahhüt işlerinin hepsinin veya birkaçının ayrı ayrı ya da bir arada müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna veya %1 oranında katma değer vergisi uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet %18 oranında katma değer vergisine tabi olacak, müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi ise istisna veya %1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

YEDİNCİ BÖLÜM

KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ DOLAYISIYLA İNDİRİMLE GİDERİLEMİYEN KDV’NİN İADESİ

A- KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİNE İLİŞKİN DÜZEN- LEMELER

1- Yasal Düzenleme

Mükelleflerin gerçekleştirdikleri mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yükledikleri KDV’nin indirimi ve indirimli oranda işlem yapan mükelleflerin indirimle gideremedikleri vergilerin iadesi KDV Kanunu’nun 29. maddesinde düzenlenmiştir.

KDV Kanunu’nun 29. maddesi;

“1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

c) (3297 sayılı Kanununun 9’uncu maddesiyle eklenen bent) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usul-

de vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

2. (5035 sayılı Kanununun 9 uncu maddesiyle değişen fıkra; Geçerlilik: 01.01.2004, Yürürlük: 02.01.2004) **Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci maddede uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan (5615 Sayılı Kanununun 13. maddesiyle değişen ibare. Yürürlük:04.04.2007) işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. (5838 sayılı kanununun 12. maddesiyle değişen ibare)Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”** Hükmünü ihtiva etmektedir.

KDV Kanunu'nun 29/2. maddesi hükmüne göre, mükellefler vergiye tabi işlemler için yükledikleri vergileri;

-İndirim konusu yapılacak,

-İndirimle giderilemeyen vergiler ertesi aya devrolunacak,

-İndirimli orana tabi konularda işlem yapan mükelleflerin indirimle gideremedikleri KDV'nin kendilerine iade edilmesi mümkündür.

-KDV iadesi yılı içerisinde mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mahsuben iade edilir.

2- İdari Düzenlemeler

Bakanlar Kurulu'nun 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 Sayılı KDV Oranlarına İlişkin Kararname eki (I) sayılı listenin 12. sırası ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri %1 oranında katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

KDV Kanununun 29/2. maddesi ile 28. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, yılı içerisinde indirilemeyen, tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan (2009 yılı için bu sınır 13 000 TL'dir.) ve yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre iade edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu yetkiye dayanılarak 74, 76, 82 ve 85, 92, 96 ve 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde konuya ilişkin gerekli düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır.

Müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işinin başladığı tarihten itibaren yüklenilen KDV'lerinin

ait olduğu dönemde indirim konusu yapılması, indirim konusu yapılamayan tutarın sonraki döneme devredilmesi ve daha sonra Maliye Bakanlığınca tespit edilen usul ve esaslara göre yılı içerisinde mahsuben, mahsuben giderilemeyen kısmının ise, hizmetin ifa edildiği yılı takip eden yılda nakden iade ve mahsubunun iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.

İnşaat taahhüt işleri dolayısıyla yapılacak iadeler özel bir usule tabi olmayıp, indirimli orana tabi hizmetler için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen genel usuller uygulanmaktadır.

B- KOOPERATİFLERE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ DOLAYISIYLA İNDİRİMLE GİDERİLEMEYEN VERGİNİN İADE USULLERİ

Kanununun 29/2. maddesinde “**Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.**” hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, indirimli oranda vergiye tabi işlemlerden doğan yıllık ve aylık iade uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 74, 76, 85, 99, 101, 105 ve 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleri ile 03.08.2006 tarih, KDVK-41/2006-7 No.lu KDV Sirkülerinde belirlenmiştir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde ,kooperatifin bu hizmete karşılık arsa vermesi ile nakden ödeme yapması veya hak ediş düzenlenip düzenlenmemesi arasında iadenin yapılması gereken dönem konusunda önemli farklar bulunmaktadır.

1- Yıllara Sari İnşaat Taahhüt İşi

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında hak ediş düzenlemek suretiyle ifa edilmesi halinde, yıllara sari inşaat işleri hükümleri uygulanacaktır.

KDV uygulamasında, inşaat taahhüt işlerinde bedelin hakedişlerle tahsil edilmesi halinde her hakedişin ita amirince onaylandığı tarihte kısım kısım hizmet ifası gerçekleşmiş sayılmakta, vergiyi ve iade hakkını doğuran işlem bu tarih itibariyle vuku bulmuş olmaktadır.

İnşaat işi ile uğraşan gerçek ve tüzel kişilerin konut yapı kooperatiflerine fiilen yaptığı inşaat taahhüt hizmetlerine ilişkin olarak hesapladığı katma değer vergisinden, söz konusu işlemler nedeniyle yüklendiği katma değer vergisini indirim konusu yapması, indiremediği kısmın kalması halinde ise 85 seri No lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde iadesini istemesi mümkün bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı 19.09.2003 tarih ve GEL.0.54/5400-3719-38431 sayılı özalgede;

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 8/1. maddesine göre mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, bu işleri yapanlar katma değer vergisinin mükellefi olup, kısım kısım mal teslimi ve hizmet yapılması mutad olan veya bu hususta mutabık kalınan hallerde, katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, her bir kısmın teslimi ve hizmetin yapılması sırasında meydana gelmektedir.

Bu açıklama çerçevesinde, inşaat taahhüt işi kapsamında hiz-

met veren müteahhitler açısından vergiyi doğuran olay, hak ediş belgelerinin ihale makamınca onaylandığı tarihte meydana gelmekte olup, katma değer vergisinin de bu dönem beyannamesinde beyanı gerekmektedir.

Öte yandan, aynı kanunun 4369 sayılı Kanunla değişik 29/2 maddesi ile, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yıl içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin Maliye Bakanlığının tespit edeceği usul ve esaslara göre iade edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu yetkiye dayanılarak 74, 76, 82 ve 85 Seri No'lu KDV Genel Tebliğlerinde konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, ... A.Ş.'nin ... Konut Yapı Kooperatifine fiilen yaptığı inşaat taahhüt hizmetlerine ilişkin olarak hesapladığı katma değer vergisinden, söz konusu işlemler nedeniyle yüklendiği katma değer vergisini indirim konusu yapması, indiremediği kısmın kalması halinde ise 85 seri No lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde iadesini istemesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu şirketin bu kapsamda iade talebinde bulunabilmesi için ifa edilen indirimli orana tabi inşaat taahhüt isinin tamamlanması veya geçici yada kesin kabulünün yapılması veyahut isin fiilen bırakılması gerekmektedir.”Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı'nın 31.05.2007 tarih ve GİB.0.55/5529-816/ 49406 sayılı özelgesinde açıklandığı üzere, “Yıllara sari işlerde iş tamamlanmadan hakediş düzenlenmesi ve % 1 KDV tahsil edilmesi halinde ise işlemin hak ediş kapsa-

mına giren kısmı ile sınırlı olmak üzere iade hakkı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle işin tamamen bitirilmesi beklenmeden, yıl içindeki hakedişlere bağlı olarak ve hakediş kapsamında ifa edilen hizmetin bünyesine giren vergilerle sınırlı olmak üzere, sözü edilen Genel Tebliğlerdeki açıklamalar çerçevesinde yıllık olarak iade talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.”

Yukarda yer alan açıklamalara göre inşaat taahhüt işin hak ediş usulüne göre yapılması halinde ,uygulama aşağıdaki gibi olacaktır.

a) İade Talebi İçin İşin Tamamlanması Şart Değildir

Müteahhidin indirimle gideremediği verginin **iade talebinde bulunabilmesi için ifa edilen indirimli orana tabi inşaat taahhüt isinin tamamlanması veya geçici yada kesin kabulünün yapılması veyahut isin fiilen bırakılması** şart değildir. İndirim konusu yapılamayan KDV’ler indirimli orana teslimlerden doğan KDV iadesine ilişkin düzenlemeler çerçevesinde mahsuben ve nakden iade edilecektir.

KDV uygulamasında, inşaat taahhüt işlerinde bedelin hakedişlerle tahsil edilmesi halinde her hakedişin ita amirince onaylandığı tarihte kısım kısım hizmet ifası gerçekleşmiş sayılmakta, vergiyi ve iade hakkını doğuran işlem bu tarih itibariyle vuku bulmuş olmaktadır.

b) Yıllara Sarı İnşaat İşlerinde İndirimli Orana Tabi İşlemlerin Bünyesine Giren Vergilerden Hak Edişi Düzenlenmeyen Aylara Ait Olanlarının İadesi Yapılmaz

2006 Yılında yapılan indirimli orana tabi işlemlerden dolayı yüklenilen vergilerden hakedişleri 2006 yılında düzenlenmemiş olanlarının iade konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Maliye Bakanlığı 31.05.2007 tarih ve GİB.0.55/5529-816/ 49406 sayılı özeltgede;

“KDV Kanununun 29/2. maddesi ile 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, yılı içerisinde indirilemeyen, tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan ve yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre iade edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu yetkiye dayanılarak 74, 76, 82 ve 85, 92 ve 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde konuya ilişkin gerekli düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır.

Konut yapı kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işine ilişkin yüklenip yılı içerisinde indirilemeyen katma değer vergisinin iade konusu edilebilmesi için; inşaat taahhüt işinin tamamlanması, geçici veya kesin kabulün yapılması gerekmektedir. Başka bir deyişle indirimli orana tabi işlemlerde iade hakkı, işlemin gerçekleşmesi ile doğmaktadır.

.....

Bu durumda, 2006 yılında yapmış olduğunuz indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerden hak edişi düzenlenmeyen aylara ait olanlarının iadesi mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Yukarda yer alan özalgede açıklandığı üzere, konut yapı kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işine ilişkin yüklenip yılı içerisinde indirilemeyen vergilerden hak edişi düzenlenmeyen aylara ait olanlarının iadesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu şekilde indirilemeyen verginin iade konusu edilebilmesi için; inşaat taahhüt işinin tamamlanması, geçici veya kesin kabulün yapılması gerekmektedir. Başka bir deyişle indirimli orana tabi işlemlerde iade hakkı, işlemin gerçekleşmesi ile doğmaktadır. İade hakkını doğuran olayın meydana gelmesi gerekmektedir.

2- Hakedişe Bağlı Olmadan Yapılan İnaşaat Taahhüt İşleri

Konut yapı kooperatifleri müteahhitlerle yaptıkları bir kısım sözleşmelerde inşaatın bedeli belirlenmekte, zaman zaman ödemeler yapılmakta ve daha sonra işlem tamamlanmaktadır. İnaşaat süresince hak ediş düzenlenmesi söz konusu olmamaktadır. Bu durumda işlem tamamlandıktan sonra müteahhit iadeye hak kazanmaktadır.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 17.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01/ KDV.02-20 sayılı özelgede, %1 oranında KDV tahsil edilen indirimli orana tabi teslimler nedeniyle yüklenilip indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin 29/2. maddesi uyarınca **iadesi** hakkında. aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

Özelge özeti;

“ firmanızca, mal sahibi adına bağmsız bölümler halinde 2 normal kat ile müteahhide veya göstereceği üçüncü şahıslara devir edilecek 2 normal ve 1 giriş katı olarak 150 m²'nin altında inşa edilen toplam 5 adet meskenin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde tanımlanan “yıllara sari inşaat ve onarma işi” kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmayan ve inşa edilen dairelerin satışından ibaret olduğundan fiilen herhangi bir kıymet ya da imalin satışından farkı bulunmayan inşaat taahhüt işinizin “özel inşaat” olarak değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmıştır.

.....

Ayrıca, iade uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği 74, 76 ve 85 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalara göre; mükellefler tarafından defter ve belgeler esas alınarak belirlenen ve indirimli orana tabi teslim ve hizmetler

nedeniyle yüklenilip yılı içerisinde indirim yoluyla telafi edilemediğinden 74 ve 76 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar uyarınca takvim yılının tamamı itibariyle yapılan hesaplama sonucunda bulunan vergi tutarının ilgili yıl için geçerli alt sınırı aşan kısmının izleyen yılın Kasım dönemine kadar (bu dönem dahil) verilecek 1 numaralı KDV beyannamelerinin herhangi birisinde sonraki döneme devreden vergi tutarından çıkarılmak suretiyle iadesinin talep edilmesi gerekmektedir.

.....

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; özel inşaat kapsamında yaptığınız inşaat taahhüt işleriniz nedeniyle yüklenilip indirim yolu ile giderilemeyen ve ilgili Genel Tebliğlerde açıklanan usul ve esaslara göre yapılan hesaplama sonucu belirlenen KDV'nin, teslim tarihini takip eden takvim yılının en geç Kasım Dönemine kadar (bu dönem dahil) verilecek 1 numaralı KDV beyannamelerinizin herhangi birisinde sonraki döneme devreden vergi tutarından çıkarılmak suretiyle iadesi talep edilebilecektir. İade tutarına önceki yıllarda indirimi orana tabi inşaat faaliyetinizle ilgili olarak yüklenilen ve iade hakkı doğuran teslimin yapıldığı yıla kadar indirim yoluyla telafi dileyemeyen vergilerin de dahil edileceği tabiidir.” Şeklinde idari görüşü bildirilmiştir.

Öte yandan, Adana Vergi Dairesi Başkanlığı 18.01.2007 tarih ve GİB.4.01.16.02/ 2007-52 sayılı özelgede;

“İlgi dilekçenizde, şirketinizin 2000 yılından beri konut yapı kooperatiflerine inşaat taahhüt işi yaptığı ve belirli dönemler sonunda yapılan istihkaklar karşılığında % 1 KDV oranlı fa-

tura düzenlediği, ancak firmanızın bu güne kadar indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla mahsuben ve nakden KDV iade talebinde bulunmadığı, inşaat taahhüt işlerinin yıllara sari olduğu, hizmetin birden çok yıla yayıldığı ve inşaat bitimine kadar hizmetin devam ettiği, taşeron firmaların aynı konut yapı kooperatiflerine yaptığı inşaat taahhüt işinden dolayı yapılan istihkaklar karşılığında düzenlediği, kesin hak edişin işin bitiminde yapıldığı yahut sözleşme feshedilmişse feshin sonunda iş bitmiş sayılarak kesin hak edişin düzenlendiği, bu nedenle inşaat taahhüt işi yapan firmaların belirli dönemlerde istihkak yapmış olsalar dahi inşaat devam ettiğinden teslimin gerçekleşmediğini düşünerek KDV iadesini yıllık olarak istemediği ve inşaatın bitimini beklediği belirtilerek, konut yapı kooperatifine yapmış olduğunuz inşaat taahhüt işi ile ilgili olarak, indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenen vergilerin iadesi için yapılan istihkaklar karşılığı düzenlenen faturalarla her yıl sonunda mı yoksa konutların kat maliklerine teslim edildiği yılda mı KDV iade talebinde bulunacağınızı, yıllık olarak her yıl indirimli oran KDV iade talebinde bulunacaksanız 2005 yılından önceki yıllar için KDV iade talebinde bulunup bulunmayacağınızın tarafınıza bildirilmesi istenilmektedir.

.....Söz konusu Kanun maddesinde yapılan değişlikle, indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarının Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmının yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların ise izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade imkanı getirilmiştir.

İndirimli orana tabi işlemlere yönelik KDV iadelerine ilişkin

usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından muhtelif tarihlerde yayımlanan 74, 76, 85 ve 92 seri no'lu KDV Genel Tebliğleri ile açıklanmıştır.

Diğer taraftan 85 seri no'lu KDV Genel Tebliği ile Kanunun 29'uncu maddesinin 2 no'lu fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, 2001 ve izleyen takvim yıllarında indirimli orana tabi işlemlerle ilgili iade talepleri konusunda yapılacak işlemler belirlenmiş olup, söz konusu Tebliğin "*A-İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan İade Talepleri*" başlıklı bölümünün 4'üncü bendinde; "*İlgili yılın Ocak- Kasım arasındaki dönemlerde verilecek beyannamelerde iade hakkını kullanmayıp yüklediği vergileri indirim konusu yapmayı tercih eden mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir.*" ifadesine yer verilmiştir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde; "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işleri sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*" denilmiştir

Aynı Kanununun 44'üncü maddesinde de; "*İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*" hükmüne yer verilmiştir.

Benzer bir konu ile ilgili olarak Bakanlığımızın verdiği 13.11.2000 tarih ve 52869 sayılı yazıları ile tayin edilen özelgede;

"...,

Öte yandan aynı Kanununun 10/a maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması, 10/b maddesinde ise malın teslimi ya da hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi durumlarında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği belirtilmektedir.

İşlemden önce fatura düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ancak iade hakkını doğuran işlem vuku bulmamaktadır. Bu nedenle konutların tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, bu teslimler üzerinden % 1 vergi hesaplanarak beyan edilmesi, iade talebinin ise konutların teslim edildiği yıl içinde yapılması gerekmektedir. İade tutarına, önceki yıllarda yüklenilen ve iade hakkı doğuran teslimin yapıldığı yıla kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler de dahildir.

Diğer yandan, KDV yüklenimlerinin yıllar içinde devam edip konut inşaatının tamamlandıktan sonra satışın gerçekleştiği durumlarda ise teslimin gerçekleştiği yıl içinde iade talebinde bulunulabileceği tabiidir.” denilmiştir.

İlgi dilekçeniz ekinde bir örneği yer alan Konut Yapı Kooperatifi ile yaptığınız tarihli inşaat sözleşmesinin 7’nci maddesinde, inşaatın bitim tarihinin .2002 tarihi olduğu görülmektedir. Ancak dilekçenizin tetkikinde firmanızın 2000 yılından beri inşaat taahhüt işini devam ettirdiği ve inşaatın henüz bitmediği anlaşılmaktadır.

Bu nedenle, bu işlerle ilgili önceki yıllarda yüklenilen ve iade hakkı doğuran teslimin yapıldığı yıla kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin tamamının iadesinin talep edilebil-

mesi için inşaat taahhüt işi teslimlerinin tamamlanmış, diğer bir ifadeyle kesin ve geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlenmiş veya işin fiilen bırakılmış olması gerekmektedir. İnşaat taahhüt işinin henüz tamamlanmamış olması halinde ise iade işlemi ancak işin tamamlandığı veya bırakıldığı yıl içinde vergilendirme dönemi itibariyle mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların ise izleyen yıl içinde istegınıza bağılı olarak nakden veya mahsuben iade edilmesi gerekir.”şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

C- KOOPERATİFE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT YAPILMASI NEDENİYLE YÜKLENİLEN VERGİLERİN İNDİRİMİ VE İADESİ

Kooperatif, müteahhide kat karşılığında inşaat yapmak amacıyla arsasını teslim etmekte, buna karşılık müteahhitte kooperatife konut veya iş yeri şeklinde bağımsız bölümler teslim etmektedir. Dolayısıyla iki ayrı teslim söz konusu olmaktadır. Söz konusu iki teslimin KDV karşısındaki durumu hakkında yukarda açıklamalarda bulunulmuştur.

Mükellefler arsa karşılığı kat inşaatı dolayısıyla yükledikleri vergileri genel esaslara göre, indirim konusu yapabileceklerdir. Kooperatif veya müteahhidin mükellef olması bakımından daha ziyade müteahhidin yüklediği KDV'nin indirimi veya iadesi konusu ortaya çıkmakta ve bu işlem genel hükümlere tabidir. Buna göre, iade ancak net alanı 150.m²'nin altındaki konut teslimlerinde sonra söz konusudur.

Arsa teslimi duruma göre, KDV'ye tabi tutulması halinde, genel oranda KDV'ye tabi tutulacağından, vergi indirimi mümkün, ancak KDV iadesi söz konusu değildir.

İstanbul Defterdarlığı 12.05.2005 tarih ve DEF.0.34.18.Geç.8.3531 sayılı özeldesinde; kat karşılığı inşaat yapılması nedeniyle yüklenen vergilerin indirimi ve iadesi ile diğer konular hakkında aşağıdaki görüşlerini açıklamıştır.

“.....

Gayrimenkul satışlarında KDV’yi doğuran olay tapuya tescil ile gerçekleşmekte olup, gayrimenkulun tapuya tescilinden önce kişinin kullanımına tahsis edilmesinde ise kullanıma tahsis ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Arsa karşılığı inşaat işinde KDV uygulaması ile ilgili olarak 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre aşağıdaki şekilde işlem yapılması uygun görülmüştür.

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya iş yeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya iş yeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV’ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arzi bir faaliyet olarak arsasını daire veya iş yeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

İndirimli oranda yapılan teslimlere ilişkin yapılacak iadeler 74 ve 76 No.lu KDV Genel Tebliğlerinde uygulama ile ilgili usul ve esaslar belirlenmiştir.

Ayrıca, 85 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile Kanununun 29.uncu maddesinin ikinci fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak 2001 ve izleyen takvim yıllarında indirimli orana tabi işlemlerle ilgili iade talepleri konusunda yapılacak işlemler belirlenmiş olup söz konusu Tebliğin;

“A- İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan İade Talepleri” başlıklı bölümünün 4. bendinde; “İlgili yılın Ocak - Kasım arasındaki dönemlerde verilecek beyannamelerde iade hakkını kullanmayıp yüklendiği vergileri indirim konusu yapmayı tercih eden mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir, şeklinde açıklanmıştır.

Buna göre, indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olarak yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerden 2003 yılı için 8.200.000.000.TL, 2004 yılı için 9.100.-YTL. ’yı aşan kısmının iadesinin talep edilmesi mümkün olup, indirim konusu yapılamayan tutarın bu limitlerin altında olması halinde iade ve mahsubu mümkün olmayacaktır.

Benzer bir konuyla ilgili olarak Bakanlık Makamı’ndan alınan 13/11/2000 tarihli ve 52869 sayılı yazıda;

“KDV Kanunu’nun 29/2. maddesinde 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile tüm indirimli orana tabi mal ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve yılı içerisinde indirilemeyen katma değer vergisinin yıllık olarak 74 No.lu Tebliğde açıklanan belirli şartlar altında mükellefe iade

edilmesi esası benimsenmiştir. İade hakkının doğması için, indirimli orana tabi işlemin gerçekleşmiş olması şarttır.

Öte yandan aynı Kanunun 10/a maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması, 10/b maddesinde ise malın teslimi ya da hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerle gösterilen miktarda sınırlı olmak üzere, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi durumlarında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği belirtilmektedir.

İşlemden önce fatura düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ancak iade hakkını doğuran işlem vuku bulmamaktadır. Bu nedenle konutların tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, bu teslimler üzerinden %1 vergi hesaplanarak beyan edilmesi, iade talebinin ise konutların teslim edildiği yıl içinde yapılması gerekmektedir. İade tutarına, önceki yıllarda yüklenilen ve iade hakkı doğuran teslimin yapıldığı yıla kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler de dahildir.

Diğer yandan, KDV yüklenimlerinin yıllar içinde devam edip konut inşaatının tamamlandıktan sonra satışın gerçekleştiği durumlarda ise teslimin gerçekleştiği yıl içinde iade talebinde bulunulabileceği tabiidir.”denilmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

1) Kat karşılığı inşaat yapılmak üzere tarafınıza teslim edilen arsanın, arsa sahibinin iktisadi işletmesinin aktifinde kayıtlı olması veya arsa alım satımını sürekli ve mutad bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, bahse konu arsanın tarafınıza teslimi genel oranda (%18) KDV’ne tabi olacaktır.

Ancak, arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arızı bir faaliyet olarak arsasının daire karşılığında tarafınıza tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

2) İnşaatlar devam etmekte iken satın alma bedeli olarak yapılan ödemeler veya tapuda adlarına kat irtifaklı arsa paylarının devri sırasında vergiyi doğuran olay meydana gelmeyecek, inşaatın tamamlanması ile bu yerlerin fiilen kullanımına hazır hale geldiği tarihte veya daha önce fatura ve benzeri belge düzenlenmesi halinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak üzere belgenin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir.

Bu şekilde yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay inşaatın tamamlanması, konut ve iş yerlerinin kullanıma hazır hale getirilmesi ile veya daha önce fatura ve benzeri belge düzenlenmesi halinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak üzere belgenin düzenlendiği tarihte meydana geleceğinden bu tarihte satış bedeli üzerinden 150 m²'nin altındaki konut teslimleri için %1,150 m²'nin üzeri konutlar ile kaç m² olursa olsun işyeri teslimlerinde ise %18 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.

3) 150 m²'nin altındaki konut teslimleri dolayısıyla %1 KDV tahsil edileceğinden indirimli orana tabi konut teslimlerine ait bina inşaatının başladığı tarihten itibaren yüklenilen KDV'lerinin ait oldukları dönemde indirim konusu yapılması, indirim konusu yapılamayan tutarın sonraki döneme devredilmesi konutların tesliminin yapıldığı yılı takip eden yılda iade veya mahsubunun talep edilmesi mümkün olup, iade hesabına önceki yıllarda yüklenilen ve iade hakkı doğuran teslimin yapıldığı

yıla kadar indirim yoluyla giderilemeyen vergilerde dahil edilecektir.

.....

Diğer taraftan, teslimleriniz %1 oranında KDV'ne tabi olsa dahi yüklenilen verginin indirimi mümkün olduğundan, maliyet konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.” Şeklinde idari görüş bildirmiştir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 17.11.2005 tarih ve GİB.4.35.17.01/KDV.02-20 sayılı özelgede, %1 oranında KDV tahsil edilen indirimli orana tabi teslimler nedeniyle yüklenilip indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin 29/2. maddesi uyarınca **iadesi** hakkında. aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“firmanızca, mal sahibi adına bağımsız bölümler halinde 2 normal kat ile müteahhide veya göstereceği üçüncü şahıslara devir edilecek 2 normal ve 1 giriş katı olarak 150 m²'nin altında inşa edilen toplam 5 adet meskenin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde tanımlanan “yıllara sari inşaat ve onarma işi” kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmayan ve inşa edilen dairelerin satışından ibaret olduğundan fiilen herhangi bir kıymet ya da imalin satışından farkı bulunmayan inşaat taahhüt işinizin “özel inşaat” olarak değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmıştır.

.....

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; özel inşaat kapsamında yaptığınız inşaat taahhüt işleriniz nedeniyle yüklenilip indirim yolu ile giderilemeyen ve ilgili Genel Tebliğlerde açıklanan usul ve esaslara göre yapılan hesaplama so-

nucu belirlenen KDV'nin, teslim tarihini takip eden takvim yılının en geç Kasım Dönemine kadar (bu dönem dahil) verilecek 1 numaralı KDV beyannamelerinizin herhangi birisinde sonraki döneme devreden vergi tutarından çıkarılmak suretiyle iadesi talep edilebilecektir. İade tutarına önceki yıllarda indirimli orana tabi inşaat faaliyetinizle ilgili olarak yüklenilen ve iade hakkı doğuran teslimin yapıldığı yıla kadar indirim yoluyla telifi dilemeyen vergilerin de dahil edileceği tabiidir.” Şeklinde idari görüşü bildirilmiştir.

150 m2'nin Altındaki konut inşaatlarıyla ilgili olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapıp yapılmayacağı, indirim konusu yapılmıyacaksa gider-maliyet unsuru olarak mı, iade olarak mı dikkate alınacağı ve inşaat bitiminde yapılan teslimlerde KDV oranının ne olacağı ile teslimi yapılan konutlarda hesaplanan KDV'nin ödemiş olduğunuz KDV'den mahsubunun yapıp yapılmayacağı hakkında sorulan sorulara , İstanbul Defterdarlığı 11 Kasım 2002 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.6012 sayılı özelgede;

“.....

Benzer bir konuyla ilgili olarak Bakanlık Makamı'ndan alınan 13.11.2000 tarih ve 52869 sayılı yazıda; “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2. maddesinde 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile tüm indirimli orana tabi mal ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve yıl içerisinde indirilemeyen katma değer vergisinin yıllık olarak 74 No.lu Tebliğde açıklanan belirli şartlar altında mükellefe iade edilmesi esası benimsenmiştir.

İade hakkının doğması için, indirimli orana tabi işlemin gerçekleşmiş olması şarttır. Öte yandan aynı Kanunun 10/a mad-

desinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması, 10/b maddesinde ise malın teslimi ya da hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerle gösterilen miktarda sınırlı olmak üzere, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi durumlarında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği belirtilmektedir.

İşlemden önce fatura düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ancak iade hakkını doğuran işlem vuku bulunmamaktadır. Bu nedenle konutların tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, bu teslimler üzerinden %1 vergi hesaplanarak beyan edilmesi, iade talebinin ise konutların teslim edildiği yıl içinde yapılması gerekmektedir. İade tutarına, önceki yıllarda yüklenilen ve iade hakkı doğuran teslimin yapıldığı yıla kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler de dahildir.

Öte yandan, KDV yüklenimlerinin yıllar içinde devam edip konut inşaatının tamamlandıktan sonra satışın gerçekleştiği durumlarda ise teslimin gerçekleştiği yıl içinde iade talebinde bulunulabileceği tabiidir.”denilmektedir. 82 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’ne istinaden Kanununun 29. maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre Bakanlar Kurulunca vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerden doğan KDV iadelerinde doğan iade alacaklarının miktarına bakılmaksızın kendisinin, ortaklarının, mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına , ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçlarına, inceleme raporu ve teminat aranılmadan mahsup edilmesi uygun görülmüştür. Buna göre, inşası devam eden, henüz teslim edilmemiş olan 150 m²’nin altındaki konutlar için

yüklenilen KDV'lerin ait oldukları dönemde indirim konusu yapılması indirim konusu yapılamayan tutarın sonraki dönemde devredilmesi, konutların tesliminin yapıldığı yılı takip eden yılda iade veya mahsubunun talep edilmesi mümkün olup, iade hesabına önceki yıllarda yüklenilen ve iade hakkı doğuran teslimin yapıldığı yıla kadar indirim yoluyla giderilemeyen vergilerde dahil edilecektir. Ayrıca 150m'nin altındaki konut teslimlerinde KDV oranı %1 olacaktır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

D- KDV'DE İADE USULLERİ VE ŞARTLARI

İnşaat ve taahhüt hizmetleri dolayısıyla iade talebinde bulunabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi şarttır.

1- Yıllar İtibariyle Yapılacak İadelerde Alt Sınır

KDV Kanununun 29. maddesinde 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının **Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmının** yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ya da mahsuben iadesi imkânı getirilmiştir.

Buna göre, indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade taleplerinde, bu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarının iade yapılamayacak kısmı ile ilgili olarak 2008 yılında geçerli olan 11.600 TL tutarındaki sınır, 2006/10379 sayılı Kararname uyarınca, 2008 yılına ilişkin yeniden değerlendirilmesinde (%12,00) artırılarak 2009 yılı için 13.000 TL olarak uygulanacaktır.

2- İade Edilecek Azami Vergi Tutarı Teslim ve Hizmetlerin Bünyesine Giren Vergi İle Sınırlıdır

İndirimli orana tabi işlemlerde yüklenilen verginin iadesiyle ilgili olarak herhangi bir vergilendirme döneminde iade edilecek verginin belirlenmesine, o dönemde teslimi gerçekleştirilen indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerin bünyesine giren vergi tutarının hesaplanmasıyla başlanacaktır. Bünyeye giren vergi tutarları teslimi gerçekleşen indirimli orana tabi malların ve ya hizmetlerin üretimiyle ilgili alış ve giderlere ait katma değer vergilerinden oluşacaktır.

İndirimli orana tabi işlemler dolayısıyla iade edilecek verginin hesabında, asıl olan indirimli orana tabi teslim edilen mal ve hizmetlerin alımında veya imalında yüksek oranlı mal ve hizmet alımları dolayısıyla mükellefin üzerinde bir yük kalmasının önlenmesidir. Mükellefe bu işlem dolayısıyla bir avantaj sağlanması veya bir yük bırakılması söz konusu değildir. İşlemlerin bünyesine giren KDV tutarlarının hesaplanabilmesi için, yapılan ayrıntılı incelemelerin nedeni de bu amacı gerçekleştirmeye yöneliktir.

Bu nedenle iade edilecek vergi tutarı, indirimli orana tabi işlem bedelinin genel vergi oranı ile çarpılmasından fazla olamaz. Ama gerçek olan daha ziyade bunun altında kalmasıdır. Çünkü katma değer yaratmayan bir firmanın uzun süre yaşaması mümkün değildir.

3- İade Talebinin Azami Süresi

a) Aylık Mahsuben İadenin Yıl İçerisinde En Geç Talep Edilebileceği Tarih

99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin, “1.3.1.3. Mahsuben İade Tutarının Hesaplanması” başlıklı no.lu bölümünde; yılı içinde mahsu-

ben iade edilecek KDV tutarlarının hesaplanmasına ilgili yılın Ocak döneminden itibaren başlanacağı, hesaplamaların aylar itibariyle ve kümülatif olarak gerçekleştirileceği, bu şekilde yapılacak hesaplamada sonunda iade tutarının örneğin 2009 yılı için 13 000 TL'yi geçtiği dönemde aşan kısmın, izleyen dönemlerde ise tamamının mahsuben iadesi talep edilebileceği, iade alacağının doğduğu dönemde, alacağın tamamının mahsup olarak kullanılamaması halinde kullanılmayan tutar, gelecek dönemlerdeki mahsup taleplerinde dikkate alınabileceği açıklanmıştır.

Buna göre; 2009 yılındaki indirimli orana tabi teslimler dolayısıyla yüklenilen ve indirimle giderilemeyen KDV'lerin, ilgili yıl için belirlenen 13.000 TL'lik alt sınırı aşan kısmının, iade miktarının 2009 yılının sonraki dönemlerinde mahsuben iadesini talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak yıl içinde iade talebinde bulunulmayan dönemlere düzeltme beyannamesi vermek suretiyle mahsuben iadesinin istenilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İndirimli orana tabi aylık mahsuben iadenin en geç talep edilebileceği tarih konusunda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 14.03.2008 tarih ve GİB. 4.35.17.01 /KDV:02-1457/587sayılı özelgede;

“konunun Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına intikal ettirilmesi neticesinde Bakanlığımızdan alınan 29/02/2008 tarih ve 19979 sayılı yazıda;

“... ”

KDV Kanununun 29/2.maddesi gereğince, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV iade alacağının yılı içindeki mahsuben iadesi talebinin en geç ilgili yılın Aralık dönemi be-

yannamesi ile talep edilmesi gerektiğinden, vade tarihi 17/02/2007 olan 2006/10-12 dönemi geçici vergisine mahsuben iadesinin mümkün bulunmadığı yönündeki görüşünüz Başkanlığımızca da uygun görülmele birlikte, Aralık dönemi beyannamesi Ocak ayı içerisinde verilebileceğinden ay bütünlüğü de dikkate alınarak, Ocak ayı içinde (31 Ocak tarihine kadar) muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsuben iade mümkün olabilecektir.” Denilmek suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.

Bu itibarla, indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içindeki mahsuben talebi, en geç izleyen yılın Ocak ayı sonuna kadar (31 Ocak) doğan vergi borçlarına yapılabilecek olup; 31 Ocak’tan sonra doğacak vergi borçlarına mahsup talebinin ise en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait KDV beyannamesiyle talep edilmesi gerekmektedir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

b) Yılı İçerisinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İade Talebi En Geç Ertesi Yıl Kasım Ayına Ait KDV Beyannamesi İle Yapılmaktadır

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağılı olarak, nakden veya mahsuben iade edilebilecektir. İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir. 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk 3 aylık, en geç üçüncü 3 aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir.

4- Yıllık İade Talebinde Aranılan Belgeler

İade talebi bir dilekçe ile yapılacak, bu dilekçeye;

1. İndirimli orana tabi işlemlerin yapıldığı yıla ait **alış ve satış faturalarının listesi** (bu listelerde fatura düzenleme haddinin altında kalan alış ve satış tutarları ile aynı mükelleften yapılan alış veya aynı mükellefe yapılan satışların toplamı tek tutar olarak belirtilebilecektir),

2. Yıllık iade tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo,

3. Yılı içinde mahsup edilen tutarları aylık olarak gösteren tablo (bu tabloda yılı içinde mahsup edilemeyen tutar da tek satır olarak gösterilecektir),

4. İadenin talep edildiği yılın ilk döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibarıyla devreden KDV tutarlarını gösteren tablo,

eklenecektir.

E- İADE USULLERİ

1- Mahsup Yoluyla İade

4.000 YTL'ye kadar KDV iade alacağının mükellefe talebi üzerine gerekli belgelerin düzenlenmesi halinde mahsup yoluyla iade edilmektedir. 4 000 YTL ve üstündeki kısmının ise vergi inceleme/YMM tasdik raporu ya da teminat karşılığında vergi ve SSK prim borçlarınıza mahsup edilebilmesi mümkündür.

Aylık mahsup talebi ise, ilgili aya ait beyanname ile yapılmalıdır. Dolayısıyla hangi ayda iade talep ediliyorsa, talepte o aya ait beyanname ile yapılmalıdır.

107 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre,

“Katma değer vergisi iade alacağının hak sahibi mükellefin kendisinin, adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, SSK prim borçlarına mahsubu talepleri miktarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

İade alacağı öncelikle mükellefin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilir. Artan bir miktar olursa mükellefin isteğine bağlı olarak; kendisinin ve yukarıda belirtilen ortakların ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına veya SSK prim borçlarına mahsup yapılır.”

Mahsup talebi, gerekli belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

2- Nakden İade Uygulaması

Nakden talep edilecek iade tutarının 2 000 TL’yi aşmaması halinde de talep, teminat ve inceleme aranılmadan yerine getirilecektir. Belirlenen miktarı aşan nakden iade talepleri, aşan kısım için teminat gösterilmesi veya Yeminli Mali Müşavir Raporu ibraz edilmesi ile yerine getirilir. Aksi takdirde vergi incelemesi raporu beklenilmesi gerekir.

3- Teminat Karşılığında İade

Nakden veya mahsuben iade talebinin bu yöntemler için belirlenen miktarları aşması halinde aşan kısım için inceleme sonuçlanıncaya kadar teminat gösterilerek iade alınabilecektir. İnceleme sonuçlan-

diğında teminat çözümlür. İnceleme sonuçlanmadan yeminli mali müşavir KDV iade raporunun ibrazı mümkündür.

4- Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İle İade

Nakden veya mahsuben iade talebinin bu yöntemler için belirlenen miktarları aşması halinde aşan kısım için mükellefin talebi üzerine iadenin Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ile alınması mümkündür.

a) YMM İle Süresinde İmzalanmış Tam Tasdik Sözleşmesinin Bulunması Halı

Buna göre, iade talebinde bulunan mükellef ile yeminli mali müşavir arasında süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunması halinde, iade miktarına bakılmaksızın **Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu** ile iade teminatsız ve incelemesiz alınabilmektedir.

b) YMM İle Süresinde İmzalanmış Tam Tasdik Sözleşmesinin Bulunmaması Halı

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iadelerde mükelleflerin yeminli mali müşavirlerle süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi bulunmaması halinde YMM raporuna göre iade edilecek miktarın üst sınır 01.01.2009 tarihinden itibaren 2008 ve önceki yıllar için 598 000 TL'ye kadar olan iade talepleri **Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Raporu** ile yerine getirilir.

Maliye Bakanlığı 01.08.2007 tarih ve 54/5429-809-691362006 sayılı özelgede, 2006 yılında mahsup edilememesi nedeniyle 2007 yılında talep edilen iade tutarının 498,000 TL' yi geçmesi halinde; aşan kısmın mahsuben iadesinin talep edilmesi veya aşan kısmın ia-

desinin talep edilmeyerek indirim hesaplarında muhafaza edilmesi ve bu kısmın iadesinin talep edilmeyeceğinin vergi dairesine bir dilekçe ile bildirilmesi halinde, tam tasdik sözleşmesi bulunmayan YMM tasdik raporuna dayanılarak iade işlemi yapılabileceğini açıklamıştır.

“2006 yılı içerisinde indirimli oranda teslimlerden doğan iade alacaklarının yılı içerisinde mahsuben iade edilememesi halinde 2007 yılı içerisinde nakden ve/veya mahsuben iade tutarının 2006 yılına ait olup 2007 yılı içinde talep edilen miktarın 4000 YTL nin altında olması halinde YMM tasdik raporu, vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilecektir. Bu miktarı aşması halinde iade talebi prensip olarak vergi inceleme raporuna göre yerine getirilecektir. Ancak 4000 YTL yi aşan tutarlar için teminat gösterilmesi halinde, teminatın gösterilip belgelerin tamamlanmasından sonra nakden ve/veya mahsuben iade talepleri bu tarih itibariyle yerine getirilecektir. Mükellefin YMM tasdik raporu ibraz etmesi halinde iade talebi raporun ibraz edildiği tarih itibariyle geçerlilik kazanacaktır.

Diğer taraftan, konuya ilişkin yayımlanan 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 1.4. Mahsup Talebinin yerine getirilmesi başlıklı bölümünde, 2006 yılı içindeki indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade taleplerinde tam tasdik sözleşmesi bulunmaması halinde de miktara bakılmaksızın mahsuben iade işleminin yapılabileceği belirtilmektedir. Ancak 2006 yılında mahsubun gerçekleşmemesi ve iadenin 2007 yılında talep edilmesi halinde 2006 yılında geçerli olan tam tasdik sözleşme sınırı dikkate alınacaktır.

2006 yılında mahsup edilememesi nedeniyle 2007 yılında talep edilen iade tutarının 498,000 YTL' yi geçmesi halinde;

-aşan kısmın mahsuben iadesinin talep edilmesi veya

- aşan kısmın iadesinin talep edilmeyerek indirim hesaplarında muhafaza edilmesi ve bu kısmın iadesinin talep edilmeyeceğinin vergi dairesine bir dilekçe ile bildirilmesi

halinde, tam tasdik sözleşmesi bulunmayan yeminli mali müşavir tasdik raporuna dayanılarak iade işlemi yapılabilecektir.

Öte yandan, 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin A. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması başlıklı bölümünde, faaliyetleri indirimli KDV oranına tabi işlemlerden oluşan kolektif şirketler ile adi ortaklıklar (şirketler) adına ortaya çıkan KDV iade alacakları, 99 ve 101 No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirtilen borçlarının yanı sıra, bu Tebliğin yayımlandığı tarihten sonra yapılacak iade talepleri için geçerli olmak üzere, söz konusu şirket ortaklarının yalnızca vergi (ithalde alınanlar dahil) ve SSK prim borçlarına da mahsup edilebileceği belirtilmiş, mükelleflerin indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklendiği ve indirim yoluyla telafi edemediği KDV'yi 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yayınlanmasından sonra tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde vergi dairesine başvurması halinde adi ortaklığı oluşturan ortakların vergi borçlarına mahsubu yapılabilecektir.”Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Konut yapı kooperatiflerine tahsis edilen arsa üzerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde indirimli KDV uygulanması halinde, tahsil edilemeyen ve yüklenilen KDV'nin YMM Tasdik raporu ile nakden iadesinin alınıp alınamayacağı konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 05.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.57/5711-718/ 95404 sayılı özelgesinde;

“.....Asansör Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti'nin 20.11.2006 tarihli di-

lekçesinde, inşaat yapı ruhsatı Türkiye S.S. Yapı Kooperatifleri Merkez Birliği (.....) adına olan arsa üzerinde, Arsa Ön Tahsis Belgesi ile Konut Yapı Koperatifi ve Konut Yapı Kooperatifi'ne tahsis edilen arsa üzerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde indirimli KDV uygulandığı, tahsil etmedikleri ve yükledikleri KDV'nin YMM Tasdik Raporu ile nakden iadesinin alınıp alınmayacağı hususunda görüşümüz sorulmaktadır.

Bilindiği gibi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen Geçici 15. madde hükmü ile 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Diğer taraftan, 29.07.1998 tarihinden sonra inşaat ruhsatı almış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 2002/4480 sayılı Kararnamenin eki I sayılı listeye alınmıştır.

Buna göre, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olması veya %1 KDV uygulanabilmesi için;

-Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,

-İşin konut yapı kooperatifine yapılması,

-Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması

gerekmektedir.

İndirimli oran uygulaması veya istisna hükmünün uygulanmasının takip edilebilmesi ise ancak kooperatif adına düzenlenmiş ruhsat bulunması halinde mümkün olacaktır.

Bu itibarla, adına münhasıran inşaat yapı ruhsatı bulunmayan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan yararlanması veya bu işler için indirimli oranda katma değer vergisi uygulanması söz konusu değildir.

Ancak, inşaat ruhsatıgibi yapı kooperatifleri üst birliği mahiyetinde olan kuruluşlar adına alınan arsaların üye kooperatiflere tahsisi durumunda, söz konusu üst birlikler de kooperatif konumunda olduklarından, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Bu nedenle, adı geçen mükellef tarafından talep edilen vergi iadesinin KDV Kanunu'nun 29/2. maddesi çerçevesinde yerine getirilmesi gerekmektedir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Aralık 2007 döneminde fiilen teslimi gerçekleştirilen ve aynı dönemde faturası düzenlenerek KDV beyanlarına dahil edilen konutlara ilişkin yapı kullanma izinlerinin Şubat 2008 döneminde verilmesinin KDV iade uygulamasına etkisi konusunda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 19.09.2008 tarih ve GİB.0.01.54/5429-86593866 sayılı özelgede ;

“.....

Buna göre, kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde Aralık 2007 döneminde arsa sahibine teslim edilen ve aynı dönemde faturası düzenlenen 150 m2'nin altındaki konutlara ilişkin KDV'nin Aralık 2007 döneminde beyanı ve indirimli orana tabi bu işlemten doğan iadenin 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 1.5. bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 18 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre, yeminli mali müşavirlerle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin KDV iadesi taleplerinin bu yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri KDV İadesi Tasdik Raporlarına istinaden miktarına bakılmaksızın (Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlardan doğan KDV iadesi ile sektörel dış ticaret şirketlerinin bavlul ticareti kapsamında ortak bazında alabilecekleri KDV iadeleri hariç) yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır.

29 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği’nin II—1 Bölümünde ise;

“Yeminli mali müşavirlerle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenleyen mükelleflerin KDV iade talepleri bu yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporlarına dayanılarak yerine getirilmektedir. Bu mükelleflerin varsa tam tasdik sözleşmesinin düzenlendiği yıldan önceki dönemlere ilişkin KDV iadeleri de anılan yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen tasdik raporları ile yapılabilecektir.”

ifadesi yer almaktadır.

Buna göre, mükellefin dilekçesinde belirttiği şekilde, süresinde (2009 yılı içinde) bir yeminli mali müşavir ile tam tasdik sözleşmesi düzenlemesi halinde 2008 yılına ilişkin KDV iadesi talebinin, aynı YMM tarafından düzenlenmiş KDV İadesi Tasdik Raporuna istinaden, miktarına bakılmaksızın yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, Bakanlığımızca belirlenen hadlerle sınırlı olmaksızın

YMM Tasdik Raporu ile iade uygulaması, iadenin ilgili bulunduğu cari yılda veya iadenin ilgili bulunduğu geçmiş yılda süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyetinin yanı sıra, bu sözleşmeye dayalı olarak tam tasdik raporunun da yazılması ve ibrazı şartına bağlıdır. (Tam tasdik raporu teslim süresinin henüz dolmadığı durumlarda bu şart aranmayacaktır.) Süresinde düzenlenen tam tasdik sözleşmesine istinaden, Bakanlığımızca belirlenen hadleri aşan miktarda KDV iadesini YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile alan mükelleflerin, daha sonra ilgili yıla ilişkin tam tasdik raporlarının düzenlenip ibraz edilmediği takdirde, yeni KDV iadesi taleplerinin teminat karşılığı ya da inceleme raporuna istinaden yerine getirilmesi söz konusu olacaktır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

5- İncelemeye İstinaden İade

Vergi İnceleme elemanlarının incelemelerine istinaden mükellefe KDV alacağı her zaman iade edilebilir.

F- 106 SERİ NO.LU TEBLİĞİN YAYIM TARİHİNDEN ÖNCE İMZALANAN SÖZLEŞMEYE İSTİNADEN GERÇEKLEŞEN KDV İADESİ

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 06.11.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01/KDV-3996 sayılı özelgesinde;

İlgi (a)’da kayıtlı dilekçenizde bahsedilen hususlar ile ilgili olarak ilgi (b)’de kayıtlı özalgemiz tarafınıza bildirilmiş olup, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yazısı doğrultusunda yeniden oluşturulan Vergi Dairesi Başkanlığımız görüşü aşağıdaki gibidir.

KDV Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenerek 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren Geçici 15’inci

madde hükmü ile 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. İnşaat taahhüt işlerinin kapsamı 49 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 29.07.1998 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 17.07.2002 tarih ve 2002/4480 sayılı Kararname eki I sayılı listeye alınmıştır. Dolayısıyla, bu tarihten itibaren söz konusu inşaat taahhüt işlerine indirimli oranda katma değer vergisi uygulanacaktır.(%1)

Buna göre, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine %1 oranında KDV uygulanabilmesi için;

- 29.07.1998 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatının alınmış olması,

-Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,

-İşin konut yapı kooperatifine yapılması,

-Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması, koşullarının tamamının birlikte sağlanması gerekmektedir.

Öte yandan, 28.07.2007 tarih ve 26596 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin B bölümünde “ Bu Tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi için, yukarıda belirtilen düzenlemelerde aranılan şartların yanı sıra, inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt

hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması da gerekmektedir.” denilmektedir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yazısında;

“ ...

Bu aşamada uygulamaya, 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yayımlandığı 28.07.2007 tarihinden önce adına inşaat ruhsatı düzenlenmeyen konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin indirimli oranda (%1) katma değer vergisine tabi tutulması ve KDV Kanununun 29/2 nci maddesine göre ortaya çıkan iade taleplerinin sonuçlandırılması gerektiği yolunda yön verilmiştir.

...” denilmektedir.

Diğer taraftan, dilekçeniz ekindeki belgelerin incelenmesi neticesinde; şirketiniz ile S.S. Konut Yapı Kooperatifi arasında 15.03.2007 tarihinde iş akdi sözleşmesi olduğu anlaşılmıştır.

Bu itibarla, şirketinizin S.S. Konut Yapı Kooperatifine yapmış olduğu inşaat taahhüt işlerinde indirimli oranda (%1) KDV uygulanması gerekmekte olup, bu işler için yüklenmiş olduğunuz katma değer vergisinin iadesi mümkün bulunmaktadır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

SEKİZİNC BÖLÜM

KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNDE KDV UYGULAMALARINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

I- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN İSTİSNADAN VAZ- GEÇMELERİ

Konut yapı kooperatifleri üyelerini konut sahibi yapmak için satın aldıkları mal ve hizmetler dolayısıyla sadece inşaat taahhüt hizmetinde indirimli oran yararlanmakta, bunun dışındaki tüm mal ve hizmet alımlarında %18 KDV ödemek zorundadırlar. İnşaat taahhüt işlerinde de bazı kısıtlamalar nedeniyle her zaman tam olarak yararlanılması mümkün olmamaktadır. İnşaatla kullanılacak demir, çimento, kereste, seramik gibi malzemelerin kooperatif tarafından satın alınması ve hatta arsa alımı nedeniyle örneğin müzayede mahallinde satın alınması halinde olduğu gibi KDV ödemişse, yüklendiği KDV tutarı artmaktadır.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmiştir. Her ne kadar söz konusu istisna 5904 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış ise de, 03.07.2009 tarihinden önce inşaat yapı ruhsatı almış kooperatifler tarafından yapılacak konut teslimlerinde halen geçerliliğini korumaktadır.

Bu duruma göre, kooperatiflerin KDV yüklerini düşürmek amacıyla üyelerine teslim ettikleri 150 m²'den küçük konutların tesliminde %1 KDV oranını uygulayabilmek için, KDV Kanunu'nun 18. maddesi uyarınca istisnadan vazgeçerek %1'den fazla yükledikleri KDV'leri Kanunun 29/2 maddesi geri almaları mümkündür.

KDV Kanunu'nun geçici 8. maddesindeki konut istisnası uygulaması 31.12.1997 tarihinde sona erdiğinden konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 01.01.1998 tarihinden itibaren KDV'ye tabi olacaktır.

KDV Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen geçici 15. madde ile 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. .

Diğer taraftan, 97/10465 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için KDV oranı % 1 olarak tespit edilmiştir. Bundan sonra, KDV Kanunu'nun 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu tarafından alınan muhtelif kararlarda konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde % 1 olan KDV oranı aynen muhafaza edilmiştir.

İstisnanın söz konusu olduğu durumlarda kooperatif veya inşaat müteahhitinin istisnadan vazgeçmeleri lehlerine olabilir. Ancak istisnadan vazgeçilmesi belirli koşullara bağlanılmıştır.

A- YAPI KOOPERATİFİN İSTİSNADAN VAZGEÇMESİNİN KOŞULLARI VE SONUÇLARI

KDV Kanunu'nun “İstisnadan Vazgeçme” başlıklı 18'inci maddesinde;

“1.(5228 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle değişen fıkra. Yürürlük: 1.8.2004) Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edi-

len işlemlerin tamamını kapsamaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.

2. (5228 sayılı Kanununun 16 ncı maddesiyle değişen fıkra. Yürürlük: 1.8.2004) Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17 nci maddenin (1) ve (2) numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki (1) numaralı fıkra hükmü uygulanmaz.

3. İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır.” hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin “G-İstisnadan Vazgeçme” başlıklı bölümünde “**3065 sayılı Kanununun 18 inci maddesinde, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanların diledikleri takdirde bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını talep edebilecekleri hükme bağlanmaktadır. 3297 sayılı Kanunla sözü edilen 18 inci maddenin 1 inci fıkrasında yapılan değişiklikle istisnadan vazgeçme talebinin, devam etmekte olan işler bakımından geçerli olmayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre sözü edilen 18 inci maddenin 2 nci fıkrasında sayılanlar hariç olmak üzere, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, diledikleri takdirde vergi dairesine başvurarak bu iş-**

lemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını isteyebileceklerdir. Bu talebin mükellefin istisnaya dahil olan işlemlerinin tamamını kapsamaması şarttır. Ancak, talepten önce başlanmış işlerde bu hüküm uygulanmayacak, devam edilmekte olan bu işler sonuçlanıncaya kadar istisna kapsamında işlem görecektir.” Açıklaması yer almaktadır.

Yukarda yer alan Kanun hükmü ve Genel Tebliğde yapılan açıklamalar uyarınca, konut yapı kooperatiflerinin 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesi kapsamındaki vergiden istisna edilen üyelerine konut teslimleri için vergi dairesine yazılı olarak müracaatta bulunarak söz konusu işlemler için vergiye tabi tutulmasının talep edilmesi halinde mükellefiyetin tesisi mümkündür.

Mükellefiyet tesisi ile birlikte aşağıdaki konular geçerli olacaktır:

1. Devam eden işleri için bu işlerin bitiş tarihine kadar KDV istisnasından faydalanılması devam edecek,
2. Dilekçe tarihinden sonra başlayan işlere ilişkin yapılacak teslimler katma değer vergisine tabi olacak,
3. KDV Kanunu'nun 18/3'üncü maddesi hükmü kapsamında istisnadan vazgeçme talebi üzerine Vergi Dairenizce tesis edilecek KDV mükellefiyetinden talep tarihinden itibaren üç yıl geçmedikçe çıkılması mümkün olmayacaktır.

B- MÜTEAHHİTİN İSTİSNADAN VAZGEÇMESİNİN KOŞULLARI

İstisnadan vazgeçme imkanı bütün KDV mükelleflerine tanınan bir haktır. Dolayısıyla kooperatif gibi istisna kapsamında inşaat taahhüt işini yapan müteahhitlerde istisnadan vazgeçebilirler.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 26.09.2008 tarih ve .
GİB.4.06.17.01/3582 sayılı özelgede;

“ Söz konusu dilekçe ve eklerinin incelenmesinden, firmaları tarafından KDV Kanununun geçici 17. maddesi kapsamında KDV istisnası tanınmış bir kooperatife inşaat taahhüt işi yapıldığı; söz konusu hizmet ifasında istisna hükümlerinin uygulanmaması amacıyla KDV Kanununun 18’inci maddesi çerçevesinde istisnadan vazgeçme düzenlemesinden yararlanmak üzere Vergi Dairesi Müdürlüğüne başvurulduğu; ancak vergi dairesinin tarih vesayılı yazısı ile istisnanın hizmeti alanlara tanındığı ve firmalarının istisnadan vazgeçme haklarının bulunmadığı gerekçesiyle taleplerinin reddedildiği anlaşılmıştır.

KDV Kanununun 18. maddesinde, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanların, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep edebilecekleri; bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamasının şart olduğu; ancak vazgeçmenin mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili açıklamaların yer aldığı 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (G) bölümünde yer alan örnekte de belirtildiği üzere, konut yapı kooperatiflerine inşaat taahhüt işi yapmakta olan bir mükellef vergi dairesine başvurarak bu işlemler dolayısıyla istisnadan vazgeçtiğini bildirerek vergiye tabi tutulmasını isteyebilir. Mükellefin bu talepten sonra konut yapı kooperatiflerine verdiği bütün inşaat taahhüt işleri vergiye tabi olacaktır. Mükellefin bu işlerin bir kısmı için istisna hükümlerine göre işlem yapması diğer kısmı için vergi uygulaması mümkün değildir. Ancak mükellefin talep tarihinden önce başladığı inşa-

at taahhüt işleri ile ilgili olarak istisnadan vazgeçmesi söz konusu olamayacaktır. Bu mükellef talep tarihinden sonra başladığı inşaat taahhüt işlerinde vergi uygulayacak, talep tarihinden önce başlanan işlerde ise istisna hükümlerine göre işlem yapacaktır. Ancak istisnadan vazgeçen mükellef, işi almadan önce kendisinin katma değer vergisi karşısındaki durumunu, yani istisnadan vazgeçtiğini müşterilerine yazı ile bildirecek ve yapılan mukavelenameye de bu husus kaydedilecektir.

Bu çerçevede, mükellef tarafından vergi dairesine yapılan istisnadan vazgeçme başvurusunun yeniden değerlendirilmesi ve yapılan başvurudan sonra konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işlerinde, ilgili kooperatife istisnadan vazgeçildiğinin yazı ile bildirilmesi ve yapılan mukavelenameye de bu hususun kaydedilmesi şartıyla KDV hesaplanması gerekmektedir.” denilmektedir.

II- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN GELİR VE VERGİSİ VE KDV'YE TABİ FAALİYETLERİ

A- KOOPERATİFLERİN KDV'YE TABİ FAALİYETLERİ

1-Konut Yapı Kooperatiflerinin Gayrimenkul Kiralama İşlemleri

Konut yapı kooperatiflerinin gerek kendi üyelerine, ya da üçüncü kişilere yaptıkları her nevi kiralama işlemleri KDV'ye tabidir. Konut yapı kooperatifleri çoğu zaman ortak giderleri karşılamak amacıyla birkaç konut veya işyerini kooperatife bırakmaktadırlar. Konut yapı kooperatifleri, kooperatifin ortak malı durumundaki bu gayrimenkullerin kiralanması işlemi KDV'nin konusuna girmektedir. Dolayısıyla kooperatifin bu amaçla yoksa mükellefiyet tesis etmeleri gerekir.

a) Kooperatifin Ait Market ve Kafeteryanın Kiraya Verilmesinde KDV Tevkifatı

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 14.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01/ KDV .02.501/1663 sayılı özeldesine göre, kooperatifin işyeri kiralaması ve kafeterya işletmeciliği KDV'ye tabidir.

“KDV Kanunu'nun 1/3-f maddesinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri, Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler kapsamında olduğu hükmüne yer verilmiş olup, “Mükellef” başlıklı 8/1-h maddesinde yer alan “Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler, “ hükümü ile de bu mal ve hakları kiraya verenler verginin mükellefi olarak belirlenmiştir.

Kiralama işlemlerinde sorumluluk uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin “F-Kiralama ve Reklam Verme İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması:” bölümünde; “Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacağı, “ devamında ise; “bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV; kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması ve kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefi olması şartlarının birlikte var olması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği” ifade edilmiş, ayrıca “kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacağı, kiraya verenlerin, kiralama faaliyetleri ile ilgili KDV'nin diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edecekleri, “ hususu açıklanmıştır.

Diğer taraftan, Bakanlığımızca yayımlanan 25 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin "Kiraya Verme İşlemlerinde Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı (A) bölümünün son paragrafında;

"....., 01/12/1986 tarihinden itibaren kiraya verme işlemlerinde katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu itibarla, yukarıda yer alan Kanun hükmü ve Genel Tebliğ açıklamalarından da anlaşılacağı üzere, adı geçen Kooperatife ait binanın market binası olarak kiraya verilmesi ile Kooperatif üyelerinin dinlenmelerini sağlamak üzere yaptırılan kafe tesisinin kiraya verilmesi işlemleri KDV Kanunu'nun genel hükümleri çerçevesinde ve genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi olup, adı geçen Kooperatifin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması ve kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefi olması halinde, kira bedeli üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak, Kooperatifin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefi olması halinde ise sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, Kooperatifin kiralama faaliyetleri ile ilgili KDV'nin diğer faaliyetleri ile birlikte KDV Kanunu'nun genel hükümleri çerçevesinde ve genel oranda (%18) KDV'ye tabi olup, söz konusu KDV'nin Kooperatife yapılan toplam kira bedeli üzerinden hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Kooperatif tarafından lokal işletmeciliğinin KDV'ye tabi olduğu konusunda Danıştay ve Gelir idaresi aynı görüşü paylaşmaktadır.

Danıştay 11. D. 15.01.1997 tarih ve E.1995/5248 K.1997/217 sayılı kararında;

“ Konut yapı kooperatifinin lokal işletmeciliği nedeniyle KDV beyannamesi vermesi gerekir. Bu beyannamenin verilmemesi halinde, olayın takdir komisyonuna sevk edilmesi yerinde bir uygulamadır. Ancak, kooperatife ait lokaldeki işletmeden dolayı, verginin konusunu teşkil eden faaliyetlerden, teslim ve hizmet karşılığı gelir elde edilmesi halinde, matrah takdir edileceği kuşkusuzdur.” Denilmektedir.

b) Kooperatif Birliğinden Kiralanan Depo İçin Kira Stopajı Ve KDV Ödenip Ödenmeyeceği

Kooperatif Birliğine ait kiralanan depo için kira stopajı ile KDV ödenip ödenmeyeceği hususunda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 02.05.2008 tarih ve 76300 /Ö Z /18/3851 sayılı özelgede;

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ‘Vergi Kesintisi’ başlıklı 15’inci maddesinin 1’inci bendinde; ‘Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar” hükmü yer almış olup, anılan maddenin (b) fıkrasında; Koopera-

tiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 2006/11447 sayılı B.K.K. ile %20 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri başlıklı 15.3.2.1. bölümünde; "Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

1/1/2007 tarihinden itibaren 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır." denilmektedir.

Bu itibarla, şirketiniz tarafından anılan kooperatif birliğine ödenen kira ödemelerinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-b bendine göre %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-f maddesinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri, verginin konusunu teşkil eden işlemler kapsamında olduğu hükmüne yer verilmiş olup, "Mükellef" başlıklı 8/1-h maddesinde yer alan "Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hak-

ları kiraya verenler,” hükmü ile de bu mal ve hakları kiraya verenler verginin mükellefi olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, anılan Kanunun 17/4-d maddesine istinaden iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV’den istisna edilmiştir.

Bu itibarla, yukarıda yer alan Kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere Kooperatif Birliği’nin aktifinde kayıtlı deponun şirketinizce kiralanması işlemi KDV Kanunu’nun genel hükümleri çerçevesinde ve genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi olup, söz konusu KDV’nin Kooperatife yapılan toplam kira bedeli üzerinden hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

c) Kooperatif Aktifine Kayıtlı Dükkanların Kiraya Verme İşleminde Stopaj

Kooperatifin aktifinde kayıtlı dükkanları kiraya vermesi halinde kira karşılığı olarak düzenlenecek faturalarda %18 KDV ilave edileceği, ancak söz konusu faturada kira stopajının gösterilip gösterilmeyeceği konusunda, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 08.07.2009 tarih ve 176300 -ÖZ/512-5961 sayılı özelgede;

“

Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri başlıklı 15.3.2.1. bölümünde; “Kurumlar Vergisi Kanununun 15’inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

1/1/2007 tarihinden itibaren 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.Söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.” denilmektedir.

Bu itibarla, kooperatifinize yapılan kira ödemelerinden Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15/1-b bendine göre %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232’nci maddesinde: ‘Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

- 1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;**
- 2. Serbest meslek erbabına;**
- 3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;**
- 4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;**
- 5. Vergiden muaf esnafa.**

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (1.1.2009’dan itibaren) 670,-TL’yi geçmesi veya bedeli 670,-TL. dan az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, kiraya vereceğiniz dükkanlar için kiracılara düzenleyeceğiniz faturaların kira bedelleri üzerinden (gelir vergisi tevkifatı da dahil edilerek) düzenlenmesi gerekmektedir.” Denilmektedir.

2- Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine İş Yeri Teslimleri

İşyeri ve konut yapı kooperatiflerinin üyelerine iş yeri teslimleri genel oranda (%18) vergiye tabidir. Öte yandan, inşaat yapı ruhsatını 03.07.2009 tarihinden önce almamış konut yapı kooperatifleri tarafından üyelerine yapılan konut teslimleri de KDV'ye tabidir.

3 -Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Arsa Teslimleri

Tasfiyeye giren kooperatifler arsalarını 3. kişilere satmayıp üyelerine dağıtılmasına karar verebilirler. Koperatifin inşaat yapmaktan vazgeçmesi halinde, sahip olduğu arsayı üyelerine dağıtması işleminin KDV'ye tabi olup olmaması konusu tartışmalıdır.

Kooperatifin üyelerine arsa dağıtması işleminin KDV'ye tabi olduğu görüşünü savunanlara göre, KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesinde, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi katma değer vergisinden istisna edilmiş olup, arsa teslimleri ise, istisna uygulaması dışında tutulmuştur.

Diğer taraftan , kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinin koşulları Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesinde düzenlenmiştir.Madde hükmüne göre kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ortaklarla yapılan işin amaçlanan bir iş olması gerekmektedir. Başka bir deyişle yapılan bir iş ortaklarla yapılsa dahi amaçlanan bir iş olmaması halinde muafiyet şartı ihlal edilmiş olmaktadır.

Bu nedenle kooperatiflerin üyelerine yapmış olduğu arsa teslimi KDV'ye tabidir.

Danıştay bu konuda Gelir İdaresi ile farklı görüşlere sahiptir. Danıştay 9.D. 27.01.198 tarih ve E.1996/4961,K.1998/282 sayılı kararında, “**ihtiyaç fazlası arsanın yeni kaydedilen üyelere tahsisi kooperatifin amacı dahilinde yapılan işlem olduğundan ve satış olarak kabulü de mümkün bulunmadığından elde edilen gelir KDV’ye tabi değildir.**” denilmektedir.

Danıştay kooperatifin üyelerine arsa teslimini ticari faaliyet kapsamında değerlendirmedeğinden, katma değer vergisine tabi olmaması gerektiği görüşündedir.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri istisnası 5904 sayılı Kanunla 01.07.2009 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından, kooperatiflerin üyelerine arsa dağıtımının KDV’ye tabi olmamasını savunmak bundan böyle mümkün görülmemektedir.

B- YAPI KOOPERATİFLERİNİN REPO, FAİZ, KİRA VE ECİRİMİSİL GELİRLERİNDE GELİR VERGİSİ TEVKİFATI

Kooperatiflerin mevduat faizi, repo veya devlet tahvili hazine bonosu faiz geliri elde etmesi kurumlar vergisi muafiyet şartlarını ihlal edici unsur olarak değerlendirilmesi söz konusu olmadığı gibi muafiyet şartlarının ayrıca ihlal edilmemesi nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmediği durumlarda söz konusu faiz gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67. maddesi uyarınca yapılması gereken tevkifat nihai vergileme olacaktır.

1- Repo Gelirlerinin Vergilendirilmesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı kooperatif repo gelirlerinden kesilen vergilerin iadesi konusunda sorulan bir soruya 30.03.2009 tarih ve GİB.4.34.16.01/KVK-1-8502 sayılı özelgede;

“ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde; “Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

- a) Sermaye şirketleri.**
- b) Kooperatifler.**
- c) İktisadî kamu kuruluşları.**
- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.**
- d) İş ortaklıkları.**

Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.” hükmü yer almıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 4.maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde de;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 75. maddesinde; “Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

.....

5.Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminath menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleş-

tirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)

.....

14.Bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.” hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67. maddesinde;

.....

4.Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

5. Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden

(1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.” hükmü bulunmaktadır.

Dolayısıyla, gerek vergi kanunlarında gerekse kendi özel kanunlarında gelir ve kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlarca elde edilen gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67. maddenin (5) numaralı fıkrası gereğince tevkifat yapılacak olup, yapılacak tevkifatlar nihai vergileme olacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; tevkif suretiyle kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinde mahsubundan sonra kalan tutarların nakden iadesi mümkün olup, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ve yıllık beyanname vermeyen söz konusu kooperatif adına yapılan tevkifatların nakden ve mahsuben iadesi mümkün bulunmamaktadır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

2- Kooperatifin Bankalardaki Mevduatlarından Tevkifat Yapılması

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 21.10.2006 tarih ve GİB.4.34.16.01/KVK-4/K-7277 -20333 sayılı özelgede;

“.....

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67.maddesinde; (5281 sayılı Kanunun 30.maddesiyle eklenen madde) (01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere) 1)Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri(herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan).

d) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar.

.....

4) Bankalararası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

5) Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1),(2),(3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve

emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.

.....” hükmü yer almaktadır.

Konuyla ilgili olarak 18/01/2006 tarih ve 45 no’lu Gelir Vergisi Sirkülerinin “Tevkifat Uygulaması” başlıklı 3.Bölümünde ise; “Geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrasında yer alan gelirlere ilişkin tevkifat uygulamasında, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, gerek vergi kanunlarında gerekse kendi özel kanunlarında gelir ve kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlarca elde edilen gelirler üzerinden Geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrası gereğince tevkifat yapılacaktır. Bu çerçevede, söz konusu gelirlerin kamu kurum ve kuruluşlarınca elde edilmesi durumunda da tevkifat yapılacağı tabidir.

Yukarıda sözü edilen kurum ve kuruluşlarca elde edilen gelirlerin 01/01/2006 tarihinden önce Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi hükümlerine göre tevkifat kapsamı dışında bırakılmış olması, bu gelirler üzerinden Geçici 67 nci madde kapsamında yapılacak tevkifata ilişkin olarak hüküm ifade etmemektedir.

Öte yandan, menkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlı olduğundan, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan gelirler üzerinden, 01/01/2006 tarihinden itibaren ödemeyi yapanlarca %15

oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Söz konusu gelirlere ilişkin hesapların açılış tarihinin 2005 yılı olması veya 2005 yılında vadesinin yenilenmiş bulunması durumu değiştirmeyecektir.” açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre kooperatifinizin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4/k maddesinde belirtilen şartları taşıması kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olması mümkündür. Ancak, kooperatifinizin kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden müteahhidin başka bir arsaya yapacağı konut ve işyerleri karşılığı, kooperatifinize ait arsanın müteahhite devri ortak dışı işlem sayılacağından, böyle bir durumun tezahürü durumunda kurumlar vergisinden muaf olmanız mümkün değildir.

Diğer taraftan, kooperatifinize ait bankalarda bulunan mevduat hesaplarından elde edeceğiniz faiz gelirleriniz üzerinden % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

3- Aidatların Bankaya Yatırılmasından Elde Edilen Mevduat Faizlerinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı İle Ortaklara Verilecek Borç Paradan Ve Tatil Kredisinden Ötürü Alınan Senetlere Karşı Damga Vergisi Uygulaması

Kooperatif tarafından bankada açılan mevduat hesaplarının vadesinin 01.01.2006 ve daha sonraki dönemlerde dolması halinde, kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması elde edilen faiz geliri dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatını etkilemeyecektir.

Geliri sadece üyelerinden topladığı aidatlardan oluşan tüketim kooperatifinin, bu aidatların bankaya yatırılmasından elde edilen mev-

duat faizlerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ile ortaklara verilecek borç paradan ve tatil kredisinden ötürü alınan senetlere karşı damga vergisinden muaf tutulup tutulmayacağı konusunda sorulan bir soruya İzmir Vergi Dairesi başkanlığı 22.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01/176300-ÖZ/96//7652 sayılı özelgede;

“.....

Öte yandan, aynı kanunun “Vergi kesintisi” başlıklı 15’inci maddesinin (1) numaralı bendinde; “Kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:” hükmü bulunmakta olup, (ç) alt bendinde “Mevduat faizleri” ne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun, 5281 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen Geçici 67’inci maddesinin 4 numaralı fıkrasında; “75’inci maddenin ikinci fıkrasının (7),(12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98’inci ve 119’uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94’üncü maddede veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24’üncü maddesi kapsa-

mında ayrıca tevkifat yapılmaz.”hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, aynı maddenin 5 numaralı fıkrası ile gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının, yukarıda belirtilen 4 numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği de hükmüne bağlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak 30.12.2005 tarih ve 26039 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 257 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin Mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden yapılacak tevkifat başlıklı 5'nci kısmında;

“.....Mevduat Faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun topladıkları paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.) mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının veya elde edilen gelirlerin vergiden istisna olup olmamasının da tevkifat uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.” denilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümler uyarınca; kooperatifinize ait bankada açılan mevduat hesaplarının vadesinin 01.01.2006 ve daha sonraki dönemlerde dolması halinde, kurumlar vergisi mükellefiyetinizin bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup ol-

maması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması yapılacak vergi tevkifatını etkilemeyeceğinden söz konusu hesaplara yürütülecek faiz Tevkifatın gerçekleştirilmesinde, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam gelirlerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca % 15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler belirlenmiş olup, Türkiye'de yapılan ve maddede sayılan işlemlerin katma değer vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanunun "İstisnaların Sınırı" başlıklı 19'uncu maddesinde; "1. Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. 2. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır." hükmüne yer verilmiştir.

KDV Kanununun, vergiden istisna olan işlemleri belirleyen maddelerinde tüketim ve yardımlaşma kooperatiflerinin bu vasıfları bakımından vergiden istisna olacağına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, kooperatifinizin Kanunun 1'inci maddesinde belirtilen işlemlerden herhangi birini gerçekleştirmesi durumunda katma değer vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Öte yandan, kooperatifinizin piyasadan yapacağı mal ve hizmet alımlarının da genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir.

Ayrıca, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin

de; “Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisine tabi olacağı, bu kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği,” , 3’üncü maddesinde de; “Damga Vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu,” hükmü yer almaktadır. Aynı Kanununun 4’üncü maddesinde de; “Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur.

Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır. Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır.” hükümlerine yer verilmiştir. Aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “Ticari İşlemlerde Kullanılan Kağıtlar” başlıklı bölümünün “Emtia senetleri” başlıklı 1-A bendinde; “Makbuz senedinin (Resepise) 7,10 YTL, Rehin senedinin (Varant) 4,30 YTL, İyda senedinin 1,00 YTL Taşıma senedinin de 0,50 YTL” , Damga Vergisine tabi tutulduğu, belirtilmiştir. Yine aynı Kanuna ekli Damga Vergisinden İstisna Edilen Kağıtlar başlıklı (2) sayılı tablonun, “Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar” başlıklı IV’üncü bölümünün, 29’uncu bendinde; “Kambiyo sentleri ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler üzerine konulan aval ve kefalet şerhleri ile bu mahiyetteki diğer şerhlerin” damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan Kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, sadece kambiyo senetleri ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler üzerine konulan aval ve kefalet şerhleri ile bu mahiyetteki diğer şerhler damga vergisinden istisna edilmiş, diğer senetler ise damga vergisine tabi tutulmuştur. Buna göre, Kooperatifinizce ortaklara verilecek borç para ve tatil kredisi nedeniyle düzenlenecek kefil ve taksitlendirmeyi içeren senetlerin, kambiyo senetleri ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler üzerine konulan aval ve kefalet şerhleri ile bu mahiyetteki diğer şerhlerden olması halinde damga vergisine tabi tutulmaması, ancak, (1) sayılı tablonun 1-A bendinde yer alan senetlerden düzenlenmesi halinde ise damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.” Denilmektedir.

4- Kooperatifin Gayrimenkullerini Kiraya Vermesinde Gelir Vergisi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-c maddesi hükmü uyarınca, kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen % 22 oranında, 2006/11449 sayılı B.K.K. ile 01.01.2007 tarihinden itibaren ise,%20 oranında vergi tevkifatının yapılması gerekmektedir

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 5 numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Sözü edilen kurumlar, elde ettikleri kira gelirlerini yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan edeceklerdir. Ancak, kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden söz konusu Gelir Vergisi

tevkifatı her halükarda yapılacaktır. Kooperatifin Kurumlar Vergisi mükellefi olup olmaması, bu tevkifatın yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

Buradan da anlaşılacağı üzere yapı kooperatifleri tarafından kiralanmanın (Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar, arsanın veya bina cephesinin reklam amaçlı olması dahil) münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartını ihlal edici mahiyette 3. kişilere yapılması kurumlar vergisi muafiyet şartlarını ihlal olarak değerlendirilecek olup, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde birinci fıkrasında yazılı gerçek ve tüzel kişilere yapılması halinde kooperatiflere ödenen kira bedelleri üzerinden ödemeyi yapan sorumlularca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak, kooperatifin gelirlerinin tamamının gayrimenkul sermaye iradından ibaret olması ve bu gelirlerin tamamından da kiracılar tarafından tevkif yoluyla gelir vergisi kesilmesi durumunda Kurumlar Vergisi Kanunu'nu uyarınca yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi verilmeyecek ve tevkif edilen vergi nihai bir vergi olacaktır.

Ayrıca, kooperatiflere kira ödemesinde bulunan kişilerin, tevkifat yapma mecburiyetlerinin bulunmaması halinde de kooperatiflerin tevkifata tabi tutulmamış bu gelirlerini kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edeceği tabiidir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Temmuz 2006) B.07.1.GİB.4.06.16.01/2006-KVK 15-1 sayılı özalgede;

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde; birinci fıkrada sayılan kişi, kurum ve kuruluşların aynı maddede bentler halinde sayılan ödemeler (avanslar dahil) üzerinden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmış olup; anılan madde-

nin, 5 numaralı bendinin c alt bendinde; kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden 2003/6577 sayılı B.K.K. ile % 22 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı Kanununun 96'ncı maddesinin birinci fıkrasında ise “ Vergi Tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.” hükmü yer almış olup, 98'inci maddesinde de 94'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “vergi kesintisi” başlıklı 15'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında, aynı fıkrada belirtilen kişi, kurum ve kuruluşların, yine aynı fıkrada bentler halinde sayılan ödemeler üzerinden avanslar da dahil olmak üzere istihkak sahiplerinin kurumlar vergilerine mahsuben % 15 oranında vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları hükme bağlanmış olup, anılan fıkranın (b) bendi hükmüne göre kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri vergi kesintisi kapsamında bulunmaktadır.

Aynı maddenin 4 numaralı fıkrasında, Bakanlar Kurulunun bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, kurumlar vergi-

si oranına kadar yükseltmeye yetkili kılındığı hükme bağlanmış olup, 32'nci maddede ise kurumlar vergisi oranı % 20 olarak belirlenmiştir.

Aynı Kanunun geçici 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hükme bağlanmış olup, 4 numaralı fıkrasında ise; bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 28.06.2006 tarih ve 2006 KVK-1 sayılı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerinde; "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri ile geçici birinci maddesinin (4) numaralı fıkrası, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Kanunun yayımı tarihi olan 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Buna göre, söz konusu maddeler kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen olanlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tevkiyat oranı % 22 olarak belirlenmekle birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15/4'üncü maddesinde kurumlar

vergisi oranı yasal sınır olarak belirlendiğinden, 21.06.2006 tarihinden sonra tarafından kooperatife yapılacak kira ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi oranında (% 20) vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, adı geçen kişi tarafından kooperatife 21.06.2006 tarihine kadar yapılan kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94' üncü maddesi gereğince 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen % 22 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği tabiidir." Denilmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 13.12.2006 tarih ve GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7352 -24605 sayılı özelgede;

“.....

5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanunu'nun 6.maddesinde Kurumlar Vergisinin birinci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tarifinin yapıldığı 37.maddesinde ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ifadesi kullanılmış ve ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergiye doğuran olay ise vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar hükmü ile belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38. maddesinde;

“Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip ve sahiplerce;

1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.

2- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uygulanır.” hükmü yer almıştır.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32. maddesinin 2. bendinde kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeneceği belirtilmiş Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 120. maddesiyle ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üçer aylık Yürürlük; 01.01.2001) kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödeyecekleri hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin birinci fıkrası

sıyla kooperatiflerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri istihkak sahiplerine nakten veya mahsuben yaptıkları sırada belirtilen oranlarda sorumlu sıfatıyla tevkifata tabi tutmalarının gerektiği, Kanunun 98. maddesiyle kesilen vergilerin muhtasar beyannameyle beyan edilmesinin gerektiği belirtilmektedir.

Buradan da anlaşılacağı gibi Kurumlar vergisinden muaf olup olmadıklarına ve kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilip edilmediğine bakılmaksızın Kooperatifler tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında sorumlu sıfatıyla tevkifata tabi tutulan bir ödeme yapılması halinde kesilen vergilerinde 98. madde uyarınca muhtasar beyannameyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan 31.12.2006 tarihi itibariyle şartlara haiz olmayan yapı kooperatiflerinin 01.01.2006 tarihi itibariyle tesis edilen kurumlar vergisi mükellefiyetine ilişkin olarak 5520 sayılı Kanunun yayım tarihinden (21.06.2006) sonraki dönemlerde geçici vergilendirme dönemlerine dair geçici vergi beyannamelelerini de vermeleri gerekmektedir. Ancak yapılan iş sadece yıllara sari inşaat ve onarma işi olması halinde geçici vergi beyannameyi verilmeyeceği tabiidir. Kurum kazancı yıllık kurumlar vergisi beyannameyi ile beyan edilecektir. “ denilmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatife ait gayrimenkullerin kiralanması halinde tevkifat yapıp yapılmayacağı konusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 24.09.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK- 15 8248-20352 sayılı özelgede;

“Kooperatifinizin kat mülkiyetine geçtiği ve statüsünün site işletme kooperatifine dönüştüğü ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetine tabi olduğunu belirterek Kooperatifinizin gelir elde et-

mek amacıyla gayrimenkullerinin kiraya verilmesi halinde ödemelerden kesinti yapılıp yapılmayacağını sorulduğu anlaşılmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Vergi Kesintisi” başlıklı 15. maddesinin birinci fıkrasında;.....

“5) Bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyanname hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir.

6) Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

7) Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafî tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapmanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

8) Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir...” hükmüne yer verilmiştir.

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin “Taşınmazla-

rın kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri” başlıklı 15.3.2.bölümünde;

“15.3.2.1. Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

1/1/2007 tarihinden itibaren 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.” açıklamaları yer almaktadır.

Ayrıca, aynı Kanunun 14.maddesinin 5 numaralı bendinde “Kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmez.” denilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kooperatifinizin taşınmaz kiralamalarında, kooperatife yapılan kira ödemeleri üzerinden, ödemeleri yapanlar tarafından %20 oranında tevkifat yapılarak sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmekte olup, kooperatifinizin gelirlerinin sadece taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması durumunda, bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.

Ancak kooperatifinizin kira gelirleri dışında başka gelirlerinin olması halinde kira gelirleri de dahil olmak üzere Kurumlar

Vergisi Beyannamesi vermeniz gerekmektedir.” Şeklinde idari görüşünü açıklamıştır.

5- Kooperatife Ait Ecrimisil Gelirlerinin Vergilendirilmesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 07.11.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/8301 sayılı özelgede;

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; kooperatifinizin Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ...vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunu, ...2008 tarihinde tescil olduğu Genel Kurul'da kooperatif içerisinde yönetimce teslim yapılmadan daire işgal eden üyelerden metrekare büyüklüğüne göre ayrı ayrı ecrimisil alınmasına oy çokluğu ile karar verildiğini, kooperatifinize ait 86 daire olmasına rağmen üye sayısının 457 olduğunu, kooperatifinizi işgal edenler ve dışarıda kalan üyelerin mağdur olduğunu, dairelerin bulunduğu arsanın ... emlağa ait olduğunu ve daire tapularınızın olmadığını, topladığımız ecrimisiller ile vergi dairesi ve diğer kamu borçlarının ödeneceğini belirterek, daire tapuları olmadığı için ecrimisil gelirlerinin üyesi olduğunuz kooperatif için nasıl bir gelir olacağını ve ecrimisil gelirlerinin stopaja tabi olup olmadığı hususunu sormaktasınız.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6.maddesinin 1. fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin 2. fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükmüne yer verilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Vergi Kesintisi" başlıklı 15. maddesinin 1. fıkrasında; "Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:" hükmüne yer verilmiş olup, söz konusu fıkranın b bendi gereğince; kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden, 01/01/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince % 20 nispetinde kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 74.maddesine istinaden çıkarılan Devlete Ait Taşınmaz Mal Satış, Trampa, Kiraya Verme, Mülkiyetin Gayri Ayni Hak Tesis, Ecrimisil ve Tahliye Yönetmeliğinde; ecrimisil "Bir malın, sahibinin rızası dışında ve onun bu malı kullanmamakta bir zarara uğrayıp uğramayacağı söz konusu edilmeksizin bu maldan işgal, tasarruf veya her ne şekilde olursa olsun yararlanılması sebebiyle fuzuli şağil tarafından ödenen veya idarece talep edilen tazminattır." şeklinde tanımlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; mülkiyeti ... emlağa ait olan arsanın üzerine kooperatifiniz tarafından 86 adet daire yapılması üzerine ... emlağa ödenen ecrimisil bedellerinin kooperatifinizin kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Aynı zamanda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasının b bendinde, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağına hükmedildiğinden, kooperatifinizce üzerine 86 adet daire yapılan arsanın kooperatif adına kayıtlı olmaması nedeniyle, kooperatifinize yapılacak kira ödemelerinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun anılan madde hükmüne göre vergi kesintisine tabi tutulması mümkün değildir.

Kooperatifiniz tarafından elde edilen söz konusu gelirlerinin .. Noterliği tarafından tutulan ... sayılı Genel Kurul Tutanağı'nın ... maddesinde kooperatif içersinde yönetimce teslim yapılmadan daire işgal eden üyelerden metre kare büyüklüğüne göre ayrı ayrı ecrimisil alınacağı belirtilmiş olmasına rağmen 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 74. maddesine istinaden çıkarılan Devlete Ait Taşınmaz Mal Satış, Trampa, Kiraya Verme, Mülkiyetin Gayri Ayni Hak Tesis, Ecrimisil ve Tahliye Yönetmeliğinde; ecrimisilin tanımı yapılmış olup, kooperatifinizin elde ettiği söz konusu gelirin ecrimisil geliri olarak değil kurum kazancı olarak değerlendirilmesi ve kurum geçici vergi ve kurumlar vergisi yönünden gerekli yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

C- YAPI KOOPERATİFİN GELİR VERGİSİ TEVKİFAT SORUMLULUĞU

Gelir vergisi tevkifatı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde, kurum kazançları ile tevkifatlar ise, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde düzenlenmiştir.

Diğer taraftan, Kurumlar vergisinden muaf olup olmadıklarına ve kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilip edilmediğine bakıl-

maksızın kooperatifler tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında sorumlu sıfatıyla tevkifata tabi tutulan bir ödeme yapılması halinde kesilen vergilerinde 98. madde uyarınca muhtasar beyannameyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Kooperatif, bazı hallerde kendisine ödeme yapanlar tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Buna karşılık kooperatifte yaptığı bir kısım ödemeler dolayısıyla gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olduğu haller aşağıda belirtilmiştir.

1- Ücret Ödemeleri Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Kooperatifler çalıştırmış oldukları hizmet erbabına yaptıkları ücret niteliğindeki ödemeler için Gelir Vergisi kanunu'nun 94/. Maddesi uyarınca tevkifat yapmaları gerekir.

Ücretin tanımı ve unsurları Gelir Vergisi Kanunu'nun 61-64. maddelerinde hükme bağlanmıştır.

2- Serbest meslek İşleri Dolayısıyla Yapılan Ödemelerden Kesinti Yapılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/2 maddesi uyarınca kooperatifler aynı Kanununun 65. maddesinde tanımı yapılan serbest meslek erbabına, serbest meslek faaliyeti dolayısıyla yapılan ödemelerden Kanunda belirtilen oranda tevkifat yapmak zorundadırlar.

3- Kooperatifin Ortaklara Kar Payı Dağıtılması Nedeniyle Tevkifat Yapılacağı

Tam mükellef kurumlar kar payı dağıtımları halinde dağıtmış oldukları kar payı üzerinden %15 oranında gelir vergisi

tevkifatı yapılması gerekmektedir. Kurumlar vergisinden muaf kooperatifin yaptığı bir ticari faaliyet sonucu elde ettiği karı ortaklarına dağıtması halinde muafiyet şartlarını kaybedeceğinden tevkifat yapmak zorunluluğu doğmaktadır.

Kooperatife ait arsanın satışından doğan kazancın ortaklara kar payı olarak dağıtılması nedeniyle tevkifat yapılması gerektiği konusunda, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Mayıs 2007) tarih ve GİB.4.06.16.01/ 07-KVK-4 sayılı özelgesinde ;

“İlgide kayıtlı dilekçenizde 1991 yılında tapuda tescil olunarak aldığınız tarlanın satılması halinde aradan geçen sürede metrekare birim fiyatındaki artışlar nedeniyle oluşacak farkın, ortaklara dağıtılması, kooperatifin kuruluş amacına uygun olarak başka bir arsa alınması, ortaklar adına kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapılarak imalata aktarılması veya ortaklıktan ayrılmak isteyenlere hisseleri oranında düşecek payların iadesi durumunda kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanıp yararlanamayacağı ile satış nedeniyle oluşacak fark için yararlanabileceğiniz herhangi bir istisna hükmü olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan bilgi istenilmektedir.

.....

Ancak, kooperatifiniz tarafından 1991 yılında tapuda adınıza tescil ettirilen gayrimenkulün satılması halinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin muafiyet şartı ihlal edilmiş olacağından, satış tarihi itibarıyla kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “İstisnalar” başlıklı 5'inci maddesinde;

.....

Buna göre, en az iki tam yıl süreyle kooperatifinizin aktifinde yer alan arsanın satılması halinde, bu satıştan doğan kazancın %75'lik kısmının;

- Satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması,**
- Hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması,**
- Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şartıyla, satışın yapıldığı yılda söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır.**

Bu çerçevede, tarla vasfında olması nedeniyle konut inşaatına başlayamadığınız gayrimenkulün satış bedelinin konut yapmak amacıyla başka arsa olarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması veya kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile başkasına ait arsa üzerine inşaat yaparak imalatta kullanılması "fon hesabında tutulması" şartını bozmayacağından anılan istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, söz konusu satıştan doğan kazancın ortakların tamamına dağıtılması veya bir kısmının yeni bir arsa alımında kullanılması, bir kısmının da kooperatifinizin ortaklığından ayrılmak isteyen ortaklara hisseleri oranında iadesi durumunda söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradının tanımı ya-

pılmış olup, ikinci fıkrasının 2 numaralı bent hükmüne göre; İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii kazanç dağıtımı sayılmaz.) menkul sermaye iradı kabul edilmektedir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, yine söz konusu maddelerde bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakten veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir ve kurumlar vergilerine mahsubun tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmış olup, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6/b-i bendinde, Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) tevkifat yapılacağı hükme bağlanmış olup, 2006/10731 B.K.K. ile söz konusu tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Bu itibarla, kooperatifinizce satılacak arsadan elde edilen kazancın ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, kooperatif ortakları tarafından elde edilen kar

payının menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 22, 85 ve 86'ncı maddeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

4- Yıllara Sarı İnşaat ve Onarım İşleri Yapanlara Ödenen İstihkak (hak ediş) Bedellerinden Vergi Kesintisi Yapılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi uyarınca , 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden %5, 1.1.2007 tarihinden itibaren ise %3 oranında kesinti yapmak zorundadırlar. Sözleşmesi uyarınca yıllık içinde başlayıp biten işlerde tevkifat zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yukarda belirtilen hükümler uyarınca yapı kooperatifleri de birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarım işleri için müteahhide yapacakları ödemeler üzerinden %3 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 25.01.2007 tarih ve GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7419 -1373 sayılı özelgede;

“.....

Diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesinde “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekopaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinden kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Aynı Kanunun “Vergi Tevkifatı” başlıklı 94'ncü maddesinde; (3946 sayılı Kanununun 22. maddesi ve 93/5148 sayılı kararla değişen şekli) (01/01/1994 tarihinden geçerli olmak üzere) Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurum-

lar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin Gelir Vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

.....

3- 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden %5 (2006/ 11449 sayılı B.K.K. ile % 3 Yürürlük; 01.01.2007) tevkifat yapılacağı” hükmü yer almıştır.

Öte yandan, söz konusu 42.madde kapsamında iş yapanların Kurumlar Vergisi mükellefi olması halinde ise bunlara yapılan istihkak ödemeleri üzerinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu”nun “Vergi kesintisi” başlıklı 15.maddesine göre tevkifat yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu”nun Geçici 1.maddesinin 4.bendine göre; “Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınmaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.” hükmü yer almakta olup, söz konusu düzenlemeler ise 30/12/2006 tarih ve 26392 sayılı 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılmış ve yıllara sari inşa-

at ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden 01/01/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.maddesine göre % 3 tevkifat yapılması kararlaştırılmıştır.

.....

Diğer taraftan, söz konusu Konut Yapı Birliği'nceA.Ş.'ye yaptırılan yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden dolayı yapılan istihkak ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekeceği de tabiidir.” Denilmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 13.12.2006 tarih ve GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7352 -24605 sayılı özelgede;

“.....

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tarifinin yapıldığı 37.maddesinde ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ifadesi kullanılmış ve ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergiye doğuran olay ise vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar hükmü ile belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38. maddesinde;

“Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip ve sahiplerce;

- 1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.**
- 2- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.**

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uygulanır.” hükmü yer almıştır.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32. maddesinin 2. bendinde kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeneceği belirtilmiş Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 120. maddesiyle ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üçer aylık Yürürlük; 01.01.2001) kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödeyecekleri hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin birinci fıkrasıyla kooperatiflerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri istihkak sahiplerine nakten veya mahsuben yaptıkları sırada belirtilen oranlarda sorumlu sıfatıyla tevkifata tabi tutmalarının gerektiği, Kanunun 98. maddesiyle kesilen vergilerin muhtasar beyannameyle beyan edilmesinin gerektiği belirtilmektedir.

Buradan da anlaşılacağı gibi Kurumlar vergisinden muaf olup

olmadıklarına ve kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilip edilmediğine bakılmaksızın Kooperatifler tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında sorumlu sıfatıyla tevkifata tabi tutulan bir ödeme yapılması halinde kesilen vergilerinde 98. madde uyarınca muhtasar beyannameyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan 31.12.2006 tarihi itibarıyla şartlara haiz olmayan yapı kooperatiflerinin 01.01.2006 tarihi itibarıyla tesis edilen kurumlar vergisi mükellefiyetine ilişkin olarak 5520 sayılı Kanunun yayım tarihinden (21.06.2006) sonraki dönemlerde geçici vergilendirme dönemlerine dair geçici vergi beyannamelelerini de vermeleri gerekmektedir. Ancak yapılan iş sadece yıllara sari inşaat ve onarma işi olması halinde geçici vergi beyannameyi verilmeyeceği tabiidir. Kurum kazancı yıllık kurumlar vergisi beyannameyi ile beyan edilecektir." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

III- İŞLETME KOOPERATİFİ VEYA SİTE YÖNETİMİNDE KDV UYGULAMALARI

Kooperatifler üyelerine konut teslim ettikten 6 ay sonra dağılması yasal zorunluluktur. Ancak kooperatif ortadan kalksa bile üyeler ortak işlerinin görülmesi bakımından işletme kooperatifi veya site yönetimi adı altında faaliyetlerini sürdürmektedirler. Söz konusu kuruluşların KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

A- İŞLETME KOOPERATİFİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

İşletme Kooperatifleri tarafından yapılan işlemlerin KDV karşısındaki durumu konusunda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 22.06.2009 tarih ve GİB.4.35.17.01/KDV:02-2505/1457 sayılı özelgesinde;

“3065 Sayılı KDV Kanununun “Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler” başlıklı 1 inci maddesinde Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai, faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiş olup 3065 Sayılı KDV Kanununda işletme kooperatifleri için herhangi bir istisnaya yer verilmemiştir.

Yukarıda yapılan açıklama çerçevesinde bir işletme kooperatifi olan S.S. ... İşletme Kooperatifinin dilekçesinde belirtilen hususlarla ilgili olarak;

- 1- İşletme Kooperatifi tarafından yine Kooperatif üyelerine gerçekleştirilen teslim ve hizmetler,**
- 2- İşletme Kooperatifinin Kooperatif üyesi olmayanlara yapmış olduğu teslim ve hizmetler,**
- 3- İşletme kooperatifine ait tesislerin kiraya verilmesi,**
- 4- İşletme Kooperatifi tarafından yapılan servis taşımacılığı işi,**
- 5- İşletme Kooperatifinin sahibi bulunduğu havuz, tenis kortu, basket sahası veya benzer tesislerini işletmecilere kiraya verilmesi işlemleri ticari faaliyet kapsamında ifa edildiğinden bu teslim ve hizmetler için katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.**
- 6- Ayrıca banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamında gerçekleşen işlemler Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-e maddesi kapsamında kalma değer vergisinden istisna edildiği için işletme kooperatifine ait paranın banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulması durumunda ayrıca KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.**

B- SİTE YÖNETİMİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Site yönetimleri ticari faaliyette bulunmadıkları için KDV mükellefi olmaları söz konusu değildir. Ancak satın aldıkları mal ve hizmetler için herhangi bir muafiyetleri olmadığı için KDV ödemek zorundadırlar.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 16.06.2008 tarih ve GİB.4.06.17.01/ 2201 sayılı özelgede;

“.....

Ayrıca anılan Kanunun Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar başlıklı bölümünün 17/1’inci bendinde de tarımsal amaçlı kooperatiflerin yapmış olduğu teslim ve hizmetlere tanınan istisnalar sayılmıştır.

Söz konusu istisnalar ve indirimli oranda katma değer vergisi uygulaması tarımsal amaçlı kooperatifler ve konut yapı kooperatiflerine tanınmış olup, site yönetimine ilişkin olarak düzenlenmiş herhangi bir istisna bulunmamaktadır.

Bu itibarla, kat maliklerinden ortak gider payı adı altında toplanan ve sitenin ortak ihtiyaçlarına yönelik olarak piyasadan yapacağınız her türlü mal ve hizmet alımları KDV Kanununun 28’inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 30.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Kararname eki listelerde belirtilen KDV oranına tabidir. Ekli listelerde yer almayan mal ve hizmet alımlarında ise genel oranda (%18) KDV uygulanması gerekmekte olup, Bakanlar Kurulu Kararı ile KDV oranlarında herhangi bir değişiklik söz konusu olduğu takdirde yeniden belirlenen KDV oranlarının uygulanacağı tabiidir. “ denilmektedir.

Yukarıya alınan özetlerden de anlaşılacağı gibi, konut yapı kooperatifinin tasfiyesinden sonra ortaya çıkan kuruluşların mal ve hizmet alımlarında veya mal ve hizmet satışlarında KDV yönünden herhangi bir istisna veya özellikli bir durum bulunmadığından tamamen genel kurallar uygulanmaktadır.

3- İşletme Kooperatifine Dönüşen Kooperatifin Faaliyetleri İle İlgili Olarak Belge Düzeninin Nasıl Olması Gerektiği, Kurumlar Vergisi Ve KDV Yönünden Mükellefiyet Durumu

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 07.02.2009 tarih ve 471-5809-176300 sayılı özeltede;

yapılan genel kurul toplantısı ile işletme kooperatifine dönüşen kooperatifin faaliyetleri ile ilgili olarak belge düzeni , Kurumlar Vergisi ve KDV yönünden yapılacak işlemler konusunda aşağıdaki idari görüşünü açıklamıştır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, kooperatifler Kurumlar Vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup, söz konusu kanunun 'Muafiyetler' başlıklı 4. maddesinin 1/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 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 kooperatifleri' hükümleri ile kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olma şartları belirlenmiştir. İlgili hükümler aynı Kanunun 37'nci maddesinin (e) bendi gereğince 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 'D.13.1.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi' başlıklı bölümünde de;

“Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır.”açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı tebliğin 'D.13.1.4.3. Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler' başlıklı bölümünde ise;

.....

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanla-

ra kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır.

.....” açıklamaları yapılmıştır.

Aynı Kanunun ‘Vergi kesintisi’ başlıklı 15’inci maddesinin (1) numaralı bendinde; ‘Kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar’ hükmü yer almış olup, anılan maddenin (2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile) anılan maddenin (b) fıkrasında; Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20, (ç) fıkrasında ise; Mevduat faizlerinden %15 (2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile) oranında, kurumlar vergisine mahsuben tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin ‘Mevduat faizleri’ başlıklı 15.3.4. sayılı bölümünde;

‘.....Mevduat faizlerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67’nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanununun 15’inci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.’ açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun, 5281 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen Geçici 67'inci maddesinin 4 numaralı fıkrasında; 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (7),(12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98'inci ve 119'uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94'üncü maddede veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.”hükmüne yer verilmiştir.

Aynı maddenin 5 numaralı fıkrası ile gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmasının, yukarıda belirtilen 4 numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği de hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, konu ile ilgili olarak bağlı bulunduğunuz Vergi Dairesi Müdürlüğü ile yapılan yazışma sonucu alınan yazı eki yoklama fişinden; kooperatifinizin ticaret sicil tasdiknamesinde belirtilen 27.03.2009 tarihi itibarıyla işletme kooperatifine dönüşerek faaliyetine başladığı, kooperatifinizin muhtelif işlerde 22 işçi çalıştırdığı, kooperatifiniz alanında 1 adet market, 1 adet restoran ve sahilde kafeteryanın bulunduğu, 269 üyenizin olduğu, kooperatifin site bakımı ve üyelerine hizmet vereceği, market, restoran ve kafeteryanın’a kiraya verildiği ve’ın anılan vergi dairesi müdürlüğünün mükellefi olduğu site içinde bulunan tenis kortu, servis işletmesi vs. sosyal faaliyette bulunan yerlerin sadece üyelerine hizmet verdiğinin ifade edildiği anlaşılmıştır.

Kooperatifiniz tarafından üyelerin kullanımı için site içerisinde havuz, tenis kortu, basket sahası, oyun salonu vb. sosyal tesisler inşası sonucu, söz konusu tesislerin işletilmesi hali ortak dışı işlem sayılacağından kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edileceği tabiidir.

Ayrıca, kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması mevduat faizlerinden yapılacak vergi tevkifatını etkilemeyeceğinden bankada bulunan mevduat hesaplarınıza yürütülecek faiz gelirlerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca % 15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; kooperatif mülkiyetinde bulunan kafeterya, restoran ve market gibi tesislerin'a kiraya verilmesi ortak dışı işlem sayıldığından, kooperatifinize kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi ve kooperatif adına yapılacak kira ödemelerinden kurumlar vergisine mahsuben %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, dilekçenizde kooperatif üyesi olmayan fakat kooperatif imkanlarından (elektrik, su, güvenlik, ulaşım vb.) yararlanan siteye komşu bazı ev sahiplerinden gider karşılığı olarak aidat alındığı belirtildiği ve yine kooperatifinizin bağlı bulunduğu vergi dairesince tutulan yoklama fişinde; kooperatif üyelerine ulaşım hizmeti verildiğinin tespiti yapıldığından, aidat niteliği taşımayan elektrik, su, güvenlik, ulaşım gibi benzeri adlar altında tahsil edilen ücretlerin kurum kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun “Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler” başlıklı 1’inci maddesinde Türkiye de yapılan ticari, sınai, zirai, faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiş olup, KDV Kanununda işletme kooperatifleri için herhangi bir istisnaya yer verilmemiştir.

.....

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

.....

Anılan kanunun 232’nci maddesinde ise; “Birinci ve İkinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

- 1- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;**
- 2- Serbest Meslek erbabına,**
- 3- Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;**
- 4- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;**
- 5- Vergiden muaf esnafa.**

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden aldıkları emtia veya onlara

yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 lirayı (388 Sıra No.lu V.U.K.Genel Tebliği ile 1.1.2009 den itibaren 670,TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 (388 Sıra No.lu V.U.K.Genel Tebliği ile 1.1.2009 den itibaren 670,TL) liradan az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.” denilmektedir.

Yukarıdaki hükümlerde de belirtildiği üzere mükellefler sattıkları emtia veya yaptıkları iş karşılığında belge düzenlemek zorundadırlar.

Dolayısıyla, kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefi olması nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen belgeleri düzenlemesi gerekmektedir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

IV-TESLİMİ KDV’ DEN İSTİSNA OLAN İŞ NEDENİYLE YÜKLENİLEN KDV’NİN MALİYET VEYA GİDER UNSURU OLMASI

KDV esas itibariyle vergi indirim mekanizması üzerine inşa edilmiştir. Vergi indirimi sayesinde, mükellefin ödediği KDV’ler üzerinde bir yük teşkil etmediğinden ,malin maliyet unsuru olmamaktadır.

Diğer taraftan, mükellefin vergi indiriminden yararlanabilmesi için indirim konu olacak verginin ilgili olduğu işlemin KDV’ye tabi olması gerekmektedir. Başka bir deyimle KDV’ye tabi olmayan veya kısmi istisna kapsamında bulunan işlemler dolayısıyla yüklenen vergilerin indirim konusu olmamaması gerekmektedir.

KDV Kanunu’nun 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 içinde yer alan KDV indirilmeyecektir. Aynı Kanun' un 58. maddesine göre ise, **“mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile, mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez”**. Dolayısıyla, indirilemeyecek katma değer vergisinin (kanunen kabul edilmeyen giderlere ait olanlar gibi, aslı da gider yazılmayacak olanlar hariç) gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Bundan dolayı konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimlerinde, gerekse müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine yapacakları taahhüt işlerinde girdi katma değer vergilerinin **“tamamen”** arındırılması mümkün değildir. Mal ve hizmet tedarikleri nedeniyle ödenen KDV, müteahhitlerce, (işin emanet usulünde yaptırılması halinde, bunu yaptıran kooperatiflerce veya iktisadi işletmelerce) harcamanın mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla giderler yoluyla ödenen KDV, **“kısmen”** (gider veya maliyet unsur olarak dikkate alındığından) arındırılmış olacaktır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 12.02.2007 tarih ve 07.1.GİB.4.34.17.01.17.979 sayılı özelgede; hurda kağıt alım satım işi yapılması halinde yüklenilen KDV'nin iade konusu yapılamayacağını açıklamıştır.

“KDV Kanunu'nun 17/4-g maddesinde 01.08.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, ., kübik, irconia) döviz, para, damga pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk,

kağıt, cam, hurda ve atıkları (hurda metal'den elde edilen külçeler dahil) teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Yine aynı Kanununun 30/a maddesinde vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı açıklanmıştır.

Buna göre, KDV'nden istisna olan bu işlemlerle ilgili yüklendiğiniz KDV'nin indirimi veya iadesi mümkün bulunmamakta olup, Gelir veya Kurumlar Vergisi'nin hesabında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.” Denilmektedir.

Kooperatiflere emanet usulü yapılan işler ve yüklenilen vergiler, henüz ruhsatı alınmayan kooperatife yapılan işler ile komple işhanı yapıp teslimi dolayısıyla yüklenilen vergilerin KDV karşısındaki durumu hakkında, İstanbul Defterdarlığı 20.01.2000 tarih ve KDV.MUK. B.07.4.DEF.0.34.16.GEÇİCİ-8.25-22312/412 sayılı özelgesinde;

“ İlgili dilekçenizde şirketinizin inşaat ve taahhüt işleri ile iştigal ettiği belirtilerek;

1- Emanet usulü ile inşaatını kısım kısım (şap işi, sıva işi, doğrama işi v.b.) almış olduğunuz konut yapı kooperatifinin inşaat ruhsatını 29.07.1998 tarihinden önce aldığından bu kooperatife yapmış olduğunuz taahhüt işlerinin KDV'nden müstesna olduğu belirtilerek bu iş dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu ya da gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınıp alınmayacağı ile inşaat ruhsatının kooperatif adına mı yoksa inşaatı taahhüt eden firma adına mı alınması gerektiği

ve bu durumun alışlardan dolayı yüklenilen KDV'yi etkileyip etkilemeyeceği,

2- İhale usulüne göre almış olduğunuz anahtar teslimi ikinci işiniz olan konut yapı kooperatifinin ise inşaat ruhsatı henüz alınmamış olduğundan bu işle ilgili olarak hakediş belgelerine istinaden keseceğiniz faturalarda KDV oranının ne olacağı, yüklenilen vergilerin ne kadarının indirim konusu, ne kadarının maliyete atılacağı ve bu işlemin dönemler halinde mi yoksa yıl sonunda mı yapılacağı,

3- Üçüncü işinizin ise komple işhanı yapıp teslim etmek olduğu belirtilerek, keseceğiniz faturada KDV oranı ile alışlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılıp yapılmayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

KDV Kanunu'nun Geçici 8.maddesinde,

Aynı Kanununun 29/1.maddesinde mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri,

30/a maddesinde mükelleflerin vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan Katma Değer Vergisinin indirilemeyeceği hükmü yer almaktadır.

26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (G) bölümünde, kısmi istisna uygulamasında istisna kapsamına giren işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimi veya

mükelleflere iadesinin mümkün olmadığı indirilemeyen bu vergileri gelir veya kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınacağı belirtilmiştir.

Aynı kanunun 8/2 maddesinde “Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya Katma Değer Vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde düzenlediği bu tür vesikalarda Katma Değer Vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödedikleri vergilerin, indirim hakkına sahip olmayanlara iadesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

Konuya açıklık getiren 23 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin (B) maddesinin de “Bu şekilde fazla ödenen vergileri yüklenen kişinin KDV mükellefi olması halinde bu vergilerin vergiye tabi faaliyetleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilebilmeleri mümkün olduğundan vergi dairesince bir iade işlemi yapılmasına gerek bulunmadığı söz konusu vergilerin iadesinin ise sadece indirim hakkına sahip olmayanlara yapılabileceği , yersiz veya fazla uygulanan vergilerin iadesi için bu vergilere muhatap olanlar ile bu işleri yapan mükelleflerin birlikte vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir. Yersiz veya fazla uygulanan vergilere, muhatap olanların indirim hakkına sahip olmadıklarını tespit halinde, bu vergiler V.U.K. hükümleri uyarınca bunlara verilmek üzere mükellefe iade edilecektir şeklinde açıklama yapılmıştır.

Diğer taraftan 69 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri başlıklı bölümde “İstisna hükmü 01.01.1998 tarihi ile 4369 Sayılı Kanunun yayımladığı

29.07.1998 tarihi arasında %1 Vergi Oranı uygulanmış bu tür işlemler bakımından da geçerlidir. Bu dönem içinde kendilerine yapılan inşaat taahhüt işleri nedeniyle müteahhitlere KDV ödeyen konut yapı kooperatifleri, kanunla kurulmuş Sosyal Güvenlik Kuruluşları ve belediyelerin ,müteahhitlerle birlikte vergi dairesine baş vurmaları halinde, ödenmiş bu vergiler için 3065 Sayılı Kanununun 8/2 maddesi gereğince işlem yapılacaktır denilmektedir.

Buna göre;

1. 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisine tabi olmayacak, bu teslimlerle ilgili yüklenilen katma değer vergileri tesliminin yapıldığı döneme ait kazancın tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

2. 29.07.1998 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınmış konut inşaatlarına ilişkin olarak kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işleri %1 oranında vergiye tabi olacak, yüklenilen vergi indirim konusu yapılacaktır.

3. 01.01.1998 ile 29.07.1998 tarihleri arasında kooperatiflere yaptığımız inşaat taahhüt işleri dolayısıyla tarafınıza ödenen katma değer vergilerinin kooperatifler tarafından indirim konusu yapılamayanların vergi dairesince yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kooperatife iade edilmek üzere tarafınıza iade edilmesi mümkündür .

4. İşyeri teslimleri %17 oranında KDV'ne tabi olup alışlar nedeniyle yüklenilen vergiler de indirim konusu yapılacaktır.

Diğer taraftan 4369 Sayılı Kanununun 61.maddesiyle KDV Kanu-

nu'nun 29. Maddesine eklenen ve 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklik hükmüne göre,"28. Madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir." hükmü yer almıştır.

Aynı kanunun 62. maddesiyle KDV Kanunu'na eklenen ve 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan Geçici 16. madde de ise "KDV Kanununun 28. Maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup bu kanunun yayımını izleyen ayın sonuna kadar indirilemeyen vergi tutarı gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Gider olarak yazılan bu vergi tutarı indirim konusu yapılamaz. Temel Gıda Maddeleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere gider yazılmayan vergi tutarı iade edilmez." hükmü bulunmakta olup konu ile ilgili olarak yayımlanan 71 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Diğer taraftan 01.01.1999 tarihinden itibaren söz konusu teslimler dolayısıyla yüklenilen vergilerin yıl içinde indirilemeyen kısmının ait olduğu yılın sonunda Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen sınırı aşması halinde iade konusu yapılması mümkün olacaktır." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

V- KOOPERATİFİN NEVİ DEĞİŞTİREREK ANONİM ŞİRKETE DÖNÜŞMESİ

Kooperatif bir tüzel kişiliktir. Her tüzel kişilik ve kuruluşlarda olduğu gibi zaman içerisinde kuruluş amacına ulaşması halinde ve-

ya diğer sebeplerle tasfiyeye girmesi, bir başka kooperatif veya şirketle birleşmesi veya nevi değiştirmesi söz konusu olabilir.

1- Kooperatiflerin Kooperatifler Kanunu Hükümlerine Göre Dağılması, Birleşme ve Devralınması

Kooperatiflerin dağılma, birleşme ve devralınma konularında Kooperatifler Kanununa göre yapabilecekleri işlemler aşağıda belirtilmiştir.

a) Kooperatiflerin Dağılması:

Kooperatifler Kanunu'nun 81. maddesi hükmü uyarınca,

“ Kooperatif:

- 1. Anasözleşme gereğince,**
- 2. Genel Kurul kararı ile,**
- 3. İflasın açılmasıyla,**
- 4. Kanunlarda öngörülen diğer hallerde, ilgili bakanlığın mahkemeden alacağı karar üzerine,**
- 5. Diğer bir kooperatifle birleşmesi veya devralınması suretiyle,**
- 6. Üç yıl olağan genel kurulunu yapmaması halinde,**
- 7. Amacına ulaşma imkanının bulunmadığının ilgili Bakanlıkça tespiti halinde mahkemeden alacağı kararlar,**

Dağılır.

Konut yapı kooperatifleri, anasözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar

adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Ancak tescil tarihinden itibaren 6 ay içerisinde usulüne uygun şekilde anasözleşme değişikliği yapılarak kooperatifin amacının değiştirilmesi halinde dağılmaya ilişkin hüküm uygulanmaz.”

b) Birleşme Suretiyle Dağılma:

Kooperatifler Kanunu'nun 84. maddesi hükmü uyarınca bir kooperatifin bütün aktif ve pasifleriyle diğer bir kooperatif tarafından devralınmak suretiyle dağılması mümkündür. Maddede ayrıca bu şekildeki sırasında dağılan ve devralan kooperatifler tarafından yapılacak işlemler hüküm altına alınmıştır.

c) Bir Kamu Tüzel Kişiliği Tarafından Devralınması:

Kooperatifler Kanunu'nun 85. maddesi **“Bir kooperatifin varlığı, belediye, ekonomik bir Devlet kuruluşu, kamu müessesesi veya kamuya yararlı dernek veya cemiyetler tarafından da devralınabilir.”** Hükümünü amirdir.

2- Kooperatifin Ticaret Kanununa Göre Nevi Değiştirmesi ve Birleşmesi:

Kooperatifler Kanunu'nun 98. maddesi hükmü uyarınca **“Bu kanunda aksine açıklama olmıyan hususlarda Türk Ticaret Kanunundaki Anonim şirketlere ait hükümler uygulanır.”** Hükümünü amirdir. Madde hükmüne göre kooperatifin Ticaret Kanunu ile düzenlenen bir şirketle birleşmesi veya nevi değiştirmesi halinde, Ticaret Kanunu'nun anonim şirketlere ait hükümleri uygulanır.

Her iki halde de, vergileme konusunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun hükümleri uygulanacağı doğaldır.

Kooperatifin nev'i değişikliği yaparak anonim Şirkete d6nüşmesi halinde;

- Devir işleminden doğan karların vergiye tabi tutulup tutulmayacağı ,

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinden yararlanması halinde aktifinde kayıtlı taşınmazların anonim Şirketin bilançosuna geçirildiği tarihin mi, yoksa ilk iktisap edildiği tarihinin mi esas alınacağı,

- Söz konusu arazilerin arsaya d6nüşüp satışının yapılması halinde arazi olarak satın alındığı tarihe mi, yoksa arsaya d6nüşümünün yapıldığı tarihe mi itibar edileceği hususunda ortaya çıkan tereddütlere ilişkin olarak sorulan bir soruya Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Mart 2008) tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01/2008-KVK-8- sayılı özalgede;

“.....

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğü'nden alınan2005 tarih vesayılı yazıda; Toplu İşyeri Yapı Kooperatiflerinin üye olabileceği bir üst birliğin 20.07.2005 tarihi itibariyle Ankara'da faaliyete geçtiği belirtilmiştir. Dolayısıyla Toplu İşyeri Yapı Kooperatifleri için bu tarihten itibaren üst birliğe üye olma şartı aranacaktır.

Buna göre, söz konusu dilekçeniz ekinde yer alan belgelerin tetkiki sonucunda; Yapı Kooperatifleri Birliğine tarihi itibariyle üye olduğunuz anlaşılmakla birlikte, kooperatifinizin toplu işyeri yapı kooperatifi olması nedeniyle toplu işyeri yapı kooperatifleri üst birliğinin kurulduğu 20.07.2005 tarihi itibariyle “Toplu işyeri yapı kooperatifleri üst birliğine”

üye olmanız gerekmekte olup, toplu iş yeri yapı kooperatifi üst birliğine üye olmadığınızdan dolayı 20.07.2005 tarihi ile 31.12.2005 tarihleri arasında kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesisi gerekmektedir.

Ancak, 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf olmak için üst birliğe üyelik şartı aranmadığından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/k maddesindeki şartların taşınması halinde yeniden kurumlar vergisinden muaf tutulacağınız tabiidir.

Diğer taraftan; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde; “(1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması.

b) Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.” hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun “Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Vergilendirme” başlıklı 20'nci maddesinde; “(1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan karlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesih kurum ile birleşilen kurum;

1-Devir tarihi itibariyle hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2-Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.” hükmüne yer verilmek suretiyle yukarıda belirtilen şartların oluşması halinde münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlarının vergilendirilip, doğrudan doğruya birleşmeden doğan karların hesaplanmayacağı belirtilmiştir.

Bu çerçevede; kooperatifiniz tarafından nevi değişikliği yapmak suretiyle Anonim Şirket olarak faaliyet göstermeye karar verilerek devirle ilgili işlemler için yönetim kuruluna yetki ve-

rilmesine ilişkin genel kurul kararının Ticaret Sicil Gazetesinde tescil edildiği tarih itibariyle fiiliyatta artık bir kooperatif olarak faaliyet göstermeyeceğinizden dolayı, kooperatiflere tanınan kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmanız mümkün olmayacaktır.

Bu nedenle, devirle ilgili işlemler için yönetim kuruluna yetki veren genel kurul kararının Ticaret Sicil Gazetesinde tescil edildiği tarih ile devir tarihi (nevi değişikliğine ilişkin kararın Ticaret sicilinde tescil edildiği tarih) arasında kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir.

Bu itibarla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde sayılan şartların sağlanması kaydıyla söz konusu devir işlemi Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında gerçekleştirilen bir devir işlemi olarak kabul edilecek ve 20'nci maddesinde belirtilen şartlara uyulduğu takdirde ise devir nedeniyle doğan karlar hesaplanmayacaktır. Ancak, kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyet şartlarını ihlal etmesi nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunduğu kıst hesap dönemi için kurumlar vergisi beyannamesi vereceği tabiidir.

Öte yandan; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinde;

" (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

e) 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 kazançların % 75'lik kısmı.

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.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

...

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; “Taşınmazlar” başlıklı 5.6.2.2.1 no’lu bölümünde; istisnaya konu edilebilecek taşınmazlar tanımlanmış ve elden çıka-

rılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705'inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerektiği açıklanmıştır.

Diğer taraftan aynı Tebliğin; 5.6.2.3.1 no'lu bölümünde; istisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerektiği,

5.6.2.3.1.2 no.'lu bölümünde de; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihinin esas alınacağı, belirtilmiştir.

Öte yandan; kooperatifinizin aktifinde kayıtlı iken nev'i değişikliği nedeniyle kül halinde anonim şirketin aktifine geçecek olan taşınmazların A.Ş. tarafından satılması halinde; iki yıllık sürenin hesabında, iktisap tarihi olarak, taşınmazların kooperatifinizdeki ilk iktisap tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Diğer yandan; kooperatifinizin aktifinde arazi olarak kayıtlı taşınmazların imar değişikliği neticesinde tapu siciline arsa olarak kayıt edilmesi işlemi, söz konusu taşınmazların vasfında herhangi bir değişiklik yaratmadığından iki yıllık sürenin hesabında; kooperatifiniz tarafından arazi olarak iktisap edilen tarihin esas alınması gerekmektedir.

Bu itibarla; taşınmazların kooperatifinizce ilk iktisap edildiği tarih ile anonim şirket tarafından satışının yapıldığı tarihler arasında en az iki tam yıllık bir sürenin geçmiş olması ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan diğer şartların da sağlanması halinde söz konusu taşınmazların satışından elde edilecek kazançta anılan istisna hükmünün uygulanması mümkündür.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Yukarıda yer alan özeldede yapılan açıklamalara göre,

1. Kooperatifler nev'i değiştirebilirler,
2. Devir sırasında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun devir ve bölünmelere ilişkin hükümleri uygulanması,
3. Devirle ilgili işlemler için yönetim kuruluna yetki veren genel kurul kararının Ticaret Sicil Gazetesinde tescil edildiği tarih ile devir tarihi (nevi değişikliğine ilişkin kararın Ticaret sicilinde tescil edildiği tarih) arasında kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefi olması ,
4. Kooperatifin aktifinde kayıtlı iken nev'i değişikliği nedeniyle kül halinde anonim şirketin aktifine geçecek olan taşınmazların A.Ş. tarafından satılması halinde; iki yıllık sürenin hesabında, iktisap tarihi olarak, taşınmazların kooperatifteki ilk iktisap tarihinin esas alınması
5. Kooperatifin aktifinde arazi olarak kayıtlı taşınmazların imar değişikliği neticesinde tapu siciline arsa olarak kayıt edilmesi işlemi, söz konusu taşınmazların vasfında herhangi bir değişiklik yaratmadığından iki yıllık sürenin hesabında; kooperatif tarafından arazi olarak iktisap edilen tarihin esas alınması

gerekmektedir.

VI- KOOPERATİF ÜYELİĞİ SONUCU EDİNİLEN GAYRİ-MENKULLERİN İKTİSAP TARİHİNİN TESPİTİ VE DEĞER ARTIŞI KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Günlük yaşamda kişiler sahip oldukları kooperatif hisselerini başkasına devredilmelerine sıkça rastlanılmaktadır. Arızı olarak yapılan bu işlemin Gelir Vergisi Kanunu karşısındaki durumu genellikle ihmal edilmektedir. Ancak bu durumu kişilerin başına önemli vergisel sorunlar çıkarabilir.

1- Kooperatif Hissenin Devrinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin 4 numaralı bendi hükmü uyarınca, **“ortaklık haklarının ve hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar”** değer artışı kazancı olarak Gelir Vergisine tabidir.

Kooperatif hissesinin bir başkasına devretmesi sonucunda bir kazanç doğuyorsa bu kazanç değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Kooperatif hissesinin devrinde, safi kazancın nasıl hesaplanacağını ve herhangi bir kazancın elde edilmesi halinde beyan edilmemesinin müeyyideleri aşağıda belirtilecektir.

2- Kooperatif Üyeliği Sonucu Edinilen Gayrimenkulün Satışında Vergileme

Kooperatif ortağının, kooperatif yoluyla edindiği gayrimenkulü satması halinde de, hisse devirlerinde olduğu gibi konunun Gelir Vergisi Kanunu'nun değer artışı kazançlarına ilişkin hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin 6. numaralı bendi ,

“6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu maddede geçen “elden çıkarma” deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

5281 sayılı Kanununun 27 nci maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere değişen fıkra. Yürürlük; 01.01.2006) Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (270 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2009 tarihinden itibaren 7.600 TL.)Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.” Hükümünü amirdir.

Buna göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yazılı

“- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve ki-

remit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

- Voli mahalleri ve dalyanlar;

- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve toniltolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları; “nın 1/1/2007 tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkartılmasından doğan kazançlar, değer artışı kazancı olarak Gelir Vergisine tabidir. Ancak 5 yıllık süre 01.01.2007 tarihinden sonra iktisap edilen ve yukarda belirtilen gayrimenkuller için geçerlidir. 01.01.2007 tarihinden önce örneğin 2006 yılında iktisap edilen gayrimenkuller için 4 yıllık süre geçerlidir.

3- Kooperatif Yoluyla İktisap Edilen Gayrimenkulün İktisap Tarihi

Kişilerin kooperatif yoluyla iktisap ettikleri gayrimenkulün örneğin evin satışında, istisnadan yararlanılıp yararlanılmıyacağı ve değer artışı kazancı miktarının hesaplanması bakımından gayrimenkul iktisap tarihinin tespiti önemlidir.

Bilindiği gibi insanlar birkaç yıl, hatta bazen çok uzun bir süre kooperatif üyeliği yaptıktan sonra, konut sahibi olmakta ve bundan sonra bazı insanların bu evini satması söz konusu olmaktadır.İktisap tarihinin belirlenmesinde kooperatife giriş tarihi önemli değildir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Mart 2007) tarih ve. GİB.4.06.16.01/ 07-GVK-80 sayılı özelgesinde,

İlgide kayıtlı dilekçenizde; 1975 yılında kurulan kooperatifinizin yapmış olduğu işyeri inşaatını tamamlayarak 22.06.1998 ta-

rihinde İkinci Noterliğinin gözetiminde yapılan kura çekimi sonucunda söz konusu işyerlerinin üyelerinize teslim edildiğini ancak, çeşitli nedenlerle arsaların tapularının alınmasında gecikmeler yaşandığını, arsaların tapularının bir kısmının sonradan alındığını bir kısmının işlemlerinin halen devam ettiğini, işlemleri biten ortaklarınıza ait tapuların bir kısmının 2006 ve 2007 yıllarında ortaklarınıza verildiğini belirttikten sonra, tapularını alan ortaklarınızın söz konusu gayrimenkullerini satmak istemeleri durumunda söz konusu gayrimenkullerin iktisap tarihinin hangi tarih olacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talebinde bulunulmuştur.

...

6- İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

..." hükmü yer almıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun "Safi değer artışı" başlıklı Mükerrer 81'inci maddesinin birinci fıkrasında " Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlar-

la sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.” hükmü yer almış olup, ikinci fıkrasında ise maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedelin esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı maddenin son fıkrasında; “Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. (5281 sayılı Kanunun 27’nci maddesiyle eklenen cümle) (1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere) Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır.” hükmü yer almıştır.

Bu çerçevede, kooperatifiniz tarafından kura çekimi sonucu üyelere isabet eden işyerlerinin, çekiliş tarihi itibarıyla üyelerin fiili kullanımlarına terk edilmesi halinde kura çekiliş tarihinin kooperatif tarafından işyerlerinin üyelere tahsis tarihi, üyeler için de söz konusu işyerlerinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir. Aksi takdirde ise söz konusu işyerlerinin tahsis tarihi kooperatif tarafından üyelerin fiili kullanımına bırakıldığı tarih olacaktır.

Diğer taraftan; söz konusu gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde kooperatif üyeleri tarafından satıl-

ması halinde elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesi kapsamında "değer artışı kazancı" olarak değerlendirileceği tabiidir." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Yukarıya alınan özalgede de açıklandığı üzere, kooperatif tarafından kura çekimi sonucu üyelere isabet eden işyerlerinin, **çekiliş tarihi** itibariyle üyelerin fiili kullanımlarına terk edilmesi halinde kura çekiliş tarihinin kooperatif tarafından işyerlerinin üyelere tahsis tarihi, üyeler için de söz konusu işyerlerinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir. Başka bir deyişle **tapu tarihi değil, tahsis tarihinin** esas alınması gerekmektedir.

4- Değer Artışı Kazancı İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/6-3 maddesi uyarınca, bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının 6.000 (270 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2009 tarihinden itibaren 7.600 TL.) TL'si gelir vergisinden müstesnadır.

Ortaklık hakkının veya hisselerinin bir ticari işletmeye ait olması halinde ise, elde edilen kazanç ticari kazanç sayılacağından ticari işletmenin anılan istisnadan yararlanması mümkün değildir.¹⁰

5- Değer Artışı Kazancının Hesaplanması

Hisse devrinde veya kooperatif evinin satışında, değer artışı kazancı miktarının hesaplanması gerekir.Buna göre,değer artışı kazancı neyin üzerinden hesaplanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 81. Maddesi

(10) Murat Yıldız,Aykut Kelecioğlu,İrfan Vural, a.g.e. ,Yaklaşım Yayıncılık, sahife 564

“Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

.....

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. (5281 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere eklenen cümle. Yürürlük; 01.01.2006) Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır.”hükmünü amirdir.

Yukarıya alınan madde hükmünden anlaşılacağı üzere, kooperatif evi veya hisse devrinde, safi değer artışı, söz konusu taşınmazın satışından elde edilen hasılat toplam maliyet arasındaki müspet farktır.

Buna göre, değer artışı kazancın tespitinde ,kooperatife ödenen ai-

datlar, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere, TUIK tarafından ilan edilen TEFE (1.Ocak.2006'dan itibaren ÜFE) oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslenmenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya daha üzeri olması şarttır. Söz konusu endekslenmeden sonra elde edilen bedele diğer maliyet unsurları ilave edilen sonra satış bedeli ile karşılaştırılır.¹¹

Diğer taraftan, 2009 yılında elde edilen kazancın 7 600 TL'sı gelir vergisinden istisna edildiğinden, geriye kalan kısım gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

5- Vergi Cezası Uygulanması

Hisse devri veya konut satışından değer artışı kazancı elde edilmekle birlikte ,söz konusu kazancın beyan edilmemesi veya düşük bir bedelle beyan edilmesi halinde, yukarda yapılan hesaplamalara göre tespit edilen değer artışı kazancı üzerinden,gelir vergisi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi tarh edilecektir.

6- Satın Alınan Kooperatif Hissesinin Satışında KDV Oranı

Herhangi bir kişi tarafından bir yapı kooperatifinden satın alınarak üçüncü kişilere yapılan hisse devir ve teslimlerinin konut satışı olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

KDV mükellefi olmayan kişilerin kooperatif hissesi satışı KDV'ye tabi değildir. KDV mükelleflerinin aktifindeki kooperatif hissesinin satışı ise, KDV'ye tabidir.

İnşaat işlerini yaptığı konut yapı kooperatifinin üyelerinin bir kısmının hisselerini satın alarak duruma göre üçüncü kişilere satılması veya iş yaptırdığı taşeronlara yaptıkları işin karşılığı olarak verilmesi

(11) Şükrü Kızılot, Kooperatif üyesinin hisse ya da konut satışına vergi sürprizi, 12.08.2009 Tarihli Hürriyet Gazetesi

halinde, söz konusu kooperatif hisselerin satışında uygulanacak KDV oranı konusunda Maliye Bakanlığı 31.01.2007 tarih ve GİB.0.0155/5528-2439-008462 sayılı özalgede;

“2004/8301 sayılı Kararname ile değışik 2002/4480 sayılı Kararname Eki 1 sayılı listenin 11. sırası uyarınca “ net alanı 150 m²’ye kadar konut teslimleri” %1 oranında KDV’ye tabi olup, Kararname eki listelerde yer almayan mal teslimi ve hizmet ifalarına ise %18 oranında KDV uygulanacağı belirtilmiştir.

Söz konusu Kararname ile %1 oranında KDV’ye tabi tutulan “net alan 150 m²’ye kadar olan konut teslimlerinde söz konusu olup, teslim konusu malın teslim tarihi itibarıyla konut olması gerekmektedir.

Bir konut yapı kooperatifinden alınarak üçüncü kişilere veya satın alınan mal ve hizmetin karşılığı taşeronlara yapılan hisse devir ve teslimlerinin konut satışı olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle konut olarak mütalaa edilmesi mümkün olmayan konut kooperatifinin hisse satışlarına genel (%18) oranda KDV uygulanacaktır. “ şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

VII- BAŞKASINA AİT ARSA ÜZERİNE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT YAPAN KOOPERATİF TARAFINDAN ÜYELERİNE VE ARSA SAHİBİNE TESLİM EDİLEN KONUTLARIN MALİYETİNİN TESPİTİ

Kooperatifin başkasına ait arsa üzerine kat karşılığı inşaat yaparak müteahhitlik faaliyetinde bulunması halinde sadece ortaklarla iş görmesi hükmü ihlal edildiğinden, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesinde yer alan şartları taşımayan kooperatifin kurumlar vergisi yönünden mükellefiyetinin tesisi, dolayısıyla geçici vergi mükellefiyetinin de aranacağı tabiidir.

Kooperatifin üyelerine ve arsa sahibine konut tesliminde maliyet bedelinin tespiti konusunda, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.G.İ.B.4.06.16.01/08/KVK-4-36 sayılı özeldge ;

“Kurumlar Vergisi Kanununun “Safi Kurum Kazancı” başlıklı 6’ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespiti, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 38’inci maddesinin birinci fıkrasında, “Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

1-İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.

2-İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu’nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41’inci maddeleri hükümlerine uyulur.” hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, ticari kazancın tespitine ilişkin 39’uncu maddesinin ikinci fıkrasında; “Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.” parantez içi hükmü yer almaktadır.

Kanunda yer alan düzenlemelerden anlaşılacağı üzere; kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığı ve ticari kazanç gibi tes-

pit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk, gelir ve giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesini ifade eder. Kurum kazancının hesap dönemleri itibariyle tespit edilerek, dönemler itibariyle gerçekleşmiş gelir ve giderlerin safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir. Dönemsellik ilkesi gereğince işletmenin sürekli kabul edilen ömrü belli dönemlere bölünür ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır. Gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilerek hasılat, (gelir ve karlar) aynı döneme ait maliyet, (gider ve zararlarla) karşılaştırılır.

Diğer taraftan, başkasının arsası üzerine inşaat yapan kooperatif tarafından arsa sahibine verilen dairelerin inşası için yapılan harcamalarla, kooperatife ait daireler için yapılan harcamaların toplamı inşaat maliyetini verir. Kooperatife ait dairelerin maliyeti, toplam inşaat maliyetinin bu dairelere dağıtım suretiyle bulunur. İnşaatın toplam maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı kooperatifin kendisine ait dairelerin arsa maliyetidir.

Bu itibarla; yapı kooperatiflerinin amacı üyelerine karşılıklı yardım ve dayanışma ilkesi çerçevesinde konut edindirme olması ve kar gütmeye amacının olmaması nedeniyle kooperatif tarafından inşaatın tamamen bitirildiği yıl her bağımsız bölüm veya dairelerin maliyet bedeli bulunarak, bu bedel üzerinden arsa sahiplerine ve üyelere fatura edilmesi gerekmektedir.

Ancak, maliyet bedeli üzerinde bir bedel ile satış yapılması halinde ise maliyet bedeli ile satış tutarları arasındaki fark, satışın yapıldığı yıl kazancına dahil edilerek vergilendirileceği tabiidir.” Denilmektedir.