

KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

CORPORATE TAX LIABILITY OF HOUSING COOPERATIVES



Kamuran ÇAĞLAR*

ÖZ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kooperatifler bir taraftan kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılırken diğer taraftan da kuruluş amaçları, sermaye yapısı ve ortakları ile olan ilişkileri göz önüne alınarak, belirli şartlar altında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (k) bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Çalışmamızda konut sektöründe yaygın olarak kullanılan örgütlenme biçimi olan konut yapı kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi mükellefiyeti ve karşılıklı özellikli durumlar irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Konut Sektörü, Konut Yapı Kooperatifleri, Mükellefiyet.

ABSTRACT

While cooperatives are regarded as taxpayers by the Law of Corporate Tax Law, they are exempted from tax according to the provision of Article 4 paragraph 1 and (k) clause of the mentioned law under certain conditions considering the relations with the purposes of establishment, capital structure and shareholders. In our work we will examine the corporate tax liability of the housing cooperatives, which are widely used in the housing sector, and cases that are encountered in the practice.

Keywords: Housing sector, housing cooperatives, liability

* Vergi Müfettişi Yardımcısı

M.G.T.: 06.03.2017/M.K.T.: 24.05.2017

1- GİRİŞ

Konut sektöründe en yaygın olarak kullanılan örgütlenme biçimi yapı kooperatifleridir. Yapı kooperatifleri ya öncü bir kuruluşun teşvikleriyle ya da konut veya işyeri gereksinimlerini karşılamak amacıyla kişilerin bir araya gelmesiyle kurulabilirler. Konut yapı kooperatiflerinin amacı; ortaklarına kaliteli ve ekonomik koşullarla konut, işyeri veya bunların yapımına elverişli arsa temin etmektir.

Yapı kooperatifleri amacın gerçekleşmesi için ana sözleşmelerinde, arsa veya arazi satın alarak parsellenebileceği, borç alınabileceği, gerekli mali işlere girişilebileceği, ortakların sosyal, kültürel ve ekonomik gereksinimlerini karşılamak üzere gerekli tesisleri kurabileceği, bu tesisleri işletebileceği veya kiraya verebileceği hükümlerine yer vermektedirler.

Kooperatifler genel olarak ticari, sınai veya zirai bir işletmeye sahiptirler. Dolayısıyla, rekabet eşitliğinin korunması ilkesi gereği Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde kamu tüzel kişileri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerle birlikte kooperatifler de vergi kapsamına alınmıştır. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde yer alan koşulları taşıyan kooperatifler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Çalışmamızda Konut Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi mükellefiyeti ve bu mükellefiyete ilişkin özellikli durumlar kanun, tebliğ, ve özelgeler çerçevesinde irdelenecektir.

2- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Kurumlar vergisinin konusu, Kanun'un 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 itibarıyla kurumlar vergisine tabidir. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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 Kooperatif 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 Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

21/6/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-k maddesinde; 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 Kanun'un 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 kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 1'inci maddesinin 8'inci fıkrasında ise, 2006 yılının sonuna kadar Kanun'un yukarıda belirtilen 4/1-k maddesinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyetinin 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan 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.

03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "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.

Kurumlar Vergisi Kanunu ile kooperatiflere tanınan muafiyet esas itibarıyla *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. bölümünde "*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.

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.

2.1- Muafiyet Şartları¹

2.1.1- 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 dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

2.1.2- 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. Ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 59. maddesinde 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.” hükmü yer almakta olup, bu hükme aykırı hareket edenler hakkında hapis ve adli para cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

2.1.3- 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.

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

2.1.4.1- Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler

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.

¹ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

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 vb. 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 nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci 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. Bu durumda kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmeleri gerekmektedir. Ancak, anılan kooperatiflerin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olacaktır.

Kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faizleri yanında diğer gelirleri de bulunan kooperatifler, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, taşınmaz kira gelirlerini ve mevduat faizlerini de bu beyannameye dahil edeceklerdir. Ancak, kira gelirleri ile mevduat faizleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesi uyarınca kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bu kooperatiflerin beyanname verme dışında mükellefiyetle ilgili diğer ödevlerini yerine getirecekleri tabiidir.

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 almaktadır. Ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kuruluşu bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.

2.1.5- Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetinde Özel Şartlar

- 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 Kanunu'nun 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 muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir. 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. Öte yandan 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 59. maddesinde “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.” hükmü yer almakta olup, bu hükme aykırı hareket edenler hakkında hapis ve adli para cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

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 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.²

3- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN MÜKELLEFİYETİNE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

3.1- Konut Yapı Kooperatiflerinin Taşınmaz Kazancı İstisnasından Yararlanması³

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 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

² 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

³ N. Değer, Konut Yapı Kooperatifinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

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.

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, hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerekmektedir.

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 Kanunu'nun 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.

Kooperatiflerin aktiflerine kayıtlı olan taşınmazları (arsa, arazi veya amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutu) satışından doğan kazancı ortaklara dağıtması halinde istisna hükmünden yararlanamayacaktır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinin parantez içinde yer alan (...Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımını sayılmaz.) hükmünden yararlanmayacak aynı maddeye göre dağıtılmış olan tutarlar menkul sermaye iradı sayılacaktır. Dağıtılan tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6/b-i bendine göre %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilerek süresi içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca, ortaklar tarafından elde edilen menkul sermaye iradı mahiyetindeki bu gelirlerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 22/2'nci maddesi uyarınca yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutarın ilgili yıl için belirlenen beyan haddini aşması halinde, tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecek olup, beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârın dağıtım aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamının mahsup edileceği tabiidir.⁴

Diğer 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 sattığı arsanın en az iki tam yıl (730 gün) aktifinde yer alması halinde bu satış işlemi dolayısıyla oluşan bedel üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığının 05/10/2012 tarih 84974990-130[2011-2-08-32]-1059 sayılı özelgesinde 34 üyesi bulunan Kooperatifinize ait arsanın kat karşılığı başka bir kooperatife verildiği ve karşılığında 36 adet konut teslim alındığı, konutların üyelere dağıtılmasından sonra kalan 2 adet konut için para karşılığında yeni üye alındığı belirtilerek, alınan paraların ortaklara dağıtılmasının vergi kanunları karşısındaki durumu sorulmuş?

Cevaben; "Buna göre, kat karşılığı vermiş olduğunuz arsa üzerinde konut inşaatlarının tamamlanarak hisselerinize düşen konutların, üyelerinize ferdileştirme yapılmak suretiyle teslim edilmesinden

⁴ F. Kaynak, "Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti Şartları ve Özellikli Durumlar" Vergi Raporu 2015-187.sayı syf;122-139

sonra elinizde 2 adet konut kalması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1 -k maddesinin parantez içi hükmünde belirtilen her bir hisse için bir konut elde edilmesi şartı ihlal edilmiş olacağından, ortak dışı işlem yapan kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, 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 kazançlarının % 75 lik kısmı maddede belirtilen şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Anılan Tebliğin "5.6.2.3.4.1. Kooperatiflerin durumu" başlıklı bölümünde ise, istisnadan yararlanmak için gereken diğer şartların yanında istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması şartıyla yapı kooperatiflerinin de bu istisnadan yararlanabilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde; iştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.) menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş olup, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (6/b-i) bendinde ise; tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, Kooperatifinizin elinde kalan konutların satışından elde edeceğiniz kazancın ortaklara dağıtılması halinde, söz konusu istisnadan yararlanılamayacağı gibi, dağıtılan tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b-i bendine göre %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilerek süresi içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca, ortaklar tarafından elde edilen menkul sermaye iradı mahiyetindeki bu gelirlerin, Gelir Vergisi Kanununun 22/2 nci maddesi uyarınca yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutarın ilgili yıl için belirlenen beyan haddini aşması halinde, tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecek olup, beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârın dağıtımı aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamının mahsup edileceği tabiidir.

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kooperatifinize ait arsa karşılığında iktisap ettiğiniz konutların üyelerinize dağıtılmasından sonra geriye kalan 2 adet dairenin üçüncü şahıslara satışı, KDV Kanununun 1/1 inci maddesi kapsamında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan, satıştan doğan kazancın kooperatif ortaklarına dağıtılması menkul sermaye iradı kapsamında değerlendirildiğinden, KDV'nin konusuna girmemektedir." şeklinde görüş bildirmiştir.

3.2- Konut Yapı Kooperatiflerinin Risturn İstisnasından Yararlanması⁵

Risturn terimi geri verme anlamına gelir. Kooperatifçilikteki tanımı ise; kooperatif üyelerinin yap-

⁵ N. Değer, Konut Yapı Kooperatifinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

tıkları yıllık işlem hacmine göre fazladan ödemiş oldukları masraf karşılıklarının ortaklara iadesidir. Bir başka deyişle risturn, ortakların kooperatifle yaptıkları muameleler neticesinde ortaklardan alınan veya onlar lehine doğan olumlu farkın yaptıkları muamele nispetinde ortaklara iade edilmesidir. Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesinde; "Ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyetin sonunda elde edilen hasılatın tamamı gelir-gider farkı olarak kooperatiflerin yedek akçelerine eklenir." hükmü yer almaktadır. Kooperatiflerde kâr dağıtımı söz konusu olmadığından (sermaye üzerinden kazanç dağıtımı ticaret şirketlerine ait bir özelliktir.) gelir-gider farkının ortaklara iadesi söz konusudur. Dolayısıyla bu dağıtım kâr dağıtımı niteliğinde de değildir.

Öteden beri vergiden muaf olan kooperatifte, ortak dışı işlem yapılırsa muafiyet ortadan kalkar ve bu işlemin yapıldığı dönemde ortak dışı işlemlerden doğan kazancın tamamı ile, ortak içi işlemlerden elde edilen gelir-gider farkından risturn istisnasından yararlanacak olan kısım dışındaki tutar toplamı, kooperatifin vergi matrahına dahil olur.

Risturn istisnasından yararlanacak kooperatifler tür olarak sayılmıştır. Bu kooperatifler tüketim (istihlak), üretim (istihsal) ve kredi kooperatifleridir. Diğer yandan ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak iade edilen kısımlar da istisna kapsamındadır. Tüketim, üretim ve kredi kooperatifleri dışında kalan başka türdeki kooperatifler, dolayısıyla konut yapı veya arsa kooperatifleri risturn istisnasından yararlanamaz.

3.3- Konut Yapı Kooperatiflerinin Tasfiyeye Girmesi Durumunda Mükellefiyet Durumu

Konut yapı kooperatiflerinin tasfiyesi; bunların dağıtılması, feshedilmesi, hesaplarının çıkarılması, alacak ve borçların tespiti, gerekli ödeme ve üyelere dağıtımı yapıldıktan sonra mal varlığının sıfıra indirilmesidir. 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 81'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, konut yapı kooperatiflerinin ana sözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılacağı ve dağılacağı, yapı kullanma izninin alınmasını müteakip en geç bir yıl içinde ortakların Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre ferdi münasebet işlerinin sonuçlandırılacağı belirtilmiştir. Konut yapı kooperatifleri bütün ortaklarına tapu dağıtım işlemini tamamladıktan sonra amaçlarını gerçekleştirmiş olacağından tasfiyeye girmesi gerekecektir.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 5.6.2.3 numaralı bölümünde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan taşınmaz 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. Buna göre 5/1-e taşınmaz satış kazancı istisnasının şartlarından olan fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekilmemiş olması gerektiğinden tasfiyeye giren konut yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi kanununun 5/1-e bendi hükmünden yararlanması mümkün değildir.

Kooperatifin tasfiyeye girmesi durumunda aktifindeki menkul ve gayrimenkul malları elden çıkarılması veya tasfiye sonucunda kalan bakiyenin ortaklara dağıtılması işlemleri ortak dışı işlemler olup muafiyet şartlarının ihlali olarak değerlendirilecektir. Tasfiye sonucunda ortaklara dağıtılan tutarlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2. maddesi uyarınca kar payı dağıtımı olarak değerlendirilecek olup ortaklar açısından menkul sermaye iradı olarak aynı Kanun'un 86/1-c maddesi göz önünde bulundu-

ularak beyana tabi tutulması gerekecektir. Konunun daha iyi anlaşılması için vergi idaresinin vermiş olduğu görüş aşağıdaki gibidir.⁶

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

“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.

Buradan da anlaşılacağı gibi kooperatifler ana sözleşmelerindeki amaçları doğrultusunda belirlenen hedefe ulaşılmasını takiben normal şartlarda ana sözleşme 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-SONUÇ

Konut yapı kooperatifleri, en yaygın kooperatif türü olmakla birlikte geçmişten günümüze toplumun barınma ihtiyacını karşılayan doğal bir örgütlenmedir. Kooperatifler amaçları kâr elde etmek olan ticaret şirketlerinden farklılık arz eden bir yapıda olmalarına rağmen, vergilendirilme açısından kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmişlerdir. Ancak kâr amacı güden diğer sermaye şirketlerinden farklılıklarından dolayı gerek kurumlar vergisi kanununda gerekse de kendi özel kanunlarında yer alan kooperatif kuruluşlarına belli muafiyet ve istisnalardan yararlanmaları sağlanarak vergilendirme yönünden farklılık sağlanmıştır. Konut yapı kooperatiflerinin çalışmamızda değindiğimiz muafiyetine ilişkin şartlar oldukça karışıktır, bu karışıklığın önüne geçmek için idarece verilen birçok özelge mevcuttur. Konut yapı kooperatifleri tereddüde düştükleri konuda idareden görüş almaları lehlerine olacaktır. Ayrıca bu mükelleflerin belirli şartlar altında kurumlar vergisi mükellefiyetinden muaf olmalarına rağmen yaptıkları işlemlerin katma değer vergisi ve gelir vergisi tevkifatı açısından vergisel anlamda sorumlu olabileceklerini unutmamaları gerekmektedir.

⁶ F. Kaynak “Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti Şartları ve Özellikli Durumlar” Vergi Raporu 2015-187.sayı syf;122-139

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu
- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 30/12/2006 tarih ve 26392 sayılı 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD,2014
- DEĞER N., Konut Yapı Kooperatifinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu
- KAYNAK F., “Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti Şartları ve Özellikli Durumlar” Vergi Raporu 2015-187.sayı syf;122-139