

## KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KONUT TESLİMİ

Fatih ÇINAR (\*) Adnan KEÇELİ (\*\*)

### 1 - GİRİŞ

1163 Sayılı Kooperatifler Kanununun 1.mad-  
desinde kooperatifler “tüzel kişiliği haiz olmak  
üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini  
ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçları-  
nı karşılıklı yardım dayanışma ve kefalet suretiy-  
le sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel ki-  
şiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir  
sermayeli ortaklıklar” olarak tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere kooperatifler,  
sosyal amaçlarla üyelerinin ihtiyaçlarını ekonomik  
ve düşük bedellerle daha iyi bir şekilde karşılama-  
yı hedefleyen kar amacı gütmeyen müşterek daya-  
nışmayı esas alan organizasyonlardır. Ülkemizde  
kooperatifler tarım, ormancılık, tüketim, üretim,  
kredi, konut gibi ekonominin hemen hemen tüm  
sektörlerinde ve çok sayıda kurulmuştur.

Kooperatiflerin esas olarak kar elde etme  
amaçları yoktur. Bunun temel nedeni ise koope-  
ratifin ortakları dışındakilerle faaliyette bulunma-

masıdır. Ortakların menfaatlerini koruma, ihtiya-  
çlarını ucuz ve güvenilir şekilde sağlama, sa-  
hip oldukları değerleri en iyi koşullarda ortak ör-  
gütlenme içinde değerlendirme amacı ile bu ör-  
gütlenmenin kar elde etme amacı çelişir ve esas  
olarak bir arada olmaması gerekir. Bununla bir-  
likte, kooperatifin amaçlarını yerine getirebilmek  
için bir mali güce gereksinimleri olacaktır. Bu  
mali güç ya ortaklardan alınan aidattan sağlanır  
ya da kazanç elde etmeyi amaçlamayacak, gider-  
leri karşılayacak ölçüde bir alım-satım fiyat farkı  
olacaktır. Bu farktan kaynaklanan gelirin gider-  
lerden fazla olması dolayısıyla oluşan fark risturn  
olarak dağıtılacaktır.

Kooperatiflerin bu özellikleri esas alınarak  
vergi mevzuatında sayılan amaçlarına uygun fa-  
aliyetleri için vergi muafiyeti ve istisnaları getiril-  
miştir.

Makalemizde kooperatif türlerinden; konut  
yapı kooperatiflerine ilişkin olarak kooperatifle-  
rin yukarıda sayılan özellikleri dikkate alınarak

(\*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(\*\*) Vergi Denetmen Yardımcısı

Katma Değer Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili diğer vergi mevzuatında yer alan vergi muafiyet ve istisnaları ile ilgili düzenlemelere yer verilecektir. Bu düzenlemelerde yapılan değişiklikler, değişikliklerin getirdiği sonuçlar ve uygulamada karşılaşılan durumlara değinilmeye çalışılacaktır.

## **2- KONUT TESLİMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Bununla birlikte bazı teslim ve hizmetler KDV kapsamına girmekle beraber KDV’den istisna edilmiştir. Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine ilişkin istisnada bunlardan biridir.

KDV kanununun 17/4. maddesine 3099 sayılı kanunla eklenen (ı) bendi uyarınca net alanı 150 m<sup>2</sup>ye kadar olan konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV’den istisna edilmiştir. Bu uygulamadan sonra istisnanın sürekli istisna olmaktan çıkarılarak geçici istisna şeklinde uygulanmasını sağlamak amacıyla 3393 sayılı kanun ile (ı) bendi yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak kanuna eklenen geçici 8. madde ile KDV’den istisna uygulamasına devam edilmiş fakat, istisna son uygulama tarihi 31.12.1992 olarak belirlenmiştir. Daha sonra ise 3858 sayılı kanunla uygulama süresi 31.12.1995’e, 4134 sayılı kanunla da 31.12.1997’ye kadar uzatılmıştır.

KDVK’ya 3505 sayılı kanunla eklenen geçici 9. madde ile de 150 m<sup>2</sup>’yi aşmayan konutlar için yapılan inşaat taahhüt işlerine münhasır olmak üzere, kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1997 tarihine kadar KDV’den istisna edil-

miştir. İstisnanın süresi dolunca 97/10465 sayılı BKK ile anılan istisna kapsamındaki işler için %1 oranında KDV uygulanması kararlaştırılmıştır.

Bu uygulama yedi ay sürdürüldükten sonra KDVK’nın geçici 15. maddesine 4369 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce (4369 sayılı kanun geçerlilik:01.01.1998, yürürlük: 29.07.1998) bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri, KDV’den istisna edilmiştir. Buna göre inşaat süresi ne kadar olursa olsun inşaat ruhsatı 29.07.1998 tarihinden önce alınan konut yapı kooperatiflerinde istisna uygulaması devam edecektir.

4369 sayılı Kanunun 60. maddesi ile KDVK’nın 17. maddesinin 4. bendine eklenen (k) fıkrası ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri KDV’den istisna edilmiş olup, bununla ilgili düzenlemeler 69 nolu KDV Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Tebliğe göre; konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri 01.08.1998 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmıştır. Bu istisna sürekli olup, istisnanın uygulanması bakımından kooperatifler tarafından teslim edilen konutların net alanına ilişkin bir sınırlama söz konusu değildir. İstisnanın başladığı 01.08.1998 tarihinden sonra kurulan ve vergiye tabi başka işlemleri bulunmayan konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesis ettirmelerine ve beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır.

2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında da;

- Net alanı 150 m<sup>2</sup>’ye kadar konut teslimleri,
- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri için KDV oranı %1 olarak tespit edilmiştir.

4369 sayılı Kanunun 62. maddesi ile KDVK’ye eklenen geçici 15.maddesi ile “Bu ka-

nunun yayımlandığı tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak,

- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

- Sadece 150 m<sup>2</sup>'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'nden müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

Aşağıda da detaylı olarak açıklandığı üzere 49 nolu KDV Genel Tebliğinde konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi kapsamında değerlendirilen işlemler ile inşaat işi niteliğinde olmayan ve taahhüde dayanmayan işler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

## 2.1- Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV

### İstisnasının Kapsamı

#### 2.1.1- Konut Yapı Kooperatiflerinin

##### Üyelerine Konut Teslimleri:

KDVK'nın 17/4. maddesinin (k) bendine göre konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri istisna edilmiştir. Bu istisna konut teslimlerine ilişkin tek istisna olup, istisnanın uygulanmasında teslim edilen konutun net ya da brüt alanının bir önemi bulunmamaktadır. Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yaptığı tüm konut teslimleri belirli bir alan sınırlaması olmaksızın istisna kapsamındadır.

Konut yapı kooperatiflerinin üyeleri dışındakilere yaptığı konut teslimleri ise KDV'ye tabidir. Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine bile olsa konut teslimi dışındaki teslimleri KDV'ye tabidir. Şayet kooperatif üyelerine arsa tesliminde bulunursa bu KDV'ye tabidir. Yine konut yapı koope-

ratiflerinin işyeri, depo, mağaza ve diğer her türlü teslimleri de KDV'ye tabidir.

#### 2.1.2- Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri:

49 nolu KDV Genel Tebliğinde istisnadan faydalanma şartları ve bu istisna ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğe göre istisnadan yararlanma koşulları aşağıda sıralanmıştır.

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

Bundan dolayı, anılan istisnanın kapsamına konut yapı kooperatifleri dışındaki yada konut harici inşaat işi faaliyeti gösteren kooperatifler girmemektedir.

Ayrıca konut yapı kooperatiflerinin yaptırdığı inşaat taahhüt işi bir bütün olarak değerlendirilmektedir. Fakat 106 nolu KDV Genel Tebliğinin yayımlandığı tarihten (28.07.2007) itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde indirimli KDV'den yararlanabilmek için, yukarıda belirtilen düzenlemelerde aranılan şartlarla birlikte; inşaatın yapıldığı arsanın, tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması gerekmektedir.

49 nolu KDV Genel Tebliğinde istisna kapsamına giren işler belirtilmiştir. Bunlar;

"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-düzeltilme, yol açıp çakıl serme, asansör imalat ve montaj işi, malzeme hariç işçilik, spor eğlence tesisleri, otopark, tüm sahanın yeşillendirilmesi, doğalgaz sayaç kabini, enerji nakil hattı, derinkuyu su sondajı, dalgıç kuyu pompası, hidrofor montajı, jeneratör montajı gibi işler. Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve yukarıda ismen belirtilmeyen inşaat taahhüt işlerinin istisna kapsamına girip girmediği hususunda Bakanlığımızdan görüş alınması gerekmektedir. Bu işlerin hepsinin veya birkaçının veya ayrı ayrı her birinin müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet katma değer vergisine tabi olacak, müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi vergiden müstesna olacaktır.

Ayrıca, müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde, inşa edilen konutların net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında veya üstünde olması veya işyeri niteliğinde bulunması istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Ancak kooperatiflerin, üyelerine işyeri veya net alanı 150 m<sup>2</sup>'yi geçen konutların teslimleri katma vergisine tabi olacak, net alanı 150 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen konut teslimlerinde ise vergi uygulanmayacaktır."

## **2.2- KDV İstisnasının Kapsamına**

### **Girmeyen İşler**

49 nolu KDV Genel Tebliğinde istisna kapsamında olmayan işlerde belirtilmiştir. Bunlar;

"Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile her türlü mal teslimleri,

istisnadan yararlanamayacaktır. Dolayısıyla bu teslim ve hizmetler genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi olacaktır.

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

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

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.

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

69 nolu KDV Genel Tebliğinde konut yapı kooperatiflerinin vergiye tabi başka bir işlem yapmadıkları sürece mükellefiyet tesis ettirmelerinin gerekmediği açıklanmıştır.

Vergiye tabi işlem yapılması durumunda ise mükellefiyet tesis ettirilecek ve beyanname

verilecektir. Ancak bu durumda mükellefiyetin sürekli mi olacağı konusunda bir belirlilik ve açıklıkta bulunmamaktadır. 69 nolu KDV Genel Tebliğinde faaliyeti süren bir kooperatifin bir kez mükellefiyet tesis ettirildikten sonra mükellefiyetinin terkinin mükellefe bağlı kılınmıştır. İstisna-i olarak yapılabilecek vergiye tabi işlemler için sürekli mükellefiyet bulunması şart değildir.

Burada değinilmesi gereken önemli bir konuda konut teslim istisnası ile ilgili yayımlanan 2003/5 sayılı KDV sirküleri yaşanan karışıklıkların giderilmesinde yol gösterici olması ve istisnanın sınırlarını belirlemesi hedeflenmiş olmasına rağmen bunu sağlamayı başaramamıştır. Gelir idaresi ile mükellefler arasındaki sorunlarda mükellef aleyhine gerçekleşen durumlar için İdare lehte çözüm üretme yoluna gitmemekte bu da mükellefler için yargıya başvurmaktan başka bir çözüm yolu bırakmamaktadır.

Danıştay 4. Dairesinin 31.01.2006 tarih ve E:2006/1452, K:2006/2080 sayılı kararı ile:

“Yukarıda belirtildiği üzere istisna ve indirim oranı kapsamını belirleyen düzenlemelerin hepsinde istisnadan yararlanabilmek için taahhüde dayanan inşaat işinin konut yapı kooperatifine yapılması gerektiği belirtilmiş olup, inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına alınması gerektiği, alınmaması durumunda istisna ve indirimli orandan yararlanılamayacağı belirtilerek yaptırım getirilmiştir. Sirküler getirdiği bu şart ve yaptırım ile açıklama niteliğini aşarak mükellefler hakkında hukuki sonuç doğuran düzenleyici işlem niteliği kazanmıştır. Düzenleyici işlem niteliği kazanan ve kanuna aykırı olmaması gereken sirküler ile kanunda aranmayan ve kanunun kapsamını daraltan yeni bir şart getirilmiş olup, dava konusu sirkülerin bu haliyle dayanağı

olan kanun ve genel tebliğlere aykırı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Açıklanan nedenlerle davanın kabulüne, dava edilen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 maddesiyle geçici 15. maddesine dayanılarak yayımlanan KDVK-5/2003-5 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinin “1 Giriş” başlıklı bölümünde yer alan “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 15. maddesindeki katma değer vergisi istisnasından veya 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 12. sırasındaki indirimli oranda katma değer vergisi 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 orandan katma değer vergisinden yararlanması mümkün değildir.” ibarelerinin iptaline” hükmedilmiştir.

İptal edilen sirkülerden sonra ise yeni bir çözümsüzlük durumu ortaya çıkmıştır. Benzer sorunlu uygulamalar genel yazılarla da yaşanmasına rağmen genel yazılar sadece ilgili mükellef tarafından bu yazıya dayanılarak yapılan idari işlemlerin dava konusu yapıldığı için olumsuzlukların engellenmesi mümkün olabilmektedir. İdare uygulamaları da göz önüne alınarak yeni bir yasal düzenleme yapılması hem hukuksal dayanak hem de mevzuat anlamında var olan dağınıklığı ortadan kaldırarak gerek Gelir İdaresi gerekse uygulamanın tarafları bakımından herkesin önünü görmesini sağlayacağından gereksiz yere ortaya çıkan bir çok idari işlemlerle birlikte yargıya

götürülen ve götürülmesi muhtemel bir çok davayı da ortadan kaldıracaktır.

### **3- KONUT TESLİMİNDE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri arasında kooperatifler de sayılmıştır. Aynı maddede, vergiye tabi kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu açıklanmıştır. Bununla birlikte kanunun 2. maddesinde "Kooperatifler, 24.04.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder" hükmü ile kooperatiflerin kapsamı belirlenmiştir.

Aynı kanunun "Muafiyetler başlıklı 4. maddesinin (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" kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

#### **3.1- Yapı Kooperatifleri İçin Muafiyet Şartları**

Mülga 5422 sayılı KVK'daki kooperatiflere ilişkin "muafiyet hükmü", 5520 sayılı kanunda da temelde muhafaza edilmiş olmakla birlikte tüketim ve taşımacılık kooperatifleri muafiyet kapsamı dışına çıkarılmış, konut yapı kooperatifleri için ise ek açıklama ve şartlar getirilmiştir.

Kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmesi için gerekli şartlar aşağıdaki sıralanmış ve açıklanmıştır.

1- Ortaklarının meslek ve geçimlerine ait gereksinmelerinin karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanmasının esas alınması

2- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması

3- Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması

4- Sadece Ortaklarla İş Görülmesi

5- Ana Sözleşme Yer Alan Muafiyet Şartlarına Fiilen Uyulması

6- 5520 sayılı KVK'da kooperatiflerin Üst Birliklere Girme Zorunluluğunun Bulunmaması

Bunlardan başka, konut 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 KVK'nın 13. 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.

5520 sayılı KVK'nın yayım tarihinden önce kurulmuş ve mülga 5422 sayılı KVK'ya göre kurumlar vergisinden muaf olan konut yapı kooperatiflerinin 31.12.2006 tarihine kadar anılan şartların tamamını gerçekleştirmiş olmaları gerekmektedir.

31.12.2006 tarihine kadar söz konusu şartları gerçekleştirmemiş konut yapı kooperatifleri için KVK'nın geçici 1.maddesine istinaden

01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecek, 01.01.2006'dan sonra kurulan konut yapı kooperatifleri ise yukarıda sayılan şartları taşımaları doğrultusunda muafiyetten yararlanabileceklerdir.

### 3.2- Konut Yapı Kooperatiflerinde Risturn İstisnası

Mülga 5422 sayılı kanunla getirilen kooperatiflere tanınan istisnalar yeni KVK'da da korunmuştur. Buna göre; tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerine risturn istisnası tanınmıştır. Ayrıca ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayacak iade edilen kısımlarda risturn istisnasının kapsamındadır.

Konut yapı kooperatiflerinde ise risturn dağıtımına pek rastlanılmamaktadır. Bununla beraber genellikle tasfiye sürecinde aidatlardan fazla kalan kısımların iadesi söz konusu olmaktadır.

### 4- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNDE VERGİ, RESİM ve HARÇ İSTİSNASI

Kooperatifler kanununun 93. maddesinde yararlanılacak diğer istisnalar şu şekilde sıralanmıştır.

"1- Kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği;

a) Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar, banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden,

b) Her nevi defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesi her nevi harçtan ve Damga Vergisinden,

c) Kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir cihete tahsis edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden,

d) Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harcından, Muafıtır.

e) 13 üncü madde gereğince verilecek bildiri Damga Vergisine, diğer harç ve resimlere tabi değildir.

2- Gayrimenkullerin irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin kooperatiflere, kooperatif birliklerine, kooperatif merkez birliklerine, Türkiye Milli Kooperatifler Birliğine sermaye konulması halinde bunlar Emlak Alım Vergisi Kanununun 9 uncu maddesindeki indirimli nispetten,

3- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 199 sayılı Kanunla değişik 7 nci maddesinin 16 ncı bendindeki esaslar dâhilinde Kurumlar Vergisi muafliğından,

Faydalanırlar.

4- Kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatifler merkez birlikleri faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, bu maddenin 1 nolu fıkrasının (b) bendi ile 2 nolu fıkrasından gayri fıkralarında yazılı muafliklardan istifade edemezler."

### 5- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Konut yapı kooperatifleri de diğer kooperatifler gibi kanunlarında tanımlandığı üzere ticari olmayıp, kar amacı gütmeyen, üyelerinin ihtiyaçlarını ekonomik olarak karşılamak ve üyelerinin temel ihtiyaçlarını karşılayarak asgari bir refah seviyesine ulaşmasını hedefleyen organizasyonlardır. Ancak kooperatiflerin gerek kuruluş amaçlarının dışında ticari amaçlarla kullanılması, gerekse ilgili mevzuatlarda tanınan kolaylıklar da belirli bir somut kritere oturtulmadığından dolayı belli sürelerle tanınan muafiyet ve istisnaların sürelerin devamlı uzatılması ciddi bir karmaşaya yol açmaktadır.

Gelir idaresi bu konuda kanunen tanınan yetkiler çerçevesinde kanunun açıklayıcılığının yetersiz kaldığının düşünüldüğü durumlar için düzenleyici işlemler ihdas etmekte, yargı ise bakanlık veya idarece gerçekleştirilen düzenleyici işlemleri ekseriyetle de mükelleflerin aleyhine olması ve yetki aşımı gerekçeleriyle bozmaktadır.

Yaşanan bu durum karşısında suiistimallerin ve karmaşanın çözümüne katkı olarak sunulabilecek öneri; yukarıda açıklamaya çalıştığımız vergi mevzuatındaki düzenlemelerin, konut yapı kooperatiflerinin günümüzdeki durumunun ve yargının değerlendirmelerinin de dikkate alınarak müstakil bir mevzuat değişikliğine gidilmesi şeklinde olacaktır.

**KAYNAKÇA:**

- 1- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu
- 3- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4- 3099 sayılı Kanun
- 5- 3393 sayılı Kanun
- 6- 3505 sayılı Kanun
- 7- 3858 sayılı Kanun
- 8- 4134 sayılı Kanun
- 9- 4369 sayılı Kanun
- 10- 5146 sayılı Kanun
- 11- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 12- Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 13- 27.12.1997 tarih ve 97/10465 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 14- 17.07.2002 tarih ve 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 15- 49 nolu KDVK Genel Tebliği
- 16- 66 nolu KDVK Genel Tebliği
- 17- 69 nolu KDVK Genel Tebliği
- 18- 106 nolu KDVK Genel Tebliği
- 19- 1 nolu KVK Genel Tebliği
- 20- 2 nolu KVK Genel Tebliği

- 21- KDVK-5/2003-5 sayılı KDV Sirküleri
- 22- ÖZMEN Mehmet Akif, Gelir ve Kurumlar Vergisi Düzenleme Rehberi, VDD Yayınları, 2008
- 23- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD Yayınları, 2008
- 24- YILMAZ Kazım, İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ce-Ka Yayınları, Eylül 2007 3.Baskı
- 25- ENGİN Rifat, "Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve KDV Karşısında Durumları" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2008, Sayı 53
- 26- SAKAL Doç.Dr.Mustafa, ALPASLAN Dr.Mustafa, "Danıştay 4. Dairesince 2003/5 sayılı KDV Sirkülerinin Bir Bölümünün İptali Sonrasında Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna Uygulaması ve İndirimli Oran Uygulaması" Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Temmuz 2007, Sayı 231
- 27- SAKAL Doç.Dr.Mustafa, ALPASLAN Dr.Mustafa, "Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV Karmaşası" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2007, Sayı 42
- 28- YOLCU Mehmet, "Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri" Vergi Raporu, Ekim-Kasım 2005, Sayı 78
- 29- BAKIRCI Aykut, "Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası" Vergi Dünyası, Haziran 2005, Sayı 286
- 30- KARAGÖZ Fatih, "Müteahhide Konut Karşılığı İş Yaptıran Konut Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti" Vergi Sorunları, Şubat 2005, Sayı 197
- 31- KARAASLAN Ali, "Kooperatiflerin Vergi Karşısındaki Durumu" Yaklaşım Dergisi, Eylül 2000, Sayı 93