



KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ

Fatih KOTAY (*)

1 - GİRİŞ

Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri tarafından kurulan teşekküllere kooperatif denir¹.

Kooperatifler, toplum içerisinde yaşayan bireylerin tek başına üstlenmesinin maddi ve manevi olarak mümkün olmadığı ihtiyaçları, toplum içerisinde sosyalleşmenin bir gereği olarak gerçekleştirilmeyi mümkün kılan ve bu ihtiyaçları en az gider ve maliyetle ortaklarının menfaatine sunan ayrıca ortakların yalnız kendi çıkarlarını hesaba katmadan karşılıklı olarak çaba harcanmasına hizmet eden insani ve ahlaki kuruluşlardır. Kooperatif, ortak ekonomik, sosyal, kültürel istek ve ihtiyaçlarını demokratik şekilde idare edilen bir kurum üzerinden karşılamak üzere bir araya gelen gönüllü insanlardan oluşan topluluktur.

İnsanların ihtiyaçlarının çeşitliğine göre bu ihtiyacı karşılamak üzere ekonominin her alanında kooperatif oluşturulabilmektedir. Yaygın olanları üretim, tüketim, kredi, yapı, tarım, taşımacılık, iletişim, gıda, sigorta ve finans kooperatifleridir.

Esas itibarıyla kar elde etme amaçları yoktur. Bunun temel nedeni ise kooperatifin genellikle kendi ortakları dışındaki kimselerle faaliyette bulunmamasıdır. Kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirmeleri için belirli bir mali güce ihtiyaç duyacaklardır. Bu mali güç ya ortaklardan alınan aidatlarla ya da kazanç elde etmeyi amaçlamadan giderleri karşılayacak ölçüde bir alım satım fiyat farkı ile sağlanacak olup bu farktan kaynaklanan gelirin giderlerden fazla olması dolayısıyla oluşan fark risturn olarak ortaklara dağıtılır².

Bu çalışmada, ülkemizde sıkça rastlanan kooperatif türleri içinde yer alan konut yapı kooperatifleri ve bu kooperatiflerinin Türk Vergi Sistemi içindeki yeri açıklanmaya çalışılacaktır.

(*) Vergi Denetmeni

¹ 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu

² YILMAZ Kazım, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik", 2006, 2.Baskı, Ankara, s.529

2- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ

Konut yapı kooperatifleri, genellikle orta veya düşük gelir grubunda olan kişilerin ortak olduğu, bazen bir kuruluşun teşvikleriyle bazen de vatandaşların biraraya gelmesiyle konut gereksinimlerini karşılamak için kurulan ve inşaat sektöründe sıkça rastlanan örgütlenme biçimi olup amacı, öncelikle bir arsa almak ve bu arsa üzerinde ortaklarına kaliteli fakat en ekonomik koşullarla konut temin etmektir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığının verilerine göre ülkemizde faal 60.000 civarında Konut Yapı Kooperatifi bulunmakta, bu kooperatifler ortaklarına önemli sayıda konut teslim ederek, konut ihtiyacının karşılanması konusunda vatandaşlarımıza katkılar sağlamaktadır.

3- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU**3.1 - 3505 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenleme:****3.1.1 - Konut Yapı Kooperatiflerinin Yaptığı Teslimlerde KDV:**

KDV kanunu içersinde konut yapı kooperatifleri hakkında bir çok değişiklik yapılmış olup daha önce 3393 sayılı kanunun 4. maddesi ile eklenen KDV Kanunu'nun Geçici 8. maddesi gereğince, 1998 yılı sonuna kadar 150 m²'ye kadar konutların teslimi KDV'den istisna edilmiş iken Katma Değer Vergisi kanununda 1998 yılında 3505 sayılı Kanunla değişiklik getirilmiş, bu değişikliğin yarattığı sorunları gidermek amacıyla da 4349 sayılı Kanunla bazı düzenlemeler yapılmıştır. 4369 sayılı Kanunun 60. maddesiyle 01.08.1998 tarihinden geçerli olmak üzere 3065 sayılı Kanunun 17/4 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasına eklenen (k) bendinde, sadece konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri 01/08/1998 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmış bulunmaktadır. Burada konuta ilişkin herhangi bir alan sınırlaması olmayıp

konut yapı kooperatifleri tarafından üyelerine teslim edilen tüm konutlar istisna kapsamına girmektedir. Ancak üyeler dışındaki kişilere yapılan konut teslimleri ile üye olan ya da üye olmayan kişilere yapılan işyeri teslimleri istisna kapsamına girmemektedir.

4369 sayılı Kanunla getirilen istisna sadece konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacağı konut teslimleri için geçerli olup işyeri teslimleri ile üyeler dışında kalan diğer kişilere yapılan konut teslimlerinde; konuda çıkarılan 97/10465 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı net alanı 150 metrekareden küçük olan konutlar için % 1, büyük olanlar için % 18 oranında vergi uygulanacaktır.

3.1.2 - Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV:

3393 sayılı Kanunun 4. maddesi ile eklenen KDV Kanunu'nun Geçici 8. maddesi gereğince, 1998 yılı sonuna kadar konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna edilmiş iken 4369 sayılı Kanun'un 62. maddesiyle eklenen KDV Kanununa eklenen geçici 15. maddesinin (a) bendinde 29.07.1998 tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak; konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. . 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. Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinde, katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların

perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu belirtilmiştir. 17.07.2002 tarih ve 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Kanun'un 28. maddesinde yer alan orana ilişkin olarak (I) sayılı listenin 12 numaralı sırasında yer alan "konut yapı kooperatiflerine inşaat taahhüt işlerinde" katma değer vergisi oranı (% 1) olarak belirlenmiş olup, halen yürürlükte bulunmaktadır.

Hangi işlerin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirileceği ve istisna ile indirimli orana tabi KDV uygulamalarından faydalanma şartları Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 49, 66 ve 106 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde ayrıca 21.11.2003 tarih ve 2003/5 sayılı ve 07/05/2010 tarih ve 56 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri'nde ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

Maddede metinden de anlaşılacağı üzere bu istisnadan ancak Kanun'un yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden önce kurulmuş olan ve bu tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatifleri faydalanabilecektir. Bu tarihten sonra kurulan ve daha önce kurulmuş olmakla birlikte bina inşaat ruhsatını bu tarihten sonra almış olan konut yapı kooperatiflerinin bu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Buna göre, aşağıda açıklanan şartlar çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işleri, bina inşaat ruhsatının 29/7/1998 tarihinden önce alınmış olması halinde KDV'den istisna tutulacak, bina inşaat ruhsatı bu tarihten sonra alınmışsa %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır. Bu hükümler uyarınca, söz konusu istisna, 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.

Ayrıca bu istisnadan yararlanabilmek için;

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

İşin konut yapı kooperatifine yapılmasına ilişkin şartın gerçekleşip gerçekleşmediği, yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olmasına (bir başka deyişle, ruhsatın "yapı sahibi" bölümünde yalnızca konut yapı kooperatifinin adına yer verilmiş olmasına) göre belirlenecektir.

28/07/2007 tarihli 106 seri nolu KDV Genel Tebliğinin B maddesi ile bu tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmek 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 gerektiği şartı eklenmiştir. Ancak 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümünün yürütmesi, Danıştay 4 üncü Dairesinin 27/11/2008 tarih ve 2008/2158 Esas No.lu Kararı ile durdurulduğundan, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işlerinde istisna ya da indirimli oran uygulamasında "inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması" şartı ayrıca aranmayacaktır.

Uygulamada 29.07.1998 tarihinden önce adına inşaat yapı ruhsatı düzenlenmeyen veya sonradan değiştirilerek düzenlenen konut yapı kooperatiflerinin bu istisnadan yararlanmaya çalıştıkları görülmekte ise de Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 21.11.2003 tarih ve 2003-5 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri'nde de ayrıntılı olarak belirtildiği üzere bu durumda bulunan konut

yapı kooperatiflerinin istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

29.07.1998 tarihinden sonra kurulan ve daha önce kurulmuş olmakla birlikte bina inşaat ruhsatını bu tarihten sonra almış olan konut yapı kooperatiflerinin istisnadan faydalanamamakta ancak indirimli katma değer vergisi uygulamasından faydalanabilmektedirler.

Ancak inşaat yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmediği durumlarda, söz konusu kooperatiflere verilecek inşaat taahhüt işlerinde istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanması mümkün bulunmadığından bu kooperatiflere yapılacak teslim ve hizmetler, söz konusu teslim ve hizmetler için belirlenen oranlarda KDV'ye tabi tutulacaktır.

İnşaat taahhüt işlerinin neler olduğu konusunda Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 49 Seri No.lu KDV Tebliği'nde "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 kolektif uydu anten sistemi, güneş enerji ısıtma sistemi, su basmanı, temel kazma-düzeltme, yol açıp çakıl serme, asansör imalat ve montaj işi, malzeme hariç işçilik, spor eğlence tesisleri, otopark, tüm sahanın yeşillendirilmesi, doğalgaz sayaç kabini, enerji nakil hattı, derin kuyu su sondajı, dalgıç kuyu pompası, hidrofor montajı, jeneratör montajı gibi işler." İnşaat taahhüt işi olarak belirtilmektedir.

Buna göre, tek başına hafriyat işi, muhasebecilik, plan-proje çizimi, anayoldaki refüjlerin

ağaçlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması, kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi, parselasyon, aplikasyon (araziye uygulama) ve benzeri hizmetlerde istisna uygulanmayacaktır.

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. Buna göre kooperatiflere yapılan demir, çimento, kereste, cam, kırtasiye malzemesi ve benzeri teslimlerde genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisi uygulanacaktır.

Konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inşaat işi yaptırımları 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.

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.

İnşaat taahhüt işleri ile ilgili olarak Vergi İdaresince verilmiş bazı özelgeler (muktezalar) aşağıda olduğu gibidir:

- "Taahhüde dayanmak şartıyla; 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).

- "Sac kapı kasası (kör kasa) işine, inşaat taahhüt işi kapsamında katma değer vergisi uygulanmayacaktır" (Gelirler Genel Müdürlüğünün 26.11.1998 Tarih ve 043412 Sayılı Özelgesi).

- "Konu ile ilgili olarak Bayındırlık ve İskan Bakanlığı' nın 11.02.1999 tarihli yazısına göre, 49 Seri No.lu Katma Değer Vergisi 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).

- Konu ile ilgili olarak Bayındırlık ve İskan Bakanlığı' nın 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,... inşaat taahhüt işi kapsamına giren betonarme demir imalatı işine katma değer vergisi uygulanmayacaktır" (Gelirler Genel Müdürlüğünün 06.07.1999 Tarih ve 028125 Sayılı Özelgesi).

- "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 Katma Değer Vergisi 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).

- "Yazınızda sözü edilen site içi yolların taş kaplama işi bir taahhüde dayanarak yaptırılması halinde Katma Değer Vergisi Kanunu' nun geçici 15. maddesi gereğince katma değer vergisi 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).

- "... 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).

- "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).

- "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).

3.2 - 5904 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenleme:

Konu ile ilgili yapılan son düzenleme de 5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesinde yer alan "ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri" ibaresi, 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 13. maddesi ile madde metninden çıkarılmış, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri sınırlı olan KDV istisnasının da kaldırılmasının yarattığı sorunları gidermek için 5904 sayılı Kanunun 16. maddesi ile KDV Kanununa eklenen ve intibak hükümleri içeren Geçici 28. madde ile 03.07.2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, 5904 sayılı Kanunun yayımlandığı 3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatını almış olan konut yapı kooperatifleri tarafından, üyelerine yapılacak konut teslimleri, söz konusu konutlar için belirlenen oranlarda KDV'ye tabi tutulacaktır.

Dolayısıyla, 3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilecek, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından KDV beyannamesi verilecektir.

Öte yandan, 3/7/2009 tarihinden önce veya sonra kurulan konut yapı kooperatifleri adına bina inşaat ruhsatı alınmadığı müddetçe KDV mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.

3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinde ise istisna uygulaması devam edecek olup, bu kooperatifler bakımından daha önce yayımlanan KDV genel tebliğlerinde yer alan açıklamalar geçerli olacaktır.

3.3- Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV İadesi:

KDV Kanunu'nun 32. maddesinde sayılan ve tam istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılmakta, indirilemeyen kısım ise iade edilmektedir. Bunlar dışında kalan ve kısmi istisna kapsamına giren işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin kanunun 30/a maddesi hükmü gereği indirimi veya iadesi mümkün değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin a bendinde 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 belirtilmiştir. Yine aynı Kanun'un 58. maddesinde mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez hükmü yer almaktadır. Kısmi istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDVK'nın 30. maddesinin (d) bendi hükmü de göz önünde tutulmak şartıyla KDV Kanunu'nun 58. maddesi hükmüne göre, Gelir ve Kurumlar vergileri açısından gider olarak dikkate alınmaktadır.

Özetle 5904 sayılı yasa öncesinde, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesinde düzenlenmiş olduğundan kısmi istisna kapsamında idi. Buna göre konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi KDV'ye tabi olmayıp bunun sonucu olarak da teslim ettikleri konutlar için yüklenedikleri KDV'nin indirim ve iadesi mümkün değildi. İndirim konusu yapılamayan KDV'ler yalnız Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmekteydi.

Yapılan yeni düzenlemede, 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 13. maddesi ile “ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin 4. fıkrasının (k) bendinde yer alan “ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri” ibaresinin madde metninden çıkarılmıştır. Bu düzenleme ile 03/07/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimi KDV’ye tabi olacaktır. Diğer taraftan, 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin, “ İstisna Kapsamına Girmeyen İşlemler” başlıklı (c) bendinde; konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile her türlü mal teslimlerinin istisnadan yararlanamayacağı, dolayısıyla bu teslim ve hizmetlerin genel hükümlere göre katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, konut yapı kooperatifleri de üye olsun ya da olmasın net alanı 150 m² ‘ye kadar olan konut teslimleri için %1, net alanı 150 m² nin üzerindeki konut teslimleri için ise KDV hesaplayacaktır.

Yapılan düzenleme öncesi, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi KDV Kanunu’nun 17/4-k maddesi uyarınca KDV’den istisna edilmiş olduğundan KDV’ye tabi değildi. Bunun sonucu olarak da teslim ettikleri konutlar için yüklenmiş oldukları KDV’nin indirim ve iadesi mümkün olmamakta idi. Ancak 03/07/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları 150 m² ‘ye kadar olan konut teslimleri için KDV iadesi imkanı getirilmiştir. Çünkü 3065 sayılı

KDVK’nın 29. maddesinin 2 numaralı fıkrasında 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle; indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen KDV’nin, Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmının, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ya da mahsuben iadesi imkânı mevcuttur. Dolayısıyla 03/07/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri yüklenmiş oldukları KDV’leri indirim konusu yapabilecek, indirimli orana tabi teslimle ilgili olup indirim konusu edemediği KDV’nin Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmını nakden ya da mahsuben iade alabilecektir³.

3.4- Teslimi KDV’den İstisna Olan İş Nedeniyle Yüklenilen KDV’nin Maliyet Veya Gider UNSURLU Olması:

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 katma değer vergisi 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 gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir⁴.

³ ASLİPEK Süleyman, “Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV İadesi İmkânı”, www.bilgilidenetim.com, e.t. 25.03.2010

⁴ 1 Seri No.lu KDV Genel Teb. XI/B

Bundan dolayı 3/7/2009 tarihine kadar 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.⁵

4- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

4.1- Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti:

Kooperatifler, 5520 Sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri arasında bulunmaktadır. Aynı maddede, vergiye tabi kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu belirtilmiştir. Diğer yandan, aynı Kanun'un 2'nci maddesinde, "Kooperatifler: 24.4.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder" denilmek suretiyle hangi kurumların kooperatif sayılacağı açıklanmıştır. Buna göre, kooperatiflerin, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları kurum kazancı olarak nitelendirilecek ve kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

4.2- Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi

Muafiyeti ve Şartları:

Ticari amaçlı olmayan ve bu yönde çalışan kooperatiflerin kazanç elde etme amaçları olmaması nedeniyle vergisel açıdan kendilerine kolaylık sağlanmak amacıyla ve bir bakıma da kooperatifleşmeyi teşvik etmek veya teşvik edilemiyorsa bile var oluşlarını engellemek amacıyla bu muafiyet getirilmiştir.⁶

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasında (b) bendi hükmüyle kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olmakla beraber aynı kanunun 4 üncü 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 ortaklar ile iş görülmemesi (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 kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

⁵ KARAARSLAN Ali, "Kooperatiflerin Vergi Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi", Eylül 2000 Sayısı Eki

⁶ YILMAZ Kazım, a.g.e. s.530

Konu ile ilgili olarak 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “4.13” üncü bölümünde gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin “4.13.2” bölümünde de açıklandığı üzere, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer alan şartlara ilave olarak 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 gerekmekte olup yeni kurulan kooperatiflerde ise arsa temin edilmemesi veya henüz inşaat aşamasına gelinmemesi durumunda yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması şartının aranmayacağı belirtilmiştir.

Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri madde de yer alan tüm şartları taşısalar bile kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklardır. Bu durumun gerekçesi olarak da, kooperatiflerde üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanmasının esas olduğu, bu ilkedен hareketle, günümüzde kooperatif görüntüsü altında yürütülen ticari faaliyetlerin vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek için, kooperatiflere sağlanan muafiyetin sınırlandırıldığı belirtilmiştir.⁷

Yapılan düzenleme ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri vergilendirme kapsamına alınırken, günümüzde yapı kooperatifi adı altında faaliyet gösteren ancak, gerçekte “Yap-Sat İnşaat” faaliyetinde bulunarak haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçlarla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların da vergilendirilmesi amaçlanmıştır.⁸

Bu bağlamda yapılan yasal düzenleme ile yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı verecek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmıştır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya bir konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı olarak kabul edilmiştir. Ayrıca yapı kooperatifleri tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi ortak dışı işlem sayılmamıştır.

Ayrıca yine 5422 sayılı K.V.K.’da yer alan “üst birliğe üye olma şartı”, 5520 sayılı K.V.K. ile yapılan düzenleme neticesinde muafiyet şartları arasından çıkartılmıştır. Ancak, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununun 93/4. maddesine göre; mevcut üst birliğe girmeyen kooperatiflerin defter ve ana sözleşme tasdiki dışında vergi, resim ve harçlardan muaf tutulamayacaklarına ilişkin hüküm mevcudiyetini korumaktadır. Bu durumda, eski Yasanın 4369 Sayılı Kanunla değişmeden önceki haline geri dönmüştür. Zira önceki Kurumlar Vergisi Kanununda muafiyet şartı olarak üst birliğe girme koşulu 4369 Sayılı Kanunda yapılan değişiklikle getirilmiştir. Buna göre, geçmiş

⁷ 5520 sayılı KVK Gerekçesi

⁸ AK Ahmet, “Tüketim Kooperatiflerinin Vergilendirilmesi Ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 217, 2006, s.124

uygulamalarda üst birlik şartı idare ile kooperatifler arasında uyumsuzluk konusu olmuş ve nihayet Vergi Dava Daireleri Kurulu E.1997/425 K.1998/438 sayılı kararında; Kooperatifler Kanununda yer alan üst birlik şartının şekli bir husus olup, bu durumda olan kooperatifin muafiyet hükümlerinden yararlanacağına hükmetmiştir.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için gerekli şartlara ilişkin değerlendirme ve açıklamalarımıza aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir⁹.

4.2.1- Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması:

5520 sayılı K.V.K.'na göre kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmesi için öncelikle, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması hükmünün kooperatifin ana sözleşmesinde bulunması ve bu hükme fiilen uyulması zorunludur.

Buna göre, kooperatif ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına dair hüküm yoksa kooperatif fiilen sermaye üzerinden kazanç dağıtmasa dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamaz. Benzer şekilde, ana sözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına dair hüküm bulunmakla birlikte kooperatif, fiilen bu hükme uymazsa yine muafiyetten yararlanması mümkün değildir. Kısaca, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına ilişkin hükmün hem kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması hem de fiilen sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması gerekmektedir.

Kooperatiflerde asıl olan gelir-gider olumlu farklarının ortaklara dağıtılmayıp yedek akçelere eklenmesidir.

Gelir-gider olumlu farkının ortaklar arasında bölüşümü kooperatif ana sözleşmesinde öngörülmüşse, bu bölüşümün ortakların kooperatifle yaptıkları işlemlerin oranı dikkate alınmak suretiyle yapılmalıdır.

Kooperatif ana sözleşmesine gelir-gider olumlu farkının en az % 50'sinin dağıtılmasına (risturn şeklinde) takiben, ortakların sermaye payları için genel kurul kararı ile devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini aşmamak kaydıyla faiz ödenebileceği hükmü konabilmekte ve bu yönde işlem yapılabilmektedir. Risturn esasına göre dağıtım, sermaye üzerinden bir dağıtım değildir. Bu nedenle muafiyet şartlarını bozamaz. Faiz ödemesi şeklindeki dağıtım ise 20 Seri Nolu K.V. Genel Tebliği'nde kooperatif muafiyetini ihlal edecek şekilde "sermaye üzerinden kazanç dağıtımı" olarak görülmemiş ve dolayısıyla muafiyet şartlarına aykırılık taşımadığı belirtilmiştir.

Ortak dışı işlemlerden elde edilen hâsıla ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabilmektedir. Ancak bu tür bir dağıtımın kooperatif ana sözleşmesinde yer alması, hem sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması hem de münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartlarını ihlal ettiğinden, kooperatif açısından muafiyet şartları ihlal edilmiş sayılır. Özetle, ortak dışı işlem kazancının dağıtımına konu edilmeyeceğinin ana sözleşmede yazılı olması ve uygulama sürecinde bu kazancın, ortak sermaye paylarına göre dağıtımının yapılmaması halinde kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti için, gerekli ilk şartın oluşturulması ve korunması mümkündür¹⁰.

⁹ GÜLÇİÇEK Bayram, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Kooperatiflerin Muafiyetleri", Vergi Raporu, Sayı: 103, 2006, s.119-126

¹⁰ ÖRMECİ Musa, "Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafılığı Risturn İstisnası ve Vergileme", Vergi Dünyası, Sayı: 109, s.26-27

4.2.2- Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Pay Verilmemesi:

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi veya muafiyetin devamının sağlanabilmesi için aranan ikinci şart ise, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi ve de kooperatiflerin uygulama sürecinde bu hükme uymalarıdır.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 56'ncı maddesine göre de, yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiç bir ad altında başka ödeme yapılması mümkün değildir. Bu durumda ana sözleşmede yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmesi yönünde bir hükmün konulması da yasal olarak mümkün bulunmamaktadır.

4.2.3- Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması:

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için aranan üçüncü şart ise, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve fiili olarak da bu şarta uyulmasıdır.

Yedek akçe işletmede ileride doğabilecek zararları karşılamak, pay sahiplerine düzenli kâr dağıtmak, işletmenin gelişmesini sağlamak gibi amaçlarla işletme kazançlarından oluşturulan fonların genel adıdır. Kanuni yedek akçe, ihtiyari yedek akçe, olağanüstü yedek akçe, gizli yedek akçe gibi çeşitlendirilebilir. Ayrılan yedek akçeler hangi gruba dâhil olursa olsun vergi matrahından indirimi mümkün değildir. Sonuç olarak yedek akçeler vergilendirilecek kurum kazancına dâhildirler.

Kooperatiflerde ayrılan yedek akçeler gerek ayrıldıkları yıl gerekse sonraki yıllarda dağıtılması durumunda muafiyetten yararlanılamaz. Dağıtılan yedek akçelerin hangi grupta bulunduğu

durumu değiştirmez. Buna göre kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmede yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağı yönünde hüküm bulunması ve fiili olarak da bu hükme uyulması gerekmektedir.

4.2.4- Sadece Ortaklarla İş Görülmesi:

Kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılayıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmelerinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen bu hükme uyulması gerekir. Yasa hükmüne göre, yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ise ortak dışı işlem sayılmamaktadır.

Bu şartın ihlal edilip edilmediğinin tespiti bakımından ortak içi işlem ve ortak dışı işlem tabirinden ne anlaşılması gerektiğinin açıklanması önem arz etmektedir. Ortak içi işlem tabirinden anlaşılması gereken, yapılan işlemin kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olan faaliyet konusu ile ilgili olması ve söz konusu işlemin ya kooperatif ortağı ile yapılması ya da kooperatif ortağı ile yapılan bir işlemle ilgili bulunmasıdır. Ortak dışı işlem tabirinden ise, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemlerin değil, aynı zamanda ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemlerin de anlaşılması gerekir.

Yukarıda da değinildiği üzere, 5520 sayılı K.V.K.'nın 4-1/k maddesinin parantez içi hükmünde, yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmektedir. Ancak her bir ortaklık

hissesi için birden fazla konut veya işyeri elde edilmesi halinde ise işlem ortak dışı yapılmış sayılacak, dolayısıyla muafiyet şartı ihlal edilmiş olacaktır.

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 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.

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 olmayacaktır¹¹.

Konut ve işyeri alanlarının ortak genel giderlerini kooperatif ortaklarından topladıkları aidatlarla karşılayan kooperatifler, bu işlemlerden kâr elde etmeleri durumunda bu kâr kurumlar vergisine tabi tutulacaktır¹².

4.2.5- Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetinde Aranan Özel Şartlar:

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için yukarıda sayılan genel şartları taşımaları yeterli olmayacaktır. 5520 sayılı K.V.K. da yapı kooperatiflerine ilişkin bazı özel şartlar bulunmaktadır. Buna göre yapı kooperatifleri, yukarıda sayılan genel şartlara ek olarak;

- 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,

¹¹ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

¹² SAYGILIOĞLU Nevzat, "Yapı Kooperatiflerinde Özellikli Vergisel Durumlar", Yaklaşım Dergisi, Eylül 1993

- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması,

şartlarını da sağlamaları gerekir. Aksi takdirde yapı kooperatifinin elde ettiği gelir-gider olumlu farkı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yukarıdaki 1'nci maddede bahsi geçen "ilişkili kişi" kavramı belirgin değildir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 13'ncü maddesinde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" müessesesine ilişkin düzenleme bulunmakta olup bu maddede ilişkili kişinin tanımı "kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır." şeklinde yapılmıştır. Buna göre;

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin ortakları ile ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve tüzel kişilerin,

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya tüzel kişilerin,

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişi temsilcilerinin eşleri, eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın

hısımlarının, yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında yer alması durumunda söz konusu yapı kooperatifi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaktır.

Bununla birlikte yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün olmayacağı açıktır.

Yapılan bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Yasası'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi uyarınca yapı ruhsatını ve arsa tapusunu 31.12.2006 tarihine kadar kooperatif adına dönüştürememiş olan yapı kooperatiflerinin 01.01.2006 tarihinden itibaren Kurumlar Vergisi mükellefi olarak işlem görmeleri kaçınılmaz olmaktadır. Kooperatifler Yasası uyarınca kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatif merkez birlikleri kooperatif olarak kabul edildiğinden söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de söz konusu yapı kooperatifleri Kurumlar Vergisi bağışıklığından yararlanabilmektedir¹³.

4.3- Kooperatiflerde Risturn İstisnası:

Kooperatif gelirlerinin vergilendirilmesi açısından sağlanan tek avantaj kanunla sınırları çizilen muafiyet hükümleri değildir. Muafiyetten yararlanamayan kooperatifler için risturn istisnası öngörülmüştür. Yapı kooperatiflerinde risturn dağıtılmasına pek rastlanmamakla birlikte özellikle

¹³ SEVİÇ Veysi, "Yapı Kooperatiflerinde Vergi Muafiyeti Koşulları", www.referansgazetesi.com, e.t 25.03.2010

tasfiye döneminde aidatlardan arta kalan kısmın iadesi şeklinde söz konusu olabilmektedir¹⁴. Anılan 5520 sayılı K.V.K'nın 5/i maddesindeki hüküm gereğince kurumlar vergisinden istisna edilen risturnlar şunlardır.

- Tüketim kooperatiflerinde; ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerlerine göre hesaplanan risturnlar,

- Üretim kooperatiflerinde; ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar,

- Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar,

- Bütün kooperatiflerde ortakların idare giderleri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak geri iade edilen kısımlar,

sayılan risturnlar istisna kapsamında olup bu istisnadan yararlanan kooperatiflerin ortak olmayanlarla yapılan işlemlerden oluşan kazançları ile ortaklarla ortaklık işlemi dışında yaptıkları işlemlerden doğan kazançları kurumlar vergisine tabidir.

4.4-Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsalarını Kat Karşılığı Vermesi:

Konut yapı kooperatifleri arsalarının tamamını veya bir kısmını daire yapılması karşılığında müteahhitlere verebilmektedirler. Bu işlem, müteahhit açısından arsa alımı, kooperatif açısından ise bina yapımına yönelik arsa satışı olmaktadır. Kooperatif bu uygulamada ortaklarıyla değil müteahhit ile iş yapmaktadır. Müteahhidin bu

iş nedeniyle elde edeceği kar; duruma göre gelir veya kurumlar vergisine konu olmaktadır. Kooperatife bırakılan konutların maliyeti müteahhit açısından arsa maliyeti olmaktadır. Müteahhide bırakılan konutlara ilişkin arsa payları, kooperatif varlığından çıkmakta başka bir ifadeyle kooperatif tarafından müteahhide devredilmektedir. Özetle kooperatif, sahip olduğu arsasından bir miktar payı üçüncü bir kişiye müteahhide satmış kabul edilmektedir. Zira kooperatif ortaklarının sahip olacakları konutlara ilişkin arsa payları nihai anlamda müteahhide verilen kısım nedeniyle azalmış olmaktadır. Şu halde, kooperatif açısından bu işlem nedeniyle oluşan maliyet, devredilen arsa payı değeri olurken, karşılığında sağlanan, müteahhit tarafından kooperatife teslim edilen konutların değeri olacaktır. Sahip olunan konutların değeri ile müteahhide bırakılan arsa payı maliyeti arasındaki olumlu fark, kazancı oluşturacaktır. Bu uygulamada öncelikle kooperatif açısından münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartı ihlal edilmektedir. Bu durumda kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti ortadan kalkmaktadır.

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmıştır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya bir konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı olarak kabul edilmemiştir. Ayrıca yapı kooperatifleri tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi ortak dışı işlem sayılmamıştır.

¹⁴ YILMAZ Kazım, a.g.e.,s..537

Kooperatifin ortaklarını konut sahibi yapmak amacına yönelik olsa dahi, bunu gerçekleştirmek için yapacağı tüm faaliyetlerinin salt bu amaca yönelik olduğunu kabul etmek, münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartının konuluş mantığı ve gerekçesiyle çelişir. Konut yapı kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi muafiyeti için öngörülen şartlar, ticari amaçlı faaliyetlerin vergi dışı kalmasını önleyerek rekabet eşitliğini ve kar amaçlı ticaret şirketleri haline dönüşmemelerini sağlamak içindir. Günümüzde yapı kooperatifi adı altında faaliyet gösteren ancak, gerçekte “Yap-Sat İnşaat” faaliyetinde bulunarak haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçlarla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların da vergilendirilmesi asıl amaçtır.

4.5-Konut Yapı Kooperatifi Arsasının Satılması:

Konut yapı kooperatifleri, ortaklarının konut edinmesi amacıyla satın aldıkları arsalarını, çeşitli nedenlerle bu amacın gerçekleştirilmesine uygun olmadığı gerekçeleriyle üçüncü kişilere satabilmektedirler. Kurumlar Vergisi muafiyetinde ilke olarak kooperatiflerin kendi ortaklarıyla iş görmeleri şartı kabul edilmiş olup genel olarak ortak içi işlemler muafiyet kapsamında değerlendirilmiştir. Kooperatif arsasının her ne sebeple olursa olsun üçüncü kişilere satılması durumunda, kurumlar vergisi muafiyet koşullarından olan “ münhasıran ortaklarla iş görülmesi” şartı ihlal edilmiş sayılır.

Nitekim ; Danıştay 3. daire 10/06/1987 tarihli Esas: 1987/34 Karar :198/1557 sayılı kararında “ Konut edinmek amacıyla alınan arsanın, hangi amaçla olursa olsun kooperatife ortak olmayan kişilere yani üçüncü kişilere satılmasının ortaklarla iş görülmesi olarak nitelendirilmesine

olanak bulunmadığına.....” şeklinde hüküm vermiştir.

Konut yapı kooperatiflerinin arsa satışı durumunda muafiyet şartları kaybedileceğinden kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin tesisi gerekir.

4.6-Kooperatiflerin Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi:

Günümüzde birçok kooperatif ihtiyaç fazlası gayrimenkullerini kiraya verebilmektedir. Bu kooperatifler ana sözleşmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 4/k maddesinde bulunan muafiyet koşullarında yer almasına karşılık söz konusu kiralama işlemi nedeniyle münhasıran ortaklarla iş görme koşulunu ihlal ettiklerinden kurumlar vergisine tabi olmakta ve bu kiralama gelirleri için kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda kalmaktadırlar. Ancak 14.06.1989 tarih ve 3571 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucunda kooperatifler aktiflerinde bulunan gayri menkulleri Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasında yazılı gerçek ve tüzel kişilere kiraya vermeleri durumunda, bu kooperatiflere ödenecek kira bedellerinden, ödemeyi yapan sorumlularca gelir vergisi kesintisi yapılacak, vergiye tabi geliri yalnız kesintiye tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirinden ibaret olan kooperatifler bu gelirleri için beyanname vermeyecek sonuç olarak kesinti yolu ile ödenen vergi kooperatif açısından nihai vergi olacaktır¹⁵.

Ancak kira ödemesinde bulunan kişilerin kesinti yapma zorunluluklarının bulunmaması hallerinde ise vergi kesintisi yapılmamış gelir kooperatif tarafından kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Gayrimenkul kira geliri dışında gelir elde eden kooperatiflerde kurumlar vergisi beyannamesi

¹⁵ YILMAZ Kazım, a.g.e., s.539

vermek zorunda olduklarından kira gelirlerini vermek zorunda oldukları beyannameye dahil edecek ancak gayrimenkul kira geliri üzerinden kesinti yolu ile ödenen gelir vergisini kurumlar vergisi beyannameyi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

4.7- Kooperatiften Edinilen Evin Satışı:

Konut edinmek amacıyla, kooperatif üyesi olup, yıllarca aidat ödeyen üyeler, şu ya da bu nedenle kooperatif hisselerini veya kooperatif yoluyla edindikleri konutu satabilmektedirler. Kooperatif yoluyla edinilen gayrimenkulün satışında, iktisap (yani edinme) tarihi önem arz etmekte olup GVK. Mükerrer 80/6. maddesine göre, iktisap tarihinden itibaren 5 yıl (1.1.2007 tarihinden önce iktisap edilenlerde 4 yıl) içinde satılan gayrimenkullerden elde edilen kazanç, gelir vergisine tabi olacaktır. Yasaya göre, kooperatif üyelerine, bu sıfatları dolayısıyla tahsis edilen gayrimenkuller "tahsis tarihinde" bir kez daha belirtmek gerekirse "tapu tarihinde değil, evin tahsis tarihinde", ortaklar tarafından edinilmiş sayılır. Örneğin, kura çekilip evlerin dağıtıldığı tarih, tahsis tarihi olarak nitelendirilebilir¹⁶.

Buna göre; kooperatiften edindiği gayrimenkulü, tahsis tarihinden itibaren 5 yıl (1.1.2007 tarihinden önce tahsis edilenlerde 4 yıl) içinde satanlar, "değer artışı kazancı" elde etmiş sayılırlar. Maliyet bedeli hesaplamasında kooperatife ödenen aidatlar, satışın yapıldığı ay hariç, aylık TEFE (1 Ocak 2006'dan itibaren aylık ÜFE) oranına göre arttırılır. Kazancın hesaplanmasında, maliyet bedeli ile satış tutarı karşılaştırılır. Aradaki fark "değer artış kazancı" olarak nitelendirilir ve 2009'da elde edilen

kazancın 7.600 TL'si, 2010'da elde edilen kazancın 7.700 TL'si GVK. Mükerrer 80. maddesi gereğince gelir vergisinden müstesna olduğundan aşan kısım da gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

5- KOOPERATİF İŞLEMLERİNİN MUHASEBESİ:

5.1-Kuruluş İşlemlerinin Ve Sermaye Paylarının Muhasebeleştirilmesi:

Kurucu ortakların ve kuruluşun sonra ortak olanların taahhüt ettikleri sermaye payları, 501 Ödenmemiş Sermaye hesabına borç, 500 Sermaye hesabına alacak kaydedilmek suretiyle taahhüt kaydı yapılır. Ortakların taahhüt ettikleri sermaye paylarını ödemeleri durumunda ödeme şekline göre ilgili varlık hesabı borçlandırılıp, 501 Ödenmemiş Sermaye hesabı alacaklandırılır. Kuruluş aşamasında yapılan giderler 770 Genel Yönetim Giderleri hesabının (7/A Seçeneğine göre) borcuna yazılmak suretiyle direkt gider olarak yazılabileceği gibi, 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri hesabının borcuna yazılarak aktifleştirilebilir.

Örnek:

HG Konut Yapı Kooperatifi 01.01.2009 tarihinde 10 kişi tarafından ve 2.000'er adet ortaklık payı taahhüt edilerek kuruluyor (1 ortalık payının değeri 1 TL'dir). Ortaklar sermaye taahhütlerinin yarısını ileride kooperatif hesaplarına aktarılmak üzere ortak A nakit olarak teslim ediyorlar. Kuruluş sırasında toplam 250 TL gider yapılıyor, bu gideri ortak B karşılıyor. Kurucu ortaklar kalan sermaye taahhütlerinin geri kalanını kooperatife nakit olarak ödüyorlar, ortak A'ya ödenen paylar da alınarak, kooperatif hesabına bankaya yatırılıyor.

¹⁶ KIZILOL Şükür, "Kooperatif Üyesinin Hisse Yada Konut Satışına Vergi Sürprizi", Hürriyet Gazetesi, 12 Ağustos 2009

Cevap:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	.....01.01.2009..... 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) ortak A 2.000 ortak B 2.000 ortak C 2.000 ortak D 2.000 ortak E 2.000 ortak F 2.000 ortak G 2.000 ortak H 2.000 ortak I 2.000 ortak K 2.000 500 SERMAYE HS.	20.000	20.000
2	.....01.01.2009..... 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR ortak A 10.000 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) ortak A 1.000 ortak B 1.000 ortak C 1.000 ortak D 1.000 ortak E 1.000 ortak F 1.000 ortak G 1.000 ortak H 1.000 ortak I 1.000 ortak K 1.000	10.000	10.000
3	.....01.01.2009..... 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HS 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS. ortak B 200	250	250
4	.....01.01.2009..... 102 BANKALAR HESABI 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR ortak A 10.000 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) ortak A 1.000 ortak B 1.000 ortak C 1.000 ortak D 1.000 ortak E 1.000 ortak F 1.000 ortak G 1.000 ortak H 1.000 ortak I 1.000 ortak K 1.000	20.000	10.000 10.000

AKTİF		HG KONUT YAPI KOOP. 01.01.2009 TARİHLİ KURULUŞ BİLANÇOSU		PASİF	
I. DÖNEN VARLIKLAR.....	20.000	III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR.....	250		
Bankalar.....20.000		Diğer çeşitli borçlar.....250			
II. DURAN VARLIKLAR.....	250	IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
Kuruluş ve örgüt. gider.....250		V. ÖZ KAYNAKLAR.....	20.000		
		Sermaye.....20.000			
A.TOPLAM	20.250	P.TOPLAM	20.250		

5.2- Ek Ödemelerin ve Aidatların Muhasebeleştirilmesi:

Ortaklar, sermaye payları dışında, arsa, altyapı, inşaat vb. gibi ödemeleri genel kurul kararıyla yapabilir. Bu tür ödemeler taahhüt edildiğinde genellikle 131 Ortaklardan Alacaklar hesabının borcuna karşılık, 431 Ortaklara Borçlar (Özellikle inşaat kooperatiflerinde bu ödemeler karşılığında konut veya iş yeri verileceğinden ve inşaat 1 yıldan fazla süreceğinden bu hesaba kaydetmek uygun görülmüştür.) alacaklandırılmaktadır. Ancak aidat geri ödenmek üzere nakit olarak ortaklarda alınmadığından kaydın yukarıdaki hesaplarla yapılması sanki kooperatifin ortağa geri ödenmek üzere nakit borcu olduğunu anımsatması sebebi ile bu hesaplar yerine 340 Alınan Sipariş Avansları veya 440 Alınan Sipariş Avansları hesabında izlenmesinin daha uygun olacağı görüşünderiz.

Tahakkuk ve tahsilat kaydının aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

MAD. NO	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI	XXXX	
	440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		XXXX
2	-----/-----	XXXX	
	100 KASA	XXXX	
	102 BANKA		
	131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR		XXXX

5.3- Ortaklığa Yeni Üye Alımının Muhasebeleştirilmesi:

Ortaklığa yeni kabul edilen ortak, aynı kurucu ortaklar gibi ana sözleşmede taahhüt edilmesi gereken en az ortaklık payını almayı taahhüt etmelidir. Ayrıca ana sözleşmede yeni alınacak ortaklardan talep edilecek bir fark var ise bu fark ile birlikte o ana kadar diğer ortakların yaptıkları ödemeleri de yapması gerekir. Yeni ortak olan kişinin sermaye ve diğer ödemeleri yapmayı taahhüt etmesi durumunda yapılacak kayıt, yukarıda değinildiği gibi olacaktır. Buradaki tek fark, yeni ortak ana sözleşme gereği bir fark alınacaksa bu farkın hangi hesapta izleneceğidir. Böyle bir fark alınması durumunda, alınan farkın 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabının alacağına izlenmesi uygun olacaktır.

Örnek:

10.02.2009 günü H şahsı kooperatife ortak olarak alınıyor. Yeni ortak ana sözleşmede her ortağın en az 3.000 adet ortaklık payı almasının gerektiğini bildiren hükme göre 3.000 adet ortaklık payı almayı taahhüt ediyor. Yeni ortak, diğer ortakların o ana kadar ödemiş oldukları payların toplamı olan 1.600 TL' yi ve ana sözleşmede belirtilen ve yeni ortak olacıklardan alınacak 1.500 TL'lik farkı ödemeyi taahhüt ediyor. Yeni ortak sermaye taahhüdünü ve ödemesi gereken diğer yükümlülükleri nakit olarak ödüyor.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	.....10.02.2009..... 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) ortak H 3.000 500 SERMAYE HS.	3.000	3.000
2	.....10.02.2009..... 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS. ortak H 1.600 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI ortak H 1.600	1.600	1.600
3	.....10.02.2009..... 100 KASA HESABI 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS. ortak H 1.600 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI(-) ortak H 3.000 649 DİĞER OLA. GELİR VE KARLAR HS.	6.100	1.600 3.000 1.500

5.4- Ortaklıktan Çıkış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi:

- Ortakların ortaklığa girişinde taahhüt ettikleri ve ödedikleri sermayenin kaydedildiği 500 Sermaye Hesabı borçlandırılarak çıkan ortağın sermayesi toplam sermayeden indirilir.
- Ortakların sermaye payı dışında, kooperatife ödemeyi taahhüt ettikleri ödemelerin kaydedildiği 431 Ortaklara Borçlar Hesabı, çıkan ortağın bu tür taahhütlerine isabet eden kısmı kadar borçlandırılarak çıkan ortağın ödeme taahhütleri kapatılır.
- Çıkan ortağın ödemeyi taahhüt ettiği tutarlardan, halen ödemediği tutarlar 131 Ortaklardan Alacaklar Hesabının alacağına yazılarak yok edilir.

- Çıkan Ortağın borçlarına karşılık kooperatife verdiği ve henüz ödemediği senet ve çekler varsa, senetler 121 No'lu hesabın, çekler 101 No'lu hesabın alacağına kaydedilerek kapatılır.
- Çıkan ortak, ortaklıktan çıkmanın sonucu olarak yapılacak kesintiler varsa, 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabının alacağına yazılır.
- Hesap kesimi sonucu çıkan ortağa ödenmesi gereken tutar ödeme şekline göre ilgili varlık hesabının borcuna kaydedilir.

Örnek:

Yükümlülüklerini yerine getirmeyen ortak C adlı ortak, yönetim kurulu kararıyla kooperatiften 20.02.2009 tarihinde ihraç edilmiştir. İhraç edilen ortak 3.000 adet ortaklık payı taahhüt etmiş ve ödemiştir. İhraç edilen ortak toplam 3.600 TL payı ödemiştir. İhraç edilen ortağın, genel kurul kararıyla belirlenip de adına tahakkuk ettirilen ancak vadesi gelmediği için henüz ödenmeyen aidat miktarı 750 TL'dir. Genel kurul kararı gereği, ayrılan ortak 100 TL masraf kesilecektir. Hesap kesimi sonucu ortağın alacağı tutar peşin ödenmiştir.

Cevap:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	.....20.02.2009..... 431 ORTAKLARA BORÇLAR ortak C 500 SERMAYE 102 BANKALAR HESABI 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR ortak C 649 DİĞER OLAĞ. GEL.VE KÂRLAR HS.	3.600 3.000	5.750 750 100

5.5- Gelir Gider Farklarının Muhasebeleştirilmesi:

Kooperatiflerin asıl amacı kâr elde etmek olmadığından; kooperatif faaliyetleri sonucu ortaya çıkan kâr ve zararlar, olumlu ve olumsuz gelir gider farkı olarak adlandırılır. Kâr, olumlu gelir gider farkı; zarar ise olumsuz gelir gider farkı olarak değerlendirilir. Gelir ve giderin muhasebeleştirilmesi işlemleri Kooperatifler Kanununun 38. maddesinin birinci, ikinci ve beşinci fıkralarında yapılan açıklamalar ışığında yapılması gerekmektedir.

Ana sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hâsılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatif yedek akçesine eklenir. Gelir gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır. Bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde açık, yedek akçelerden ve bunların kâfi gelmemesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye payları ile karşılanır.

Olumsuz farklara sebep olan genel yönetim gideri zararının ya ek ödemelerden ya da sermaye paylarıyla karşılanacağı hükmü konulduğundan bu giderlerin maliyete eklenmesinin uygun olacağı ancak kooperatifin ödentilerden başka geliri olması durumunda burada söz konusu genel yönetim giderlerinin bu gelirlerden karşılanması düşünülebilir. Bu durumda giderlerin gelir tablosu hesaplarında izlenmesinde yarar olacaktır. Sonuç olarak genel yönetim giderleri yıl boyunca gider hesaplarında izlenmeli, yılsonunda diğer gelirlerle karşılanmaması durumunda inşaat maliyetlerine yansıtılması gerekecektir¹⁷.

6- SONUÇ

Kooperatiflerin esas amacı; yeterli derecede iktisadi güce sahip olmayan; gerçek kişilerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle, güvene dayalı olarak yapılanmak, üyeler arasında sosyal ve ekonomik dayanışmayı sağlamaktır. Kooperatif türleri içerisinde önemli bir yer işgal eden konut yapı kooperatifleri, genellikle orta veya düşük gelir grubunda olan kişilerin ortak olduğu, bazen bir kuruluşun teşvikleriyle bazen de vatandaşların biraraya gelmesiyle konut gereksinimlerini karşılamak için kurulan ve inşaat sektöründe sıkça rastlanan örgütlenme biçimi olup amacı, öncelikle bir arsa almak ve bu arsa üzerinde ortaklarına kaliteli fakat en ekonomik koşullarla konut temin etmektir. Kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirlerin alınması Anayasa ile güvence altına alınmış, bu kapsamda, konut yapı kooperatifleri başta olmak üzere bütün kooperatiflere, gerek Kooperatifler Kanunu gerek ilgili vergi kanunları ile birtakım vergi muafiyet ve istisnaları tanınmıştır.

Söz konusu istisna ve muafiyet durumu yıllar içerisinde değişiklik göstermiş, belli şartlar dâhilinde bu günkü halini almıştır. Bu şartlara uygun hareket etmeyen ve kooperatiflerin kar amacı gütmemeleri prensibine aykırı davranan yapı kooperatiflerinin tespiti ve elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi rekabet eşitliği açısından bir zorunluluktur.

KAYNAKÇA

- 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
5520 ve 5420 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
AK Ahmet, "Tüketim Kooperatiflerinin Vergilendirilmesi Ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 217, 2006
GÜLÇİÇEK Bayram, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Kooperatiflerin Muafiyetleri", Vergi Raporu, Sayı: 103, 2006
KARAARSLAN Ali, "Kooperatiflerin Vergi Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi", Eylül 2000 Sayısı Eki
KIZILOTLU Şükrü, "Kooperatif Üyesinin Hisse Yada Konut Satışına Vergi Sürprizi", Hürriyet Gazetesi, 12 Ağustos 2009
ÖRMECİ Musa, "Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafılığı Risturn İstisnası ve Vergileme", Vergi Dünyası, Sayı: 109
SAYGILIOĞLU Nevzat, "Yapı Kooperatiflerinde Özellikli Vergisel Durumlar", Yaklaşım Dergisi, Eylül 1993
SEVİÇ Veysi, "Yapı Kooperatiflerinde Vergi Muafiyeti Koşulları", www.referansgazetesi.com, e.t 25.03.2010
YILMAZ Kazım, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik", 2006, Ankara, 2.Baskı

¹⁷ YILMAZ Kazım, e.g.e.s.556