



YAPI KOOPERATİFİ PAYININ KARŞILIKSIZ GEÇİŞİ DURUMUNDA DEĞERLEME

Mehmet BAYDEMİR^(*)

1 - GİRİŞ

Değer, bir nesnenin, bir işin ya da hizmetin para ve benzeri bir şeyle ölçülebilen ederdir. Değerleme ise bu şeylerin değerinin biçilmesidir. Vergi Usul Yasasının 258'inci maddesine göre değerlendirme, vergi matrahının hesaplanması ile ilgili ekonomik değerlerin takdir ve tespittir. Değerleme ölçülerinin neler olduğu aynı Yasanın 261'inci maddesinde belirtilmiştir. Vergi Usul Yasasının servetlerin değerlemesine ilişkin kural-ları da 291-312'nci maddeler arasında düzenlenmiştir. Yapı kooperatifi payının karşılıksız geçişe konu olması ise veraset ve intikal vergisinin doğ-masına neden olacaktır.

Bilindiği üzere, kooperatif, meslek, sanat ve geçim gereksinimlerini daha iyi koşullarda ve ortak çabalarla yapmak en az yedi kişinin bir araya gelmesiyle kurulan ortaklıklardır. Kooperatifler, kendi kendine yardım kuralı temeline çalışır ve

ticari olmaktan çok ortakların gereksinimlerini sağlamak amacıyla özgürce kurulurlar. Kooperatiflerin kurulması Ticaret ve Sanayi Bakanlığının iznine bağlıdır. Kuruluş izni verilen kooperatifin tescil ve duyurusu yapılır.

Yapı kooperatifleri ise, üyelerin yapı gereksinimlerini karşılayan kooperatif türü olup ortakların düşük maliyetle konut ya da işyeri edinmelerini sağlamak için kurulmaktadır. Bu anlamda yapı kooperatifleri, konut yapı kooperatifleri ve işyeri yapı kooperatifleri olmak üzere ikili ayrıma tutulabilirler. Yapı kooperatiflerinin ana çalışma konusu, konut ya da işyeri yapımlarını oluşturmaktır.

Yapı kooperatifleri, düzensiz bir kentleşme sorunu yaşayan ülkemizde konutların belirli bir standartta yapılmasına yardımcı oldukları gibi plansız ve gelişigüzel yapıların önüne geçmektedir. Böylece kooperatifler, bir yandan gecekondu oluşumunun önlenmesine yardımcı olmakta, diğer yandan, nitelikli konut sunumuna katkıda bulunmaktadır.

^(*)Vergi Müfettişi

**2- YAPI KOOPERATİF PAYININ
MİRASA KONU OLMASI**

Miras, bir kişinin ölümü ile mirasçılara geçecek mal, hak, borç ve hukuksal durumlardır. Mirasa konu olan tüm mal ve haklar ile borçlar mirasçının mirasını oluşturur. Miras, miras bırakanın ölüm günündeki yürürlükte olan miras huku-ku kurallarına göre mirasçılara geçer. Mirasçı ise bir mirastan yasaca yararlanma hakkı bulunan ve miras bırakanın ölümüyle terekenin geçeceği kişidir. Mirasçı hem gerçek kişi hem de tüzelkişi olabilir.

Kooperatife ortak olma yollarından biri de miras yoluyla olmaktadır. Ölen ortağın payı miras yoluyla yasal mirasçılara geçmesi durumunda ortak olmaya ilişkin sınırlara uyulma zorunluluğu bulunmamaktadır. Yapı kooperatiflerinin konut, işyeri ve ortak sayısı genel kurulca belirlenir. Yapı kooperatiflerinde yapılar tamamlandıktan sonra bunların mülkiyeti ortaklara aktarılır. Bu işleme ferdileşme de denilir.

Yapı kooperatifinde konut ya da işyerinin ortaklara dağıtımından önce ölen ortağın yasal mirasçılarının üç ay içinde temsilci atayarak kooperatife bildirmeleri gerekmektedir. Böylece bu tarihten başlayarak ortaklık hak ve yükümlülükleri yasal mirasçılara geçer. Kooperatif ortaklarının hakları, ortakların kooperatif ortaklığından doğan haklardır. Kooperatif ortaklarının yükümlülükleri ise ortakların kooperatif ortaklığından doğan ödev ve sorumluluklardır.

Ancak, ölen ortağın mirasçılarının ortaklığı sürdürebilmeleri anasözleşmeye bu yönde bir kural konmasına bağlıdır. Ölen ortağın hak ve yükümlülüklerinin yasal mirasçılara geçebilmesi için, yasal mirasçıların kimler olduğunu gösteren ve sulh hukuk yargıçlığına verilen mirasçılık belgelerini getirmeleri gerekmektedir. Mirasçılık belgesi için yerleşim yeri koşulu yoktur. Ayrıca,

mirasçılar birden çok ise mirasçılar içlerinden birini temsilci atamaları gerekir. Ortada bulunmayan ve mirasın açıldığı anda sağ olup olmadığı kanıtlanamayan mirasçının miras payı ise resmen yönetilir. Sağ olup olmadığı bilinmeyen bir kimsenin malvarlığı ya da ona düşen miras payı on yıl resmen yönetilirse ya da malvarlığı böyle yönetilenin yüz yaşını dolduracağı süre geçerse, Hazinesin istemi üzerine o kimsenin yitikliğine karar verilir.

Kooperatifte ortaklık paylarının tamamı, kooperatifin sermayesini oluşturur. Yapı kooperatiflerinde ortaklık payı miras dolayısıyla karşılıksız geçerek veraset ve intikal vergisine konu olabilmektedir. Ancak, Veraset ve İntikal Vergisi Yasasında yapı kooperatiflerinde ortaklık payının başkasına karşılıksız geçişinde nasıl değerlendirileceği konusunda bir kurala yer verilmemiştir. Bugüne değin veraset ve intikal vergisi matrahına dahil olan kooperatif paylarının değeri, takdir komisyonlarınca, Vergi Usul Yasasının servetleri değerlendirme bölümündeki kurallar içinde değerlendirilmekteydi.

Ancak, son yıllarda Danıştay'dan yapı kooperatifindeki payın taşınmaz olarak tescil edilmediğinden bu payın alacak niteliğinde olduğu ve 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 281'inci maddesine göre kayıtlı (mukayyet) değeri ile değerlendirilmesi gerektiği yolunda süreklilik gösteren kararlar çıkmıştır.

Ayrıca, miras bırakanın yapı kooperatifindeki pay taşınmaz olarak tapuya tescil edilmediğinden ve kooperatif üyesinin ölümüyle de mirasçılara herhangi bir taşınmaz geçmediğinden emlak vergisine temel bir değer dikkate alınması da söz konusu olmayacaktır. Diğer bir deyimle, Vergi Usul Yasasının "özel haller" başlığı altında düzenlenen 289'uncu maddesi kuralı dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla, yapı kooperatifindeki

payın mirasçılara geçmesi durumunun anılan Yasanın 289'uncu maddesinde yapılan genel belirlemeye uygun bir değerlendirme yapılması olanaklı olamayacaktır.

Maliye Bakanlığı da Danıştay kararları süreklilik gösterdiğinden, uygulamada birliğin sağlanması ve takdir komisyonlarındaki iş yükünün azaltılması bakımından, veraset ve intikal vergisi matrahına kooperatif payının dahil olması durumunda bu payı *alacak* olarak kabul ederek Vergi Usul Yasasının 281'inci maddesine göre kayıtlı (mukayyet) değer (ölüm tarihine kadar ödenen aidatlar toplamı) ile değerlendirilmesini uygun görmüştür.

Buna göre, yapı kooperatifi üyesinin ölümü durumunda kooperatif ortaklık payları *alacak niteliğini taşıdığından* Vergi Usul Yasasının 281'inci maddesine göre kayıtlı (mukayyet) değerle değerlendirilerek kooperatif üyesinin en yakın yasal mirasçısına geçecektir. Bu maddede, alacağın kayıtlı değerle değerlendirileceği kurala bağlandığından, yapı kooperatifince miras bırakanın ölümü üzerine mirasçılara bildirilen alacağın beyanname kayıtlı değer üzerinden gösterilmesi gerekmektedir. Başka bir anlatımla, konut yapı kooperatif payının değeri miras bırakanın ölüm tarihine değin ödediği ödentiler toplamı kayıtlı değer olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, mirasçılar miras bırakana konut yapı kooperatif payının değerinin üzerinde ayrıca bir ödemede bulunulması durumunda bu ödemenin de veraset değerine eklenmesi gerekir.

Diğer yandan, günümüzde arsa sahipleri arsalarını yükleniciler vermekte, tamamlanmış olarak teslimini sağlamak amacıyla da ipotek kurmaktadırlar. Söz konusu ipoteğin düzenlenmesi biçiminden de anlaşılacağı üzere alacak niteliğinde olmayıp arsa üzerine yapılacak ve mirasçıya verilecek dairelerin yapımını güvence altına

almak amacıyla yapılmış bir cezai koşuldur. Ayrıca, ölüm tarihinde mirasçıların malvarlığında bir artış da sağlamamaktadır. Bu nedenle, yapı kooperatifine devredilen arsa üzerine konulan ipotek dolayısıyla mirasçılara herhangi bir ipotek tutarı geçmediğinden veraset ve intikal vergisine uyruk bir tutar da söz konusu olmamaktadır.

3- SONUÇ

Veraset ve İntikal Vergisi Yasasında yapı kooperatifi paylarının başkasına karşılıksız geçişinde süreklilik gösteren yargı kararlarını da dikkate alarak uygulamada birliğin sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığı, veraset ve intikal vergisi matrahına kooperatif payının dahil olması durumunda bu payı *alacak* olarak kabul ederek kayıtlı değerle değerlendirilmesini uygun görmüştür.

Buna göre, yükümlülerin kooperatif payının veraset ve intikal vergisine konu olması durumunda kooperatif payı için yapılan ödentiler toplamının veraset değer vergisi matrahına eklenmesi gerekecektir. Ancak, arsa sahipleri tarafından arsalar üzerine kurulan ipotekler mirasçıların malvarlığında bir artış sağlamadığından veraset ve intikal vergisine konu oluşturmamaktadır.

Kooperatife diğer ortak olma yolları ise kuruca ortak olarak, aslen ya da devren olarak sıralanabilir. Uygulamada bazı kooperatiflerde "yedek üye" ya da "yedek ortak" gibi kayıtlara da rastlanılmaktadır. Ancak, Kooperatifler Yasasında böyle bir uygulama yer almamıştır. Dolayısıyla böyle adlandırılan ortakla da diğer ortaklar gibi hak ve yükümlülüklerle sahip olurlar.

Kayıtlı değer, bir ekonomik değer muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Kayıtlı değere, mukayyet değer, defter değeri ya da yazmaca değer de denilir. Varlıkların çoğu, defterlerde tarihi maliyetleriyle kayıtlı bulunduğundan, bu varlıkların defter değerleri, onların pazar

değerini yansıtmaz. Vergi Usul Yasasının 265'inci maddesinde "mukayyet değer" başlığı altında düzenlenmiştir. Aktifleştirilen ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri, peştemallıklar, aktif ve pasif geçici hesaplar, senetsiz alacak ve borçlar, karşılıklar ve ayın olarak yapılan yardımlar mukayyet değerle değerlenir (Mehmet BAYDEMİR, **Veraset ve İntikal Vergisi**, Aydın SMMM Yayını, Aydın 2011, s. 160).

İpotek, halen varolan ya da henüz doğmamış olmakla birlikte doğması kesin ya da olası bulunan herhangi bir alacak için taşınmazın tapu kütüğüne işlenmesi yoluyla güvence olarak gösterilmesidir. İpoteğe taşınmaz sağlancası da denilir. İpotek, hak sahibine bir taşınmaz malın değerinden alacağını elde etme yetkisi veren sınırlı bir nesnel haktır. Bir taşınmazın ipoteği için tapu kaydının bulunması zorunludur. Alacaklıya ipoteğin kurulmuş olduğunu gösteren ipotek belgesi verilir.

KAYNAKÇA

- Mehmet BAYDEMİR, **Veraset ve İntikal Vergisi**, Aydın SMMM Yayını, Aydın 2011
- Mehmet BAYDEMİR, **Her Yönüyle Emlak**, 2. Baskı, Didim 2006