



# YAPI KOOPERATİFLERİNDE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYET ŞARTLARI ve ÖZELLİKLİ DURUMLAR

*CONDITIONS OF EXEMPTION IN  
CONSTRUCTION COOPERATIVES AND  
SPECIAL ISSUES*

Fatih KAYNAK<sup>(\*)</sup>

## ÖZ

Bu çalışmamızda yapı kooperatiflerinin muafiyet şartları ve özellikli durumları kanun, tebliğ, özelleşmeler ışığında detaylı açıklanmaya çalışılmıştır. Yapı kooperatifleriyle ilgili özellikli konularda açıklamalarımızın yanında vergi idaresinin görüşleri de konunun daha iyi anlaşılmasını sağlamıştır. Ayrıca yapı kooperatiflerinin muafiyet şartları arasında yer alan “ortaklarla iş görülmesi” şartının, konunun en can alıcı noktası olduğu anlaşılmıştır. Bu nedenle söz konusu şart, detaylıca ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Yapı kooperatifleri, kooperatifler, muafiyet şartları

## ABSTRACT

This study thoroughly examines with the conditions of exemption of construction cooperatives and special issues in the light of law, communiqués and tax rulings in detailed. The opinions of tax offices are also of great importance in order to understand the subject, as well as explaining special issues. Moreover, the most crucial one among construction cooperative exemption conditions is “dealing with partners”. The study, therefore, emphasises this condition.

**Keywords:** Construction cooperatives, cooperatives, exemption conditions

## 1- GİRİŞ

Kuruluşunda ekonomik olmaktan çok sosyal bir amacın hakim olduğu görülen kooperatif kazançlarının vergiye tabi tutulmasının altında yatan temel gerekçe, ekonomide haksız rekabetin önlenmesidir. 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun Tarif başlıklı 1. maddesinde Kooperatifler; “Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüz el kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir." şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere kooperatifler, sosyal amaçlar ile ortaklarının ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlayan, ortak dayanışma ilkesine dayalı kar amacı gütmeyen kuruluşlardır. Bununla birlikte kooperatifler ekonomik hayatın zorlukları nedeniyle ticari faaliyette bulunabilmektedirler.

Kooperatifler genel olarak ticari veya sınai bir işletmeye sahiptirler. Dolayısıyla, rekabet eşitliğinin korunması ilkesi gereği 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesiyle vergi kapsamına alınmıştır. Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ile de tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu makalede, yapı kooperatiflerin kurumlar vergisi karşısındaki durumunu, muafiyet koşullarını ve yapı kooperatifleri hakkında ö zelikli konuları kanun tebliğ ve ö zelgeler işiğinde ele alacağız.

## 2- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ

### 2.1- Yasal Düzenlemeler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun, Verginin Konusu başlıklı 1. maddesi, kooperatif kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğunu hükme bağlamıştır. Aynı kanunun Mükellefler başlıklı 2'nci maddesi ise kooperatifleri " 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlara göre kurulan kooperatiflerin yanısıra benzer nitelikteki yabancı kooperatifler" olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere kooperatifler türler itibarıyla tek tek sayılmamış olup hangi türde olursa olsun kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirmiştir. Bu durumda, tüketim, taşımacılık, üretim, kredi, satış, yapı ve sair yabancı kooperatiflerin de kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı Kooperatifler Kanununun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir. Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar bu Kanunun uygulanmasında kooperatif sayılmayacak ve kurumlar vergisi mükellefi de olmayacaklardır. Okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda, hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Kooperatifler, üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esasıyla kurulmaktadır. KVK 4/1-k bendi ile de tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Anılan madde;

"k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görölmesine (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



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

dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir. Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır.<sup>1</sup> Söz konusu hükümler aşağıda başlıklar halinde ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

Kooperatiflerde muafiyet şartları ile ilgili olarak Danıştay tarafından verilen kararlar konunun daha iyi anlaşılması amacıyla özet halinde aşağıya alınmıştır.

Ana sözleşmesinde kanunun aradığı koşullar yazılı olmayan kooperatifin muafıktan yararlanması mümkün değildir. (Danıştay 4. D. 09.03.1993 Tarih, E.No:1991/3296, K.No:1993/1088)

Kooperatiflerin ana sözleşmelerinde belirtilen amaçları dışındaki işlemlerden sağladıkları gelirlerin kurumlar vergisine tabi olması gerekir. (Danıştay 4. D. 02.07.1991 Tarih, E.No:1988/4888, K.No:1991/2612)

Ortakların yanında ortak olmayanlara da satış yapan kooperatif muafiyetten yararlanamaz. (Danıştay 4. D. 26.12.1989 Tarih, E.No:1989/1284, K.No:1989/2935)

Konut edinmek amacıyla alınan arsanın hangi amaçla olursa olsun kooperatife ortak olmayan kişilere satılması ortaklarla iş görülmesi olarak nitelendirilemez. Dolayısıyla 1956 yılında satın aldığı arsayı 1989 yılında üçüncü kişilere satan davacı kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün değildir. (Danıştay 4. D. 10.06.1987 Tarih, E.No:1987/34, K.No:1987/1557)

Kooperatifin ana sözleşmelerinde KVK'nın aradığı tüm şartların bulunması ve vergiye tabi bir işleminde buldukları tespitli olmaması halinde muafiyetten yararlanmaları gerekir. (Danıştay 4. D. 02.07.1991 Tarih, E.No:1990/1197, K.No:1991/2616) <sup>2</sup>

### 2.2.1- Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin elde ettikleri kazancı ortaklarına sermaye paylarına göre dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla kurulmaktadırlar. Nitekim 1163 sayılı Kooperatifler Kanununda kar, kazanç gibi ifadeler yer verilmemiştir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun Gelir - Gider Farkları, Bölünmesi ve Paylara Faiz Verilmesi başlıklı 38. maddesinde "Ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı gelir-gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir.

<sup>1</sup> 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<sup>2</sup> [http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/115/Kooperatiflerde Ozellik Arzedenden Ortak Disi Islemlerin Vergisel Boyutu](http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/115/Kooperatiflerde%20ozellik%20arzedenden%20ortak%20disi%20islemlerin%20vergisel%20boyutu)

*Gelir-gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır.*

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

*Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır.*

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

*Menfi neticeler ortadan kaldırılmadıkça gelir-gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz." hükmü yer almaktadır.*

Buna göre kooperatifler gerek ortaklarla olan ve gerekse ortak dışı işlemlerden oluşan gelir gider farklarını ortaklar arasında sermaye payları vb. dağıtım anahtarı kullanarak bölüştürebilirler. Bu durum bir nevi sermaye üzerinden kazanç paylaşımı anlamına geldiğinden gelir-gider farklarını ortaklar arasında bölüştüren kooperatiflerin söz konusu kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanması mümkün bulunmamaktadır.

### **2.2.2- Yönetim Kurulu Başkan Ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi**

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

Kooperatiflerde yönetim kurulu başkan ve üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk şeklinde ödeme yapılabilmektedir. Bazı hizmetler karşılığında yönetim kurulu başkan ve üyelerine anılan türden ödemeler yapılması kazanç üzerinden hisse verilmesi şeklinde değerlendirilmemelidir. Bu ödemeler kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmasına engel teşkil etmemektedir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 56. maddesinin altıncı fıkrasında, kooperatif yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiçbir ad altında başkaca ödeme yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu kanunun ek-2. maddesinde ise buna aykırı hareket eden kooperatifler ve üst kuruluşlarının yönetim kurulu üyeleri ve memurlarının üç aydan iki yıla kadar hapis ve elli günden beş yüz güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanma şartlarından birisi olan yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi gerektiği hususu zaten 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile de yasaklanmış ve cezai yaptırıma bağlanmıştır.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Bülent Sezgin, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Açıklamaları, Adalet Yayınevi 2014, s 120

### 2.2.3- Yedek Akçelerin Dağıtılmaması

Yedek akçeler bir işletmede ilerde ortaya çıkabilecek zararları karşılamak, pay sahiplerine düzenli kar dağıtmak, işletmenin gelişimini sağlamak gibi amaçlarla işletme kazançlarından oluşturulan fonlardır.<sup>4</sup>

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

Ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun Yedek Akçe Ayırımı başlıklı 39. maddesinde "gelir gider farkının en az %10'u yedek akçeye, kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az %5 fevkalade yedek akçeye ayırmadıkça ortaklara dağıtım yapamaz. Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına ilişkin ana sözleşmeye konulacak hükümler muteber değildir." hükmüne yer vermiştir.

### 2.2.4- Sadece Ortaklarla İş Görülmesi

1163 sayılı Kooperatifler Kanununda ortak dışı işlem yapılamayacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla kooperatifler münhasıran kendi ortaklarıyla iş yapacakları gibi ortak dışı işlemlerde yapabilmektedir.

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

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

## 3- YAPI KOOPERATİFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNDEN FAYDALANABİLMELERİ İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR

KVK'nın 4/1-k bendine göre tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan diğer kooperatiflerin yukarıda açıklanan şartlar dâhilinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabileceklerdir. Söz konusu kooperatifler bu şartlara haiz olduğu sürece muafiyetten yararlanmaya devam edeceklerdir. Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmeleri için KVK 4/1-k bendinde ilave şartlar öngörülmüştür.

Yapı kooperatiflerinde ilave şartlar aranmasının nedeni, 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.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Bülent Sezgin, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Açıklamaları, Adalet Yayınevi 2014, s 121

<sup>5</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu Gereği, www.gib.gov.tr erişim tarihi:08.03.2015



Yapı kooperatiflerinin söz konusu madde uyarınca muafiyetten faydalanabilmeleri için yukarıda ayrıntılı açıklanan şartlara ilaveten;

- Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,
- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması gerekmektedir.<sup>6</sup>

### 3.1- Yönetim ve Denetim Kurullarında Bulunması Gereken Kişiler

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

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

- Ortaklarını,
- Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının eşlerini,
- Ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usul) ve alt soyları (füruu) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını kapsamaktadır.<sup>7</sup>

Öte yandan 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 59. maddesinin altıncı fıkrasında "Yönetim kurulu üyeleri ve kooperatif personeli ortaklık işlemleri dışında kendisi veya başkası namına, bizzat veya dolaylı olarak kooperatifle kooperatif konusuna giren bir ticari muamele yapamaz." Ayrıca aynı kanunun "Ek-2" maddesinde "aykırı hareket eden kooperatif ve üst kuruluşlarının denetim kurulu üyeleri bir aydan altı aya kadar hapis ve otuz günden üç yüz güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar." hükümlerine yer verilmiştir. Dolayısıyla kooperatiflerin muafiyetten yararlanmasını engelleyen bu hususun kooperatifler kanunu ile de yasaklanmış ve cezai yaptırımını uygun görülmüştür.

### 3.2- Yapı Ruhsatı ve Arsa Tapusunun Kooperatif Tüzel Kişiliği Adına Olması Durumu

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen yüklenici adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir.

Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.<sup>8</sup>

<sup>6</sup> 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<sup>7</sup> 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<sup>8</sup> 2 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından tahsis edilen arsa ve araziler üzerine konut veya işyeri yapabilmekte, ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de kooperatiflere arsa temini veya tahsisinde görevli ve/veya yetkili olabilmektedirler.<sup>9</sup>

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak değerlendirildiğinden söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.<sup>10</sup>

#### **4- YAPI KOOPERATİFLERİNDE ÖZELLİKLI DURUMLAR**

##### **4.1- Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı ve Ortak İçi İşlemler**

###### **4.1.1- Arsalarını Kat Karşılığı Vermeleri**

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, KVK'nın 4/1-k maddesinde yer alan parantez içi hüküm uyarınca bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

Yapı kooperatiflerine ait arsaların kat karşılığı verilmesi işleminde "her hisse için bir işyeri veya konut" prensibi, ortak sayısına göre değil, hisse başına konut veya işyeri verilmesini ifade eder. Dolayısıyla bir ortağın birden fazla hisseye sahip olması nedeniyle her hissesi için bir konut veya işyeri alması, yapılan işlemin ortak içi işlem sayılmasına engel değildir.<sup>11</sup>

###### **4.1.2- Arazi veya Arsaların Ortaklara Dağıtılması Durumu**

Kooperatifin kuruluş amacı olan konut yapımının imkânsızlaşması durumunda, imkânsızlığın meydana geldiği zamana kadar iktisap etmiş olduğu kooperatife ait arsayı parselleyerek ortaklarına dağıtabilecektir. Yapı kooperatiflerinin sahibi buldukları arsa veya araziye parselleyerek ortaklarına ortaklık payları nispetinde dağıtmaları, ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecek olup muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

###### **4.1.3- Yapı Kooperatiflerinin Ortaklardan Topladığı Paraları Değerlendirerek Nemalandırması**

İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.<sup>12</sup> Söz konusu durum ortak dışı yapılan bir işlemdir. Ancak günümüz ekonomilerinde enflasyonun etkilerinden kurtulmak amacıyla

<sup>9</sup> 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<sup>10</sup> 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<sup>11</sup> www.bursa-smmmo.org.tr/yuklemeler/105/10koop.doc

<sup>12</sup> 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği



elde tutulan paranın değerlendirmesi zorunluluk arz etmektedir. Bu nedenle kanun koyucu bu durumu kooperatifin ortaklarından topladığı paraları nemalandırmasından elde ettiği kazancı kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler başlıklı 4.13.1.4.3. bölümünde ortak dışı işlem olarak değerlendirmemiştir. Bu durum özetle ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecek olup söz konusu muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

#### **4.1.4- Yapı Kooperatifi Tarafından İnşa Edilen İşyeri ve Konutlarda Yaşayan İnsanların Sosyal İhtiyaçlarını Karşılama Amacıyla Sosyal Tesislerin Kat Karşılığı İnşa Ettirilmesi**

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

#### **4.1.5- Yapı Kooperatiflerinin Konut İnşa Etmek Üzere Kum, Çimento, Demir vb. Malzeme Satın Alması ve Söz Konusu İnşaatın Finansmanı İçin Üçüncü Kişilerden Kredi Temin Etmesi**

Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir vb. malzeme satın alması, söz konusu inşaaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.<sup>13</sup> Söz konusu bu işlemler aslında ortak dışı işlemler olduğu aşikardır. Ancak kanun koyucu bu durumları 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler başlıklı 4.13.1.4.3. bölümünde ortak dışı işlem olarak değerlendirmemiştir. Bu durum özetle ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecek olup söz konusu muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

#### **4.1.6- Gayrimenkul veya Menkul Malların Satılması veya Kiraya Verilmesi**

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

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin "14.5. Kooperatif Gelirlerinin Sadece Taşınmaz Kira Gelirlerinden ve Mevduat Faizlerinden Oluşması Halinde Beyan" başlıklı bölümünde kooperatiflerin taşınmazlarını kiraya vermeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirildiğinden, kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmeleri gerekmektedir. Ancak, söz konusu kooperatiflerin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olacaktır.

Kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faizleri yanında diğer gelirleri de bulunan kooperatifler, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, taşınmaz kira gelirlerini ve mevduat faizlerini de bu beyannameye dahil edeceklerdir. Ancak, kira gelirleri ile mevduat

<sup>13</sup> 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

faizleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesi uyarınca kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.<sup>14</sup>

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

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

Ayrıca kooperatiflere ait arsa veya konutların 3. kişilere tutarı ne olursa olsun kazanç gayesi aranılmaksızın satılması durumu kooperatifin ortaklarla iş görülmesi şartının ihlali olarak değerlendirilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığının 21.02.2012 tarih B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV.11.22-81 sayılı özelgesinde ;  
.....konut ihtiyacını karşılamak amacıyla kurulan kooperatifinizin bu amaca ulaşamaması nedeniyle kooperatife ait arsanın satışı, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartlardan "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartını ihlal etmiş olacağından; bu satış işleminin gerçekleştiği tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, taşınmazın kooperatifinizin aktifinde iki yıldan fazla bulunması nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan diğer şartların da sağlanması halinde taşınmaz satışından elde edilecek kazancın %75'inin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmakta; ancak söz konusu satıştan doğan kazançların, kooperatif ortaklarına dağıtılması, satışın yapıldığı yılı izleyen beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi ve bu süre içinde tasfiyeye girilmesi halinde, anılan istisna hükmünden yararlanılamayacak olup satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin de ziyaa uğrayacağı tabiidir.

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

Bu çerçevede, kooperatifin sahip olduğu söz konusu arsanın satışından elde edilen kazanç ile bu kazançların değerlendirilerek nemalandırılmasından elde edilen gelirlerin ortaklara dağıtılması durumunda Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b-i bendine göre %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir." şeklinde görüş bildirmiştir.

<sup>14</sup> 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

#### 4.1.7- Yapı Kooperatifine Ait Gayrimenkullerin Kamulaştırılması İşlemi

Kooperatifin sahip olduğu arsa veya arazinin iradesi dışında kamu zoruyla üçüncü kişilere satılması kamulaştırma işlemidir. Bizim bu konuda görüşümüz kooperatife ait arsanın kamulaştırılması işleminin muafiyet şartlarına herhangi bir etkisi bulunmadığı yönündedir. Ancak kooperatife ait arsanın kamulaştırılması işleminin ortak dışı bir işlem olup olmadığı konusu tartışmalıdır.

Konunun daha iyi anlaşılması için vergi idaresinin vermiş olduğu görüş aşağıdaki gibidir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 25.02.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k sayılı vermiş olduğu özeldede;

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

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

*Bu itibarla Kooperatifinize ait arsanın ... tarafından kamulaştırılma işleminin ortak dışı ve kurumlar vergisi muafiyet şartlarını ihlal edici işlem olarak değerlendirilmeyeceği gibi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-k maddesinde yer alan diğer muafiyet şartlarına haiz olmanız halinde kurumlar vergisinden muaf olmanız mümkündür.”* şeklinde idari görüş bildirilmiştir.<sup>15</sup>

#### 4.1.8- Yapı Kooperatifince Fiilen Teslimi Yapılan Ancak Tahsisi Yapılamayan Gayrimenkullerin Üçüncü Kişilere Kiralanmasının Ortak Dışı İşlem Olup Olmadığı

Yapı kooperatiflerince üyelerine teslim edilen konutların devam eden yargı vb. nedenlerle henüz tapuda tahsis işlemi yapılmaması gibi durumlarla karşılaşmaktadır. Kooperatif üyeleri kendilerine teslim edilen konutları kiraya vermekte ya da kooperatif hissesini satışını yapıp gelir elde ettikleri görülmektedir. Söz konusu bu işlemler yapı kooperatiflerinin tüzel kişiliği tarafından değil üyeleri tarafından gerçekleştirilen işlemler olup muafiyet şartlarını ihlali anlamına gelmediğini düşünmekteyiz. Ancak yapı kooperatiflerinin makalemizin 4.1.6. bölümünde yer alan açıklamalar dahilinde satış veya kiraya verme işlemleri muafiyet şartlarının ihlali anlamına gelmekte olup bu şartların ihlal edildiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmez.

Konunun daha iyi anlaşılması için vergi idaresinin vermiş olduğu görüş aşağıdaki gibidir. Gelir İdaresi Başkanlığı 11.04.2014 tarih ve 11395140-019.01-877 sayılı vermiş olduğu özeldede;

*“...yapı kooperatiflerinde yapı ruhsatı veya arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olma şartı aranılmakta ise de arazi tapusu veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri ile kooperatif birlikleri kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.*

*Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifiniz tarafından ortaklara fiilen tesliminin yapılmasına rağmen devam eden yargı süreci nedeniyle ortaklar adına tahsisleri henüz yapılamamış olan gayrimenkullerin, gelirleri kendilerine ait olmak üzere, ortaklarınız tarafından kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilemeyecektir.*

<sup>15</sup> www.bursa-smmmo.org.tr/yuklemeler/105/10koop.doc

Öte yandan, fiilen ortaklara teslim edilmesine rağmen tahsisi yapılmamış olan gayrimenkullere veya ortak kullanım alanlarına ait kiralama işlemlerinin kooperatif tarafından gerçekleştirilmesi ya da ortaklarının sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile gerekli tesislerin kurularak kiraya verilmesi veya işletilmesi, muafiyet şartını ihlal edici ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek olup muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir. Bu durumda, ortak giderleri (ısıtma, aydınlatma, yakıt, bina bakım onarım, tadilat, çevre düzenleme, güvenlik, temizlik vb.) karşılamak amacıyla işyeri sahibi veya kiracılardan tahsil edilen aidatların kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir." şeklinde görüş bildirmiştir.

#### 4.1.9- Kooperatifin Mahkeme Kararına İstinaden Mevcut Arsasını Devredip Karşılığında Başka Arsa Alması Durumu

Taşınmaza ortak mülkiyet olarak sahip olan hissedarların mallarının aynen taksim edilmesi veya mahkemece satılarak bedellerinin hissedarlar arasında payları nispetinde paylaşılmasına izale-i şuyu denir. M.K'nın 628. maddesinde; ortak malın taksimi aynen mümkün olmuyor ise mahkemece satılarak bedellerinin paylaşılacağı belirtilmiştir. İzale-i şuyu davasında temel amaç ortaklar arasında çıkan anlaşmazlıkların ve uyuşmazlıkların mahkeme yolu ile ortaklıklarının giderilerek çözülmesidir. Söz konusu taşınmazın bölünebilir nitelikte olması halinde mahkemece taşınmazın aynen paylaşılmasına, aksi durumda açık arttırma yolu ile satılmasına karar verilir. Aynen taksim: Müşterek malın paydaşlar arasında payları nispetinde aynı nitelikte ve aynı değerde somut olarak bağımsız parçalara ayrılmasına denir.<sup>16</sup>

Yapı kooperatifleri izale-i şuyu davaları ile günümüzde sıklıkla karşılaşmaktadırlar. Olayın yargı süreci sonunda kooperatife ait arsanın satılarak ortaklara paylaşılması işlemi yapı kooperatiflerce ve üyelerince istenilen bir durum değildir. Mahkemeler genellikle her üyenin hissesini değerini belirler ve dava konusu edilen hisselerin öncelikli alım hakkını kooperatiflere verirler. Yapı kooperatifleri yargı sürecinden sonra mahkemece değeri belirlenen hisseyi kooperatif amacını gerçekleştirmek amacıyla satın alırlar. Kooperatif tarafından arsalarının satılması veya işyeri veya konut karşılığı da olsa trampa edilmesi (kat karşılığı her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde edilmesi hariç) halinde ortak dışı işlem yapılmış olduğundan söz konusu işlemin ortak dışı işlem olup olmadığı muafiyet şartlarının ihlal edip etmeyeceği sorunu karşımıza çıkmaktadır.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı 23.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-1691 sayılı özelgesinde;

"...Tebliğ'in "4.13.1.4.3.Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler" başlıklı bölümünün beşinci paragrafında ise; 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 satılmasının ortak dışı işlem sayılacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, bir yapı kooperatifinin amacı üyelerine mesken veya işyeri inşaa etmek veya ettirmek olduğundan bu amaca ulaşılabilmesi için arsa temini zaruri olduğunun kabul edilmesi gerekir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; hisseli olarak kooperatifin adına kayıtlı bulunan arsanın, müşterek maliki olan hissedarlar arasında taksimi mümkün olmaması sebebiyle açılan İzale-i Şuyu davaları

<sup>16</sup> <http://kanberkilinc.com.tr/izale-i-suyu-nedir.htm>

üzerine mahkeme kararına istinaden bir parseldeki hisselerin satılarak, hissesinin bir kısmına sahip olduğunuz diğer parselin kalan hisselerinin satın alınmasının, kooperatifiniz amacının gerçekleştirilmesini teminen yapılan zaruri bir işlem olarak kabul edilerek ortak dışı işlem olarak kabul edilmemesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesinde yer alan şartların sağlanması halinde muafiyet hükümlerinden yararlanmanız mümkündür." şeklinde görüş bildirmiştir.

#### 4.2- Konut Yapı Kooperatiflerinin Taşınmaz, İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnasından Yararlanması Durumu

5520 sayılı KVK'nın 5/1-e bendi "Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı **(6111 Sayılı Kanunla eklenen parantez içi hüküm Yürürlük; 25.02.2011) ((6495 Sayılı Kanunla değişen parantez içi hüküm Yürürlük; 02.08.2013) Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.).**

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

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

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır." hükmünü ihtiva etmektedir.



1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin "5.6.2.3.4.1. Kooperatiflerin durumu" başlıklı bölümünde, istisnadan yararlanmak için gereken diğer şartların yanında istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması şartıyla yapı kooperatiflerinin de bu istisnadan yararlanabilmelerinin mümkün olduğu ve kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutu elden çıkarmaları halinde de doğan kazancın istisnaya konu edilebileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir.

Yukarıdaki hükümler gereğince kooperatiflerin en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'nin kanunun 5/1-e bendinde yer alan şartlar dahilinde istisna olduğu, ancak kooperatiflerin aktiflerine kayıtlı olan bu unsurları satmasının makalemizin önceki bölümlerinde açıkladığımız üzere ortak dışı işlem olarak kabul edileceği bu yüzden satışın yapıldığı kurumlar vergisi muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihten itibaren mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan kooperatiflerin söz konusu satışlardan elde ettiği kazancın %75'i satışın yapıldığı yılı takip eden hesap döneminin başından kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar özel bir fon hesabında muhasebeleştirilmesi ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Ayrıca satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi de şarttır. İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde ve bu süre geçtikten sonra sermaye ilave dışında ve tebliğde belirtildiği üzere hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması dahilinde kooperatifler istisnadan yararlanabileceklerdir.

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

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir



amacın olamayacağı açıktır. Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir. Bu nedenle Kooperatiflerin satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girmiş olması istisna nedeniyle fon hesabında tutarın işletmeden çektiği anlamına gelmektedir.

Ayrıca konuyu Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun açısından değerlendirdiğimizde kooperatiflerin aktiflerine kayıtlı olan taşınmazları (arsa, arazi veya amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutu) satışı KDV'nin 1/1'inci maddesine göre vergiye tabidir. Ancak KDV Kanununun 17/4-r maddesi hükmü uyarınca konut yapı kooperatiflerinin aktiflerinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışı işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Buna göre kooperatiflerin sattığı (arsa, arazi veya amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutu) en az iki tam yıl (730 gün) aktifinde yer alması halinde bu satış işlemi dolayısıyla oluşan bedel üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

Konunun daha iyi anlaşılması için vergi idaresinin vermiş olduğu görüş aşağıdaki gibidir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 05/10/2012 tarih 84974990-130[2011-2-08-32]-1059 sayılı özelgesinde 34 üyesi bulunan Kooperatifinize ait arsanın kat karşılığı başka bir kooperatife verildiği ve karşılığında 36 adet konut teslim alındığı, konutların üyelere dağıtılmasından sonra kalan 2 adet konut için para karşılığında yeni üye alındığı belirtilerek, alınan paraların ortaklara dağıtılmasının vergi kanunları karşısındaki durumu sorulmuş?

Cevaben; ..... Buna göre, kat karşılığı vermiş olduğunuz arsa üzerinde konut inşaatlarının tamamlanarak hissenize düşen konutların, üyelerinize ferdileştirme yapılmak suretiyle teslim edilmesinden sonra elinizde 2 adet konut kalması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesinin parantez içi hükmünde belirtilen her bir hisse için bir konut elde edilmesi şartı ihlal edilmiş olacağından, ortak dışı işlem yapan kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının % 75 lik kısmı maddede belirtilen şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

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

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

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

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

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

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

#### 4.3- Tasfiye Haline Giren Kooperatiflerin Mükellefiyet Durumu

Her tüzel kişilik gibi kooperatiflerinde faaliyetlerini sona erdirip tasfiyeye girmeleri söz konusu olabilir. Tasfiye, kurumların sahip oldukları varlıkların elden çıkarılarak paraya çevrilmesini ifade eder. Kurumların mevcutların, alacakların paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi ve kalanın ortaklara paylaştırılması işlemlerinin gerçekleştirilmesi tasfiye ile ilgili kanunla belirtilen bir süreçlerdir.

Kooperatifler de Türk Ticaret Kanununa göre bir ticaret şirkettir. Kooperatiflerin yapısı bir çok yönden anonim şirket yapısına benzemektedir. Kooperatifler Kanununda hüküm bulunmadığı hallerde, TTK’nın anonim şirketlere ilişkin hükümleri uygulanır. Dolayısıyla kooperatiflerin tasfiyesi sırasında Kooperatifler Kanunu yanında, Türk Ticaret Kanunu hükümleri de uygulanmaktadır.

Kooperatiflerin tasfiyesine karar verilmesi halinde, tasfiye dönemleriyle ilgili vergileme işlemlerinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Tasfiye” başlıklı 17’nci maddesi hükümlerine uyulması gerekir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 81’inci maddesinin 2’nci fıkrasında, konut yapı kooperatiflerinin ana sözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılacağı ve dağılacağı, yapı kullanma izninin alınmasını müteakip en geç bir yıl içinde ortakların Kat Mülkiyeti Kanunu’na göre ferdi münasebet işlerinin sonuçlandırılacağı belirtilmiştir. Kanunun lafzından yapı kooperatiflerinin bütün ortaklarına tapu dağıtım işlemini tamamladıktan sonra amaçlarını gerçekleştirmiş olduğundan tasfiyeye girmesi gerekmektedir.

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 5.6.2.3 numaralı bölümünde, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan gayrimenkul satış kazancı istisnasını uygulamasına ilişkin şartlar sayılmış, 5.6.2.3.3 numaralı bölümünde ise, istisna uygulamasında, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde fon hesabında tutulması ge-

reken kazancın işletmeden çekilmiş olacağı açıklaması yer almıştır. Buna göre makalemizin 4.2'nci bölümünde de açıklandığı üzere tasfiyeye giren kooperatiflerin kurumlar vergisi kanununun 5/1-e bendi hükmünden yararlanması hiçbir şekilde mümkün değildir.

Kooperatifin tasfiyeye girmesi durumunda aktifindeki menkul ve gayrimenkul malları elden çıkarılması veya tasfiye sonucunda kalan bakiyenin ortaklara dağıtılması işlemleri ortak dışı işlemler olup muafiyet şartlarının ihlali olarak değerlendirilecektir. Tasfiye sonucunda ortaklara dağıtılan tutarlar Gelir Vergisi Kanununun 75/2. maddesi uyarınca kar payı dağıtımı olarak değerlendirilecek olup ortaklar açısından menkul sermaye iradı olarak aynı Kanununun 86/1-c maddesi göz önünde bulundurularak beyana tabi tutulması gerekecektir. Konunun daha iyi anlaşılması için vergi idaresinin vermiş olduğu görüş aşağıdaki gibidir.

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

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

.....

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

*Ayrıca kurumlar vergisi muafiyet şartlarına haiz kooperatiflerin tasfiye sürecine girmesinin muafiyeti ihlal olarak değerlendirilmemesi gerektiği gibi tasfiye sonucu ortaklara kar payı dağıtılması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2 maddesi uyarınca ortaklar açısından menkul sermaye iradı olarak aynı Kanununun 86/1-c maddesi göz önünde bulundurularak beyana tabi tutulması gerekecektir. Ancak muafiyetin hangi aşamasında olursa olsun (tasfiye süreci de dahil) kooperatifin faaliyetlerini gerçekleştirmek için edinmiş olduğu sabit kıymet, gayrimenkul ve demirbaşların satışı muafiyet şartlarını ihlal edici unsur olarak değerlendirilecek ve elde edilen kazancın kurumlar vergisi matrahına ilave edilerek vergilendirilmesi gerekecektir.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.<sup>17</sup>*

## 5- SONUÇ

Kooperatifler ortak ekonomik, sosyal ve kültürel ihtiyaç ve istekleri müşterek sahip olunan ve demokratik olarak kontrol edilen bir işletme yoluyla karşılamak üzere gönüllü olarak bir araya gelen insanların oluşturduğu özerk bir teşkilatlardır. Günümüzde özellikle bankacılık sektörünün ilerlemiş olması nedeniyle yapı kooperatiflerinin faaliyetleri azalmış olsa da kooperatif şeklinde örgütlenme toplumumuz arasında yardımlaşmayı teşvik ettiği için her dönemde etkisini devam ettirecektir.

<sup>17</sup> www.bursa-smmmo.org.tr/yuklemeler/105/10koop.doc erişim tarihi: 08.03.2015

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca kooperatif kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Kooperatiflerin kurumlar vergisine tabi olmasının en önemli sebepleri arasında ekonomideki haksız rekabetin önlenmesi ve rekabet eşitliğinin korunması ilkesi yer almaktadır. Ancak kooperatifler ve yapı kooperatifleri KVK 4/1-e bendinde belirtilen belirli şartlar altında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Yapı Kooperatiflerinin muafiyeti ile ilgili verilen özelgelere özellikle ortaklarla iş görülmesi şartıyla ilgili farklı yorumlara olduğu görülmektedir. Bu nedenle yapı kooperatiflerinin tereddütte buldukları işlemlerde vergi idaresinden görüş almaları yerinde bir yaklaşım olacaktır.

**KAYNAKÇA**

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 2 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu
- SEZGİN, B. Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Açıklamaları, Adalet Yayınevi 2014,
- Gelir İdaresi Başkanlığı 21.02.2012 tarih B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV.11.22-81 sayılı özelgesi erişim tarihi:08.03.2015
- Gelir İdaresi Başkanlığı 11.04.2014 tarih ve 11395140-019.01-877 sayılı vermiş olduğu özelgede erişim tarihi:08.03.2015
- Gelir İdaresi Başkanlığının 23.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-1691 sayılı özelgesi erişim tarihi:08.03.2015
- Gelir İdaresi Başkanlığının 05/10/2012 tarih 84974990-130[2011-2-08-32]-1059 sayılı özelgesi erişim tarihi:08.03.2015
- Kurumlar Vergisi Kanunu Gereği, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) erişim tarihi:08.03.2015
- [http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/115/Kooperatiflerde Ozellik Arzeden Ortak Disi](http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/115/Kooperatiflerde%20Ozellik%20Arzeden%20Ortak%20Disi) erişim tarihi:08.03.2015
- <http://kanberkilinc.com.tr/izale-i-suyu-nedir.htm> erişim tarihi: 08.03.2015
- [www.bursa-smmmo.org.tr/yuklemeler/105/10koop.doc](http://www.bursa-smmmo.org.tr/yuklemeler/105/10koop.doc) erişim tarihi:08.03.2015