

YAPI KOOPERATİFLERİNDE KAT KARŞILIĞI SÖZLEŞME İLE ARSA TEMİNİ VE ORTAK DIŞI İŞLEM SONUCU KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYET KAYBI-MÜKELLEFİYET TESİSİ

TAX LIABILITIES OF HOUSING COOPERATIVES WHO ENTER INTO FLAT-FOR-LAND CONTRACTS AND UNDERTAKE TRANSACTIONS WITH THIRD PARTIES, AND PROVIDE LAND



Serdar YILMAZ*

ÖZ

Bu makalede; yapı kooperatifleri, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunuyla beraber, başta 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ele alınarak, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden incelenecek ve ilgili kanunlarda yer alan muafiyet ile istisnalar bazında yapı kooperatiflerinin konut inşa faaliyetinde bulunabilmek için temin ettiği kooperatife üye olmayan üçüncü şahıslardan temin ettiği, tapusunu kooperatif üzerine aldığı arsaların karşılığında toprak sahiplerine verilen bağımsız bölümlerin ortak dışı işlem sayılıp sayılmayacağı irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Yapı Kooperatifi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Ortak Dışı İşlem, Konut.

JEL Sınıflandırma Kodları: H26, H29, K34

ABSTRACT

This article studies housing cooperatives in the light of Cooperatives Law, no. 1163, Corporate Tax Law, no. 5520, Value Added Tax Law, no. 3065, and Tax Procedure Law, no. 213. On the other hand, in the light of tax exemptions, land that has been acquired by the housing cooperatives from non-member third parties and in return independent property sections given to land owners will be assessed in terms of whether these are non-member (third party) transactions or not.

Keywords: Housing cooperative, corporate tax, value added tax, third part transaction, housing

JEL Classification Codes: H26, H29, K34

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, serdar.yilmaz@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-3710-6477.

Yılmaz, S. (Haziran 2021). Yapı Kooperatiflerinde Kat Karşılığı Sözleşme İle Arsa Temini Ve Ortak Dışı İşlem Sonucu Kurumlar Vergisinde Muafiyet Kaybı-Mükellefiyet Tesisi, *Vergi Raporu*, 261, (35-42).

GİRİŞ

Ülkemizde kooperatifçiliğe dair ilk faaliyetler 19.yüzyıl'da ortaya çıkmış olsada konut üretmek için ilk yapı kooperatif organizasyonu Ankara ilinin Bahçelievler semtinde 1934 yılında evi olmayan devlet memurlarına ev edindirmek amacıyla kurulmuştur.¹

1961 Anayasasında Türkiye'de planlı kalkınma benimsenmiş buna istinaden birinci beş yıllık kalkınma programında kooperatifçilik ayrı bir başlık altında incelenmiş ve 1969 yılında Kooperatifler Kanunu çıkartılmıştır. Ancak ülkemizde özellikle yapı kooperatifçiliğinin gelişimi 1980'li yıllarda belirgin şekilde kendini göstermiştir. Bu dönemde yapı kooperatifçiliği devlet tarafından ciddi şekilde desteklenmiş ve arsa ile kredi temini yoluyla büyümesini devam ettirerek 1990'lı yılların başında Türk konut yapı stoku içerisinde yapı kooperatiflerinin inşa ettikleri konutlar toplam konut üretimi alanında yüzde elli gibi büyük bir orana ulaşmıştır.

Yapı kooperatiflerinin bu hızlı gelişimi 2000'li yıllarda da belirli ölçülerde devam etmiş, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunlarında kooperatiflere sağlanan vergisel avantajlar kooperatiflerin kurulmasına katkı sağlamış, devlet tarafından sağlanan konut üretimine yönelik kooperatif temelli anlayış da birçok vatandaşın ev alabilmek için kooperatiflerin kapısını çalmasına yol açmıştır. Fakat yapı kooperatiflerinde yaşanan bir takım usulsüz işlemler ile 1163 sayılı Kooperatifler Kanunun kooperatif genel kurullarına sağladığı sınırsız yetkilerin anlaşmazlıkta olan ortaklarca mahkemelere taşınarak genel kurul iptal kararları çıkartma girişimleri sebebiyle konut teslimlerinin gecikmesi sonucu vb. nedenlerle günümüzde yapı kooperatiflerine ilgi azalmış görünmektedir.

Her ne kadar ilgi günümüzde azalmış gibi gözüksede İstanbul, Ankara, İzmir gibi büyükşehirlerde arsa fiyatlarının çok yüksek olması nedeniyle şehir dışına (taşraya) yönelen yapılaşma ile birlikte il sınırlarının zorlayan bölgelerde kısmen değersiz alanlarda arsa temini yoluyla kooperatiflerce yapılan evler vasıtasıyla toprak sahiplerinin kısa sürede ciddi miktarda konut sahibi olmasına ve tür değiştiren gayrimenkullerinin değerinin katbekat artışı sonrası arazi sahiplerinin yapı kooperatiflerine arazi temini yoluyla zenginleşmeleri dikkate değer bir konu olmuştur.

Bu makalemizde işte bu noktada yapı kooperatiflerinin yüksek maliyetleri sebebiyle büyükşehirlerde arsa teminine yetecek miktarda fon bulmanın zorluğu sebebiyle üçüncü kişilerden aldıkları ve Kurumlar Vergisi Kanunu 4. maddesinde yer alan muafiyete dair özel şart olan yapı ruhsatı ile arsa tapularının kooperatif tüzel kişisi adına kayıtlı olması ilkesine uygunluk sağlamak amacıyla kooperatif tüzel kişiliği adına kayıtlı gözüken ama aslında kat karşılığı sözleşmeler ile temin ettikleri arsalarla konut yaparak arsa sahiplerine verdikleri evlerin yine Kurumlar Vergisi Kanunu 4. Maddesinde yer alan muafiyet şartlarından ortak dışı işlem ilkesini ihlal edip etmediği hususu değerlendirilecektir.

1- YASAL MEVZUT ÇERÇEVESİNDE YAPI KOOPERATİFLERİNDE ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE YAPILAN KONUT TESLİMLERİNDE ORTAK DIŞI İŞLEM

1.1- Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesinde Ortak Dışı İşlem

Kooperatifler gerek 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nda gerekse 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış ve gelir vergisi ko-

¹ Hilal MÜFTÜOĞLU ve Volkan AYDOS. " Türkiye'de Kooperatifçilik, Türk Konut Kooperatifçiliğine Alternatif Bir Model: Almanya". İstanbul Ticaret Odası. İstanbul 2001. s:56

nusuna giren gelir unsurlarının, kurum kazancı olarak nitelendirilerek kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği ortaya konulmuştur. Ancak ticari amaçlı olmayan ve bu yönde çalışan kooperatiflerin kazanç elde etme amaçları olmamaları nedeniyle vergisel açıdan kendilerine kolaylıklar sağlanmış, kooperatifleşmeyi teşvik etmek amacıyla birtakım muafiyetler getirilmiştir.

Bu kapsamda 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasının b bendi hükmüne göre kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olmakla birlikte, aynı kanunun "Muafiyetler" başlıklı 4. maddesinin birinci fıkrasının k bendinde yer alan hüküm ile kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanma koşulları belirlenmiştir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin " yapı kooperatiflerinin muafiyetinde özel şartlar" bölümünde düzenlemelere gidilmiş ve muafiyet şartlarının sağlanabilmesi için kooperatiflerce uyulması gereken şartlar daha detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.

Kooperatiflerin muafiyet şartı olarak uyması gereken ve kanun hükmünde yer alan "sadece ortaklarla iş görülmesi" hükmünden kasıt, kooperatiflerin, ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılanıp korunmasını amaçladığından söz konusu faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı kalmasını gerektirmiştir. Bu nedenle kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde sadece ortaklarla iş görülmesi hükmü yer alması ve kooperatifin de buna fiilen uyması gerekmektedir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunun 1'nci maddesinde belirtildiği üzere, kooperatiflerin amacı ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumaktır. Konut yapı kooperatiflerinde karşılıklı yardım esası çerçevesinde karşılanacak ekonomik menfaat, ortakların konut ihtiyacıdır.

Bunun için kooperatif tüzel kişiliği üçüncü kişilerle değil kendi ortaklarıyla işlem yapar. Bu kural kooperatifin niteliğinin temel sonucudur. Ortak dışı işlem yapılması kooperatifleri asıl amacından uzaklaştırarak temel niteliğinden sıyrılmasına ve bir ticaret şirketi hüviyetine bürünmesine neden olur. Burada dikkat edilmesi gereken istisnai bir konu ise yapı kooperatiflerinde genel kurul kararı ile yetkilendirilen yönetim kurulunun kooperatife üye olmayan üçüncü kişilere sabit fiyatla taksitli veya peşin fiyatla ama karar defterine işlenen sabit yani baştan belirlenmiş bir fiyat ile konut satışı yapılabilmesidir. Bu nedenle sabit fiyatlı olarak yapılan satışlar ortak dışı işlem sayılmaz. Bu konu kooperatif ana sözleşmesinde belirtildiği sürece 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu çerçevesinde geçerli bir işlem olarak sayılmıştır.

Fakat her ne şekilde olursa olsun konut yapı kooperatiflerinin ortakların sahip olacağı payın üzerinde konut üreterek bunu arsa sahiplerine vermeleri halinde sözü edilen faaliyetin gayrimenkul inşa ve satımı işi kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Dolayısıyla kooperatiflerin, Kat Karşılığı İnşaat vadiyle mülkiyeti başkalarına ait arsaların üzerine mesken inşa edip karşılığında arsa sahibine mesken vermesi, muafiyet şartlarını ihlal etmek anlamına geldiğinden bu durumdaki kooperatiflerin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir.

Maliye Bakanlığı'nın da görüşü öteden beri bu yönde olup, vermiş olduğu müteaddit müktezarlarda da aynı yönde görüş belirtmiş olup, konu ile ilgili mükteza özetleri aşağıda yer almaktadır.

Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 27/12/2011 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.59.15.01-KDV-KVK-44-2010-47 sayılı özeldede özet olarak;

"... Kooperatifinizin özelge talep dilekçesi ve ekinde yer alan kat karşılığı inşaat sözleşmesinin tetkikinden; arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmesi karşılığında arsa sa-

hibine, yapılacak siteden 10 daireye tekabül eden bir bloğun anahtar teslimi ile devir ve temlik edilmesinin taahhüt edildiği anlaşılmıştır.

Buna göre, kooperatifinizin, kooperatif ortağı olmayan arsa sahibine taahhüt ettiği söz konusu konutların teslimi, ortak dışı işlem olarak sayılacağından, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş bildirilmiştir.²

Aksaray Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 26/08/2013 tarih ve 82185597-068KVK/2010-16 sayılı özelgesinde ise özetle:

“... Buna göre, Kooperatifiniz ile arsa sahipleri arasında yapılan 04.04.2008 tarihli «Düzenleme Şeklinde Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi» ile kat karşılığı inşaat işi dolayısıyla müteahhitlik faaliyeti yapan kooperatifinizin ortak dışı işlem yapması nedeniyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartlardan «sadece ortaklara iş görülmesi» şartı ihlal edildiğinden bu şartın ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş bildirilmiştir.³

Konu hakkında ayrıca Ankara vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 20.03.2015 tarih ve 27575268-105[229-2012-9398]-307 sayılı özelgede de kısaca;⁴

“... Bu hüküm ve açıklamalara göre; başkasına ait arsa üzerine kat karşılığı inşaat yapmak suretiyle, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16 maddesinde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartlardan “sa-

dece ortaklarla iş görülmesi” şartını ihlal etmiş olmanız nedeniyle, kooperatifinizin, bu faaliyete başladığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş bildirildiği görülmüştür.

Ayrıca konu ile ilgili yargı kararlarına bakılacak olursa Danıştay 3. Dairesinin 2013/6284 Sayılı Karar Dosyasında;

“Yapı kooperatifi tarafından arsa karşılığında konut ve işyeri inşaa faaliyeti kapsamında arsa sahibiyle yapılan işlemin ortak dışı işlem olarak kabul edilmesi gerektiği ve bu kapsamda 5520 sayılı KVK’nın4/1-k bendinde yer alan muafiyet şartından yararlanabilmesi için öngörülen ortaklarla iş görülmesi koşulunun ihlal edildiği ve kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet tesis edilmesi gerektiği yönündeki vergi mahkemesinin kararı uygun görülmüş olup, temyiz istemi ret edilmiştir.” Şeklinde konu hakkında karara varıldığı görülmüştür.

Yukarıda yer alan mevzuat çerçevesinde kooperatife üye olmayan arsa sahiplerine yapılan teslimler ortak dışı işlem sayılmıştır. Bunun sonucu olarak Kurumlar Vergisi Kanunu 4. Madde-sinde yer alan muafiyet hükümlerine muhalefet olarak ele alınarak vergilendirme yapılması gerektiği açıktır.

1.2- Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Ortak Dışı İşlemin Ortaya Çıkarttığı Sonuç

213 sayılı VUK’un 229. ve müteakip maddelerinde tevsik edici belgelerden faturanın tanımını, ne zaman, nasıl düzenleneceğini ve fatura verme ve alma mecburiyetini hüküm altına alınmıştır.

² Gelir İdaresi Başkanlığı Tekirdağ Vergi Dairesi Bşk. “27.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.59.15.01-KDV-KVK-44 sayılı özelge”. (<http://www.ozelgearsivi.com/2013/03/konut-yap-kooperatifinin-kat-karslg.html>). Erişim Tarihi: 18 Mart 2021

³ T.C. Aksaray Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü.”26.08.2013 tarih ve 82185597-068KVK/2010-16 sayılı özelge”. (<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/-255/128-20135/28420->). Erişim Tarihi: 18 Mart 2021

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Bşk.”20.03.2015 tarih ve 27575268-105[229-2012-9398]-307 sayılı özelge.” (<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/-254/124-201511/28658-kat-karl-inaat-ii-yapan-yap-kooperatifinin-vergilendirilmesi->) Erişim Tarihi: 18 Mart 2021.

Buna göre madde 229'da: "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde faturanın tanımı yapılmıştır. Madde 232'de ise defter tutmak zorunda olanlar kesin olarak tespit edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun "fatura yerine geçen vesikalar" la ilgili bölümünde yer alan 234 üncü maddesinde ise Gider Pusulasının tanımı yapılmış ve muhteviyatı noktasında açıklamalar yer verilmiştir. 231 inci maddesinin 5 inci fıkrasında ise faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği belirtilmiştir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ortak dışı işlemin sonucu olarak arsa sahiplerine yapılan teslimlerde, Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde muafiyet şartlarının ihlali nedeniyle yine aynı kanunun 6. Maddesi kapsamında Safi Kazancın belirlenebilmesi amacıyla fatura düzenlenmesi gerektiği açıktır. Bu sebeple Vergi Usul Kanunun 353. Maddesine göre Özel Usulsüzlük cezasını doğurmaktadır.

1.3- Katma Değer Vergisi Kanunu Çerçevesinde Ortak Dışı İşlem

KDV Kanunu'nun 1/1.maddesiyle Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmuştur.

Aynı Kanunun 2/1. maddesinde Teslimin ne demek olduğu düzenlenmiş. Kanunun 2/5. maddesinde trampanın iki ayrı teslim olduğu, 4/2. maddesinde, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulacağı, 10.maddenin vergiyi doğuran olayın hangi durumlarda meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

Kdv Kanunu Geçici Madde 28'e göre bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat

ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır.

Ayrıca 5904 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 3/7/2009'dan önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapılacakları konut teslimleri, m2 büyüklüğüne bakılmaksızın KDV'den istisna olacaktır.

Öte yandan, üyeler dışındaki kişilere yapılacak taşınmaz satışları KDV'ye tabi olup, net alanı 150 m² ye kadar olan konut teslimlerinde % 1, diğer taşınmaz teslimleri ile 150 m² nin üzerindeki konut teslimleri ise % 18 oranında KDV uygulanacaktır.

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerine göre gerçekleştirilen işlemlerde ki KDV uygulamasına dair tüm açıklamalar 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümünde ve 60 numaralı sirküde yapılmıştır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. İlk teslim toprak-arazi sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir.

Burada vergiyi doğuran olay konutların arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Teslim tarihiyle beraber arsa açısından da vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır. Gayrimenkullerde teslim tapuya tescil ile gerçekleşmektedir. Ayrıca tapuya tescilden önce konutların alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Yani toprak sahiplerinin arazilerinin tesliminin ticari nitelikli olması halinde arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği konutlar için, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibarıyla eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir. Buna göre emsal bedeli üzerinden teslimin niteliğine göre yüzde bir veya yüzde onsekiz oranında Katma Değer Vergisi hesaplanması gerekecektir. Fakat Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak ar-

sasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

Bu çerçevede arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutaat ve sürekli bir faaliyet olarak yapması halinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura tutarı üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayacaktır. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır.

2- DEĞERLENDİRME

2.1- Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları Yönünden Muafiyet ile İstisnaların İhlali Yönünden Yapılan Değerlendirme

Kooperatiflerin muaflık hükümlerini belirleyen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun "Muafiyetler" başlığını taşıyan 4. maddesinin (k) bendinde yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden hangi şartlarda muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

Yapı kooperatiflerinin kat karşılığında arsa temini hususunda kooperatifi, kat karşılığı inşaat sözleşmesi yaparak arsa tapularını kooperatif üzerine alsa dahi, toprak sahiplerine konut vererek arsa temini yoluna gitmesi durumunda; Kurumlar Vergisi muafiyet şartlarından biri olan "münhasıran ortaklarla iş görölme" ilkesini ihlal etmiş olacaktır.

Burada amaç, konut yapı kooperatiflerinin ticari faaliyet sergileyerek ticaret şirketleri haline dönüşmemelerini sağlamaktır. Zira konut yapı kooperatifleri kar amaçlı kuruluşlar değildir. Asıl olan, ortakların ekonomik menfaatlerini karşılıklı yardım ve dayanışma suretiyle sağlayıp korumak olduğuna göre, ortakların dışında üçüncü kişilerle faaliyette bulunulması, kurumlar vergisi muafiyet şartlarından olan "münhasıran ortaklarla iş görölmesi" şartını ihlal sayılır. Dolayısıyla arsanın

kat karşılığı veya daire karşılığı temin edilmesi işleminde konut yapı kooperatifinin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekecektir.

Bu uygulamayla ilgili görüşümüze göre: "kooperatif üyelerine barınma amacıyla verilmesi amaçlanan bağımsız bölümlerin bir kısmı arsa bedeli karşılığında arsa sahibine verilmektedir. Bu işlem gerçek bir satış işlemidir. Kooperatif için inşaatı gerçekleştirdiği toprağın-arazinin maliyeti, aslında toprak sahiplerine kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile daha önceden özellikleri belirlenen (m2 cinsi, konumu vb. özellikler bakımından) ve teslimi gerçekleştirilen bağımsız bölümlerin üretim maliyetidir. Bu aslında belirtildiği üzere kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden verilen bir hizmettir. Bu noktada yapı kooperatifleri, arsa sahibine karşı bir akit ile daire teslimini yapacağını taahhüt vermiş, arsa sahibi ise karşılığında kooperatif bünyesinde kalacak konutların inşaatı için kendisi üzerine kayıtlı arsasını muafiyet şartlarında ki özel şartların kooperatifçe yerine getirilebilmesi için terk ederek arsa tapusunu kooperatife terk edecektir. Burada aslında arsa temini işlemi için kanun peçelenmektedir. Sonuç olarak ise yapılan işlem ile arsa sahibi açısından arsanın bedeli ile sahip olunacak konutların bedeli arasında bir fark oluşacaktır. Bu fark üretim faaliyeti sonunda ortaya çıkan yeni bir değerdir.

Arsa sahiplerinin durumuna göre bu teslimler gelir veya kurumlar vergisine konu olabilecektir. Yapı kooperatifi açısından ise elde edilen konutların arsa bedeli karşılığı olarak arsa sahibine devri söz konusudur. Konut bedelleri ile arsa maliyeti arasında rayiç veya emsal göz önüne alındığında bu noktada katlanan bir değer oluşabileceği görülür. Nihai olarak bu durumda kooperatif arsa sahipleri için müteahhitlik hizmeti vermiş olmaktadır."

Bu noktada arsa tapularının, tapu devri karşılığında aynı değer taahhüdü ile kooperatif adına devredilmesi durumu kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapılarak ortaklarla iş görme ilkesini ihlal

etme hakkı tanımaz. Bunun sonucunda da arsa sahiplerine kooperatiften sözleşmede belirlenen sayı ve türden bağımsız bölüm vermeyi taahhüt ettiği, belirlenen sayıda ki bağımsız bölümleri arsa sahiplerine teslim ettiğinde müteahhitlik hizmetini tamamlamış olacağı açıktır. Bu nedenle mükellef kooperatifin daire karşılığı arsa alımı işleminde kurumlar vergisi muafiyet şartlarının ihlali söz konusu olacağından Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin yapıldığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi açısından ise ilgili kanunun 27. Maddesi kapsamında emsal bedeli konusunda açıklamalar yapılmıştır. Madde hükmüne göre kesin değeri tespit edilemeyen durumlarda emsal bedeli hesaplanması gerektiğinden arsa sahiplerine verilen bağımsız bölümlerin değeri üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanması gerektiği değerlendirilmiştir.

SONUÇ

Yapılan açıklamalar ve değerlendirmeler çerçevesinde Türkiye’de yapı kooperatiflerinin Kurumlar ve Katma Değer Vergileri açısından muafiyet ve istisnalardan yararlanmak için bir takım şartları yerine getirmesi gerektiği ve bu şartların ihlali durumunda muafiyet şartlarının kaybedileceği, bunun sonucu olarak da yapı kooperatiflerinin özellikle kurumlar vergisi yönünden ağır sonuçlara maruz kalabileceği belirtilmiştir.

Kooperatiflerin arsa sahipleri ile kat karşılığı sözleşmeler yaparak arsa temin etmesi ve bu işlem sonucu olarak arsa sahipleri ile kat karşılığı sözleşme imzaladığı tarihten itibaren Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde ortaklarla iş görme ilkesini ihlal edeceği, kooperatiflerin bütün teslimlerinin ihlal tarihinden itibaren vergilendirmeye tabi tutulacağı açıklanmaya çalışılmıştır.

Ortak dışı işlemlerin sonucu kooperatiflere mükellefiyet kaydı açılarak tüm teslimlerinin vergilendirilmesi sonucunun ağırlığı karşısında idare tarafından 5 Aralık 2017 tarihli, 30261 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 88’inci maddesi⁵ ile: “Kooperatiflerin, 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.” şeklinde bu konuda düzenleme yapılmıştır.

Bahsi edilen düzenleme ile 01.01.2018 tarihinden önce muafiyet şartlarını ihlal eden kooperatiflerde ortak dışı işlem halen bir bütün olarak ele alınacak fakat 01.01.2018 tarihinden sonra sadece ortak dışı işleme konu eylemler için iktisadi işletme oluşacak ve muafiyet şartı etkilenmeden ortak dışı işlem için vergilendirme yapılabilecektir. Yapılan düzenleme yapı kooperatiflerinde kooperatiflere üye olan gerçekten kooperatiftan aidat ödeyerek ev almayı amaçlayan vatandaşların yaşayacağı herhangi bir mağduriyeti de kendiliğinden engellemiş olacaktır. Bu duruma makalemize konu işlem bazında bakacak olursak da sadece arsa sahibine verilen inşa edilen evler kurumlar vergisi yönünden vergilendirmeye tabi tutulacak ve kooperatifte asıl amacı olan konut üretimi çerçevesinden saparak

⁵ 05.12.2017 tarihli Resmi Gazete. “7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”. (<https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171205-12.htm>) Erişim Tarihi: 18 Mart 2021.

müteahhitlik hizmeti vermiş durumunda kalmayacaktır.

Özellikle 2017 yılında yapılan bu değişikliğe inceleme elemanlarının yaptıkları vergi incelemelerinde dikkat etmesi ve mükellefiyet gerektiren muafiyet ihlalleri kapsamında bu değişiklik gözden kaçırılmamalıdır.

KAYNAKÇA

- MÜFTÜOĞLU, H. ve AYDOS, V. (2021). "Türkiye'de Kooperatifçilik, Türk Konut Kooperatifçiliğine Alternatif Bir Model: Almanya". İstanbul Ticaret Odası, İstanbul. S.56.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Tekirdağ Vergi Dairesi Bşk. "27.12.2011 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.59.15.01-KDV-KVK-44 sayılı özelge". (<http://www.ozelgearsivi.com/2013/03/konut-yap-kooperatifinin-kat-karslg.html>). Erişim Tarihi: 18 Mart 2021
- T.C. Aksaray Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü."26.08.2013 tarih ve 82185597-068KVK/2010-16 sayılı özelge". (<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/-255/128-20135/28420->). Erişim Tarihi: 18 Mart 2021
- Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Bşk."20.03.2015 tarih ve 27575268-105[229-2012-9398]-307 sayılı özelge." (<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/-254/124-201511/28658-kat-karl-inaat-ii-yapan-yap-kooperatifinin-vergilendirilmesi->). Erişim Tarihi: 18 Mart 2021.
- 05.12.2017 tarihli Resmi Gazete. "7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun". (<https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171205-12.htm>) Erişim Tarihi: 18 Mart 2021.