

# KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE VERGİSEL YÖNDEN GENEL BAKIŞ ve ÖZELLİKLİ KONULARA İLİŞKİN SORULAR ve CEVAPLAR

GENERAL VIEW OF THE TAXATION OF HOUSING  
CONSTRUCTION COOPERATIVES AND QUESTIONS  
AND ANSWERS ON SPECIAL ISSUES



Ramazan KAYA\*

## ÖZ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da kooperatifler, verginin mükelleflerinden biri olarak sayılmışlardır. Kuruluşunda ekonomik olmaktan çok sosyal bir amacın hakim olduğu görülen kooperatiflerin kazançlarının vergiye tabi tutulmasının altında yatan temel gerekçe, ekonomide haksız rekabetin önlenmesidir. Kanun koyucu, bir taraftan yeni Kanunun daha ilk maddesinde kooperatifleri kurumlar vergisi mükellefi olarak belirlerken, diğer taraftan da, bunlardan belirlenen koşulları taşıyanları kurumlar vergisinden muaf tutmuştur. Yapı kooperatifleri açısından KDV kanunu da teşvik amaçlı tedbirler almıştır. Ancak yıllar itibariyle değişikliklere yer verilmiştir. Çalışmamızda bu konulara değinmek ve dağınık olan vergisel hükümleri toparlamaya çalışacağız.

**Anahtar Kelimeler:** Yapı Kooperatifi, Kooperatiflerde Muafiyet, Kooperatif Şartları, Yapı Kooperatifinde Vergi.

## ABSTRACT

Cooperatives are named as a type of corporate taxpayers in Corporate Tax Law. The main reason behind the taxation of cooperatives, which are operated under social aims rather than economic, is to prevent the unfair competition. The lawmaker, on one hand, defines cooperatives as corporate taxpayers under Article 1 of the Law, and on the other hand, exempts them from corporate tax under certain conditions. VAT Law also have taken certain measures in order to support construction cooperatives. However, changes in law are discussed. In this study, we are trying to discuss these issues and gather and summarise broad and loose tax rules.

**Keywords:** Construction cooperatives, exemptions in cooperatives, conditions of cooperatives, tax in construction cooperatives

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

<sup>1</sup> Bkz. 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu Md 1.

## 1- GİRİŞ

Kooperatifler Kanununda yapılan tanımdan yola çıkarak, ticari kazanç sağlamaktan çok ekonomik çıkarları korumak ve sosyal yardımlaşma gibi amaçların hakim olduğu görülen kooperatiflerin kazançlarının vergiye tabi tutulmasının altında yatan temel gerekçe, ekonomide haksız rekabetin önlenmesidir. Ancak belirli şartları taşıyan kooperatiflerin sosyal amaçlarını daha iyi yerine getirebilmesi amacıyla vergisel yükümlülükleri ortadan kaldırılmış veya hafifletilmiş olup Konut Yapı Kooperatifleri de belirlenen bu şartları taşıması koşulu ile vergisel avantajlardan faydalanabilmektedirler. Tabi ülkemizde vergisel avantajlardan faydalanmak ve vergiden kaçmak amacıyla kooperatif adı altında ticari faaliyetlerinde yürütüldüğü görülmektedir. Bu amaçla konan koyucu önleyici tedbir olarak bazı şartlara yer vermektedir.

Çalışmamızın konusunu Konut Yapı Kooperatifleri oluşturduğundan bu konu üzerinde durmaya çalışacak özellikle sorun yaşanan hususlara soru, cevap şeklinde açıklama yapmaya çalışacağız.

## 2- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN AMAÇ ve FAALİYET KONULARI

Konut Yapı Kooperatifleri'nin amacı ortaklarının konut ihtiyaçlarını karşılamaktır.<sup>2</sup> Bu amaçla kooperatif:

1. Arsa ve arazi satın alır, birleştirir imar planına uygun biçimde böldürerek altyapı, plan, proje ve maliyet hesapları hazırlar ve ortaklarına konut yaptırır.
2. Yaptırılan konutların mülkiyetini bu ana sözleşmede yazılı esaslara göre ortaklarına aktarır
3. Ortaklarının sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurar, bunları ortaklarına aktarabilir.
4. Yukarıdaki fıkralardaki yazılı hususları sağlamak üzere, ilgili kurum ve kuruluşlarla ortak çalışmalarda bulunabilir, gayrimenkul ve menkulleri iktisap eder, kiralar, kiraya verir, satar ve benzeri tasarruflarda bulunur, aynı haklar tesis eder.
5. Kooperatifin kredi ihtiyacının karşılanması amacıyla ilgili finansman kuruluşlarına başvuruda bulunur, borçlanır, açılan kredinin zamanında ve amacına uygun kullanılmasını sağlayıcı tedbirleri alır.
6. Konut yapımının imkânsızlaşması halinde, kooperatife ait arsayı parselleyerek, genel kurulca karara bağlanması şartıyla kur'a ile ortaklarına dağıtır.
7. Konut yapı kooperatifleri üst kuruluşlarına katılır.
8. Gerektiğinde ortaklar ve personel için yardım fonları oluşturur, konusu ile ilgili eğitim, yayın, araştırma ve benzeri faaliyetlerde bulunur.

## 3- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DURUMU

### 3.1- Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Açısından Değerlendirme

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olup, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ise 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

<sup>2</sup> Bkz. Konut Yapı Kooperatifleri Ana sözleşmesi Md 6.(<https://www.csb.gov.tr/db/igdir/webmenu/webmenu3336.pdf>)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1' inci maddesinin onuncu fıkrasında, "...bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hüküm altına alındığından, 01.01.2006 tarihinden önceki dönemler için 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uygulanacaktır" hükmü yer almaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Verginin Konusu Başlıklı 1 inci maddesinde Kooperatiflerde kazançları bakımından Kurumlar Vergisi mükellefi olarak sayılmışlardır. Aynı Kanunun 2. Maddesinde kooperatiflerin tanımı için "*Kooperatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder*" hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca 1 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde "*1163 sayılı Kanun dışında özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler de önceden olduğu gibi kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır*" hükmü ile kooperatif tanımı genişletilmiştir.

Kooperatifler özetle ticari muamelelerine ilişkin kazançları açısından KVK 1. maddesinde sayılanlar gibi Kurumlar Vergisi açısından mükelleflerdir. Ancak Kanun koyucu Bazı Özel Şartlar getirmek suretiyle Kooperatiflere (Yapı Kooperatifleri de dahil) Kurumlar Vergisi açısından ayrıcalıklar tanıması ve vergiden muaf tutmuştur.

### 3.2- Kurumlar Vergisi Muafiyeti Açısından Değerlendirme

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16'ıncı maddesinde, esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatiflerin (Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz) kurumlar vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde de; 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 görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri 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 işlemini 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 kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.<sup>3</sup>

Kurumlar Vergisi Kanunu 1 No'lu Genel Tebliğinde ayrıca konuya ilişkin değinilen hususlar şu şekildedir ;<sup>4</sup>

1. *Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir.*

<sup>3</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

<sup>4</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu 1 No.lu Genel Tebliği

2. 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.
3. 2006 yılının sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 4' üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti, 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır. Dolayısıyla, bu tarihten önce kurulan yapı kooperatifleri, 31/12/2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen muafiyet şartlarını yerine getirmiş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

### 3.2.1- Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler

Konut Yapı Kooperatiflerinde en çok karşılaşılan sorun ortak dışı işlemin olup olmadığı sorunudur. Zira Kanun koyucu tarafından belirlenen şartların bir tanesi de kooperatiflerce ortak dışı işlem yapılmaması gerektiğidir. Bu nedenle Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrı bir başlık açılmış ve aşağıdaki hususlara yer verilmiştir;<sup>5</sup>

1. 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.
2. 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.
3. Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir vb. malzeme satın alması, söz konusu inşaatı finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.
4. İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'inci maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.
5. 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.
6. 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 tesis-

---

<sup>5</sup> Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

lerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.

### **3.2.2- Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti**

Konu ile ilgili olarak 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.1.4.3. Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler" başlıklı bölümünde, *"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."* açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre; kooperatif arsasını kat karşılığı müteahhit firmaya vererek kooperatif üyelerinin her bir hissesi için bir işyeri veya konut elde etmesi ve kooperatif muafiyetine ait diğer şartların da varlığı halinde, kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan; arsanın tapuda kooperatif adına kayıtlı olmakla birlikte müteahhit firma ile yapılan sözleşme gereği müteahhit firmaya bırakılan bağımsız bölümlere tekabül eden kat irtifak payının, kooperatif tarafından veya vekalet alınmak suretiyle, müteahhit firmanın belirleyeceği üçüncü kişilere tapuda devir işlemi kooperatif adına gerçek bir satış işlemi olmadığından; söz konusu bu satış işlemi kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyecektir.

### **3.3- Konut Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Açısından Özet Değerlendirme;**

Kooperatifler, her ne kadar ticari kazanç sağlamaktan çok ekonomik çıkarları korumak ve sosyal yardımlaşma gibi amaçları esas alsa da kanun koyucu tarafından olası rekabeti eşitsizliğini engellemek için Kurumlar Vergisi mükellefleri arasında sayılmaktadır. Ancak bu kuruluşların amaçlarını dikkate alma hassasiyeti göstererek ayrıca teşvik etmek amacıyla vergi muafiyet müessesesinden faydalanma hakkı tanımıştır. Tabi bunu yaparken olası vergiden kaçınmaları engellemek adına bazı genel ve özel şartlar getirmiştir.

Özetle; kooperatifler, kazançları yönünden Kurumlar Vergisi mükellefidirler ancak yukarıda belirtilen özel ve genel şartları taşımaları halinde kazançları Kurumlar Vergisi'nden muaftır.

## **4- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DURUMU**

3065 Sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır. Aynı Kanunun 17/4-k maddesinde ise konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimlerinin KDV'den müstesna olduğu hüküm altına alınmış, ancak söz konusu Kanun hükmü 3/7/2009 tarihinden geçerli olmak üzere 5904 sayılı Kanunun 13/b maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yanında 5904 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle 3/7/2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV Kanununa eklenen geçici 28 inci maddede; "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır." hükmüne yer verilerek, 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri KDV'den istisna edilmiştir. Kanun koyucu yaptığı kanun değişikliğinde Bina İnşaat Ruhsatı alınma tarihine önem vermekte ve KDV mükellefiyetini bu tarihe göre belirlemektedir.

Söz konusu madde hükmüne göre açıklaması yapılan aşağıdaki hususlar 1 no.lu KDV Genel Tebliğinden alınmıştır.<sup>6</sup>

*“3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri KDV’den istisnadır.*

*3/7/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde ise üyelere yapılan 150 m<sup>2</sup>ye kadar konut teslimlerinde (%1), 150 m<sup>2</sup>nin üstündeki konut teslimlerinde ise (%18) oranında KDV hesaplanır. Ayrıca, üyeler dışında üçüncü şahıslara yapılan konut teslimleri ile kooperatif üyelerine bile olsa işyeri teslimleri genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabidir.*

*3065 sayılı Kanunun 20’inci maddesi uyarınca konut yapı kooperatiflerinin inşa ettikleri konutların üyelerine tesliminin karşılığını teşkil eden bedel, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte üyeler tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar toplamı olacaktır. Ancak, üyelerden toplanan aidatlara, kat karşılığında verilen arsaya ilişkin bedelin dahil olmaması durumunda, matrahın tespitinde arsa bedelinin her bir üyeye düşen kısmı ile her bir üye tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar birlikte dikkate alınır”.*

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesisi konusunda da yine tebliğde açıklamalar yapılmış olup aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

*“Geçici 28’ inci maddenin yayımlandığı 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde bu ruhsatlara dayanılarak inşa edilecek konutların üyelere tesliminde (vergiye tabi başka işlemleri bulunmamak kaydıyla) mükellefiyet tesis edilmesine ve beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.*

*Bu kooperatiflerin 3/7/2009 tarihi itibarıyla inşaat ruhsatı alınmamış başka arsalarının bulunması halinde, bu arsalarda inşa edilecek konutlar için inşaat ruhsatı alınıncaya kadar adlarına mükellefiyet tesis edilmesi gerekmez.*

*3/7/2009 tarihi itibarıyla arsası olup bina inşaat ruhsatı almamış kooperatifler ile bu tarih itibarıyla hiç arsası bulunmayan veya bu tarihten sonra kurulacak kooperatiflerin, bina inşaat ruhsatı almadıkları müddetçe mükellefiyetleri tesis edilmez.*

*3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilir, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyannamesi verilir”.*

Tapuda arsa payının alıcıya devredilmesi, vergisel açıdan sonuç doğurmamakta, ancak taahhüt edilen daire ve işyerlerinin yapımı bittikten sonra alıcıya teslimi (tasarruf hakkının devri) ile vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmektedir. Bu nedenle, kazanç, daire veya işyerlerinin alıcının tasarrufuna bırakıldığı tarihte elde edilmiş sayılmaktadır. Faturanın da satılan daire veya işyerinin alıcının tasarrufuna sunulduğu tarihte düzenlenmesi gerekmektedir. Mükellefiyet kaydı ve beyanname verme tarihleri bu husus dikkate alınarak belirlenmelidir. Bu karmaşık konuyu örneklerle somutlaştırmaya çalışalım.

---

<sup>6</sup> 1 no.lu KDV Genel Tebliği. Bkz. [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/KDV/kdv\\_genteb.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm)

**Örnek-1:**

- A Konut Yapı Kooperatifinin Kuruluş Tarihi : 10.10.2008
  - Konut için Arsa Tescili : 10.10.2008
  - İlk ruhsat alma tarihi : 22.02.2010
  - İlk Konut Tapuda Devir : 01.01.2013
- Mükellef kurumun tapuda kayıtları anahtar teslim olacak şekilde yaptığını kabul edelim.

**Cevap:**

1. Mükellef Kurumun Geçici 28 inci madde gereği 10.10.2008-22.02.2010 tarihleri arasında KDV mükellefiyetleri tesis edilmez.
2. 22.02.2010 tarihi itibarıyla KDV mükellefiyeti tesis ettirmek gerekmektedir.
3. 22.02.2010-31.01.2013 tarihleri arasında boşta olsa 3 aylık olacak şekilde KDV beyannamelerini vermek zorundadır.
4. 2013/Ocak dönemi dahil olmak üzere yine üçer aylık olacak şekilde KDV beyannamelerini vermek zorundadır.

Daha önceki bölümlerde açıkladığımız hükümlerden de anlaşılacağı üzere mükellef kurumun ruhsat almış olması mükellefiyet kaydı için yeterlidir. Yine aynı hükümlerde mükellefin vergiye tabi işlemlerinin olmaması halinde üçer aylık dönemler itibarıyla beyanname vermesi gerektiği hükmü yer almaktadır. Mükellef kurum tarafından vergiye tabi işlem gerçekleştirmesi halinde de beyanname vermeye devam edeceği tabiidir.

**Örnek-2:** Yukarıdaki örnekte mükellef kurumun ruhsat alma tarihini 15.10.2008 olsun ve ilk konut teslim tarihi de 01.01.2013 olsun.

**Cevap:**

Bu durumda mükellef kurum adına herhangi bir KDV mükellefiyeti tesis edilmesine gerek yoktur. Zira yukarıda da açıklandığı üzere 3/7/2009 tarihi itibarıyla inşaat ruhsatı alınmamış başka arsalarının bulunması halinde, bu arsalarda inşa edilecek konutlar için inşaat ruhsatı alınıncaya kadar adlarına mükellefiyet tesis edilmesi gerekmez.

**4.1- Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması**

Arsa kat karşılığı inşaat işleri; arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi ile müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine konut veya işyeri teslimi şeklinde iki ayrı teslimden oluşmaktadır.

Bu kapsamdaki işlemler teslim mahiyetinde olduğundan kat karşılığı inşaat işlerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inşaat taahhüt işinden söz edilemez.

Diğer taraftan, üzerinde kat irtifakı kurulan konut yapı kooperatifine ait arsaların, muhtelif müteahhit firmalara ya da diğer konut yapı kooperatiflerine inşaat yapılmak üzere teslimi de inşaat taahhüt işi kapsamında mütalaa edilmez. Müteahhit firmalar veya konut yapı kooperatifleri tarafından bir konut yapı kooperatifine ait arsalar üzerinde yapılacak olan konutlar için kat karşılığı anlaşma yapılması durumunda, yapı sahibi kooperatife konut tesliminde istisna ya da inşaat taahhüt işi kapsamında indirimli oran uygulamasından söz edilemeyeceği için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> 1 No.lu KDV Genel Tebliği Bkz. [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/KDV/kdv\\_genteb.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm)



## 5- ÖZELLİKLİ DURUMLARA İLİŞKİN SORU ve CEVAPLAR

Esasen makalemizin buraya kadar olan kısmına ilişkin birçok kaynakta makaleler bulunmaktadır. Ancak amacımız bu kaynaklarda yer alan bilgileri daha basite indirgemek suretiyle sadece genel hatlara değinmekti. Makalemizin bundan sonraki bölümlerinde, kooperatiflerce sıkça sorulan ve cevabi bilgiye ulaşmanın bir hayli zor olduğu bilgilere daha anlaşılır ve sade bir biçimde yer verilecektir. Bununda soru ve cevap şeklinde yapmanın, soru sahipleri açısından daha faydalı ve yalın olacağını düşündüğümüzden bu şekilde devam edeceğiz.

### **Soru 5.1- Konut Yapı Kooperatifi Olarak Kullandığımız Bir Taşıtı Satmamızın Muafiyet Şartları Açısından Sonuçları Nelerdir?**

Konut Yapı Kooperatiflerine ilişkin muafiyet şartlarına zaten yukarıda değinmiştik. Burada soruyu ilgilendiren esas unsur Ortak dışı işlem olup olmadığıdır.

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “4.13. Kooperatifler” başlıklı bölümünde muafiyet şartları detaylı olarak açıklanmış olup, “4.13.1.4 Sadece ortaklarla iş görülmesi” başlıklı bölümünde de; *“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.”* açıklamasına yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğin “4.13.1.4.3. Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler” başlıklı bölümünde de; kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılmasının ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu kamyonet tipi aracın kooperatifinizin amacını gerçekleştirmesinden sonra satılması halinde bu satış işleminin ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyeceği tabiidir. Öte Yandan kooperatifinizin faaliyetinde kullanmak üzere satın almış olduğu kamyonet tipi aracın ihtiyacınızın kalmamasından dolayı üçüncü kişilere satılması halinde “sadece ortaklarla iş görülmesi” şartı ihlal edilmiş sayılacağından satış tarihi itibarıyla kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.<sup>8</sup>

### **Soru 5.2- Kooperatiften Ayrılan Üyelere Ait Olan ve Yeni Üyelere Devredilmek Üzere Geçici Olarak Kooperatif Tarafından Devralınan Üyelik Haklarının Satışını Muafiyet Şartlarına Aykırı Mıdır?**

Burada esas olarak Kooperatifin, adına geçici olarak devralınan üyelik haklarının en yüksek giriş aidatını verecek kişilere devredileceğinden bahsedilmektedir.

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunun 17’ inci maddesinde, *kooperatiften çıkan veya çıkarılan ortakların kendilerinin yahut mirasçılarının kooperatif varlığı üzerinde haklarının olup olmadığı ve bu hakların nelerden ibaret bulunduğu hususlarının ana sözleşmede gösterileceği; bu hakların, yedek akçeler hariç olmak üzere, ortağın ayrıldığı yıl bilançosuna göre hesaplanacağı* hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun “Hak ve vecibelerde eşitlik” başlıklı 23’ üncü maddesinde ise ortakların bu Kanunun  *kabul ettiği esaslar dahilinde hak ve vecibelerde eşit oldukları* belirtilmiştir.

<sup>8</sup> İstanbul VDB 04.09.2015 tarih 62030549-125[2-2015/144]-78877 sayılı Özelgesi



Yani ödeme imkânsızlığı nedeniyle üyelikten ayrılan ortağın hissesine tekabül eden paylarının, yedek akçeler hariç olmak üzere ortağın ayrıldığı yıl bilançosuna göre hesaplanan değeri üzerinden Kooperatifiniz tarafından geçici olarak devralınması ile bu ortakların yerine kooperatife yeni alınacak ortaklardan enflasyondan kaynaklanan nedenlerden dolayı eski ortakların ödediği meblağın üzerinde alınan fark bedellerinin, kooperatif amaçlarının gerçekleştirilmesi için kullanılması şartıyla, bu işlemler Kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyecektir.

Ancak, kooperatifin konut inşaatlarını tamamlaması neticesinde konutların kooperatif üyelerine ferdileştirme yapılmak suretiyle teslim edilmesinden sonra üyelikten ayrılan ortağın hissesine isabet eden ve kooperatifin elinde kalan konutların, yeni üye kaydı yapılarak devredilmesi halinde; bu devir işlemi, üçüncü kişilere yapılmış bir satış olarak değerlendirilecek olup; 5520 sayılı Kanunun 4/1-k maddesinde yer alan muafiyet şartlarından “sadece ortaklarla iş görülmesi” şartı ihlal edilmiş olacağından, Kooperatifinizin muafiyet şartının ihlal edildiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerektiği tabiidir.<sup>9</sup>

### **Soru 5.3- Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt işlerinde KDV Oranı Kaçtır?**

KDV Kanunun geçici 15’inci maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV’den istisna edilmiştir. Bu madde çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işleri, bina inşaat ruhsatı 29/7/1998 tarihinden önce alınmış ise KDV’den istisna tutulur. Bina inşaat ruhsatı bu tarihten sonra alınmışsa söz konusu işlere (%1) oranında KDV uygulanır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli KDV oranı (%1) uygulanabilmesi için;

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

Konut yapı kooperatifleri üst birlikleri adına tescilli boş arsaların üye kooperatiflere tahsisi durumunda, üst birlikler de kooperatif durumunda olduğundan, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde de istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanabilir. Yapı ruhsatlarının yapı sahibi bölümünde kooperatifin yanı sıra üst birliğin adına da yer verilmesi istisna ya da indirimli oran uygulanmasına engel teşkil etmez.<sup>10</sup>

Konut yapı kooperatiflerine verilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulanmasında aranan şartlar konusunda Gelir İdaresi ile Danıştay arasında görüş farklılıkları bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat ve taahhüt işlerinde indirimli oranın uygulanabilmesi için muhtelif şartlar aranılmıştır (Uyuşmazlıklar daha çok konut yapı kooperatiflerin yaptıkları inşaatlara ait arsanın tapuda kendi adlarına tescilli olması ve inşaat yapı ruhsatının kendi adlarına düzenlenmiş olması gerektiği konusunda çıkmıştır).

<sup>9</sup> Kayseri VDB 24/04/2014 tarih 50426076-125[4-2013/20-226]-62 Sayılı Özelgesi

<sup>10</sup> 1 No.lu KDV Genel Tebliği Bkz. [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/KDV/kdv\\_genteb.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm)

5 Sayılı KDV Sirkülerinde açıkça belirtildiği üzere, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan veya indirimli oranda katma değer vergisinden yararlanabilmesi için inşaat yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması gerekmektedir.

İstisnadan veya indirimli orandan yararlanmak için inşaat yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması gerektiğini öngören 5 sayılı KDV Sirkülerinin iptali amacıyla Danıştay'da dava açılmıştır. Danıştay 4. Dairesi 31.10.2006 tarih ve E. No: 2006/1452, K. No: 2006/2080 sayılı kararında; "İnşaat yapı ruhsatı münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmemiş ise yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan veya indirimli oranda KDV'den yararlanması mümkün değildir." ibarelerinin iptaline, oy birliği ile karar verildi." denilmektedir.

Danıştay 5 sayılı KDV Sirkülerini iptal ettikten sonra Vergi İdaresi tarafından konut yapı kooperatiflerine verilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulaması konusunda, 28.07.2007 tarih ve 26596 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde; "...Bu Tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi 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 gerekmektedir" açıklamaları yer almaktadır.

Danıştay 4.D. 27.11.2008 tarih ve E. No.2008/2158 sayılı Kararında, 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine ilişkin olarak; 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan konu hakkındaki hükme ilişkin yürütmenin durdurulması kararı vermiştir.

5 No.lu KDV Sirkülerinin ilgili bölümlerini iptal eden Danıştay 4. Dairesi, 31.10.2006 günlü ve E:2006/1452, K:2006/2080 sayılı kararının iptal edilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından açılan dava nedeniyle Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun kararı ile Danıştay 4. Dairesinin 5 No.lu Sirküleri İptal Eden Kararının yürütmesinin durdurulmasını kararlaştırılmıştır.

Bu duruma göre, konut yapı kooperatiflerinin kendilerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV'den yararlanabilmek için 5 No.lu KDV Sirküleri ile belirtilen şartları taşımaları gerekmektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kararından sonra 5 sayılı KDV Sirküleri tekrar yürürlüğe girmiştir.

Kooperatifin tasfiyeye girdiği tarihten sonra inşaat taahhüt işlerine ilişkin olarak düzenlenen hak ediş faturalarına istisna veya indirimli oran uygulanması mümkün olmayıp, %18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir. İdare verdiği özelgede: "Bu çerçevede, ... Ltd. Şti. ile S.S. ... Yapı Kooperatifi arasındaki sözleşme çerçevesinde yapılan inşaat taahhüt işlerine ilişkin olarak Kooperatifin tasfiyeye girdiği tarihten sonra düzenlenen hak ediş faturalarına istisna veya indirimli oran uygulanması mümkün olmayıp, %18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir"<sup>11</sup>. Şeklinde açıklamalar yer almaktadır.

#### **Soru 5.4- Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşinin Kapsamını Açıklar Mısınız?**

İstisna veya indirimli oran uygulaması kapsamına girip girmediği konusunda Maliye Bakanlığınca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'ndan alınan görüşler çerçevesinde inşaat taahhüt işi olarak değerlendiril-

<sup>11</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 12.03.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.54/5428-2522/027806 sayılı

dirilen işler girmektedir. Bu işlerin ne olduğuna ilişkin ayrıntılı bilgi 5 No.lu KDV Sirkülerinde<sup>12</sup> yer almaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile mal teslimleri, istisna ya da indirimli oran uygulamasından yararlanamaz. Dolayısıyla bu teslim ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

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 ya da indirimli oran uygulanamaz.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahallinde yapılan satışı dışında) doğrudan kooperatiflere teslimi KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak konut yapı kooperatiflerinin ticari bir işletmeye dahil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsayı satın alması işlemi (Kanunun (17/4-r)maddesindeki istisna uygulaması hariç), KDV'ye tabidir.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inşaat işi yaptırmaları halinde, taşeron ve müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetlerinde, yalnızca işçilik hizmetlerine istisna veya indirimli oran uygulanır. Bunun dışında inşaatta kullanılmak üzere piyasadan satın alınan mal ve hizmetler ise genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulur.<sup>13</sup>

#### **Soru 5.5- Adına Kayıtlı Arsası Olmayan Bir Konut Yapı Kooperatifi Bir Başka Yapı Kooperatifi ile Arsasına Karşılık, Kat Karşılığı İnşaat Anlaşması Yapmasının Vergisel Yükümlülükleri Nelerdir?**

- **Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:** Makalemizin önceki bölümlerinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde; Tüketim ve Taşımacılık Kooperatifleri hariç olmak üzere diğer kooperatiflerin hangi şartlarda Kurumlar Vergisinden muaf olduklarına değindik. Burada önemli olan nokta kooperatifin adına kayıtlı olmayan arsa üzerinde kat karşılığı inşaat işi yaptığının anlaşılmasıdır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartlardan "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartını ihlal etmiş edilmiş olması nedeniyle, kooperatifin, bu faaliyete başladığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

<sup>12</sup> 5 No.lu KDV Sirküleri Bkz. <http://www.gib.gov.tr/node/86924/pdf>

<sup>13</sup> Mayıs.2017 Sektörel İnceleme Rehberleri (İnşaat Sektörü) Syf 77-78

Bkz. [https://portal.vdk.gov.tr/sites/tr/\\_catalogs/masterpage/vdkportal/html/SektorelRehberler/Insaat\\_sektoru.pdf](https://portal.vdk.gov.tr/sites/tr/_catalogs/masterpage/vdkportal/html/SektorelRehberler/Insaat_sektoru.pdf)

- **Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:** 5904 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle eklenen Geçici 28'inci maddesinde (Yürürlük Tarihi: 03.07.2009), bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimlerinin katma değer vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yapı ruhsatlarında konut yapı kooperatifi yapı sahibi değil yapı müteahhidi olarak yer alacaktır, kooperatifi adına inşaat yapılan tapuda kayıtlı herhangi bir arsa bulunmadığından "Düzenleme Şeklinde Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı ve İnşaat Sözleşmesi ve Satış Vaadi Sözleşmesi" kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

60 Seri No.lu KDV Sirkülerinin "3.6.5. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt Hizmetlerinde KDV Uygulaması" başlıklı ve "8.2.2. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi" başlıklı bölümlerinde de konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.<sup>14</sup>

Buna göre,

- Yapı ruhsatında ve Yenileme ruhsatlarında konut yapı kooperatifi yapı sahibi değil yapı müteahhidi olarak yer alması nedeniyle kooperatif tarafından yapılan inşaat taahhüt işlerine genel oranda (%18) KDV uygulanması gerekmektedir.
- 5904 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 3/7/2009 dan önce bina inşaat ruhsatı almış ise konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri, m<sup>2</sup> büyüklüğüne bakılmaksızın KDV'den istisna olacaktır. Bu tarihten sonra alınmış bir inşaat ruhsatı söz konusu olduğunda ise üyelerine yapılan konut teslimleri de KDV kanununda belirtilen oranlar üzerinden vergiye tabi olacaktır.
- KDV'ye tabi işlemlerinizi nedeniyle, kooperatifiniz adına KDV mükellefiyeti tesis ettirilmesi, gerçekleştirilen işlemlerin ilgili dönem beyannamelerinde beyan edilmesi ve KDV Kanununun 40/3 maddesi gereğince vergiye tabi işlemlerin bulunmadığı dönemlerde de boş da olsa KDV beyannamesi verilmesi gerekmektedir.
- İlgili dönemde indirimli orana tabi işlemlerinizi nedeniyle yüklenilip indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2'inci maddesine göre teslimin yapıldığı yılda mahsuben, yılı içinde mahsuben iadenin mümkün olmaması halinde ise izleyen yılda nakden veya mahsuben iadeye konu edilebileceği tabiidir.<sup>15</sup>

#### **Soru 5.6- Konut Yapı Kooperatifleri Faaliyetlerine Nasıl Son Verirler?**

Konut yapı kooperatiflerinin tasfiyesi; bunların dağıtılması, feshedilmesi, hesaplarının çıkarılması, alacak ve borçların tespiti, gerekli ödeme ve üyelere dağıtım yapıldıktan sonra mal varlığının sıfıra indirilmesidir. 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 81'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, konut yapı kooperatiflerinin ana sözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutları 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 münasebetlerinin sonuçlandırılacağı belirtilmiştir. Konut yapı kooperatifleri bütün ortaklarına tapu dağıtım işlemini tamamladıktan sonra amaçlarını gerçekleştirmiş olacağından tasfiyeye girmesi gerekecektir.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> 60 No.lu KDV Sirküleri

<sup>15</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 20/03/2015 Tarih 27575268-105[229-2012-9398]-307 Sayılı Özelgesi

<sup>16</sup> K. Çağlar, Konut Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Vergi Raporu 2017-213.Sayı Syf 71-81

Kooperatifin tasfiyeye girmesi durumunda aktifindeki menkul ve gayrimenkul malları elden çıkarması veya tasfiye sonucunda kalan bakiyenin ortaklara dağıtılması işlemleri ortak dışı işlemler olup muafiyet şartlarının ihlali olarak değerlendirilecektir. Tasfiye sonucunda ortaklara dağıtılan tutarlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2. maddesi uyarınca kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilecek olup ortaklar açısından menkul sermaye iradı olarak aynı Kanun'un 86/1-c maddesi göz önünde bulundurularak beyana tabi tutulması gerekecektir.<sup>17</sup>

Konuya ilişkin vergi idaresi tarafından verilen özelgede; *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 kâr payı dağıtılması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2 maddesi uyarınca ortaklar açısından menkul sermaye iradı olarak aynı Kanunun 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.”<sup>18</sup> şeklinde görüş bildirilmiştir.*

Özetle, Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ve tasfiye sürecine girmiş olan kooperatifin tasfiye sürecinde sermaye üzerinden kazanç dağıtımı yapacağından muafiyet şartlarını ihlal etmiş sayılması nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır.

#### **Soru 5.7- Kooperatife Ait Arsanın Satışından Elde Edilen Tutarı KVK 5/1-e İstisnası Açısından Değerlendiriniz?**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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 müstesna tutulmuştur.

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. 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “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*

<sup>17</sup> F. Kaynak “Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti Şartları ve Özellikli Durumlar” Vergi Raporu 2015-187.sayı syf:122-139

<sup>18</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 13.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7352-24605 sayılı özelgesi

*amaçları doğrultusunda kullanılması şartıyla*<sup>19</sup> yapı kooperatiflerinin de bu istisnadan yararlanabilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

Ancak, kooperatifler aktifinde iki yıldan fazla bulunan arsanın satışından elde edilecek kazancı, kooperatif ortaklarına dağıtarak tasfiyeye girecek olması durumunda, anılan istisna hükmünden yararlanılması mümkün değildir.

#### **Soru 5.8- Kooperatiflerde Zarar Mahsubunun Muhtevası Nedir?**

Kanunun “Zarar Mahsubu” başlıklı 9’uncu maddesinin birinci fıkrasında; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla zararların indirim konusu yapılabileceği, bu fıkranın (a) bendinde ise beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, kurumlar vergisi matrahının tespitinde geçmiş yıl zararlarının, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarların ayrı ayrı gösterilmesi, beş yıldan fazla nakledilmemesi ve beynamede ‘zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler’ düşüldükten sonra kazanç bulunması halinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Bu sorunun cevabının muafiyet şartlarından faydalanmayan kooperatifler açısından geçerli olduğu tabiidir.

#### **Soru 5.9- Yapı Kooperatiflerinde Risturn ve Kar Dağıtımının Vergisel Boyutları Nelerdir?**

**Kooperatiflerde Risturn;** kooperatif üyelerinin yaptıkları yıllık işlem hacmine göre fazladan ödemiş oldukları gider-maliyet karşılıklarının ortaklara iadesidir. Kooperatifler Kanunu’nun 38. maddesinde; “*Ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyetin sonunda elde edilen hasılatın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatiflerin yedek akçelerine eklenir.*” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla bu dağıtım kâr dağıtımı niteliğinde de değildir.

Vergiden muaf olan kooperatifte, ortak dışı işlem yapılırsa muafiyet ortadan kalkar ve bu işlemin yapıldığı dönemde ortak dışı işlemlerden doğan kazancın tamamı ile, ortak içi işlemlerden elde edilen gelir-gider farkından Risturn istisnasından yararlanacak olan kısım dışındaki tutar toplamı, kooperatifin vergi matrahına dahil olur.<sup>20</sup>

Risturn istisnasından yararlanacak kooperatifler tür olarak sayılmıştır. Bu kooperatifler tüketim, üretim ve kredi kooperatifleridir. Diğer yandan ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak iade edilen kısımlar da istisna kapsamındadır. Tüketim, üretim ve kredi kooperatifleri dışında kalan başka türdeki kooperatifler, dolayısıyla konut yapı veya arsa kooperatifleri Risturn istisnasından yararlanamaz.

**Kooperatiflikte Kar Dağıtımı;** 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

<sup>19</sup> 1 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<sup>20</sup> K. Çağlar, Konut Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Vergi Raporu 2017-213.Sayı Syf 71-81

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 elde ettiği kazancı (Risturn Hariç) ortaklara dağıtılması durumunda Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6/b bendine göre %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

**Soru 5.10- Kooperatiflerin Arsalarına Karşılık Gayrimenkul Sözleşmesi Yapmak Suretiyle Müteahhide İsbet Eden Gayrimenkulleri Doğrudan Alıcılara Tapuda Devretmesinin Hükümü Nedir?**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup aynı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde ise kooperatiflerin muafiyet şartları belirtilmiştir. Bu şartlardan bir tanesi de sadece ortaklarla iş görülmesi (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) olarak ifade edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.1.4.3. Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler" başlıklı bölümünde, *"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."* açıklamasına yer verilmiştir. Buna göre; kooperatif arsasını kat karşılığı müteahhit firmaya vererek kooperatif üyelerinin her bir hissesi için bir işyeri veya konut elde etmesi ve kooperatif muafiyetine ait diğer şartların davalığı halinde, kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan; arsanın tapuda kooperatifi adına kayıtlı olmakla birlikte müteahhit firma ile yapılan sözleşme gereği müteahhit firmaya bırakılan bağımsız bölümlere tekabül eden kat irtifak payının, kooperatif tarafından veya vekalet alınmak suretiyle, müteahhit firmanın belirleyeceği üçüncü kişilere tapuda devir işlemi kooperatif adına gerçek bir satış işlemi olmadığından; söz konusu bu satış işlemi kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyecektir.<sup>21</sup>

**Soru 5.11- Kooperatiflerin Kendi Adlarına Kayıtlı Arsa Üzerine Üye Sayısından Fazla Sayıda Yani Her Bir Üyeye Bir Den Çok Gayrimenkul Düşecek Şekilde İnşaat Yapmasının Kurumlar Vergisi Açısından Hükümleri Nelerdir?**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup aynı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde ise kooperatiflerin muafiyet şartları belirtilmiştir. Makalemizin önceki bölümlerinde de bu ayrıntılarına yer vermiştik. Yapı kooperatifinin tüm bu özel ve genel şartları taşıdığını varsayalım ve esasen net olmayan alanı aydınlatmaya çalışalım.

Kooperatifleri için genel şartlardan bir tanesi olan sadece ortaklarla iş görülmesidir. Konu ile ilgili olarak 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.1.4.3. Yapı kooperatiflerinde ortak

<sup>21</sup> Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı 23/02/2012 Tarih B.07.1.Gib.4.55.15.01-2012-Kvk-Öze-01-84 Sayılı özelgesi



dışı işlemler” başlıklı bölümünde, “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.”<sup>22</sup> hükmüne yer verilmiştir. Buradan anlaşılacağı üzere yapı kooperatifinin kat karşılığı anlaşma yapmaları ortak dışı işlem olacağından muafiyet şartlarını ortadan kaldırmaktadır. Aynı tebliğ hükmünden bu konuya ilişkin her üyeye bir daire veya işyeri düşecek şekilde yapılan anlaşmaları muafiyet şartlarını bozmayaacağı belirtilmiştir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus bu durumların kat karşılığı inşaat sözleşmeleri için geçerli olduğudur.

Kooperatifin kendi arsasına yine kendisinin, üye başına birden fazla daire olacak şekilde inşaat yapması muafiyet şartlarını bozan unsurlar arasında sayılmamıştır. Her ne kadar Kooperatiflerin, Ticari kazanç sağlamaktan çok ekonomik çıkarları korumak ve sosyal yardımlaşma gibi amaçların hakim olduğu gerçeği ile uyumlu olmasa da vergisel olarak muafiyet şartlarını bozmamaktadır. Bu nedenle kooperatifin açısından Kurumlar Vergisi Beyannamesi verme yükümlülüğü yoktur.

#### **Soru 5.12- Kooperatiflerin Vergi Usul Kanunu Açısından Yükümlülükleri Nelerdir?**

##### **Fatura vb. belge Düzenleme ve Defter Tutma Yönünden Değerlendirme:**

- Fatura Düzenlememe Fiili Yönünden: VUK Madde 232 aşağıdaki hükmü içermektedir.

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle **(1)** defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler”.

Aynı Kanunun Fatura Kullanma Mecburiyeti başlığıyla düzenlenen 177. maddesinin beşinci bendinde Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişilerin de Birinci sınıfa dahil tüccarlara dahil olduğu hüküm altına alınmıştır. Anlaşılacağı üzere kooperatif kurum fatura düzenlemek ve defter tutmak zorundadır olup istisna tutulmamış satışları fatura vb. belge düzenleme yükümlülükleri bulunmaktadır.

- Defter Tutma Fiili Yönünden: Vergi Usul Kanunun Defter Tutacaklar başlıklı 172. maddesi şu şekildedir. “Aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;
3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.

---

<sup>22</sup> 1 No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği

İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler”.

Türk Ticaret Kanunu’nun 124. maddesi ise Ticaret şirketlerini saymakta olup, kooperatiflerde bu kapsamda değerlendirilmiştir. Bu hususlar ışığında yapı kooperatiflerinin defter tutma yükümlülükleri bulunduğu anlaşılmaktadır.

#### **Beyanname Verme Yükümlülüğü Yönünden Değerlendirme:**

- KDV Beyannamesi Yönünden: Katma Değer Vergisi Kanununun 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe girmiş maddesi olan Geçici 28. maddesinde “*Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır.*” hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede 03.07.2009 tarihinden sonra yapı ruhsatı alan kooperatifler hakkında ilk ruhsat alma tarihi itibarıyla KDV mükellefiyeti tesis ettirmek gerekmektedir. Yukarıdaki hükümden de anlaşılacağı üzere mükellef kurumun ruhsat almış olması mükellefiyet kaydı için yeterlidir. Aynı hükümde mükellefin vergiye tabi işlemlerinin olmaması halinde üçer aylık dönemler itibarıyla beyanname vermesi gerektiği hükmü yer almaktadır. Öte yandan, 3/7/2009 tarihinden önce veya sonra kurulan konut yapı kooperatifleri adına bina inşaat ruhsatı alınmadığı müddetçe KDV mükellefiyeti tesis edilmesi gerek bulunmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Yönünden: Makalemizin önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak anlattığımız bir husus olduğundan cevabı özetleyeceğiz. Şöyle ki, Kurumlar Vergisi’nde bahsi geçen muafiyet şartlarını taşıyan mükellefler Kurumlar Vergisi Beyannamesi vermeyeceklerdir. Bunun aksine muafiyet şartlarını taşımayan mükellefler ise beyanname vermek zorundadırlar. Muaf oldukları faaliyetler dışında başka faaliyetleri olan mükellefler ise bu faaliyetleri yönünden beyanname vermek zorundadırlar.

Muhtasar Beyanname Yönünden: Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 15.’de “*Kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kesinti yapmak zorundadırlar*” hükmü yer almaktadır.

Yani kanun koyucu tarafından belirtilen bir hususta stopaj yükümlülüğü getirilen kooperatifler, bu hususla ilgili muhtasar beyanname vermek zorundadırlar. Örneğin bir müteahhit ile gayrimenkullerin inşası için anlaşılan kooperatif, yapım sürecinin bir takvim yılını aşması halinde yıllara sari inşaat ve onarım işi kabul edileceğinden GVK94. Madde kapsamında ve KVK 15. madde kapsamında müteahhide yapılacak hakkeşlerden %3 oranında stopaj yaparak muhtasar beyanname ile beyan etmek zorundadır.

Ba-Bs formu yönünden: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve Mükerrer 257’nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanarak, 350 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını “*Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)*” ile; mal ve hizmet satışlarını ise “*Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)*” ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiş, 362, 381 ve 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle de bu yükümlülüğe ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.<sup>23</sup>

<sup>23</sup> V.U.K. Genel Tebliği

396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiş olup, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, “*Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)*” ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise “*Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)*” ile bildirilecektir.

Yukarıda yer alan açıklamalara göre; kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olması halinde; muafiyetten yararlanılan hesap döneminden itibaren Ba-Bs bildirim formu verme yükümlülüğü bulunmamakta olup, kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olmaması halinde ise muafiyet şartlarının ihlal edildiği dönemden itibaren Ba-Bs bildirim formu verme yükümlülüğü bulunmaktadır.

***Elektronik ortamda beyan verme zorunluluğu:*** 367 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kurumlar vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Kurumlar Vergisi Beyannamesini, 376 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de Muhtasar Beyannamesini ve Katma Değer Vergisi Beyannamesini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.<sup>24</sup>

Diğer taraftan, kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayan mükelleflerin muhtasar ve Katma Değer Vergisi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunlulukları bulunmamaktadır. Dolayısıyla kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunmaması halinde Muhtasar ve Katma Değer Vergisi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme mecburiyetinin olmadığı, kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunması halinde ise; Muhtasar ve Katma Değer Vergisi Beyanname’leri ile Ba-Bs bildirim formlarını elektronik ortamda gönderme mecburiyetinin bulunduğu tabiidir.

#### **Soru 5.13- Kooperatif Olarak Anlaşma Gereği Alınacak Konutlar İçin Başka Yerde Müteahhide Arsa Verilmesinin Kurumlar Vergisinin Boyutu Nedir?**

Her hisse için bir konut veya işyeri verilmesi, kooperatifin sahip olduğu arsası üzerine yapacağı inşaatlar için geçerlidir. Kooperatifin müteahhidin kendine ait veya başkasına ait arsaya yapacağı konut ve işyeri karşılığı, kooperatifin kendine ait arsayı müteahhide devri ortak dışı işlem sayılacağından, böyle bir durumun tezahürü durumunda kurumlar vergisi muafiyeti mümkün değildir.

İdare bu konuya ilişkin vermiş olduğu özeldede “... *Yapı kooperatiflerine sağlanan, kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaması ayrıcalığı aynı arsa üzerindeki tasarruflara ilişkin olup, muafiyet şartlarına haiz bir kooperatifin arsası üzerinde üyelerine hisse başına birer işyeri yada konut yapılması karşılığı müteahhide başka bir yerde bulunan ayrı bir arsanın verilmesi muafiyet şartlarını ihlal edici işlem olarak kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisini gerektirecektir.*”<sup>25</sup> şeklinde görüş bildirilmiştir.

#### **Soru 5.14- Yapı Kooperatiflerinin Muafiyet Şartlarında Üst Birliğe Üye Olma Şartının Olup Olmadı Hakkında Bilgi Verir Misiniz?**

Yürürlükten kalkan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16. maddesi ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun 93. maddesinin 4. fıkrasına göre; kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatif merkez birliklerinin, faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, kurumlar vergisi muafiyet-

<sup>24</sup> V.U.K. Genel Tebliği

<sup>25</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 13.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7352 - 24605 sayılı özelge

tinden faydalanmaları mümkün değildir. Ancak, bu şart, kooperatifin faaliyet gösterdiği il sınırları içerisinde kurulmuş bulunan bir üst birliğin bulunması halinde aranacaktır. Kooperatifin faaliyet gösterdiği bölgede ve alanda kurulmuş bir üst birlik yoksa söz konusu şart aranmayacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda ise kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmaları için üst birliğe üye olma şartı aranmamaktadır.

#### **Soru 5.15- Kooperatifin Gayrimenkullerini Kiraya Vermesinde Gelir Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu?**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-c maddesi hükmü uyarınca, kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen %22 oranında, 2006/11449 sayılı B.K.K. ile 01.01.2007 tarihinden itibaren ise %20 oranında vergi tevkifatının yapılması gerekmektedir.<sup>26</sup>

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 5 numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Sözü edilen kurumlar, elde ettikleri kira gelirlerini yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan edeceklerdir. Ancak, kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden söz konusu Gelir Vergisi tevkifatı her halükârda yapılacaktır. Kooperatifin Kurumlar Vergisi mükellefi olup olmaması, bu tevkifatın yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

Buradan da anlaşılacağı üzere yapı kooperatifleri tarafından kiralamanın (Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar, arsanın veya bina cephesinin reklam amaçlı olması dahil) münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartını ihlal edici mahiyette 3. kişilere yapılması kurumlar vergisi muafiyet şartlarını ihlal olarak değerlendirilecek olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde birinci fıkrasında yazılı gerçek ve tüzel kişilere yapılması halinde kooperatiflere ödenen kira bedelleri üzerinden ödemeyi yapan sorumlularca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak, kooperatifin gelirlerinin tamamının gayrimenkul sermaye iradından ibaret olması ve bu gelirlerin tamamından da kiracılar tarafından tevkif yoluyla gelir vergisi kesilmesi durumunda Kurumlar Vergisi Kanunu'nu uyarınca yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi verilmeyecek ve tevkif edilen vergi nihai bir vergi olacaktır.

Ayrıca, kooperatiflere kira ödemesinde bulunan kişilerin, tevkifat yapma mecburiyetlerinin bulunmaması halinde de kooperatiflerin tevkifata tabi tutulmamış bu gelirlerini kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edeceği tabiidir.

#### **Soru 5.16- Kooperatiflere Tanınan Diğer Kanunlarda Tanından İstisnalar ve Muafiyetler Hakkında Bilgi Verir Misiniz?**

Kooperatifler Kanunu'ndan bir kısmı da diğer vergi ve harç yasalarından kaynaklanmaktadır.<sup>27</sup> Yapı kooperatifleri ile değil genel kooperatifler açısından soruya cevap verilmeye çalışılacaktır.

Kooperatifler Kanunu'nda Tanınan İstisnalar: KK. 93. maddesinde kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'nin çeşitli yasalarda yer alan

<sup>26</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

<sup>27</sup> M. Koçtürk "Türkiye'de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi" Yönetim Ve Ekonomi 2006-Cilt 13 Sayı 2

birtakım istisnalardan, muafiyetlerden ve indirimlerden yararlanacakları ifade olunmuştur. KK.m.93 adı geçen maddede yer alan hükümler aşağıdaki gibidir:

(i) Birbirinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nden,

(ii) Her nevi defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfaların mühürlenmesi her nevi harçtan ve Damga Vergisi'nden,

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

(iv) Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harçtan muaftırlar.

(v) Kooperatifler Kanunu'nun 13. maddesi gereğince verilen ortaklıktan çıkma bildirimleri Damga Vergisi'ne ve diğer harç ve resimlere tabi değildir.

**Gider Vergileri Kanunu'nda Tanınan istisna:** Gider Vergileri Kanunu'nun 29/m maddesinde "Türkiye Halk Bankası'nın Esnaf Ve Sanatkarlar Kefalet Kooperatifleri'nin kefaleti altında esnaf ve sanatkarlara verdiği krediler dolayısıyla alınan paralar ve bu kooperatiflerin ortaklarından masraf karşılığı adıyla aldığı paralar" ve 29/r maddesinde "kooperatifler aracılığı ile Başbakanlık Toplu Konut idaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri dolayısıyla lehe alınan paralar" Banka Sigorta Muameleleri Vergisi'nden müstesna edilmiştir.<sup>28</sup>

**Damga Vergisi Kanunu'nda (DVK) Tanınan istisna:** DVK' nun 9. maddesinin "2 sayılı tablosunun V/15 bendine göre "Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri ve Tarım Kredi Kooperatiflerinin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar" ile 18. bendine "Türkiye Halk Bankası'nın, esnaf kefalet ve küçük sanat kooperatifleri ve ortakları ve bu kooperatiflerin kendi ortakları ile münasebetlerinde tanzim olunacak borç senetleri, borç ödeme makbuzları, ipotek ve rehin senetleri" damga vergisinden müstesnadır.<sup>29</sup>

**Emlak Vergisi Kanunu'nda Tanınan Muafiyet:** Emlak Vergisi Kanunu'nun 4/p maddesine göre tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin de kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'nin ve Türk Kooperatifçilik Kurumu'nun sahip oldukları kendi hizmet binaları emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulmuşlardır. Ancak daimi muafiyetten yararlanacak olan kooperatiflerin 4 yılda bir emlak vergisi beyannamesi vermeleri zorunludur.<sup>30</sup>

## 6- SONUÇ

Türkiye'de kooperatifçilik uygulamaları özellikle 1980 yılından itibaren piyasa ekonomisi uygulamalarının ağırlık kazandığı dönemde hızlı bir gelişme göstermiştir. Bu gelişme sonucunda çok sayıda konut ve işyeri kooperatifleri kurulmuştur. Ekonominin kayıt altına alınmasında önemli görev üstlenen kooperatifler, hem vergi gelirlerinin artmasında hem de rekabetçi bir ekonomide piyasaların denge unsuru olarak önemli işlevler üstlenebilmektedir. Şüphesiz kooperatifçiliğin gelişmesinde devletin sağladığı desteklerin önemli bir payı vardır. Bu desteklerin başında da vergi muafiyet ve istisnaları gelmektedir.

<sup>28</sup> 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu

<sup>29</sup> DVK. m.9, b.V/15

<sup>30</sup> 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

Türkiye’de kooperatiflere Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi kanunlarında çeşitli istisnalar tanınmaktadır. Bunun dışında bazı harç ve fonlardan da muafiyetler söz konusudur. Ancak kanun koyucu kötü niyetli uygulamaların önüne geçmek amacıyla muafiyet ve istisnalardan faydalanmayı çeşitli şartlara bağlamıştır. Zaman içinde bu hükümlerde meydana gelen değişiklikler karışıklıkların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Ayrıca birçok kanun, tebliğ, sirküler vb. düzenlemelerde yer alan hükümlerde kooperatiflerin mevzuata uygun hareket etmesini zorlaştırmaktadır. Biz de makalemizde Konut Yapı Kooperatiflerinin genelde karşılaştıkları sorunlara değinmeye çalıştık. Konuya ilişkin dağınık olan bilgileri bir araya getirerek, kısa soru cevap şeklinde, en sık karşılaşılan sorunlara tek kaynak olması ve konuyu aydınlatması açısından makalemizi şekillendirdik.

#### **KAYNAKÇA**

- 20/03/2015 Tarih 27575268-105[229-2012-9398]-307 Sayılı Özelgesi
- Bkz. [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/KDV/kdv\\_genteb.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm)
- ÇAĞLAR, K. Konut Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Vergi Raporu 2017-213.Sayı Syf 71-81
- Konut Yapı Kooperatifi Ana sözleşmesi Bkz. (<https://www.csb.gov.tr/db/igdir/webmenu/webmenu3336.pdf>)
- İstanbul VDB 04.09.2015 tarih 62030549-125[2-2015/144]-78877 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 13.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7352-24605 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 13.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7352 - 24605 sayılı özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 12.03.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.54/5428-2522/027806 sayılı
- KAYNAK, F. “Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti Şartları ve Özellikli Durumlar” Vergi Raporu 2015-187.sayı syf;122-139
- Kayseri VDB 24/04/2014 tarih 50426076-125[4-2013/20-226]-62 Sayılı Özelgesi
- KOÇTÜRK, M. “Türkiye’de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi” Yönetim Ve Ekonomi 2006-Cilt 13 Sayı 2
- Mayıs.2017 Sektörel İnceleme Rehberleri(İnşaat Sektörü) Syf 77-78 Bkz.[portal.vdk.gov.tr/sites/tr/\\_catalogs/masterpage/vdkportal/html/SektorelRehberler/Insaat\\_sektoru.pdf](http://portal.vdk.gov.tr/sites/tr/_catalogs/masterpage/vdkportal/html/SektorelRehberler/Insaat_sektoru.pdf)
- Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı 23/02/2012 Tarih B.07.1.Gib.4.55.15.01-2012-Kvk-Öze-01-84 Sayılı özelgesi