

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]--22658

15.03.2016

Konu : Kooperatifin aktifinde kayıtlı arsanın Belediye tarafından istimlak edilmesi durumunda vergilendirme ve belge düzeni hakkında.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, kooperatifinizin üyelerine konut yapmak amacıyla 19.. yılında kurulduğu, yapmış olduğunuz konutları 19.. yılında üyelerine teslim ettiğinizi, 19.. yılından bu yana faaliyetinizin olmadığı, kooperatif aktifinde 19.. yılından beri kayıtlı olan ve imar planında yeşil alan olarak gözüken arsanın Belediye tarafından istimlak edilerek, istimlak bedelinin kooperatife ödemesinin yapılmasının gündemde olduğu belirtilerek istimlakin gerçekleşmesinden sonra elde edilecek kazancın ortaklara dağıtılarak tasfiye sürecine girilmesi halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilip edilmeyeceği, ortaklara dağıtılan tutarların tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı, kooperatifin tasfiyesi sırasında enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıl karlarının vergilendirilip vergilendirilmeyeceği, arsanın istimlak nedeniyle KDV tahakkuku olup olmayacağı ve fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

KURUMLAR VERGİSİ VE VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüyle kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olmakla beraber aynı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere

fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 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 olacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasında ise; "*Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:*

...

(e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.

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

...

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

hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, anılan istisna ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilen 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6.2.3.4.1. *Kooperatiflerin durumu*" başlıklı bölümünde, yapı kooperatiflerinin de önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu istisnadan yararlanabilmesinin mümkün olduğu; ancak istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması, hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerektiği belirtilmiştir.

Aynı Tebliğin "5.6.2.3.3. *Fon hesabında tutulan kazançların işletmeden çekilmemesi*" başlıklı bölümün üçüncü paragrafında, "*Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amacın olamayacağı açıktır. Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.*" açıklamasına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; kooperatifinizin aktifinde kayıtlı olan taşınmazın (arsanın) Belediye tarafından istimlak edilmesi, kurumlar vergisi muafiyeti şartlarının ihlal edildiği anlamına gelmeyecektir. Ancak istimlak sonucu elde ettiğiniz kazancın ortaklarınıza dağıtılması, "*sermaye üzerinden kazanç dağıtılması*" şartının ihlali olarak değerlendirilecek ve bu şartın ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

Öte yandan, kooperatifinizin tasfiyeye girmiş olması nedeniyle mülkiyetinde bulunan gayrimenkulün satışından elde edilen kazancın, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen satış kazancı istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasında, iştirak hisselerinden doğan kazançlar menkul sermaye iradı olarak sayılmış, aynı maddenin parantez içi hükmünde ise kooperatiflerin dağıttıkları kazançların bu zümreye dahil olduğu, kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevziinin, kazanç dağıtımı sayılmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, aynı Kanunun 94 üncü maddesinin (6) numaralı bendinin (b-i) alt bendinde, Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup, anılan maddede yer alan yetkiye istinaden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde kooperatife ait taşınmazın istimlak edilmesi nedeniyle doğan kazancın kooperatif üyelerine dağıtılması halinde, dağıtımı yapılacak tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (6) numaralı bendinin (b-i) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde, fatura, "*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika*" şeklinde tanımlanmış, 231 inci maddesinin 5 inci bendinde, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, 232 nci maddesinde ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, mezkûr Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde, "*... Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kar dağıtımı sayılmaz.*" hükmü yer almaktadır.

Buna göre;

- Söz konusu taşınmazın tapuda Belediye adına tescil edildiği tarihten, bu tarihten önce Belediyenin kullanımına bırakılıyorsa kullanıma bırakıldığı tarihten itibaren yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

- Daha önce sermayeye eklenmiş olan pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, kooperatifin tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağıtılması işlemi işletmeden çekiş sayılacak olup işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekecektir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1 inci maddesi ile Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 17/4-r maddesinde ise; kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Ancak, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde buldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

Diğer taraftan, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre, en az iki tam yıl süreyle kooperatifiniz aktifinde yer alan arsanın mutad taşınmaz alım satım ticareti kapsamında olmaması koşuluyla Belediye tarafından istimlak edilmesi; KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

Bahse konu arsa; en az iki tam yıl süre ile kooperatifiniz aktifinde yer alsa dahi, mutad taşınmaz alım satım kapsamında olması durumunda söz konusu istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamakta olup, bahse konu istimlak işlemi KDV'ye tabi olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.