

Kooperatife ait arsanın icra yoluyla satılması durumunda vergilendirmenin nasıl yapılacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	27575268-105[262-2014-158]-844
Tarih	20.08.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[262-2014-158]-844

20/08/2015

Konu : Kooperatife ait arsanın icra yoluyla satılması durumunda vergilendirmenin nasıl yapılacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, kooperatifinizin 1990 yılında kurulduğu ve 51 hissedarı bulunan bir arsanın 14 hissedarı dışındaki ortaklarının arsa paylarını kooperatifinize bedelsiz olarak devretmek suretiyle arsa değeri üzerinden hissedar oldukları, ancak hissedarlar arasındaki uyuşmazlık nedeniyle açılan dava neticesinde söz konusu arsanın mahkeme kararına istinaden icra yoluyla üçüncü kişilere 861.000 TL'ye rayiç değerinin altında satıldığı belirtilerek, bu satış işleminden dolayı kooperatifiniz adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilerek kurumlar vergisi beyannamesi verilip

verilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

I-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrası 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 ortaklar ile iş görölmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini 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 hükme bağlanmıştır.

Öte yandan 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliđinin "4.13. Kooperatifler" başlıklı bölümünde, kooperatif muafiyeti ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup, "4.13.1. Muafiyet şartları" başlıklı bölümünde de, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

-Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,

-Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,

-Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına,

-Sadece ortaklarla iş görölmesine

dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara fiilen uyulması gerektiği, ayrıca bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatiflerin, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacakları belirtilmiştir.

Tebliğin "4.13.1.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi" başlıklı bölümünde ise; "Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir. Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifinizin, anılan Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartları sağlaması ve herhangi bir ortak dışı işleminin de bulunmaması halinde kurumlar vergisinden muaf tutulması mümkün bulunmaktadır. Ancak, kooperatifinizin arsasının, ortaklar ve diğer arsa hissedarları arasındaki anlaşmazlık nedeniyle bir paylaşma davasına konu edilerek söz konusu arsanın kooperatifinizce açılan paylaşma davası sonucunda mahkeme kararına istinaden icra yoluyla üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılacak ve kooperatifiniz adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradının tanımı yapılmış olup, ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde ise; iştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii kazanç dağıtımı sayılmaz.) menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, yine söz konusu maddelerde bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir ve kurumlar vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmış olup, anılan maddenin birinci fıkrasının (6/b-i) bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) % 15 tevkifat yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, kooperatifinizin icra yoluyla satılan arsası nedeniyle elde ettiği kazancın ortaklara hisseleri oranında dağıtılan tutarları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6-b-i) bendine göre %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapması ve muhtasar beyanname ile beyan etmesi gerekmektedir.

II-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

-227 nci maddesinde, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu,

-229 uncu maddesinde faturanın satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu,

-231 inci maddesinin (5) numaralı bendinde; faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenleneceği,

-232 nci maddesinde ise birinci ve ikinci sınıf tüccarların, 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; vergiden muaf esnafa; sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları,

-262 nci maddesinde; maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,

-269 uncu maddesinde ise; iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği,

hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıdaki madde hükümlerinde fatura kullanma mecburiyetinde bulunanlar tadadi olarak sayılmış olup, kurumlar veya katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan mükellefler aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin satışından dolayı fatura düzenlemek zorundadırlar. Kurumlar veya katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan kooperatifler de sattıkları emtia ya da yaptıkları iş nedeniyle Vergi Usul Kanununa göre fatura kullanma mecburiyetleri bulunduğundan, söz konusu gayrimenkule ilişkin satış işleminizin tapuya tescil tarihinden itibaren, ancak tapuya tescil tarihinden önce fiilen teslim gerçekleşmiş ise mal tesliminin gerçekleştiği tarihten itibaren azami yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekeceği tabiidir.

Öte yandan, aynı Kanunun 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5024 sayılı Kanunla değişik mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Söz konusu Kanuna eklenen Geçici 25 inci maddede ise, mükelleflerin 31.12.2003 tarihli bilançolarını bu madde hükmüne göre, anılan maddede hüküm bulunmayan hallerde Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişik mükerrer 298 inci maddesinde yer alan hükümlere göre düzeltecekleri hükme bağlanmıştır. Aynı geçici maddenin (j) bendinde, 2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükelleflerin bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme yapacakları hüküm altına alınmıştır. Anılan hükmün kapsamına enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde kazançlarını bilanço esasına göre tespit etmesine rağmen gelir veya kurumlar vergisinden muaf olmaları nedeniyle düzeltme yapmayan mükellefler de girmektedir.

Buna göre, kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunması halinde; mükellefiyetinizin tesis edildiği tarih itibarıyla düzenlenen bilançonun anılan Kanunun geçici 25 inci maddesine göre, şartların oluşması halinde de mükerrer 298 inci maddesine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, kooperatifinizce mükellefiyetinin tesis edildiği tarih itibarıyla düzenlenen bilançonun Kanunun geçici 25 inci maddesine göre düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir.

Aynı Kanunun geçici 25 inci maddesinin (I) bendinde ve mükerrer 298 inci maddesinin A fıkrasının 5 inci bendinde, enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet addolunacağı hükmü yer almaktadır.

Bu durumda, enflasyon düzeltmesinin yapıldığı 2003 ve 2004 yıllarında arsanın kooperatifinizin aktifinde yer alması koşuluyla, (kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edildiği tarih itibarıyla düzenlenen bilançonun aktifinde yer alan) arsa için enflasyon düzeltmesi yapılması ve arsayı elden çıkarmanız durumunda buna ilişkin enflasyon düzeltme farkını arsanın maliyetine eklemeniz mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, geçici 25 inci madde ve mükerrer 298 inci madde kapsamında enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl karları ve zararlarına ilişkin yapılacak işlemler 328, 337, 338 ve 348 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile enflasyon düzeltmesi uygulamasına yönelik sirkülerler de ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026