

Kooperatife ait arsa satışının vergi kanunları karşısındaki durumu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.17.01-2011-KDV-1-14008-08-1165
Tarih	10.11.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.17.01-2011-KDV-1-14008-08-1165 10/11/2012

Konu : Kooperatife ait arsa satışının vergi kanunları karşısındaki durumu.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, 1976 ve 1989 yıllarında alınan arsaların satılacağı, bu satış işleminden sonra kooperatifinizin tasfiye edileceği belirtilerek; söz konusu satış işleminden dolayı elde edilecek kazancın nasıl vergilendirileceği ile arsaların maliyet bedellerinin güncellenmesinin yapılıp yapılmayacağı konusunda Başkanlığımızdan bilgi talep edilmektedir.

A) Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

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 ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının % 75'lik kısmı maddede belirtilen şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden 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.

Ayrıca, 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.

Kooperatifiniz tarafından Başkanlığımıza hitaben verilen özelge talep formu ve eklerinin tetkikinden, kooperatifinize ait 4 adet arsanın 1 adedinin 2008 yılında, 3 adet arsanın ise 2010 yılında satıldığı, arsaların satışından elde edilen gelirlerin bankalarda vadeli mevduat hesabında değerlendirildiği, söz konusu arsaların satışı dolayısıyla elde edilen gelirlerin kooperatif ortaklarına dağıtılacağı ve kooperatifin, satış işlemlerinin tamamlanmasından sonra tasfiye kararı alarak tasfiyeye gireceği anlaşılmıştır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifiniz tarafından 1976 ve 1989 tarihlerinde alınan arsaların satışı, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartlardan "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartını ihlal etmiş olacağından, bu satış işleminin gerçekleştiği tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnanın amacı, kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak olup; tasfiyeye giren kooperatifin böyle bir amacının olamayacağı açık olduğundan; kooperatifinizin tasfiyeye girmesi ya da arsaların satışı dolayısıyla elde edilen gelirlerin kooperatif ortaklarına dağıtılması hallerinde, aktifinizde kayıtlı arsanın satışından doğan kazancın bu istisna hükmünden yararlandırılması mümkün değildir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (7) numaralı bendinde mevduat faizlerinin menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı; geçici 67 nci maddenin (5) numaralı fıkrasında ise, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra uyarınca yapılacak vergi kesintisini etkilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde; iştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının 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 belirtilmiş olup, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (6/b-i) bendinde ise; tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, kooperatifinize ait arsaların satış bedelinin bankaya yatırılması sonucu elde edilen faiz gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına göre %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Ayrıca, kooperatifinizin, ortaklarından topladığı aidatların iade edilen tutarları üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayacağı; ancak, kooperatifin sahip olduğu söz konusu arsaların satışından elde edilen kazanç ile bu kazançların değerlendirilerek nemalandırılmasından elde edilen gelirlerin ortaklara dağıtılması durumunda Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (6/b-i) bendine göre %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

B) Vergi Usul Kanunu Yönünden:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde; "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 269 uncu maddesinde ise, "İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir..." hükmü mevcuttur.

Öte yandan; Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesi, 5024 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilerek "Enflasyon düzeltmesi ve yeniden

değerleme oranı" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi amaçlanmış olup 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltme işlemine ilişkin hükümlere ise aynı Kanuna eklenen Geçici 25 inci maddesinde yer verilmiştir.

Mezkur Kanunun Mükerrer 298 inci maddesinde; "A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer..." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun Geçici 25 inci maddesinin (j) bendinde ise; 2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükelleflerin bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme yapacakları hüküm altına alınmış olup, bu 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 bilançosunda yer alan arsaları maliyet bedeli ile değerlemeniz ve kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edildiği tarih itibarıyla de düzenlenen bilançonuzun Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesine göre, şartların oluşması halinde aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutmanız gerekmektedir.

C) Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi 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 dahil) bankalara devir ve teslimlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Ancak, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları 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, kooperatifinizce satışa konu edilen arsaların mutad taşınmaz alım satımı ticareti kapsamında olmaması ve en az iki tam yıl süreyle kooperatifiniz aktifinde yer alması koşuluyla KDV Kanununun 17/4-r maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanabilmeniz mümkün bulunmaktadır.

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