

## Kooperatife ait arsaların 3.kişilere satışının vergi kanunları karşısındaki durumu.

|                   |                                     |
|-------------------|-------------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                              |
| <b>Kanun</b>      | VERGİ USUL KANUNU                   |
| <b>Özelge no</b>  | 27575268-105[229-2019-243]-E.258628 |
| <b>Tarih</b>      | 08.10.2020                          |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**

**Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü**

Sayı : 27575268-105[229-2019-243]-E.258628

08.10.2020

Konu : Kooperatife ait arsaların 3.kişilere satışının vergi kanunları karşısındaki durumu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; kooperatifinizin 19.02.2013 tarihinde kurulduğu ve kuruluş tarihinden itibaren 15 adet belli m<sup>2</sup> ölçülerinde arsa alımı yapıldığı, ancak mevcut şartlar doğrultusunda kooperatifin amacına ulaşamayacağını anlaşılmaya üzerine söz konusu arsaların üçüncü kişilere satılmasına ve satış bedelinin ortaklara dağıtılmasına karar verildiği belirtilerek, kooperatifin aktifinde kayıtlı olan arsaların satışı ve elde edilen gelirin üyelere dağıtımının, ilgili vergi kanunları (KDV, Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu) karşısındaki durumu, özellikle söz konusu arsa satışınızın KDV'ye

tabi olup olmadığı veya hangi arsa satışlarınızda KDV uygulanacağı hakkında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

#### **I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, aynı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, bentte yer alan şartları topluca sağlayan kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.3.Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi" başlıklı bölümünde, "7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükümle 1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği, kooperatiflerin bu iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının da muafiyete etkisinin olmayacağı ve ortak dışı işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu suretle kooperatiflerin, 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına gerekli kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Öte yandan, ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle 1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olmaları kaydıyla, 1/1/2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtları sonlandırılacaktır. Bu kooperatiflerin 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi ile, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa

senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı maddede belirtilen şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanmakta olup, satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacaktır. 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 sayılacaktır.

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, hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerektiği belirtilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, üyelerin iş yeri ihtiyacını karşılamak amacıyla kurulan kooperatifinizin bu amaca ulaşamaması nedeniyle kooperatifiniz aktifinde kayıtlı arsaların 3. kişilere satışı ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek olup, 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirilecek ortak dışı işlemler nedeniyle (diğer şartların da sağlanması kaydıyla) muafiyetiniz etkilenmeyecek ve bu işlemlerden elde ettiğiniz kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, söz konusu arsaların kooperatifiniz aktifinde iki yıldan fazla süreyle bulunması ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan diğer şartların da sağlanması halinde taşınmaz satışından elde edilecek kazancın %50'sinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak söz konusu satış işlemlerinden doğan kazançların, kooperatif ortaklarına dağıtılması, satışın yapıldığı yılı izleyen beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi ve bu süre içinde tasfiyeye girilmesi halinde, anılan istisna hükmünden yararlanılamayacaktır.

Buna göre, söz konusu taşınmazların üçüncü kişilere satışı ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek olup, satıştan doğan kazancın kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Bu taşınmazların satışından doğan kazancın kooperatif ortaklarına dağıtılacak olması nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanmanız mümkün değildir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde; iştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dâhildir.

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 bu vergilerden 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.

Bu çerçevede, kooperatifinize ait taşınmazların satışından elde edilen kazancın ortaklara dağıtılması durumunda Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i bendine göre %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

## **II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (1/1) 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 en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve tesliminin KDV'den istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğu hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 26/4/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1/5/2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/F-4.16.1. *Taşınmazların Satışlarında İstisna Uygulaması*" başlıklı bölümünde de; "*Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.*

...

*İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutaat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.*

..." denilmektedir.

Bu çerçevede, en az iki tam yıl süreyle kooperatifiniz aktifinde bulunan arsaların ortaklara ya da ortak dışındakilere satışı, söz konusu arsaların kooperatifinizce ticareti yapılan taşınmazlardan olmaması şartıyla, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

### III- 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 tevsiki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerden uygun olanı ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

- 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 vesikadır."*,

- (231/5) maddesinde, *"Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."*,

- 232 nci maddesinde, *"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle 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 yaptırdıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.*

*Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 lirayı (2020 yılı için 1.400, -TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (2020 yılı için 1.400, -TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir."*

hükümleri yer almaktadır.

Bu itibarla, kooperatifiniz aktifinde bulunan arsaların satışına ilişkin olarak, arsanın alıcı adına tapu siciline tescil tarihinden, tapu tescilinden önce alıcının kullanımına bırakılması (tahsis edilmesi) halinde alıcının kullanımına bırakıldığı (tahsis edildiği) tarihten itibaren yedi gün içerisinde alıcı adına fatura düzenlemeniz gerekmektedir.

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. — 09.09.2026