

Kooperatif aktifine kayıtlı arsanın satışı durumunda vergi uygulamaları

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84098128-125[4-2021/3]-605629
Tarih	18.12.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Gu

Sayı :

18.12.2023

Konu : Kooperatif aktifine kayıtlı arsanın satışı durumunda vergi uygulamaları

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olan Kooperatifinizin, ... tarihinde satın alarak aktifine kaydettiği arazinin satışının muafiyet kapsamında olup olmayacağı, söz konusu satışın muafiyet kapsamında değerlendirilmemesi halinde satıştan elde edilen kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında taşınmaz satış kazancı istisnasına konu edilip edilemeyeceği ve söz konusu arazinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 31 inci maddesi uyarınca, yeniden değerlemeye tabi tutulup tutulmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup, 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, kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemlerin "ortak dışı" işlemler olduğu, kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği hükümlerine yer verilmiştir.

7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 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 Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi" başlıklı bölümünde, "...

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 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.

...

Ayrıca, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımları, iktisadi işletmeleri ile bu kurumlardan kazanç elde etmeleri ve söz konusu kazançları daha sonra ortaklarına dağıtmaları muafiyetlerini etkilemeyecektir.

...",

- "14.1. Beyannamenin verilmesi" başlıklı bölümünde,"...

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin farklı alan veya konularda yaptığı tüm ortak dışı işlemler nedeniyle, alan veya konu ayrımı gözetilmeksizin, her bir kooperatifin tüzel kişiliğine bağlı tek bir iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. Bu iktisadi işletmenin mükellefiyetle ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinden kooperatif tüzel kişiliği sorumlu olacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kooperatifinizin aktifine kayıtlı arazinin üçüncü kişilere satışı ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek olup bu faaliyetten elde edilecek kazancın kooperatifinize bağlı iktisadi işletmeniz nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Bu faaliyete ilişkin giderlerin de kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği tabiidir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının 14/7/2023 tarih ve 7456 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (e) bendinde;

- 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 kısmının kurumlar vergisinden istisna olacağı,

- Bu istisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı, ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı,

- Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu,

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu istisnanın uygulanmasına yönelik ayrıntılı açıklamalara, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası" başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

Bu hükme göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartları sağlamanız halinde söz konusu taşınmazların satışından elde edilecek kazancınızın % 50'sinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu Yönünden:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 31 inci maddesine altıncı fıkrasından sonra gelmek üzere, 9/6/2021 tarihli ve 31506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun 11 inci maddesiyle eklenen yedinci fıkrada, "Birinci fıkrada sayılan mükellefler bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanı tabi diğer iktisadi kıymetlerini (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) 31/12/2021 tarihine kadar yukarıda yer alan kapsam, şart ve hükümlere uymak koşuluyla yeniden değerleyebilirler.

Şu kadar ki;

a) Birinci fıkranın (b) bendinin (i) ve (ii) alt bentlerinde belirtilen durumlarda yeniden değerlendirme oranının belirlenmesine ilişkin hesaplamada; maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri yerine, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri,

b) Bu madde kapsamında daha önce yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar için bu fıkra uyarınca yapılacak değerlemede ise, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran, dikkate alınır.

Bu fıkra kapsamında yapılan yeniden değerlendirme sonrası pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Önceki fıkralarda taşınmazlar için öngörülen hükümler bu fıkra uygulamasında amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri için de geçerlidir.

hükümlerine yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, bahse konu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 16/7/2021 tarihli ve 31543 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 530 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, söz konusu Genel Tebliğin;

- "Yeniden değerlendirme yapabilecek mükellefler" başlıklı 4 üncü maddesinde, *"(1) Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan kollektif, adi komandit ve adi şirketler de dâhil olmak üzere ferdi işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarına kayıtlı iktisadi kıymetlerini, Kanunda yazılı istisnalar dışında yeniden değerlendirme hakkına sahip bulunmaktadır.*

(2) Aşağıda yer alan mükellefler, 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesine 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fıkra hükümlerinden yararlanamaz:

a) Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükellefler.

b) İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dâhil) esasına göre defter tutan mükellefler.

c) Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler.

ç) Finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren mükellefler.

d) Sigorta ve reasürans şirketleri. e) Emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları.

f) Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler.

g) 213 sayılı Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler."

açıklamaları yapılmıştır.

Bu bağlamda, yeniden değerlendirme yapabilecek mükellefler tarafından satın alınıp aktife kaydedilen taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin, mezkûr fıkra ve Genel Tebliğde öngörülen usul ve esaslar dahilinde, yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkün bulunmakla birlikte, söz konusu iktisadi kıymetlerin alım, satım işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetlerin, bahse konu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Başkanlığımız nezdindeki veriler üzerinden yapılan araştırma neticesinde; kurumlar vergisi ve kurum geçici vergi kaydınızın 12/2017 döneminde kapatıldığı, ... tarihinden itibaren ... vergi kimlik numaralı ... Kooperatifi İktisadi İşletmesi adına kurumlar vergisi, kurum geçici vergi, KDV yönünden mükellefiyet kaydının açıldığı görülmüştür.

Buna göre, somut durumda, kooperatifiniz tüzel kişiliği nezdinde oluşan iktisadi işletmenin, 530 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, mezkûr fıkra uygulamasından yararlanabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

