

## Tasfiye halindeki kooperatife ait arsanın satılması ve bedelin ortaklara dağıtılmasının KV, KDV ve VUK karşısındaki durumu hk.

|            |                                   |
|------------|-----------------------------------|
| Belge türü | Özelge                            |
| Kanun      | KURUMLAR VERGİSİ KANUNU           |
| Özelge no  | 27575268-105[229-2015-355]-181228 |
| Tarih      | 29.07.2016                        |

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[229-2015-355]-181228

29/07/2016

Konu : Tasfiye halindeki kooperatife ait arsanın satılması ve bedelin ortaklara dağıtılmasının KV, KDV ve VUK karşısındaki durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, kooperatifinizin 1995 yılında kurulduğu ve her üyeye bir konut yapmak suretiyle amacını gerçekleştirerek 01/01/2006 tarihinde tasfiyesinin sona erdiği, ancak imarsız olan arsadan belediye tarafından imar işlemi yapıldıktan sonra kesinti yapıldığı ve yapılan bu kesintinin kooperatifinize geri verildiği, kooperatifinizin yeniden ihyası için Ticaret Mahkemesine dava açıldığı, bu arsanın üçüncü

şahıslara satıldıktan sonra bedeli üyelerle dağıtılarak kooperatifinizin tekrar kapatılacağı belirtilerek, bu işlem sonucunda kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değır vergisi(KDV) ve Vergi Usul Kanunu yönünden yapılacak işlemler hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmiştir.

## **KURUMLAR VERGİSİ 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 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 olacağı hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak 03/04/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliđinin "4.13. Kooperatifler" başlıklı bölümünde muafiyet şartları detaylı olarak açıklanmış olup kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine, yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına, sadece ortaklarla iş görölmesine dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir.

Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır.

Söz konusu Tebliğin "4.13.1.4.3. Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler" başlıklı bölümünde ise;

"....

*Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır.*

..."

açıklamaları yer almaktadır.

Anılan Kanunun 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.

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.

"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.

Öte yandan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun "Tasfiyenin Amacı" başlıklı 291 inci maddesinde de; *"Tasfiye memurları, şirketin faaliyette bulunduğu dönemde başlamış olup da henüz sonuçlandırılmamış olan iş ve işlemleri tamamlamaya, şirketin borç ve taahhütlerini yerine getirmeye, şirketin alacaklarını toplamaya gereğinde yargı yolu ile almaya ve varlıkları paraya çevirmeye, net varlığı elde etmeye yönelik ve yarayan bütün iş ve işlemleri yapmaya yetkili ve zorunludurlar."* hükmü yer almaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda ek tasfiye müessesesi getirilmiş olup, aynı Kanunun 547 nci maddesinde ise; *"(1)Tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa, son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklılar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, bu ek işlemler sonuçlandırılincaya kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebilirler.*

*(2) Mahkeme istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar verir ve bu işlemlerini yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettirir."* hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Türk Ticaret Kanununda yer alan ek tasfiye müessesesi, anılan madde gerekçesinde; ek tasfiye kararının bir tedbir kararı olduğu, yeni bir hukuki yapı meydana getirmedeği, yapılması ihmal edilmiş tasfiye işlemlerinin yapılmasını takiben şirketin yine sonlandırılacağı, ek tasfiyenin tasfiye gayesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacağı, şirketin yine tasfiye şirketi olduğu ve şirket

organlarının tasfiye gayesi çerçevesinde işlem yapmak zorunda olduğu ve ek tasfiyenin şirketin sicile yeniden tescilini talep etmeye yönelik olduğu, belirtilmiştir.

Özelge talep formunuzda, 01/01/2006 tarihinde tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle Ticaret Sicilinden kaydı silinen kooperatifinizin imarsız olan arsasına belediye tarafından imar işlemi yapılması nedeniyle kooperatif adına tescil işlemleri yapılan arsa payının üçüncü kişilere satılabilmesi için Ticaret Mahkemesinden ek tasfiye talebinde bulunulduğu anlaşılmıştır.

Bu itibarla, kooperatifinizin mahkemeye yaptığı ek tasfiye talebinin kabul edilerek ticaret siciline kaydının yapılmasını müteakip kurumlar vergisi yönünden durumunuz tasfiye halinde olan bir kooperatif olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi çerçevesinde değerlendirilecektir.

Ayrıca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendinde; tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, imar uygulaması sonucu kesinti yapıldıktan sonra kooperatifiniz adına tescil işlemleri yapılan arsanın satılması "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartının ihlali olacağından satışın yapıldığı tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edilmesi gerekmektedir. Arsanın satışı sonucu elde ettiğiniz kazancın ortaklarınıza dağıtılması halinde de dağıtılan kazanç tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

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

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-17/4-r maddesinde, 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 teslimlerin KDV'den istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin ise istisna kapsamı dışında tutulacağı

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; kooperatifinize ait arsadan imar uygulaması sonucu kesinti yapılan payın kooperatifinize geri verilerek tescil işlemleri yapıldıktan sonra satışı, kooperatifinizin arsa ticareti ile uğraşmaması ve söz konusu arsanın kooperatifiniz aktifinde iki yıldan fazla süreyle kayıtlı bulunması şartıyla 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

## 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."* hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 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 inci fıkrasında faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenmesi gerektiği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kooperatifinizin imarsız olan arsasına belediye tarafından imar işlemi yapılması sonucu kooperatif adına tescil işlemleri yapılan arsa payının üçüncü kişilere satışından dolayı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edileceğinden ve kurumlar veya katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan kooperatiflerin sattıkları emtia ya da yaptıkları iş nedeniyle Vergi Usul Kanununa göre fatura kullanma mecburiyetleri bulunduğundan, söz konusu arsaya ilişkin satış işleminin tapuya tescil tarihinden itibaren, ancak tapuya tescil tarihinden önce fiilen teslim gerçekleşmiş ise mal tesliminin gerçekleştiği tarihten itibaren azami yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 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.

Ayrıca, Kanunun 269 uncu maddesinde ise; "*İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değ erlenir...*" h  km   mevcuttur.

Belediyeden geri alınan arsa payının belediyece devredildiği bedel üzerinden kayıtlara alınması ve     nc  ki ililere satılması durumunda ise gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu  zelge 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  zelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz  zerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız h linde, 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. Resm  işlemlerde Resm  Gazete metni esastır. — 18.09.2026