

Kooperatife ait arsaların açık artırma usulüyle satışında KVK ve KDV uygulaması

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	26696128-130[17-2021/41]-27609
Tarih	17.05.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı

(Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü)

Sayı : E-26696128-130[17-2021/41]-27609

17.05.2023

Konu : Kooperatife ait arsaların açık artırma usulüyle satışında KVK ve KDV uygulaması

İlgide kayıtlı özelve talep formunuzda.... yılında almış olduğunuz arsaları işyerine dönüştürerek üyelerinize teslim ettiğiniz, ... tarihinde yapılan yılı olağan genel kurul toplantısında ihtiyaç fazlası olan ada, .. , . parsellerde kayıtlı arsaların açık artırma usulüyle satışa çıkarılmasına karar verildiği belirtilmiş olup, söz konusu arsaların satışında Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağınız hususlarında tereddüt hasıl olduğundan Başkanlığımız görüşü talep edildiği anlaşılmaktadır.

I- KURUMLAR VERGİSİ 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.

7061 sayılı Kanunla yapılan söz konusu düzenlemenin uygulamasına ilişkin açıklamalara 23.12.2017 tarihli ve 30279 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:14) de yer verilmiştir. 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi" 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.

...

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.

..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (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 kısmı maddede belirtilen şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Bu istisnanın amacı, kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak olup; satışın yapıldığı dönemde 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.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

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 yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması, hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerekmektedir.*

Bu açıklamalar çerçevesinde, diğer kooperatiflerin yapacakları işlemlerden doğan kazançlar da kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

İstisna uygulaması bakımından ortakların bir veya birden fazla konut veya işyeri sahibi olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan, kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutu elden çıkarmaları halinde de doğan kazanç istisnaya konu olabilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre özelge talep formunuzda; kooperatifinizin almış olduğunu arsaları işyerine dönüştürerek üyelerine teslim ettiği, yapılan olağan genel kurul toplantısında ihtiyaç fazlası olan arsaların açık artırma

usulüyle satışa çıkarılmasına karar verildiği belirtilmiş olduğundan, kooperatif amacı gerçekleşikten sonra söz konusu arsaların gerek kooperatif ortaklarına gerek ortak olmayanlara satışı ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek ve elde edilecek kazanç kooperatifinize bağlı iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, 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.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

- 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin vergiden istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin ise istisna kapsamı dışında olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması" başlıklı (II/F-4.16.1.) bölümünde, *"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 mutat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

..."

60 No.lu KDV Sirkülerinin (8.2.4.) bölümünde, "KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesnadır.

Bu hüküm uyarınca, kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların (arsa, arazi, bina) satışı KDV den müstesnadır. Bu satışların müzayede suretiyle yapılması halinde de istisna uygulanacaktır.

Ancak, istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz teslimleri için geçerli olmadığından, taşınmazların ticaretini yapan kurumlar ile mülkiyetlerindeki taşınmazları ticari bir organizasyon içinde satan belediyeler ve il özel idarelerinin bu istisnadan faydalanmaları mümkün değildir.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, en az iki tam yıl süreyle Kooperatifiniz aktifinde bulunan arsaların satışı, söz konusu arsaların Kooperatifinizce ticareti yapılan taşınmazlardan olmaması şartıyla 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca KDV'den istisna olup aksi halde bu satış işlemleri için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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