

Üyelere İş Yeri Teslimleri Hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	85550353-125[2023]-13862
Tarih	29.04.2024

T.C.

RİZE VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : E-20768057-125[2023]-13862

29.04.2024

Konu : Üyelere İş Yeri Teslimleri Hk.

İlgi : ...tarih ve ...kayıt no.lu özegle talebiniz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; Kooperatifinize kayıtlı üyelere yapacağınız iş yeri teslimlerinin kurumlar vergisi ile katma değer vergisine (KDV) tabi olup olmadığı, Kooperatifinizce 2013 yılında iktisap olunan boş arsanın satılması ve bu satış sonucunda elde edilen tutarın ortaklara dağıtılmasının kurumlar vergisi ile katma değer vergisi karşısındaki durumu hususlarında Defterdarlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

I- KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde ise 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 (Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanla tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.) kurumlar vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13. Kooperatifler" başlıklı bölümünde konu ile ilgili gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin:

"4.13.1. Muafiyet şartları" başlıklı bölümünde;

"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 görülmesine

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."

açıklamaları yer almaktadır.

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, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının 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."

hükmü yer almaktadır.

7456 sayılı 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen ve 15/7/2023 tarihinde yürürlüğe giren geçici 16 ncı maddede, "*Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için 5 inci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin bu maddeyi ihdas eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan %50 oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanır.*" hükmü yer almaktadır.

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.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradının tanımı yapılmış olup, maddenin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde ise; iştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii kazanç dağıtımı sayılmaz.) menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, yine söz konusu maddelerde bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmış olup, anılan maddenin (6/b-i) numaralı bendinde, 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 kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) % 15 (22/12/2021 tarihli ve 31697 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4936 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile %10) oranında tevkifat yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasında ise vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca GİBİntranet kayıtlarının tetkikinden kooperatifinizin kurulduğu günden bu yana kurumlar vergisi mükellefi olduğu ve muafiyetinizin bulunmadığı anlaşılmıştır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre;

- Kooperatifinizin ana sözleşmesinin incelenmesinden; arsa ve arazi satın alarak birleştirdiğiniz, imara uygun şekilde altyapı, plan, proje ve maliyet hesapları hazırlayarak kooperatif ortaklarına toplu işyeri yaptırdığınız ve söz konusu iş yerlerini üyelerinize teslim ettiğiniz anlaşıldığından kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan Kooperatifinizin iş yeri teslimlerinin kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması,

-Kooperatifinize ait arsa vasıflı taşınmazın üçüncü kişilere satışından elde edilen kazancın vergiye tabi kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması,

-7456 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 16 ncı maddesi uyarınca, anılan Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde, özelleştirme talepleri formunuzda 2013 tarihinde iktisap edildiği belirtilen arsanızın satışından elde edilecek kazancın %25'inin kurumlar vergisinden istisna olması, ancak söz konusu arsa vasıflı taşınmazın satış işlemlerinden doğan kazancın satışın yapıldığı yılı izleyen beş yıl içinde ortaklara dağıtılması durumunda, anılan istisnadan yararlanılmaması ve dağıtılan bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b-i bendine göre gelir vergisi kesintisi yapılması

gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusunu oluşturduğu,

- 17/4-k maddesinde, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimlerinin KDV'den istisna olduğu,

- Geçici 43 üncü maddesinde, bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümlerin uygulanacağını belirtildiği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin;

-"Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Sitelerine Tanınan İstisna" başlıklı (II/F-4.23.) bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun (17/4-k) maddesine göre; organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri KDV'den istisnadır.

Organize sanayi bölgesi veya küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla, müteşebbis heyet, kooperatif veya diğer isimler altında iktisadi işletmeler oluşturulmaktadır. Bu organizasyonlar, arsayı temin etme, altyapıyı tamamlama, işyerlerini inşa etme gibi hizmetlerin tamamını veya bir kısmını yürütmek üzere kurulmaktadır.

Sözü edilen organizasyonların sadece arsa teslimleri ile işyeri teslimleri istisna kapsamına alınmıştır. Bu organizasyonların yapacakları her türlü hizmetler ile arsa ve işyeri dışındaki teslimlerinin yanı sıra bölge ve site dışındaki arsa ve işyeri teslimleri de genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır."

-"İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı" başlıklı (II/F-4.16.) bölümünde;

"15/7/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde yapılan değişiklikle kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması kaldırılmıştır.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanuna 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü madde uyarınca, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi ile geçici 43 üncü maddesi uyarınca, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları söz konusu taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır.

...

4.16.1. Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması

4.16.1.1. 15/7/2023 Tarihinden Önce Kurumların Aktifinde Yer Alan Taşınmazların Satışında İstisna Uygulaması

3065 sayılı Kanuna 15/7/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü maddede,

"Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır."

hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir.

4.16.1.2. 15/7/2023 Tarihinden İtibaren Kurumların Aktifine Kaydedilen Taşınmazların Satışı

15/7/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde yapılan değişiklikle kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması 15/7/2023 tarihi itibarıyla kaldırılmış olup, bu tarihten itibaren kurumların aktifine kaydedilen taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

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."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, Kooperatifiniz tarafından ortaklarınıza yapacağınız işyeri teslimleri 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-k maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

Diğer taraftan, Kooperatifiniz tarafından 2013 yılında edinilen boş arsanın ortaklara ya da ortak dışındakilere satışı, söz konusu arsanın Kooperatifinizce ticareti yapılan taşınmazlardan olmaması şartıyla 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 43 üncü maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

(*) 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