

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-32298-8141-683

08/07/2013

Konu : Kooperatifin aktifinde kayıtlı arsanın
satılması halinde nasıl değerlendirileceği hk.

İlgi dilekçenizde; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olduğunuz, .../19... yılında satın alınarak aktifinize kaydedilen arsanın bir kısmının .../20... tarihinde satılması nedeniyle vergi dairesine müracaat ederek kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edildiği belirtilerek, arsa satışı nedeniyle KDV ödenip ödenmeyeceği, alış ile satış arasındaki farkın kâr olarak kabul edilerek kurumlar vergisi ödenip ödenmeyeceği, geçmiş yıl zararlarının çıkacak kârdan mahsup etme imkânının olup olmadığı, Kurumlar Vergisi Kanunun 5/e maddesinde yer alan istisnadan faydalanıp faydalanılmayacağı hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmiştir.

I-KURUMLAR VERGİSİ 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 görülmesine (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 kooperatifleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Anılan Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde de; 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 fon hesabında tutulan %75'lik kısmının kurum kazancının tespitinde istisna olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup istisna 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 vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı ve aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde de bu hükmün uygulanacağı belirtilmiştir.

Konu ile ilgili 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6.2.3.4.1.Kooperatiflerin durumu" başlıklı bölümünde, istisnadan yararlanmak için gereken diğer şartların yanında istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması şartıyla yapı kooperatiflerinin de bu istisnadan yararlanabilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifinizin aktifinde kayıtlı bulunan arsanın bir kısmının satışından elde edilecek kazancın %75'lik kısmının, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen şartların sağlanması koşuluyla kurumlar vergisi istisnasından faydalanması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, aynı kanunun "Zarar Mahsubu" başlıklı 9 uncu maddesinde de; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların kurum kazancının tespitinde hasılatattan indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde yer alan hükümlere göre; kooperatifinizin .../20..tarihinden önceki dönemlerde kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması ve kurumlar vergisi beyannamesi vermemesi nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin zararların ayrı ayrı gösterilmesi mümkün olamayacağından, geçmiş yıllara ait zararlarını 20.. yılına ait verilecek kurumlar vergisi beyannamesinden indirim konusu yapması mümkün değildir.

Ancak, kurumlar vergisi mükellefiyetinin .../20.. tarihinde tesis edilmesi nedeniyle bu tarihten sonra oluşan zararların, kurumlar vergisi beyannamelerinde ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurum kazancının tespitinde hasılatattan indirilebileceği tabiidir.

II-KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1'inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusunu oluşturduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 17/4-r maddesinde ise 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 teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin KDV den istisna edildiği, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışında olduğu, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV nin, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir

Bu itibarla, dilekçeniz ekindeki tapu senedi örneklerinden en az iki tam yıl süreyle kooperatifiniz adına kayıtlı olduğu anlaşılan arsaların satışı 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi hükmü gereğince katma değer vergisinden istisna olacaktır.

Ancak söz konusu istisna, geri kalan arsanın tek seferde satışı halinde mümkün olabilecektir. Kalan arsanın dönemler halinde üyeleriniz dışındaki kişilere satılması halinde bu istisnadan yararlanılması mümkün olmayıp, bu işlemler kooperatifiniz tarafından bu kıymetlerin ticaretinin yapıldığını göstereceğinden, söz konusu satış işleminin KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre KDV'den müstesna tutulması mümkün bulunmamakta olup bu işlem nedeniyle genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.

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 tevsikinin mecburi olduğu,

- 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) numaralı bendinde; faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenleneceği

- 232 nci maddesinde ise birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin: birinci ve ikinci sınıf tüccarlara; serbest meslek erbabına; kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara; defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere; vergiden muaf esnafa; sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları

- 262 nci maddesinde; maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği

- 269 uncu maddesinde ise; iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği

hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıdaki madde hükümlerinde fatura kullanma mecburiyetinde bulunanlar tadadi olarak sayılmış olup, kurumlar veya katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan mükellefler aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin satışından dolayı fatura düzenlemek zorundadırlar. Kurumlar veya katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan kooperatifler de sattıkları emtia ya da yaptıkları iş nedeniyle Vergi Usul Kanununa göre fatura kullanma mecburiyetleri bulunduğundan, söz konusu gayrimenkule 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 gerekeceği tabiidir.

Öte yandan, aynı Kanunun 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5024 sayılı Kanunla değişik mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Söz konusu Kanuna eklenen Geçici 25 inci maddede ise, mükelleflerin 31.12.2003 tarihli bilançolarını bu madde hükmüne göre, anılan maddede hüküm bulunmayan hallerde Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişik mükerrer 298 inci maddesinde yer alan hükümlere göre düzelterekleri hükme bağlanmıştır. Aynı geçici maddenin (j) bendinde, 2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükelleflerin bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme yapacakları hüküm altına alınmıştır. Anılan hükmün kapsamına enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde kazançlarını bilanço esasına göre tespit etmesine rağmen gelir veya kurumlar vergisinden muaf olmaları nedeniyle düzeltme yapmayan mükellefler de girmektedir.

Buna göre, kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunması halinde; mükellefiyetinizin tesis edildiği tarih itibarıyla düzenlenen bilançonun anılan Kanunun geçici 25 inci maddesine göre, şartların oluşması halinde de mükerrer 298 inci maddesine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, kooperatifinizce mükellefiyetinin tesis edildiği tarih itibarıyla düzenlenen bilanço Kanunun geçici 25 inci maddesine göre düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir.

Aynı Kanunun geçici 25 inci maddesinin (l) bendinde ve mükerrer 298 inci maddesinin A fıkrasının 5 inci bendinde, enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet addolunacağı hükmü yer almaktadır.

Bu durumda, enflasyon düzeltmesinin yapıldığı 2003 ve 2004 yıllarında arsanın kooperatifinizin aktifinde yer alması koşuluyla, (kooperatifinizin .../20.. tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edildiğinden, bu tarih itibarıyla düzenlenen bilançonun aktifinde yer alan) arsa için enflasyon düzeltmesi yapılması ve arsayı elden çıkarmanız durumunda buna ilişkin enflasyon düzeltme farkını arsanın maliyetine eklemeniz mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, geçici 25 inci madde ve mükerrer 298 inci madde kapsamında enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl karları ve zararlarına ilişkin yapılacak işlemler 328, 337, 338 ve 348 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile enflasyon düzeltmesi uygulamasına yönelik sirkülerler de ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

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.