

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-8111-285

21/02/2012

Konu :Yapı kooperatifine ait arsanın satışında
kurumlar vergisi ile KDV mükellefiyeti ve
belge düzeni hakkında.

İlgi dilekçenizde, Kooperatifinizin ... Malmüdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olduğu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunundaki gerekli şartları taşıdığı için kurumlar vergisinden muaf olduğu, Kooperatifiniz adına kayıtlı ...m2 arsadan ...m2'lik kısmına kooperatif üyeleri için işyeri inşa edildiği, geri kalan ...m2 arsanın ...m2'sinin .../2010 tarihinde satıldığı, ...m2'sinin ise satılmasının düşünüldüğü belirtilerek, gayrimenkul satışları nedeniyle Kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinin kaybedilip kaybedilmeyeceği, satılan arsalar için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği ve katma değer vergisinin hangi orandan hesaplanacağı hususlarında Başkanlığımızdan görüş talebinde bulunulmuştur.

I- KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

03/06/1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21/06/2006 tarihinde yürürlükten kaldırılmış olup, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ise 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1 inci maddesinin 10 uncu fıkrasında bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibariyle 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hüküm altına alındığından, 01/01/2006 tarihinden önceki dönemler için 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16 ncı maddesinde, esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatiflerin (esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz) kurumlar vergisinden muaf olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğünden alınan .../2005 tarih ve ... sayılı yazıda, ... Yapı Kooperatiflerinin üye olabileceği bir üst birliğin .../2005 tarihi itibariyle Ankara'da faaliyete geçtiği belirtilmiştir. Dolayısıyla ... Yapı Kooperatifleri için bu tarihten itibaren üst birliğe üye olma şartı aranılacaktır.

Buna göre, Kooperatifinizin .../1999 tarihinden itibaren ...Yapı Kooperatifleri Birliğine üyeliği bulunmakla birlikte toplu işyeri yapı kooperatiflerinin üye olabileceği bir üst birliğe üye olmaması nedeniyle üyelik şartının arandığı .../2005 - 31/12/2005 tarihleri arasında kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olup, bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatiflerin muafiyet hükümlerinden yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "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." açıklaması yer almıştır.

Aynı Tebliğin "4.13.2. Yapı kooperatiflerinin muafiyetinde özel şartlar" başlıklı bölümünde de; "Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

- Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,

- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması

gerekmektedir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4/k maddesi hükmü gereğince kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için 01/01/2006 tarihinden itibaren üst birliğe üye olma şartı aranılmamaktadır.

Bu çerçevede, Kooperatifinizin 01/01/2006 tarihi itibarıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4/k maddesinde belirtilen şartları sağlaması ve bu şartları taşıması halinde 01/01/2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkündür.

Ancak, Kooperatifinizin aktifinde kayıtlı arsaları satması nedeniyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (k) bendindeki muafiyet şartlarından "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartı ihlal edildiğinden, satışın yapıldığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

Katma Değer Vergisi (KDV) 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.

Buna göre, Kooperatifiniz adına kayıtlı arsanın, ... m²'sinde üyelerinize işyeri inşa edilmesi, ... m²'sinin üyeleriniz dışındakilere satışı, kalan ... m²'nin satışı suretiyle kooperatifiniz tarafından bu kıymetlerin ticareti yapıldığından, söz konusu satış işleminin KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmamakta olup bu işlem nedeniyle genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

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 fatura; "... satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde tanımlanmış, 231 inci maddesinin (5) numaralı bendinde; Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. ..." denilmiş, "Fatura kullanma mecburiyeti" başlıklı 232 nci maddesinde ise "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa;

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (1.1.2012 tarihinden itibaren) 770 TL'yi geçmesi veya bedeli (1.1.2012 tarihinden itibaren) 770 TL'den az olsa dahi istemleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir." hükmü yer almıştır.

Yukarıdaki madde hükmünde fatura kullanma mecburiyetinde bulunanlar tadadi olarak sayılmış olup, Kooperatifinizin aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin satışından dolayı kurumlar ve katma değer 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 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.

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.