

Sirküler Tarihi : 29.11.2006
Sirküler No : 2006/117

YAPI KOOPERATİFLERİNDE YENİ MUAFİYET ŞARTLARI (5 No.lu KVK Sirküleri)

5520 sayılı Yeni KVK. nda, kooperatifler ve özellikle yapı kooperatifleri ile ilgili olarak eskisinden farklı bazı KV ve muafiyet esaslarına yer verilmiştir.

5 nolu KVK Sirkülerinin yayınlanması münasebetiyle konu hakkında aşağıda kısaca bilgi verilmiştir :

1. KOOPERATİF KAVRAMI :

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1 inci maddesinde kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacı ile kurulan değişir ortaklı ve sermayeli teşekküller olarak tarif edilmiştir.

Diğer taraftan 5422 sayılı Eski KVK nun 3 üncü maddesinde kooperatiflerin 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na ya da özel kanunlarına göre kurulan istihlâk, istihsal, kredi, satış, yapı vesair kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatifler olduğu belirtilmiş ve okul kooperatifleri ile dernek veya adî şirket mahiyetindeki teşekküllerin, bu Kanunun uygulanmasında kooperatif sayılmayacağı açıklanmıştır.

5520 sayılı Yeni KVK nun 2/2 nci maddesinde de, Kanunda geçen kooperatif kavramının, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade ettiği belirtilmiş bulunmaktadır.

2. KOOPERATİFLERİN KV MÜKELLEFİYETİ :

5422 sayılı Eski KVK nun 1/B maddesinde olduğu gibi, 5520 sayılı Yeni KVK nun 1/1-b maddesinde de, kooperatiflerin kazançlarının KV ne tâbi olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kooperatifler tarafından elde edilen kazançlar, prensip itibariyle KV nin konusuna girmektedir.

3. YAPI KOOPERATİFLERİNE İLİŞKİN VERGİ MUAFİYETİ :

5520 sayılı Yeni KVK nun muafiyetlerden söz eden 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının (k) bendinde, kazançları mutlak olarak vergiye tâbi bulunan tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatiflerin, ana sözleşmelerinde aşağıdaki hükümler bulunmak ve fiilen de bu hükümlere uyulmak şartı ile KV den muaf oldukları hükme bağlanmıştır.

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine, kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- Sadece ortaklarla iş görülmesi (Yapı kooperatiflerinde arsa payı karşılığı kat inşa ettirilerek, ortaklara her bir hisse için bir işyeri ve konut verilmesi, ortak dışı işlem sayılmaz.).

Bütün bu şartlar, (parantez içindeki hüküm hariç) 5422 sayılı Eski KVK nun 7/16 ncı maddesinde de aynen yer almakta ve bunlara ilaveten faaliyete geçen üst kuruluşlara girmiş olmayan kooperatiflerin muafiyetten yararlanamayacağı hükmüne bağlanmış bulunmaktaydı. Yeni Kanunla üst kuruluşlara girme şartı kaldırılmıştır.

5520 sayılı Kanunun önemli bir özelliği, ticarî faaliyetlerin kooperatif görüntüsü altında yürütülerek vergilendirme kapsamı dışına çıkarılmasını önlemek amacı ile mevcut muafiyeti sınırlandırmak yoluna gitmiş olmasıdır.

Tüketim ve taşıma kooperatiflerinin, yukarıda değinildiği üzere, muafiyet kapsamı dışına çıkarılması bu sınırlandırmalardan biridir.

Yeni Kanunla getirilen önem taşıyan diğer bir sınırlandırma ise, yapı kooperatifi adı ve görüntüsü altında faaliyet göstermekle beraber, kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçlarla örtüşmeyecek şekilde, yap-satçılık suretiyle ticarî faaliyette bulunan, ticarî kazanç elde etmek suretiyle haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan kooperatifler ile ilgili bulunmaktadır.

Bu tür yapı kooperatiflerinin vergilendirilmesini sağlayarak muafiyeti, kişilerin karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma amacı ile bir araya gelerek, konut ve işyeri ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurdukları gerçek anlamdaki yapı kooperatiflerine hasredebilmek için, Yeni Kanun'un 4/1-k maddesinde, yapı kooperatiflerinin vergi muafiyetinden yararlanabilmeleri için, yukarıda sayılan genel nitelikteki şartlara ek olarak şu iki şarta yer verilmiştir :

- Kooperatifin kuruluşundan, inşaatın bitim tarihine kadar, yapı ruhsatı ve arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olmalıdır.
- Aynı süre içinde, yani kooperatifin kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar, kooperatif yönetim ve denetim kurullarında, kooperatif tarafından yapılmakta olan inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler ile tüzel kişi temsilcilerine, 13 üncü maddede belirtilen anlamda bunlarla ilişkili olan kişilere ve bütün bunlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer verilmemelidir.

4. MUAFİYETE İLİŞKİN YÜRÜRLÜK VE İNTİKAL HÜKMÜ :

5520 sayılı Yeni KVK nun yürürlükten söz eden 37 nci maddesinin (e) bendi hükmüne göre, Kanunun 4/1-k maddesinde yer alan kooperatiflere ilişkin muafiyet hükmünün, 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi söz konusudur.

Ne var ki, aynı Kanunun geçici 1 inci maddesinin 8 inci fıkrasında *"2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 01.01.2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılır"* denilmek suretiyle yapı kooperatiflerinin, Kanunda yer alan muafiyet şartlarını 2006 yılı sonuna kadar yerine getirememeleri halinde, 2006 yılı başından itibaren KV'ne tâbi tutulmaları öngörülmüş bulunmaktadır.

- 4.1.** 5520 Sayılı Kanunun 4/1-k maddesindeki muafiyet hükmünün, 21.06.2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmesine rağmen, muafiyet şartlarının 31.12.2006 tarihine kadar yerine getirilmemesi halinde, 01.01.2006 tarihinden itibaren muafiyetin kaybedilmesini öngören geçici 1 inci maddesinin 8 inci fıkrası hükmü, Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin müstekâr içtihatlarına göre makale şâmil bir hüküm sayılamaz. Bu sebeple Yüksek Mahkeme tarafından iptal edilmesi ihtimali bulunmamakta ve aynen uygulanması gerekmektedir.

Gerçekten Anayasa Mahkemesi, mükellef aleyhindeki değişikliklerin, ilgili vergilendirme dönemi sona ermeden yapılmasının, hukuka uygun olduğu görüşündedir.

4.2. Bu hükmün tatbik şekline gelince, uygulamanın aşağıdaki şekilde cereyan etmesi gerekmektedir :

- Kanunun 4/1-k maddesinde yazılı muafiyet şartlarının yıl sonuna kadar sağlanması halinde sorun yoktur. O takdirde 2006 yılı için kazanç hesaplanmayacak ve beyan edilmeyecektir.
- Muafiyet şartlarının yıl sonuna kadar sağlanamaması, yani genel şartların yerine getirilememesi, arsa tapusu ile yapı ruhsatının kooperatife mal edilememesi ve Kanunun üyelikten men ettiği kişilerin yönetim ve denetim kurulu üyeliklerinden uzaklaştırılmaması halinde muafiyet, 2006 yılı sonunda 01.01.2006 tarihi itibarıyla ortadan kalkacak olup, yapı kooperatifinin 2006 yılı ve izleyen yılların kazançlarının tesbit ve beyan edilerek vergilenmesi zorunluluğu vardır.
- Kanunda ayrı bir hüküm bulunmadığı cihetle, muafiyetin 01.01.2006 tarihi itibarıyla ortadan kalkması dolayısıyla, KV mükellefi sıfatını kazandıkları 01.01.2007 tarihinden sonra yapmakla yükümlü oldukları aşağıdaki görevleri yerine getirmeleri gerektiği görülmektedir. .
 - Vergi Dairesine bildirimde bulunarak mükellefiyet tesis ettirmek ;
 - 2006 yılı kazancını (kira ve finansal gelirler dahil) hesaplayarak defterlerde ve mali tablolarla göstermek ;
 - Eylül – Aralık (4'üncü) geçici vergi dönemi için geçici vergi beyanında bulunarak, o geçici dönem sonuna kadar hesaplanan 2006 yılı vergiye tabi kurum kazancını 10 Şubat 2007 günü akşamına kadar beyan etmek ve tahakkuk eden geçici vergiyi 17 Şubat 2007 günü akşamına kadar ödemek ;
 - 2006 yılı K.V. beyannamesini 25 Nisan 2007 tarihine kadar vergi dairesine vererek, tahakkuk eden K.V. nin geçici verginin ve stopaja tabi gelir unsurları nedeniyle uğranılan kesintilerin mahsubundan sonra kalan kısmını Nisan ayı sonuna kadar ödemek.
- Bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetini kaybetmesi ve kurumlar vergisi mükellefi haline gelmesinin başka ne gibi sonuçlar ortaya çıkaracağı karmaşık bir yapı arz etmektedir.

Maliye İdaresi yetkilileri, ekte örneği bulunan 5 no.lu Sirkülerin, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'yla getirilen muafiyet şartlarını 2006 sonuna kadar sağlayamayan kooperatiflerin 2006 başından itibaren kurumlar vergisi muafiyetlerini kaybedecekleri hususunun hatırlatılması amacıyla çıkarıldığını, muafiyet kaybının ortaya çıkaracağı vergisel sonuçların neler olacağının ise, halen hazırlanmakta olan 5520 sayılı Kanun'a ilişkin 1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanacağını ifade etmişlerdir.

5. KDV AÇISINDAN DURUM :

Bilindiği üzere, 3065 sayılı KDV Kanununun 17 nci maddesinin *"Diğer İstisnalar"* başlıklı 4 üncü fıkrasına 4369 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesi ile eklenen (k) bendi hükmüne göre, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri KDV'nden müstesnadır.

Bu hüküm, konut yapı kooperatiflerinin KV muafiyetini belli şartlara bağlayan 5520 sayılı Yeni KVK'nun 4/k maddesinin yürürlüğe girmesinden sonra da herhangi bir değişikliğe uğramış değildir.

Onun içindir ki konut yapı kooperatiflerinin, KDV'ne tâbi başka işlemleri olmadığı sürece, eski yıllarda olduğu gibi 2006 yılında ve izleyen yıllarda da KDV mükellefiyeti tesis ettirmemeleri ve KDV beyannamesi vermemeleri gerekmektedir. (96 No.lu KDV Genel Tebliği'nin 4.1 no.lu bölümü)

İşyeri yapı kooperatiflerinin inşaatın bitiminde yapacakları ferdileştirme işlemi KDV'den müstesna olmadığı için işyeri yapı kooperatifleri, kuruluşlarından tüzel kişilikleri sona erinceye kadar her ay KDV beyannamesi vermek zorundadırlar.

6. 5 NO.LU KURUMLAR VERGİSİ SİRKÜLERİ :

Maliye Bakanlığı ilişikte bilgilerinize sunulan 5 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerinde, yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için gerekli olan şartları belirtmiş ve bu şartları 31.12.2006 tarihine kadar sağlayamayanlar için 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edileceğini hatırlatmıştır.

Saygılarımızla.

“T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/5

Konusu : Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti

Tarihi : 23/11/2006

Sayısı : KVK-5/2006-5/ Kooperatifler-1

İlgili Olduğu Maddeler : Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 4 ve Geçici Madde 1

İlgili Olduğu Kazanç Türleri : Kurum Kazancı

1. Giriş:

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasının (k) bendi ile geçici 1 inci maddesinin (8) numaralı fıkrasında yer alan yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için taşımaları gereken şartlar ile ilgili açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2. Yasal Düzenleme:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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”nin kurumlar vergisinden muaf oldukları hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun geçici 1 inci maddesinin (8) numaralı fıkrasında ise geçiş dönemine ilişkin olarak “2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılır.” hükmüne yer verilmiştir.

3. Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanmaları:

Yukarıda yer verilen Kanun hükümleri göz önünde bulundurulduğunda, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmesi için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- 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 bulunması ve bu hükümlere fiilen de uyulması gerekmektedir.

Öte yandan, yapı kooperatiflerinde yukarıda belirtilen şartların yanı sıra; kuruluşundan, inşaatın sona erdiği tarihe 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 sayılan bu kişiler ile işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi ve yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması şartları da aranmaktadır.

Buna göre, öteden beri faaliyette bulunan ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurumlar vergisinden muaf olan yapı kooperatifleri ile 2006 yılı içinde kurulmuş olan yapı kooperatiflerinin 31.12.2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen şartların tamamını sağlamaları gerekmektedir.

Belirtilen tarihe kadar söz konusu şartları yerine getirmeyen yapı kooperatifleri hakkında, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin (8) numaralı fıkrası gereğince 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Duyurulur. “