

Kooperatifin aidat ve bağış gelirinin vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	79690095-125[4-2021-120-62]-53479
Tarih	13.05.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : E-79690095-125[4-2021-120-62]-....

13.05.2024

Konu : Kooperatifin aidat ve bağış gelirinin vergilendirilmesi

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; tarihinde kurulan ve bu tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan Kooperatifinizin tarihinde olağan genel kurul yaparak giderleri karşılamak üzere ortaklarından aylık aidat toplama kararı aldığı, ayrıca Kooperatifinizin çeşitli alanlarda faaliyet gösterebilmek için sabun yapımına karar verdiği ve bunun için yerel üreticilerden (deftere tabi olmayan çiftçi) keçi sütü almak istediği belirtilerek, alınan aidatların dönem kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınıp alınmayacağı ve bu aidatlar nedeniyle fatura düzenlenip KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı ile yerel üreticilerden keçi sütü alımları için e-müstahsil düzenlenip düzenlenmeyeceği ayrıca Kooperatifinize yapılan aynı bağışların defter ve belgelerde nasıl gösterileceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun; 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde kooperatiflerin kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiş, Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde de, *"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 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. (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 amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri 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.)"* hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13. Kooperatifler" başlıklı bölümünde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan Kooperatifiniz tarafından ortaklardan toplanan aidatlar ile Kooperatifinize ayni ve nakdi yapılan bağışların kurum kazancının bir unsuru sayılarak vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ (KDV) KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

- 20/1 inci maddesinde, vergi matrahının teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel olduğu,

- 20/2 nci maddesinde ise, bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,

- 24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu

hüküm altına alınmıştır.

60 No.lu KDV Sirkülerinin "1.3. Aidatlar" başlıklı bölümünde; üyelerden veya katılımcılardan alınan aidatların, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmemek şartıyla KDV'nin konusuna girmediği, ancak kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bir kooperatifin ticari nitelikteki teslim ve hizmetlerinin karşılığında yapılan ve kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemelerinin KDV'ye tabi tutulacağı, örneğin tüketim ve taşımacılık kooperatifleri gibi kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kooperatiflerin üyeleri tarafından yapılan ve kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemelerinin KDV'ye tabi olduğu, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan kooperatifin ortak giderleri karşılamak (üyelerin güvenlik, bahçıvanlık, havuz ve sosyal tesislerin bakımı, elektrik ve su gibi ihtiyaçlarının giderilmesi) amacıyla tahsil ettiği aidatların ise ticari mahiyet arz etmediğinden KDV ye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan Kooperatifiniz tarafından ortaklardan alınan ve kurum kazancının unsuru olan aidatlar KDV'ye tabi olup ortaklarınızın aidatlarını zamanında ödememesi nedeniyle hesaplanan faiz tutarları 3065 sayılı Kanunun 24/c maddesine göre KDV matrahına dahil edilecektir.

Öte yandan, Kooperatifinize yapılan nakdi bağışlar herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmemesi şartıyla KDV'nin konusuna girmemektedir. Kooperatifinize KDV mükelleflerince yapılan aynı bağışlar ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."*,

- 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."*,

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde; "*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*",

- 232 nci maddesinde, "*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 bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 lirayı (1.1.2022'den itibaren 2.000 TL, 1.1.2023'ten itibaren 4.400 TL, 1.1.2024'ten itibaren 6.900 TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (1.1.2022'den itibaren 2.000 TL, 1.1.2023'ten itibaren 4.400 TL, 1.1.2024'ten itibaren 6.900 TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.",

- 235 inci maddesinde, "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalı olarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur.*

Çiftçiden avans üzerine yapılan mubayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir.

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

..."

hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, mezkûr Kanunun 258 inci ve müteakip maddelerinde, iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Ayrıca, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 124 üncü maddesinde, kooperatifler ticaret şirketleri içerisinde sayılmış; 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 89 uncu maddesinde de kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin, kooperatif merkez birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin muhasebe usulleri ve mecbur olarak tutacakları defterler hakkında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerinin uygulanacağı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Ticaret Bakanlığınca çıkarılacak tebliğ ile belirleneceği, Vergi Usul Kanununun bu hususlarla ilgili hükümlerinin saklı olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre;

1- Kooperatiflerin ortak giderleri karşılamak amacıyla tahsil ettiği aidatlar dışında ticari nitelikte bir faaliyetinin olmaması halinde ticari kazanç unsuru olmayan aidatlar için fatura düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, ticari nitelikte teslim ve hizmetlerinin bulunması durumunda ise genel

hükümler çerçevesinde söz konusu aidatlar için de fatura veya fatura düzenleme zorunluluğu bulunmayan hallerde perakende satışı vesikası düzenlemeleri gerekmektedir.

Dolayısıyla, kurumlar vergisi ve KDV mükellefiyetleri bulunan Kooperatifiniz tarafından, üyelerinizden alınan aidatlar için genel hükümler çerçevesinde fatura veya fatura düzenleme zorunluluğu bulunmayan hallerde perakende satışı vesikası düzenlemesi gerekmektedir.

2- Kooperatifinize yapılan ortak içi veya ortak dışı nakdi bağış ve yardımlar bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmiyor ise bu işlemler için fatura tanzim edilmesine gerek yoktur. Ancak bağış veya yardımların, Kooperatifiniz tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin karşılığı mahiyetinde alınması halinde bu bağış ve yardımlar üzerinden genel hükümler çerçevesinde fatura düzenleme zorunluluğu bulunmaktadır.

3- Kooperatifinize yapılan ortak içi veya ortak dışı ayni bağış ve yardımlara ilişkin olarak, bağışı/yardımları yapanın mükellef olması halinde, bunlar tarafından Kooperatifiniz adına genel hükümler çerçevesinde emsal bedel üzerinden, işlemin mahiyetine ilişkin tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer vermek suretiyle, fatura düzenlenmesi ve Kooperatifiniz tarafından da ayni bağışa/yardıma konu iktisadi kıymetin söz konusu belgeye istinaden kayıtlarınıza intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Ayni bağışı/yardımları yapanın mükellef olmaması halinde ise, Kooperatifinizce genel hükümler çerçevesinde, işlemin gerçek mahiyetine ilişkin tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer vermek suretiyle, emsal bedel üzerinden gider pusulası düzenlenmesi ve ayni bağışa/yardıma konu iktisadi kıymetin bu belgeye istinaden kayıtlarınıza intikal ettirilmesi gerekmektedir.

4- Gerçek usulde vergiye tabi olmayan (defter tutmak mecburiyetinde olmayan) çiftçilerden keçi sütü alımlarınıza ilişkin olarak, bedelin ödenmesi sırasında Kooperatifiniz tarafından adı geçenler adına müstahsil makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

5- Tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış olup, işlemlerinizin söz konusu tebliğler

doğrultusunda kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tabiidir.

Aynı Kanunun mükerrer 242 nci maddesinin ikinci fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığının elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, söz konusu fıkra, Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu; Hazine ve Maliye Bakanlığının, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasında ise Hazine ve Maliye Bakanlığının mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtıtmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak 19/10/2019 tarihli ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin;

- "IV.5.2. e-Müstahsil Makbuzu Uygulamasına Dâhil Olma" başlıklı bölümünde, "e-Müstahsil Makbuzu uygulaması bu Tebliğin "IV.5.4." numaralı bölümünde belirtilen mükellefler dışındaki mükellefler için zorunlu bir uygulama olmayıp, uygulamaya dahil olmak isteyen mükelleflerin;

a) e-Fatura uygulamasına dâhil olması,

b) Bu Tebliğde açıklanan usul ve esaslara uygun olarak, e-Müstahsil Makbuzu düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması,

c) Bu Tebliğin "V.1." numaralı bölümünde belirtilen uygulamadan yararlanma yöntemleri ve başvuru esaslarına uygun şekilde e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına dâhil olmak için gerekli başvuruyu yapması,

gerekmektedir.",

- "IV.5.4. e-Müstahsil Makbuzu Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu" başlıklı bölümünde, "e-Fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflerden faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar, 11/3/2010 tarihli ve 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler ile Başkanlıkça kendilerine e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilen mükelleflerin bu Tebliğin "IV.5.5." numaralı bölümünde belirtilen tarihten itibaren düzenleyecekleri müstahsil makbuzlarını "e-Müstahsil Makbuzu" olarak düzenlemeleri zorunludur.

Başkanlık, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına dâhil olması gerekmektedir. Yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazıda belirtilen süreler içinde e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına dahil olması tedarikçilerinden bu kapsamda yaptığı alımlar için düzenleyecekleri müstahsil makbuzlarını, e-Müstahsil Makbuzu olarak düzenlemeleri gerekmektedir. Bu zorunluluğa uymayan mükellefler hakkında Kanunda öngörülen hükümler uygulanır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Kooperatifinizin e-Fatura uygulamasına geçmek zorunluluğunun bulunması veya 11/3/2010 tarihli ve 5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellef olması halinde yerel üreticilerden (deftere tabi olmayan çiftçiler)

keçi sütü alımında e-müstahsil makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmaktadır.

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