

Kooperatif ortak dışı işlem iktisadi işletme oluşması defter ve belge düzeni.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	43456486-125-8850
Tarih	30.04.2024

T.C.

Burdur VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 43456486-125-8850

30.04.2024

Konu : Kooperatif ortak dışı işlem iktisadi işletme oluşması defter ve belge düzeni.

İlgi

:

....

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Defterdarlığımızın ... tarihli yazısıyla, ortak dışı işlemleriniz için iktisadi işletme kurulması ve kooperatifinizin defter ve belgelerinin kullanılması gerektiğinin tarafınıza bildirildiği,

- Ticaret Bakanlığı ticaret ve sanayi odalarına göndermiş olduğu yazısında, *"kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği ifadesinden kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinin kurumlar vergisinin konusu yapılabilmesi için kooperatif tarafından tutulan defterlere bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerektiği anlaşılmakta olup Kooperatif tüzel kişiliği adına ayrı bir iktisadi işletme tescil edilmesi mümkün bulunmamaktadır."* ifadelerinin yer aldığı

belirtilmiş olup kooperatif tüzel kişiliğine bağlı kurulacak olan kurumlar vergisi mükellefi iktisadi işletmenizin sadece kurumlar vergisine tabi bir mükellef mi olacağı, yoksa KDV, muhtasar beyanname, Form Ba-Bs gibi diğer tüm beyannameleri kapsayacak şekilde mükellefiyetinin de tesis edilip edilmeyeceği hususunda Defterdarlığımız görüşü sorulmuştur.

I. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinde, *"(1) Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:*

...

k) 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. (7061 sayılı kanunun 88 inci maddesiyle eklenen parantez içi ibare; Yürürlük: 01.01.2018)(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.)"

hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi" başlıklı bölümünde, "7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükümle 1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği, kooperatiflerin bu iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının da muafiyete etkisinin olmayacağı ve ortak dışı işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu suretle kooperatiflerin, 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına gerekli kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Öte yandan, ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle 1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olmaları kaydıyla, 1/1/2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtları sonlandırılacaktır. Bu kooperatiflerin 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir.

(17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Değişen paragraf: RG-15/02/2019-30687) Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu kapsamda, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin, ortak dışı işlemleri nedeniyle vergi uygulaması açısından kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletmeyi ticaret siciline ayrıca işletme olarak tescil ettirmelerine gerek bulunmamaktadır.

Ayrıca muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin de, iktisadi işletmenin iş ve işlemlerini kapsayacak şekilde kooperatifiniz tarafından verilmesi gerektiği tabiidir.

II. Vergi Usul Kanunu Yönünden

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 158 inci maddesinde, "*İşe başladıklarını bildiren mükelleflerden:*

- a) *Yeni bir vergiye tabi olmayı;*
- b) *Mükellefiyet şeklinde değişikliği;*
- c) *Mükellefiyetten muaflığa geçmeyi;*

gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar."

- 168 inci maddesinde, "*Bildirmeler aşağıda yazılı süre içinde yapılır:*

1. ...Şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır..."

- 172 nci maddesinde, "*Aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:*

- 1. Ticaret ve sanat erbabı;*
- 2. Ticaret şirketleri;*
- 3. İktisadi kamu müesseseleri;*
- 4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;*
- 5. Serbest meslek erbabı;*
- 6.Çiftçiler.*

İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler."

- 173 üncü maddesinde, "*Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz:*

1. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler;

2. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tesbit edilenler,

3. Kurumlar vergisinden muaf olan:

a) İktisadi kamu müesseseleri;

b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler

Yukardaki istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tesbit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulü yoktur."

- 176 ncı maddesinde, "*Tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılır:*

I inci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre;

II nci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre;

defter tutarlar."

- 177 nci maddesinde, "*Aşağıda yazılı tüccarlar, I'inci sınıfa dahildirler:*

...

4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştigal neveleri yukardaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);

5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);

6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, mezkûr Kanunun 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.*" hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise, yükümlüler tarafından Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde düzenlenen veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerle tevsik edilmesi icap etmektedir.

Mezkûr Kanunun "Fatura Nizamı" başlıklı 231 inci maddesi de, "*Faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kaidelere uyulur:*

1. *Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir...*" hükümlerine amirdir.

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 hükmüne bağlanmıştır.

Öte yandan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalara göre, 17 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılan değişikliğe istinaden, 15/2/2019 tarihinden itibaren, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre birinci sınıf tüccar kapsamında olan, bilanço esasına göre defter tutması ve aynı Kanunun belge düzeni ile ilgili hükümlerine riayet etmesi gereken kooperatifin, ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşması durumu Kanunun 158 inci maddesi kapsamında yeni bir vergiye tabi olma suretiyle işlerinde değişiklik olduğu kabul edilmekte ve buna göre işlem tesis edilmektedir. Dolayısıyla, ortak dışı işlemlerinize ilişkin olarak kurumlar vergisi yönünden tüzel kişiliğinize bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşması halinde de, Kanun gereği olan söz konusu yükümlülüklerin, tüzel kişiliğiniz tarafından yerine getirilmesine devam edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, ortak dışı faaliyetinize ilişkin olanlar da dâhil olmak üzere, mal ve hizmet alımlarınıza ilişkin düzenlenecek faturaların kooperatif tüzel kişiliğiniz adına düzenlenmesi; mal ve hizmet satışına ilişkin işlemlerinize ise tüzel kişiliğiniz tarafından genel hükümler çerçevesinde fatura veya fatura düzenleme zorunluluğu bulunmayan durumlarda fatura yerine geçen belge düzenlenmesi icap etmektedir.

Öte yandan, kooperatifin ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmasına bağlı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesisinde, ortak dışı işlemin gerçekleştiği tarihin dikkate alınması ve bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerekmektedir.

III. KDV Kanunu Yönünden

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, aynı maddenin ikinci fıkrasında; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı,

- 1/3-g maddesinde ise, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 7061 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yapılan değişiklikle birlikte ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle 1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olmaları kaydıyla, 1/1/2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtları sonlandırılacak olup, bu kooperatiflerin 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir.

Buna göre, söz konusu düzenleme kurumlar vergisi uygulamasına yönelik olup, kooperatifinizin KDV mükellefiyetine bir etkisi bulunmamaktadır. Bu bakımdan KDV'ye tabi tüm işlemlerin (ortak içi ve ortak dışı) kooperatifiniz mükellefiyeti altında beyanına devam olunması gerekmektedir.

IV. Ba-Bs Formu Yönünden

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile, mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri yükümlülüğüne yönelik uyulacak usul ve esaslar sırasıyla 350, 362, 381 ve 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile duyurulmuştur.

Söz konusu yükümlülüğün yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uyulacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmış olup Tebliğin;

- 1.1.1. numaralı bendinde, *"Bilanço esasına göre defter tutmakta iken, işletme hesabı esasına geçen mükellefler, işletme hesabına geçtikleri hesap döneminden itibaren bildirimde bulunmayacaklardır."*

- 1.1.2. numaralı bendinde, *"Kurumlar vergisinden muaf olan mükellefler, muafiyetten yararlandıkları hesap döneminden itibaren Ba-Bs bildirim formu vermeyeceklerdir."*

- 1.1.8. numaralı bendinde (523 Sıra No.lu VUK GT ile Eklenen Madde), *"Vergi Usul Kanunu kapsamında elektronik belge olarak düzenlenen belgeler, 2021 yılının Temmuz ayına ilişkin dönemden itibaren Form Ba ve Form Bs bildirimlerine dâhil edilmeyecektir."*

- 1.2.2. numaralı bendinde, *"Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alışları ile mal ve/veya hizmet satışlarına uygulanacak had 5.000 TL olarak yeniden belirlenmiştir. Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alışları, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" nun Tablo II alanında bildirilecektir."*

(523 Sıra No.lu VUK GT ile Eklenen Paragraf) Bir kişi veya kurumdan yapılan mal ve/veya hizmet alış tutarları ile bir kişi veya kuruma yapılan mal ve/veya hizmet satış tutarlarına ilişkin 5.000 TL tutarındaki haddın belirlenmesinde, elektronik olarak ve kâğıt ortamında düzenlenen tüm belgelerin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu haddın aşılması halinde sadece kâğıt ortamında düzenlenen belgeler bildirimlere dâhil edilecektir."

- 3.2.4. numaralı bendinde (543 Sıra No.lu VUK GT ile Değişen Bent), "Bildirim verme yükümlülüğü bulunan ancak tüm alış ve/veya satışları belirtilen haddin altında kalan veya elektronik belge olarak düzenlenen belgelerden oluşan mükelleflerin, ilgili dönem Form Ba ve/veya Form Bs bildirimlerini vermelerine gerek bulunmamaktadır."

- 4.1. numaralı maddesinde, "Bildirim formlarını bu Tebliğde belirlenen süreler içinde vermeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi hükmü uyarınca cezai işlem uygulanacaktır."

açıklamaları yer almaktadır.

Yukarıda yer alan açıklamalara göre, kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olması halinde, muafiyetten yararlanılan hesap döneminden itibaren Form Ba ve Bs bildirimlerini verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak kooperatif kurumlar vergisinden muaf olmakla birlikte kooperatifin ortak dışı işlemlerinden dolayı kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi halinde, kooperatifiniz tarafından iktisadi işletmenin iş ve işlemlerini kapsayacak şekilde Form Ba ve Bs bildirimlerinin verilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.