

Kooperatif üye aidat gelirinin kurumlar ve katma değer vergisine tabi olup olmadığı

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	76071283-125.04.02-32157
Tarih	21.12.2020

T.C.

ÇORUM VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 76071283-125.04.02-E.32157

21.12.2020

Konu : Kooperatif üye aidat gelirinin kurumlar ve katma değer vergisine tabi olup olmadığı

İlgi : ... tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi (KDV) mükellefiyeti bulunan Kooperatifinizin ... tarihi itibarıyla tasfiyeye girdiği ve Kooperatifinizin gelirinin yeterli olmaması nedeniyle ve genel giderlerinin karşılanması amacıyla, üyelerinizden "üye aidatı" adı altında makbuz mukabili para toplandığı, toplanan üye aidatlarının kurumlar vergisi ile KDV'ye tabi olup olmayacağı ve aidatlar için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında Defterdarlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu; aynı Kanunun 6 ncı maddesinde de kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında ise kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde ise 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 kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olduğu (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 amortismanla 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.) hükümlerine yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13. Kooperatifler" başlıklı bölümünde muafiyet şartları detaylı olarak açıklanmış, takip eden bölümlerde ise ortak dışı işlemler kooperatif türlerine göre ayrıntılı olarak örneklendirilmiş olup aynı Tebliğin "4.13.1.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi" başlıklı bölümünde de;

"Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır."

açıklamasına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin; "4.13.1.4.1. Üretim kooperatiflerinde ortak dışı işlemler" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalara göre de, üretim kooperatiflerinin, ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmalarının ortak dışı işlem sayılmayacağı, ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılmasının ise ortak dışı işlem sayılacağı, anılan bölümde verilen 3 No.lu örneğe göre, kooperatiflerin üçüncü kişilerden satın aldığı üretimde kullanılan girdileri (ilaç, gübre, tohum gibi) ortaklara vermesi ve bedelin ortakların kooperatife satacakları ürün bedeli ile ilişkilendirilmesinin ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiştir.

Anılan Tebliğin; "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 hükümlerle 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 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. 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.

..."

açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan; kooperatif tarafından gerçekleştirilen bir işlemin ortak içi işlem olarak dikkate alınabilmesi için; işlemin faaliyet amacına, diğer bir ifadeyle, kooperatif ana sözleşmesinde belirtilen uğraşı konusuna dahil olması ve faaliyet amacına dahil olan işin münhasıran kooperatif ortağıyla yapılması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Tasfiye" başlıklı 17 nci maddesinin birinci fıkrasında, her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye döneminin geçerli olacağı, tasfiyenin, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlayacağı ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona ereceği, başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönemin bağımsız bir tasfiye dönemi sayılacağı, dördüncü fıkrasında da tasfiye halindeki kurumların vergi matrahının tasfiye kârı olduğu, tasfiye kârının, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan ve tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği 23/03/2018 tarihi itibarıyla tasfiyeye giren kooperatifinizin,

- muafiyete ilişkin şartları taşıyor olması halinde, üyelerinizden toplanan aidatların, vergiye tabi bir kazanç unsuru olarak değerlendirilmesi ve diğer gelirler ile birlikte hasılataya dahil edilerek, tasfiye karının tespitinde gelir olarak dikkate alınması ve kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

- muafiyete ilişkin şartları taşıyor olması halinde ise, 1/1/2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kaydınızın sonlandırılması gerekecek ve söz konusu tarihten itibaren genel giderlerinizi karşılamak amacıyla üyelerinizden tahsil edeceğiniz üye aidatlarının dışında başkaca bir gelir getirici faaliyetinizin ve ortak dışı işlemlerinizin bulunmaması durumunda söz konusu üye aidatları kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

II- 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 tesbit 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 (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 1.400, -TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (513 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2020'dan itibaren 1.400, -TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, kooperatifinizin ortak giderleri karşılamak amacıyla tahsil ettiği aidatlar dışında ticari nitelikte bir faaliyetinin olmaması halinde ticari kazanç unsuru olmayan aidatlar için fatura düzenleme zorunluluğunuz bulunmamaktadır.

Ancak, kooperatifinizin ticari nitelikte teslim ve hizmetlerinin bulunması durumunda ise genel hükümler çerçevesinde fatura düzenlemeniz gerektiği tabiidir.

III- KDV KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun 1 inci maddesinde; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, ticari, sınai, zirai faaliyet ile 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 edileceği, bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının ve bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilemeye engel teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak 60 No.lu KDV Sirkülerinin "1.3. Aidatlar" başlıklı bölümünde;

"Üyelerden veya katılımcılardan alınan aidatlar, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmemek şartıyla KDV'nin konusuna girmemektedir. Örneğin, dernek tüzüğünde belirtilen gelirlerden olan üye aidatları KDV'ye tâbi tutulmayacaktır.

Ancak kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bir kooperatifin ticari nitelikteki teslim ve hizmetlerinin karşılığında yapılan ve kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemeleri KDV'ye tabi tutulacaktır. Örneğin, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri gibi kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kooperatiflerin üyeleri tarafından yapılan ve kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemeleri KDV'ye tabi bulunmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan kooperatifin ortak giderleri karşılamak (üyelerin güvenlik, bahçivânlık, havuz ve sosyal tesislerin bakımı, elektrik ve su gibi ihtiyaçlarının giderilmesi) amacıyla tahsil ettiği aidatlar ise ticari mahiyet arz etmediğinden KDV'ye tabi tutulmayacaktır."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, genel giderlerinizi karşılamak amacıyla üyelerinizden tahsil edeceğiniz aidatlar, kurum kazancının bir unsuru olarak kurumlar vergisine tabi bulunması halinde KDV'ye tabi olacak olup, aksi halde ise KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026