

Tarımsal Kalkınma Kooperatifine ait gayrimenkullerin kiraya verilmesinde vergi uygulamaları hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	45404237-130[I-18-48]-E.114298
Tarih	12.08.2020

T.C.GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : 45404237-130[I-18-48]-E.114298

12.08.2020

Konu : Tarımsal Kalkınma Kooperatifine ait gayrimenkullerin kiraya verilmesinde vergi uygulamaları.

İlgi : 05/02/2018 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu kapsamında kurulan kooperatifinizin tarımsal kalkınma kooperatifi olarak faaliyet gösterdiği, kooperatifiniz tarafından ortaklara, ortak olmayanlara, mükellefiyeti bulunanlara veya mükellefiyeti bulunmayanlara kooperatife ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi ile gayrimenkullerin reklam panosu olarak kiraya verilmesi işlemlerinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunları karşısındaki durumu ile bu kiralama işlemleri nedeniyle Ba-Bs bildirim formlarının verilip verilmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN :

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanarak, 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 2010 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;

(1.1.2.) numaralı maddesinde, kurumlar vergisinden muaf olan mükelleflerin, muafiyetten yararlandıkları hesap döneminden itibaren Ba-Bs bildirim formu vermeyecekleri, (3.1.1.) numaralı maddesinde, bilanço esasına göre defter tutan ve 376 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre beyannamesini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflerin, Ba ve Bs bildirim formlarını da elektronik ortamda vermek zorunda oldukları açıklanmıştır.

Ayrıca (1.2.2.) numaralı maddesinde, *"Mükelleflerin 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerine ilişkin mal ve/veya hizmet alımları 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 alımları, "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."* şeklinde belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalara göre; kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olması halinde; muafiyetten yararlanılan hesap döneminden itibaren Ba-Bs bildirim formu verme yükümlülüğü bulunmamakta olup, kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olmaması halinde ise muafiyet şartlarının ihlal edildiği dönemden itibaren Ba-Bs bildirim formu verme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Ayrıca kooperatifinize ait arazilerin reklam panosu v.b için kooperatif ortaklarına ya da ortak olmayanlara kiraya verilmesi nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi halinde, 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara göre Form Ba ve Form Bs bildirimlerinin verileceği tabiidir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN :

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup, aynı Kanunun 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 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 işlemlerin "ortak dışı" işlemler olduğu, kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği hükümlerine yer verilmiştir.

7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 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 Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

7061 sayılı Kanunla yapılan söz konusu düzenlemenin uygulamasına ilişkin açıklamalara 23 Aralık 2017 tarihli ve 30279 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:14) de yer verilmiştir. 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi" bölümünde;

"...

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

ettirilmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir.

...

Ayrıca, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımları, iktisadi işletmeleri ile bu kurumlardan kazanç elde etmeleri ve söz konusu kazançları daha sonra ortaklarına dağıtmaları muafiyetlerini etkilemeyecektir.

..."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, ortak dışı işlemleri sebebiyle 1/1/2018'den önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin bu mükellefiyetleri anılan tarih itibarıyla kapatılacak ve bu tarih itibarıyla kooperatife bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına ayrı bir kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Ayrıca, 15 Şubat 2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)'de konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup; bu kapsamda, 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.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Beyan" başlıklı 14 üncü maddesinin beşinci fıkrasında ise, kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyeceği hükmüne yer verilmiş olup, anılan Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, maddenin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "14.5. Kooperatif gelirlerinin sadece taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden oluşması halinde beyan" bölümünde,

"Kooperatiflerin taşınmazlarını kiraya vermeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirileceğinden, kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Ancak, bu iktisadi işletmelerin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olacaktır.

Kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faizleri yanında ortak dışı başkaca işlemlerden doğan gelirleri de bulunan kooperatif tüzel kişiliğine bağlı iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, taşınmaz kira gelirlerini ve mevduat faizlerini de bu beyannameye dahil edeceklerdir. Ancak, kira gelirleri ile mevduat faizleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi uyarınca kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bu iktisadi işletmelerin beyanname verme dışında mükellefiyetle ilgili diğer ödevlerini yerine getirecekleri tabiidir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin, "15.3.2.1. Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" bölümünde de, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı, 1/1/2007 tarihinden itibaren 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacağı, söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türünün, mükellef veya muaf olup olmamasının bir öneminin bulunmadığı açıklamaları yer almaktadır.

Özelge talep formu ekinde yer alan kooperatif ana sözleşmesinin tetkikinden, ana sözleşmenin "Amaç ve Çalışma Koşulları" başlıklı 6 ncı maddesinde; Kooperatifin amacının, her türlü su ürünlerinin üretimi, yetiştiriciliği, avcılığı, işleme, depolama, pazarlama konularında ortaklarına hizmet vermek ve gerektiğinde bu konularla ilgili tesisleri kurmak ve işletmek olarak belirlendiği anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifiniz tarafından ortaklara, ortak olmayanlara, mükellefiyeti bulunanlara veya mükellefiyeti bulunmayanlara kooperatife ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi ile gayrimenkullerin reklam panosu olarak kiraya verilmesi işlemleri ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek olup bu faaliyetlerden elde edilen kazancınızın tamamının, Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesinde yer alan muafiyete ilişkin diğer şartları da taşımanız halinde, kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmekte olup bu faaliyetinize ilişkin giderlerin kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği tabiidir.

Ancak, kooperatifinizin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermenize gerek bulunmamakta olup, bu durumda anılan gelirleriniz üzerinden yapılan vergi kesintileri nihai vergi olacaktır.

Ayrıca, kooperatifinizin vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ve mevduat faizi geliri yanında başka gelirlerinin de bulunması durumunda, kooperatifiniz kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduğundan, söz konusu taşınmaz kira gelirlerini ve mevduat faizi gelirlerini de bu beyannameye dahil etmeniz gerekecektir. Bununla birlikte, kira ve mevduat faiz gelirleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci veya Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca kesinti yoluyla ödenmiş olan vergilerin, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebileceği tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/3-f maddesinde de, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'nin konusuna girdiği,

- 17/1-a maddesinde ise; genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerinin, 17/4-d maddesinde de, iktisadi işletmelere dahil bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

60 Seri No.lu KDV Sirkülerinin "3.6.3. Tarımsal Amaçlı Kooperatiflerde KDV Uygulaması" başlıklı bölümünde;

"3.6.3.2. 4631 sayılı Hayvan Islahı Kanununun 4 üncü maddesi kapsamında hayvan ıslahı, yetiştirme ve pazarlama amacı ile tüzel kişiliğe sahip özel hukuk hükümlerine tabi kooperatif nitelikli olarak kurulan birlikler Kurumlar Vergisi Kanunu ve KDV Kanununun 17/1-a ve 17/4-h maddeleri hükümlerinin uygulaması bakımından kooperatif olarak değerlendirilmektedir.

KDV Kanununun 17/1-a maddesinde ifade edilen tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacı, toprak analizleri; tarla denemeleri; zirai araştırmaların yapılması; hububat sebze ve meyve üzerine yapılan araştırma, inceleme ve ıslah çalışması; zirai mahsullerin muayene edilmesi, fumigasyona tabi tutulması; damızlık tohum ve hayvan yetiştirilmesi; orman yollarının yapılması; damızlık hayvan, damızlık fide, fidan, bağ çubuğu, tohum ve faydalı böcekler gibi teslim ve hizmetleri kapsamaktadır."

açıklaması yer almaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, kooperatifinizin aktifine kayıtlı bulunan gayrimenkullerin (arazi olarak kullanılmak ve reklam panosu kurulması amacıyla) kiraya verilmesi işlemi KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, kiralamanın ortaklarınıza ya da ortak dışı kişilere yapılmasının bu uygulamaya bir tesiri bulunmamaktadır.

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