



T.C.
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI	
Tarih : 23.05.2019	Sayı : 8336
Konusu: GENEL İDARE MÜDÜRLÜĞÜ	
e-Birlik Gelen	Gelen Evrak Bilgisi 20.05.2019 / 72955 Ek :Yok

Sayı : 27238360-125.04.02-E.72955
Konu : Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde
Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğe
İlişkin Uygulama

20.05.2019

**TÜRMOB TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLER ODALAR BİRLİĞİ
İNCEK KIZILCAŞAR MAH. 2669 SK. NO:19 GÖLBAŞI**

İlgi : 08/03/2018 tarihli ve 2288 sayılı yazınız. *Btm*

İlgide kayıtlı yazınızda, 5/12/2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile yapılan düzenlemelerden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer alan parantez içi hükümdeki değişiklik ile 23/12/2017 tarihli ve 30269 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 14 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin uygulanmasına yönelik olarak;

- Özellikle Tarımsal Kalkınma Kooperatiflerinin soğuk hava deposu, akaryakıt satış yeri, ilaç ve gübre satış yeri gibi tek bir işletmeleri bulunduğu, bu işletmelerin bölünerek içinden bir iktisadi işletme çıkartılmasının mümkün görülmediği,

- Birliğinize intikal eden olaylarda vergi daireleri tarafından söz konusu kooperatiflerin ortak dışı işlemleri için 01.01.2018 tarihi itibarıyla ayrı bir iktisadi işletme kurularak tescilinin yapılmasının istenildiği,

- Uygulanan tek tip kooperatif sözleşmesi ve Ticaret Sicili Yönetmeliği dikkate alındığında kooperatiflerin iktisadi işletme açabileceği yönünde bir düzenleme bulunmadığı,

- Ticaret Sicilinde tescili olmayan bir teşekkülün noterde defter onaylatabilmesinin mümkün olmadığı,

- Kooperatifin sahip olduğu sabit kıymetlerinin ruhsat, çalışma izni, kapasite raporu ve benzeri kazanımların iktisadi işletmeye ne şekilde aktarılacağı hususunda hiçbir açıklama bulunmadığı,

- Kooperatif personelinin kazanılmış hakları ödenmeden iktisadi işletmeye aktarılamayacağı

belirtilerek bu düzenlemelerin açıklığa kavuşturulması talep edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında, kooperatifler

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Devlet Mahallesi Merasim Caddesi No:9/1 Çankaya ANKARA

Telefon No: 0312 415 30 00 Faks No: 0312 415 28 21 - 22

e-Posta : HGUNEN@gelirler.gov.tr İnternet Adresi : www.gib.gov.tr

Evrak doğrulama erişim adresi

https://ebelgedogrulama.gib.gov.tr Pin: TXT8KY62S1S77QP

Bilgi için: Hale HEPER GÜNEN

Gelir Uzmanı

Telefon No: (50 Şb.)



kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, aynı Kanunun 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 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 kooperatiflerinin (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.) kurumlar vergisinden muaf oldukları hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; "4.13.1. Muafiyet şartları" başlıklı bölümünde ise, "Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine

dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir. Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır." açıklamaları yapılmış olup "4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi" alt başlığında;

"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 belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Devlet Mahallesi Merasim Caddesi No:9/1 Çankaya ANKARA

Telefon No: 0312 415 30 00 Faks No: 0312 415 28 21 - 22

e-Posta : HGUNEN@gclirler.gov.tr İnternet Adresi : www.gib.gov.tr

Evrak doğrulama erişim adresi

<https://ebelgedogrulama.gib.gov.tr> Pin: TXT8KY62S1S77QP

Bilgi için: Hale Heper GÜKEN

Gelir Uzmanı

Telefon No: (50 Şb.)

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.

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifler, ortak dışı işlemlerine ilişkin hesap ve kayıtlarını kooperatif hesaplarıyla ilişkilendirmeksizin iktisadi işletme adına tasdik ettirecekleri ayrı defterlerde izleyeceklerdir.

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."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin;

"14.1. Beyannamenin verilmesi" başlıklı bölümünde "Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin farklı alan veya konularda yaptığı tüm ortak dışı işlemler nedeniyle, alan veya konu ayrımı gözetilmeksizin, her bir kooperatifin tüzel kişiliğine bağlı tek bir iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. Bu iktisadi işletmenin mükellefiyetle ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinden kooperatif tüzel kişiliği sorumlu olacaktır." açıklamaları,

"15.3.9. Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kar paylarında vergi kesintisi" başlıklı bölümünde ise "Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılan ve kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflere, iştirak ettiği tam mükellef kurumlar tarafından 1/1/2018 tarihinden itibaren dağıtılan kar payları üzerinden %15 vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak söz konusu kooperatiflerin elde etmiş oldukları bu kar paylarının, daha sonra ortaklara dağıtılması durumunda dağıtılan tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır."

açıklamaları yer almaktadır.

Anılan Tebliğin "16.3 Tarhiyatın muhatabı" başlıklı bölümünde de kurumlar vergisinden

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Devlet Mahallesi Merasim Caddesi No:9/1 Çankaya ANKARA

Telefon No: 0312 415 30 00 Faks No: 0312 415 28 21 - 22

e-Posta : HGUNEN@gelirler.gov.tr İnternet Adresi : www.gib.gov.tr

Evrak doğrulama erişim adresi

<https://ebelgedogrulama.gib.gov.tr> Pin: TXT8KY62S1S77QP

Bilgi için: Hale Heper GÜNEN

Gelir Uzmanı

Telefon No: (50 Şb.)

muaf olan kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle oluşan iktisadi işletmenin kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin, kooperatif tüzel kişiliği adına tarh olunacağı açıklanmıştır.

Öte yandan, 15/02/2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 17 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin 1 inci maddesi ile "4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi" başlıklı bölümünün beşinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"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 hüküm ve açıklamalara göre;

1- Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde ettikleri kazançları, bu işlemleri nedeniyle olduğu kabul edilen iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak olup bu kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan kooperatif tüzel kişiliği adına tarh olunacaktır.

2- Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin farklı alan veya konularda yaptığı tüm ortak dışı işlemler nedeniyle, alan veya konu ayrımı gözetilmeksizin, kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olarak tek bir iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecek ve bu iktisadi işletmenin kurumlar vergisi beyannamesi de dahil olmak üzere mükellefiyetle ilgili tüm ödevlerin yerine getirilmesinden kooperatif tüzel kişiliği sorumlu olacaktır.

3- Kooperatiflerin gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

4- Kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletmelerin kendi adlarına defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Ancak ortak dışı işlemlerden doğan kazanç ve kurumlar vergisi matrahının tespit edilebilmesi için ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve diğer işlemlerle ilişkilendirilmeyerek kooperatif tarafından tutulan defterlere bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.

5- 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 olduğu kabul edilen ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları tespit edilerek vergilendirilecektir. Söz konusu mükellefiyet tesisi kooperatiflerce herhangi bir işlem

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Devlet Mahallesi Merasim Caddesi No:9/1 Çankaya ANKARA

Telefon No: 0312 415 30 00 Faks No: 0312 415 28 21 - 22

e-Posta : HGUNEN@gelirler.gov.tr İnternet Adresi : www.gib.gov.tr

Evrak doğrulama erişim adresi

https://ebelgedogrulama.gib.gov.tr Pin: TXT8KY62S1S77QP

Bilgi için: Hale Heper GÜNEN

Gelir Uzmanı

Telefon No: (50 Şb.)

yapılmaksızın ilgili Vergi Dairesi Mdrlklerin yerine getirilecektir.

Öte yandan 1/1/2018 tarihinden önce muaf olan kooperatiflerin sonradan ortak dışı işlemlerde bulunması durumunda kooperatiflerin işe başlama dilekçesiyle ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğüne başvurmaları yeterlidir.

6- Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğne bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilmesi hususu kurumlar vergisi açısından hüküm ifade etmekte olup iktisadi işletmenin ticaret siciline tescil edilmesini zorunlu kılan bir düzenleme yapılmamıştır. Öte yandan, diğr mevzuatlar ile ilgili tereddütler Bakanlığımız görev ve yetki alanında değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

 e-imzalıdır

Kaan KASIM

Başkan a.

Gelir İdaresi Daire Başkanı

Bu belge, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. Maddesi gereğince nitelikli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Devlet Mahallesi Merasim Caddesi No:9/1 ankaya ANKARA

Telefon No: 0312 415 30 00 Faks No: 0312 415 28 21 - 22

e-Posta : HGUNEN@gelirler.gov.tr İnternet Adresi : www.gib.gov.tr

Evrak doğrulama erişim adresi

<https://ebelgedogrulama.gib.gov.tr> Pin: TXT8KY62S1S77QP

Bilgi için: Hale Hper GNFN

Gelir Uzmanı

Telefon No: (50 şb.)



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

08.03.2018 02288

Sayı : 2018/

Konu : Kooperatif iktisadi işletmeleri

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı'na

5 Aralık 2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7061 sayılı kanunun 88. maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi değiştirilmiş, konuyla ilgili olarak; 23 Aralık 2017 tarih ve 30279 sayılı Resmi Gazetede 14 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği yayımlanmıştır.

Anılan düzenlemelerde, 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.

Ancak uygulamada, özellikle Tarımsal Kalkınma Kooperatiflerinin soğuk hava deposu, akaryakıt satış yeri, ilaç ve gübre satış yeri, süt toplama ve süt mamulleri üretim tesisi, zeytin işleme tesisi gibi tek bir işletmeleri bulunmakta ve bu işletmelerin bölünerek içinden bir iktisadi işletme çıkartılması mümkün gözükmemektedir. Birliğimize intikal eden olaylardan, vergi dairelerinin, kooperatif yöneticilerini arayarak, ortaklarla olan işlemlerin kurumlar vergisinden muaf olarak devam edeceğini, ortak dışı işlemleri için ise 01.01.2018 tarihi itibarıyla ayrıca bir iktisadi işletme kurmalarının kanun ve tebliğ gereği olduğunu bildirerek, Yönetim Kurulu kararıyla iktisadi işletmenin tescilinin yapılmasını istedikleri anlaşılmıştır.

Oysa ki;

Değişik Bakanlıklarca hazırlanan ve uygulanan tek tip Kooperatif Ana Sözleşmeleriyle, Ticaret Sicil Yönetmeliği incelendiğinde görüleceği gibi, kooperatiflerin iktisadi işletme açabileceği konusunda hiçbir düzenleme bulunmamaktadır.

Ticaret Sicilinde tescili olmayan bir teşekkülün noterde defter onaylatabilmesi de mümkün görünmemektedir.

Kooperatiflerde genel kurulun verdiği bir yetki olmadan yönetim kurulu şube bile açamamaktadır.

Kooperatifin sahip olduğu sabit kıymetlerinin, ruhsat, çalışma izni, kapasite raporu ve benzeri kazanımların iktisadi işletmeye ne şekilde aktarılacağı konusunda hiçbir açıklama bulunmamaktadır.

Kooperatifte yıllardır çalışan personelin kazanılmış hakları ödenmeden iktisadi işletmeye aktarılamayacağı da önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu nedenlerle, kooperatiflere büyük külfet getirecek, uygulanmasındaki zorluklar nedeniyle de Vergi İdaresiyle ihtilaf yaratacak bu düzenlemelerin açıklığa kavuşturulması gerektiği değerlendirilmiştir.

Bilgilerinizi ve konuya açıklık getirilmesi hususunda gereğini arz ederim.



A. Maşis YONTAN
Genel Başkan