

KOOPERATİFLERDE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ VE İKTİSADİ İŞLETME UYGULAMASI

7061 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİK

YMM MUSTAFA DUNDAR

DÜNDAR YMM msydundar@gmail.com

7061 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERDEN SONRA KOOPERATİFDE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNİN UYGULANMASI



I- 7061 SAYILI KANUNLA KVK M. 4/R'DE YER ALAN KOOPERATİF MUAFİYETİ HÜKÜMLERİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Ülkemizde 1163 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan Kooperatifler, 6102 sayılı TTK kapsamına da girmektedir. Kooperatifler esas olarak tedavül ekonomisinin içerisinde yer almaktadır. Bu niteliği itibarıyla de Kooperatiflerin ticaret şirketlerinden bir farkı bulunmamaktadır. Ancak, Kooperatiflerin sadece üyeleri ile iş görmek, üyelerinin sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kuruldukları varsayılarak, bunların kazanç gayesi gütmeyecekleri, ortaklarının ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla hareket ederek sosyal amaçlarının ön planda olduğu kabul edilmiştir. Bu yaklaşım ülkemizde vergi kanunları açısından kabul edilerek, Kooperatiflerin vergi kanunları karşısındaki durumu özel olarak düzenlenmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'ünü maddesinde **tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan Kooperatiflere**, belirli şartları sağlamaları şartıyla vergi muafiyeti tanınmış, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bazı kooperatiflerin teslim ve

YMM Mustafa DÜNDAR

Kızılırmak Mahallesi Budapeşte Caddesi No:41/22 Çankaya/ANKARA

msydundar@gmail.com

hizmetleri vergi dışı bırakılmış, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93'üncü maddesinde de kooperatiflerin bazı işlemleri, harçlardan, damga vergisinden, banka ve sigorta muameleleri vergisinden, kiraya verilmeyen taşınmazları için taşınmaz üzerinden alınan vergilerden muafiyet getirilmiştir.

5 Aralık 2017 tarihinde 7061 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/k maddesinde değişiklik yapılarak, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olma koşulları yeniden düzenlenerek, vergi muafiyeti şartlarını kaybeden kooperatiflerin de vergilendirmeye ilişkin ödev ve yükümlülükleri yeniden düzenlenmiştir. Bu değişiklikler 1.1.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu raporumuzda bu değişikliklerin vergi kanunları açısından nasıl uygulanacağı ve uygulamada karşılaşılabilecek hususlar ayrıntılı olarak aşağıda açıklanmıştır.

II- KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ

5520 sayılı KVK m.4/k'da kurumlar vergisinden muaf olacak kooperatifler için genel muafiyet şartları belirlendikten sonra, kooperatifin türüne göre muafiyet için aranan şartlar da belirtilmiştir. Bu maddeye göre;

A. GENEL ŞARTLAR

Tüketim ve Taşımacılık Kooperatifleri dışında kalan (bunlar muafiyet hükmünden yararlanamamaktadır.) kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- 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.

B. ÖZEL ŞARTLAR

Muafiyetten yararlanacak kooperatifler açısından en önemli sorun ortak dışı işlemde bulunmama şartının ihlal edilmemesidir. Özel şartlarda da hangi durumlarda ortak dışı işlem yapılmış sayılacağı belirlenmiştir. Bu konuda KVK'nında yer alan düzenlemelere göre kooperatif türü itibarıyla ortak dışı işlemlerde Maliye Bakanlığı'na çıkarılan Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- **Kredi kooperatiflerinde ortak dışı işlemler**

Kredi kooperatiflerinin kendi kaynaklarından veya banka, kredi kuruluşu benzeri üçüncü kişilerden sağladığı fonları, sadece ortaklarına kredi olarak vermesi halinde, bu faaliyetler ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Kredinin, kooperatif ortağı olmayanlara verilmesi ise ortak dışı işlem olarak kabul edilecektir.

- **Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler**

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir v.b. malzeme satın alması, söz konusu inşaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır.

Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan, bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek” hükmü yer alabilmektedir. Ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.

- **Yapı kooperatiflerinin muafiyetinde özel şartlar**

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

- i. **Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,**
- ii. **Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması**

gerekmektedir.

Buna göre, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, kuruluşlarından inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili kişi kabul edilen kişi ve kurumlara veya bunlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemeleri gerekir.

Burada sözü geçen ilişkili kişi, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin,

- a) **Ortaklarını,**
- b) **Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,**
- c) **Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri,**
- d) **Ortaklarının eşlerini,**
- e) **Ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usul) ve alt soyları (füruu) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını**

kapsamaktadır.

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir. (2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 1. maddesiyle değiştirilen cümle) Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.

T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından tahsis edilen arsa ve araziler üzerine konut veya işyeri yapabilmekte, ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de kooperatiflere arsa temini veya tahsisinde görevli ve/veya yetkili olabilmektedirler.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak değerlendirildiğinden söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

2006 yılının sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti, 1/1/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır. Dolayısıyla, bu tarihten önce kurulan yapı kooperatifleri, 31/12/2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen muafiyet şartlarını yerine getirmiş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

III- 7061 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİK SONRASI ORTAK DIŞI İŞLEMLER

5 Aralık 2017 tarihli, 30261 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7061 sayılı BAZI VERGİ KANUNLARI İLE DİĞER BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN’un 88’inci maddesi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış ve aynı bendin sonuna aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir.

“(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.)

”

Yukarıda yapılan değişikliğe ilişkin 7061 sayılı Kanununun genel gerekçesinde değişikliğin nedeni aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

“ - Ortak dışı işlemleri vergiye tabi tutulup muafiyetini kaybeden kooperatiflere yönelik ortak dışı işlemin tanımlanması, hangi işlemlerin ortak dışı işlem

sayılmayacağını düzenlenmesi, bu sayede kooperatiflerin muafiyetlerini kaybetmemeleri ve sadece ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi, Öngörülmektedir.”

Madde gerekçesinde de;

“... Madde ile, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan kooperatiflerle ilgili muafiyet hükmünde değişiklik yapılmaktadır.

Mevcut uygulamaya göre kooperatifler ortak dışı işlem yaptıkları takdirde muafiyetlerini kaybetmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak vergiye tabi tutulmaktadırlar. Bu durum, kooperatiflerin istisnai nitelikteki ortak dışı işlemleri nedeniyle muafiyetten mükellefiyete geçmelerine sebep olmakla birlikte vergi idaresince yapılan tespitler neticesinde cezalı tarhiyatlara da muhatap olmaları sonucunu doğurabilmektedir.

Yapılan düzenlemeyle kooperatiflerde ortak dışı işlemlerden ne anlaşılması gerektiğine madde metninde yer verilmekte, kooperatiflerin faaliyetlerinin icrasına mahsus olarak iktisap ettikleri demirbaş, makine, teçhizat, taşıt vb. maddi duran varlıklarının ekonomik ömürlerini tamamladıktan sonra elden çıkarılmalarının ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyeceği düzenlenmektedir.

Ayrıca kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle muafiyetlerini kaybetmemelerine ve bu işlemlerinden doğan kazançlarının kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde vergilendirilmesine ilişkin düzenleme yapılmaktadır.”

açıklaması yer almaktadır.

7061 sayılı Kanunla yapılan düzenleme, ortak dışı işlemleri bulunan kooperatiflerin bu işlemlerini,

- 1- Kooperatif bünyesinde izlemeyeceklerdir.
- 2- Bu işlemleri için Kooperatif bünyesinde olduğu kabul edilen iktisadi işletme için ayrı bir vergi mükellefiyeti tesis edilecektir.
- 3- Ortak dışı işlemler için ayrı defter tutulacak ve vergisel yükümlülükler bu işletme nezdinde yerine getirilecektir.
- 4- Bu işletmenin doğan karı Kooperatife aktarılacaktır.
- 5- İşletmenin karı kooperatife aktarılırken, GVK'nın 94/6'ıncı maddesi uyarınca gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.
- 6- Kooperatifin bizzat kendisi kurumlar vergisi mükellefi olmayacağından, iktisadi işletmeden gelen kar payı için kurumlar vergisi beyannamesi verilmeyecektir.
- 7- 7061 sayılı Kanunla KVK'nın 5'inci maddesinde yer alan risturn istisnası da 5.12.2017 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenerek

Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile **tüketim kooperatiflerinin**, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar vergiden istisna edilmiştir. Bununla, risturn istisnası sadece tüketim kooperatifleri ile sınırlandırılmış olup, diğer kooperatiflerde de yönetim gideri karşılığı ortaklardan alındıktan sonra harcanmadığı iade edilen kısım bu istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ayrıca aynı maddede ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmünün uygulanmayacağı, bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranının esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

7061 sayılı Kanunla ortak dışı işlem tanımı yeniden yapılarak bu tanım kapsam dışında kalacak ortak dışı işlemler de ayrıca tadad edilmiştir.

Şöyle ki;

- ✓ Ortak dışı işlem; **Kooperatiflerin (1) ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile (2) kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir.**
- ✓ İstisnası; **Kooperatiflerin (1) faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanı tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile (2) yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. (3) 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.**

Yukarıda özetlenen 7061 sayılı Kanun değişikliklerinin nasıl uygulanacağı hususunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmelerimiz izleyen bölümlerde yer almaktadır.

IV- KOOPERATİFLERDE ORTAK DIŞI İŞLEMLER

A. ORTAK İÇİ İŞLEM/ORTAK DIŞI İŞLEM AYRIMI

7061 sayılı Yasa ile yapılan en önemli değişiklik ortak dışı işlem tanımının yeniden yapılmış olmasıdır. Bu tanım kapsamına giren işlemler nedeniyle kooperatif nezdinde

iktisadi işletme olduğu kabul edilerek, bu iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir. Bu nedenle öncelikle kooperatifin ortak dışı işlemde bulunup bulunmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Yasada yapılan tanıma göre bir kooperatifin;

- 1- Ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile
- 2- Kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler,

Ortak dışı işlem sayılacaktır. Bu durumda, Kooperatif tüzel kişiliğinin sadece ve sadece ortakları ile kooperatif ana sözleşmesinde yer alan konularda işlem yapması gerekmektedir. Örneğin, süt üretim kooperatifinin ana sözleşmesinde sadece ortakların sütünü alınıp satılması var ise bu işlemleri sadece ortakları ile yapması halinde ortak içi işlem, ortak dışındaki kişilerin sütünü alması halinde bu işlemler ortak dışı işlem sayılacaktır. Ortak dışı işlemde bulunan kooperatif ortakları ile yaptıkları işlemler de dahil olmak üzere süt alım-satım işlemlerinin tamamını iktisadi işletme bünyesinde izleyecektir. Ayrıca aynı kooperatif süt alım-satımı dışında üyelerinin yem ihtiyacını karşılar ise ve bu faaliyeti ana sözleşmesinde yok ise yem alım satım faaliyetini ortakları ile de yapsa ortak dışı işlem olarak değerlendirilerek bu faaliyeti nedeniyle ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

B. ORTAK DIŞI OLMAKLA BİRLİKTE ORTAK İÇİ SAYILAN İŞLEMLER

7061 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra, ortak dışı olmasında rağmen ortak içi işlem kabul edilebilecek işlemler de tada edilmiştir. Bu işlemler;

1. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve **ekonomik ömrünü tamamlamış olan** demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile
2. **Yapı kooperatiflerinin** kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri **ortak dışı işlem sayılmaz.**
3. 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.**

EKONOMİK ÖMÜR SORUNU

Maddede sabit kıymetler açısından “**ekonomik ömrünü tamamlamış olan**” ifadesine yer verilmiştir. Bu ifade sınırlandırıcı bir hükümdür. Ekonomik ömrünün tamamlamadan yapılan sabit kıymet satışlarının ortak dışı işlem olarak değerlendirilmesine yol açacaktır. Sabit kıymetlerin ekonomik ömürlerinin tespitinde

YMM Mustafa DÜNDAR

Kızılırmak Mahallesi Budapeşte Caddesi No:41/22 Çankaya/ANKARA

msydundar@gmail.com

Maliye Bakanlığı'na yayımlanan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin amortisman oranı ve ekonomik ömürlerinin belirlendiği Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinin esas alınması gerekmektedir. **Örneğin;** bir Kooperatifin, ekonomik ömrü (5) yıl olan bir iktisadi kıymetinin (3) 'üncü yılda satar ise ortak dışı işlem iddiası ile karşılaşabilecektir. Bunun için, iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün tamamlanmasının beklenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu iktisadi kıymet, aşırı çalışma, yıpranma veya kaza gibi nedenlerle ekonomik ömrünü tamamlamadan değer yitirecek olur ise 213 sayılı VUK hükümlerine göre fevkalade amortisman müessesesi kullanılarak, kalan ekonomik ömrü tespit edilmelidir. Bu şekilde getirilen sınırlama hukuken tartışmalıdır. Ancak, bu raporda hukuki tartışma kısmı gözardı edilmiştir.

YAPI KOOPERATİFLERİNİN KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Yeni düzenlemede de yapı kooperatifleri açısından, **yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacaktır.** Ancak, eskiden beri uygulandığı üzere, kat karşılığı inşaat yapılacak arsanın Kooperatifin mülkiyetinde olması ve üyelerin **her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri** gerekmektedir. Bu şart sağlanamaz ise söz konusu inşaat faaliyeti için ayrı bir iktisadi işletme olduğu kabul edilerek mükellefiyet tesis edilecektir.

Örneğin, (A) yapı kooperatifi, mülkiyeti gerçek kişi (A) 'ya ait arsa üzerine konut inşa edip, herbir üyeye bir adet bağımsız bölüm verecektir. Bu durumda Kooperatif, inşaat işi nedeniyle ayrı bir iktisadi işletme açacak, inşaat maliyetlerini bu iktisadi işletmede takip edecektir. Açılacak iktisadi işletmenin defter ve kayıtları, bir inşaat şirketinin kayıtlarından farklı olmayacaktır. Burada karşılaşılmaması muhtemel sorun, bu iş nedeniyle aidatların nasıl kayıt edileceğidir. Aidatlar kooperatif tüzel kişiliğine ödenecek, bu tüzel kişilik de söz konusu aidatın birkısmını genel yönetim gideri olarak ayırdıktan sonra kalan kısmı, iktisadi işletmeye aktaracaktır. Bu aktarım sırasında iktisadi işletme bu tutarları "avans" olarak mı "sermaye" olarak mı kaydedilecektir? Bu hususlar gerek değişiklik gerekçesinde gerekse de Maliye Bakanlığı'na çıkarılan 14 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ve de TDHP ile ilgili tebliğlerde de açıklanmamıştır. İktisadi işletmeye aktarılan tutarların, iktisadi işletmece Kooperatife teslim edilecek bağımsız bölümlerin karşılığında yapılan ödeme olarak değerlendirilip, iktisadi işletme açısından alınan avans, kooperatif açısından da verilen avans olarak kaydedilmesi görüşündeyiz.

KOOPERATİFLERİN KURUMLARA ORTAK OLMASI

Geçmiş yıllarda Maliye Bakanlığı Kooperatifin bir şirkete ortak olmasını, ortak dışı işlem olarak değerlendirmekteydi. Bununla ilgili olarak verilen özalgeler, sirküler ile birleştirmek istenmişse de söz konusu sirküler taslak olarak kalmış yayımlanmamıştır.

YMM Mustafa DÜNDAR

Kızılırmak Mahallesi Budapeşte Caddesi No:41/22 Çankaya/ANKARA

msydundar@gmail.com

Bu defa KVK'da değişiklik yapılarak önceki dönemde verilen özeldelerine tam aksi düzenleme yapılmıştır. 7061 sayılı Yasa ile **Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin muafiyete etkisi olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla kooperatifin ya da iktisadi işletmesinin ticaret şirketine ortak olması ve bu ortaklıktan kar payı elde etmesinin, söz konusu hissenin satışından kazanç doğması halinde bu işlemlerin ortak dışı işlem sayılmayacağı da kabul edilmiş bulunmaktadır. Bunun için maddede aranan aşağıdaki şartlara uyulması gerekmektedir:**

- 1- Kooperatif ya da iktisadi işletmesinin KVK'ında sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine iştirak etmesi gerekmektedir.
- 2- İştirak edilen kurumun **tam mükellef kurum¹** olması gerekmektedir.

Maddede **"kurum"** ifadesine yer verildiğinden bu ifadenin KVK m.1'de sayılan kurumlar vergisi mükelleflerini kastettiği anlaşılmaktadır. Bu durumda kooperatif aşağıdaki kurumlara iştirak edebilecektir.

- (1) Sermaye şirketleri.
- (2) Kooperatifler,
- (3) İktisadî kamu kuruluşları,
- (4) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler,
- (5) İş ortaklıkları.

Buna göre, kooperatifler şahıs şirketlerine iştirak ederlerse KVK'ndaki muafiyetten yararlanamayacaklardır. Ayrıca, iş ortaklığına iştirak eden kooperatiflerin ortak olduğu iş ortaklığı, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmez ise yine muafiyetten yararlanamayacaktır. Çünkü, adi ortaklık statüsünde olan iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmez ise, kurum olarak kabul edilmeyecektir.

Ayrıca, kooperatifler, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan bir kuruma iştirak eder ise, dar mükellef statüsünde olan bu kuruma iştirak nedeniyle de KVK'ndaki muafiyetten yararlanamayacaktır.

¹ (1) **Tam mükellefiyet:** Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan **kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.**

(5) **Kanunî merkez:** Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

(6) **İş merkezi:** İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

V- KOOPERATİFLER DE İKTİSADİ İŞLETME OLUŞMASI HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER

7061 sayılı Kanunla KVK m.4/k'da yapılan değişiklikler 1.1.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tarih itibariyle ortak dışı işlemleri olan kooperatiflerin bu işlemleri nedeniyle iktisadi işletme olarak ayrıca bağlı bulundukları vergi dairelerinden mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir. Bu nedenle bu durumda olan kooperatiflerin,

- 1- Bağlı oldukları vergi dairesine işe başla bildirimi ile başvurmaları ya da dilekçe ile başvuruda bulunarak, Kooperatife bağlı iktisadi işletme için ayrı mükellefiyet tesis edilmesini talep etmeleri,
- 2- İktisadi işletme için ayrı vergi levhası almaları,
- 3- İktisadi işletme için ayrıca VUK hükümlerine göre tasdiki zorunlu olan defterleri tasdik ettirmeleri,
- 4- İktisadi işletme için VUK uyarınca kullanılması zorunlu belgeleri (fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası gibi) bastırmaları, ÖKC kullanılmak zorunda ise buna ilişkin işlemleri yerine getirmeleri,
- 5- İktisadi işletme için vergi dairesinden e-tebliğ ve internet vergi dairesi şifresi almaları,
- 6- İktisadi işletmede çalışacak personel için SGK yükümlülüklerini yerine getirmek için gerekli bildirim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi,
- 7- İktisadi işletmenin ayrıca faaliyet alanı itibariyle alınması gereken lisansları var ise (kapasite raporu, sanayi sicil belgesi, EPDK Lisansı gibi) bunlar için gerekli başvurularda bulunulması,

Gerekmemektedir. Yukarıda sayılan işlemlerden özellik arz edenler aşağıda açıklanmıştır.

A. BİLDİRİM SÜRELERİ

Yasa koyucu, 7061 sayılı Kanun ile değişikliği yaparken, bunun sonucunda doğacak yükümlülüklerle ilgili süreleri konusunda herhangi bir düzenleme yapmamıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nca da maddede kendisine tanınan "Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir" yetki kullanılmamıştır. Kural olarak bu yetki bağlı yetki olup, mutlaka kullanılması gerekmektedir. Yetki kullanılmadığı için süreler açısından hukuki boşluk yaratılmıştır.

Ancak, cezalı bir işlemle karşılaşılması için de bildirim işlemlerinin, KVK m.4/k'daki değişikliğin yürürlüğe girdiği 1.1.2018 tarihinden itibaren, ilgili yasalarda belirlenen sürelerde yapılması gerekmektedir. Vergisel bildirimler açısından 213 sayılı VUK m.14, f.2'de yer alan "**Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.**" hükmüne dayanarak 1.1.2018 tarihinden itibaren 15 günlük sürenin olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Hatta bu maddede idarenin bildiriminden sonra sürenin

başlayacağı kabul edildiğinde, idarenin bildirimde bulunması gerektiği bu nedenle işlemlerin de bu bildirimden sonra yapılması gerektiği de iddia edilebilecektir. Bu iddia hukuken kabul görecektir olmakla birlikte, uygulamada idarenin bunu kabul etmesi beklenmemelidir.

B. DEFTER TASDİKLERİ

Ülkemizde bazı kooperatifler e-deftere geçmiş bulunmaktadır. 1.1.2018 tarihi itibarıyla e-defter tutan kooperatiflerin kuracakları iktisadi işletmeleri için de e-defter tutup tutmayacakları da Maliye Bakanlığı'na açıklanmamış bulunmaktadır. İktisadi işletme ile ilgili düzenlemenin yeni olması ve iktisadi işletme açısından yeni işe başlama kabul edilmesi nedeniyle tutulacak defterlerin e-defter olması zorunluluğu bulunmadığı görüşünderiz.

Diğer taraftan VUK m.172'de defter tutacakların içerisinde kooperatiflere ait iktisadi işletmeler sayılmamıştır. Bunun da nedeni, 7061 sayılı Kanun ile değişiklik yapılırken VUK m.172'de değişiklik yapılmış olmasının unutulmasıdır. Ancak, **hukuken tartışmalı olmakla birlikte** VUK mük.m.257 uyarınca bu maddede Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye istinaden defter tutma zorunluluğu Maliye Bakanlığı'na getirilebilecektir. Cezai yaptırımla karşılaşılması için defter tutulmasında yarar bulunmaktadır.

Öte yandan 213 sayılı VUK m.177'de her türlü ticaret şirketlerinin kural olarak I. sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre defter tutacakları hüküm altına alınmıştır. Bu kuralın istisnası da aynı madde de aşağıdaki biçimde belirlenmiştir:

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.*);

Yukarıdaki hüküm uyarınca, Maliye Bakanlığında özel izin alınmadığı sürece kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişilerin, iktisadi işletmeleri için bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Bu maddedeki düzenlemeye bakıldığında, kooperatif iktisadi işletmesinin kurumlar vergisine tabi iktisadi işletme olmakla birlikte **“tüzel kişiliği” bulunmamaktadır**. Maddede yer alan **“tüzel kişi”** ifadesinden hareket edildiğinde kooperatife ait iktisadi işletmenin II. sınıf tüccar olarak da kabulü mümkündür. Çünkü, kooperatif tüzel kişiliği kurumlar vergisi mükellefi olmaktan çıkarılmıştır. Ancak, uygulamada bu durumun idareye anlatılabilmesinin zorluğu da dikkate alınarak, bu konuda ya özelge talep edilmesi ya da bilanço esasına göre defter tutulması önerilmektedir. Ayrıca, iktisadi işletmenin **e-arşiv sistemine girmesini zorunlu kılan işlemlerinin olması halinde** başlangıçtan itibaren e-defter tutulması gerektiğinin de gözönünde bulundurulmasında yarar bulunmaktadır.

Diğer taraftan, ortak dışı işlemi bulunan ve 1.1.2018 tarihinden itibaren iktisadi işletme açan kooperatiflerin, tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyeti sona erecektir. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi stopaj, damga vergisi, KDV gibi mükellefiyetler ise kooperatif bünyesinde devam edebilecektir. Bu durumda e-defter kapsamında olan kooperatiflerin, e-defter kapsamından çıkıp çıkmayacağı ayrı bir tartışma konusu olacaktır. Yukarıda da açıklandığı üzere VUK m.177/5'de her türlü ticaret şirketleri bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olmaları, Kooperatiflerin TTK'da² ticaret şirketleri içerisinde sayılması nedeniyle 213 sayılı VUK açısından bilanço esasına göre defter tutmaları zorunlu gibi görülse de 1.1.2018 tarihinden itibaren kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefiyeti sona erdiğinden bilanço esasına göre defter tutma zorunluluğu da VUK açısından ortadan kalkmaktadır. Öte yandan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 89'uncu maddesinde, Kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin, kooperatif merkez birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin muhasebe usulleri ve mecbur olarak tutacakları defterlerin Ticaret Bakanlığınca belirtilebileceği, Vergi Usul Kanununun bu hususlarla ilgili hükümlerinin saklı olduğu hüküm altına alınmıştır. Kooperatifler Kanunu'nda da bilanço esasına yönelik bağlayıcı düzenleme yapılmamıştır. **Ancak, Kooperatiflerin TTK açısından ticaret şirketi sayılması ve bu Kanuna göre de ticaret şirketlerinin bilanço esasına göre defter tutması zorunlu olduğundan Kooperatif tüzel kişiliklerinin bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir.**

Kooperatif tüzel kişiliğinin kurumlar vergisi mükellefiyetine son verilmekle birlikte, kooperatiflerin diğer vergiye tabi işlemleri nedeniyle belge düzenlemeleri gerekebilir. Örneğin ekonomik ömrünü tamamlayan sabit kıymetini satan kooperatif, üyesine işyeri teslim eden kooperatif fatura düzenlemek ve bu faturalarda vergiden istisna olmadığı sürece KDV hesaplamak ve beyan etmek zorunda kalacaktır. Bu nedenle bu tür arızı işlemleri olan kooperatiflerin ilgili vergi kanunları açısından yükümlülüklerini ve ödevlerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu nedenle e-defter tutan bir kooperatif sayılan işlemleri nedeniyle e-fatura da düzenleyecek ve e-fatura kapsamındaki mükelleflerden de e-fatura alacaktır. Ülkemizde e-defter kapsamına giren mükelleflerin mükellefiyet, devam ettiği sürece bu kapsamdan çıkması yasal mevzuatta öngörülmediğinden, Kooperatif tüzel kişiliği yönünden e-defter yükümlülüğü de devam edecektir. Maliye Bakanlığı'na Tebliğ ile aksi düzenleme yapılabilmesi hukuken mümkündür.

C. TİCARET SİCİL İŞLEMLERİ

Kooperatifler ticaret şirketi olduklarından, işlemlerinde ticaret sicil yönetmeliği hükümlerine uymaları gerekmektedir. Bir başka deyişle Kooperatif tüzel kişiliği,

² 6102 sayılı TTK; MADDE 124- (1) Ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir.

işlemlerinden ticaret siciline tescil veya ilanı gereken işlemler açısından bu yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır.

Öte yandan, 7061 sayılı Kanun ile KVK’ında yapılan değişiklik vergi kanunları ile sınırlı olup, TTK’ında paralel bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle gerek TTK’da gerekse Ticaret Sicil Yönetmeliğinde **“kooperatiflere ait iktisadi işletmeler”** ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ticaret Sicili Yönetmeliğinin m.52 ve devamında derneklere ait ticari işletmeler, m.55 ve devamında vakıflara ait ticari işletmelere yer verilmiş olup, Kooperatiflere ait iktisadi işletmelerle ilgili açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle bugün itibariyle Kooperatiflere ait iktisadi işletmelerin ticaret siciline kaydı ihtiyaridir. Ancak, iktisadi işletme adına işlem yapacakların ayrıca belirlenmesi ve bu konudaki sorumlulukların Kooperatif yönetimi dışında üçüncü kişilere verilmek istenmesi halinde işletmenin ticaret siciline tescil edilmesi ve aynı şirketler de olduğu gibi işletmeyi temsil edeceklerin de ticareti sicil gazetesinde yayımlanmasında yarar bulunmaktadır. Bu konuda tereddüt yaşanması halinde ilgili ticaret sicil müdürlüklerinden ya da Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’ndan yazılı görüş talep edilebileceği hususu da gözönünde bulundurulmalıdır.

D. DEFTER TASDİK SÜRELERİ

Kural olarak defterlerin, kullanılmaya başlanmadan önceki hesap dönemin son ayında onaylatılması gerekmektedir. Ancak, kooperatif iktisadi işletmeleri açısından yasal değişiklik 1.1.2018 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, defterlerin Aralık/2017 ayında tasdiklenmesi hukuken mümkün değildir. Bu nedenle yeni işe başlayan mükellefler gibi işe başlama bildiriminden önce ya da en geç bu tarihte, iktisadi işletmenin defterlerinin tasdiklenmesi gerekmektedir³.

E. SOSYAL GÜVENLİK İŞLEMLERİ

1.1.2018 tarihinden itibaren ayrı bir iktisadi işletme oluşturacak kooperatiflerin, bu iktisadi işletme için ayrıca SGK kaydı açtırmaları gerekmektedir. Kooperatif tüzel kişiliğinde çalışan personelin iktisadi işletmeye aktarım işlemlerinin yerine getirilmesi gerektiğinde, bu hususta aşağıdaki iki işlemten birinin yapılabilmesi mümkündür.

1. Kooperatifte çalışan personelin işine son verilerek, tazminatları ödendikten sonra, bunların iktisadi işletmede yeniden işe başlatılması,
2. Kurulacak iktisadi işletme Kooperatife ait olacağından işyeri nakli esaslarına göre ilgili personel hakları birlikte iktisadi işletmeye devredilebilir. Bu durumda tazminatlar, ilgilinin işten çıktığı tarihte ödenir Ancak, devir tarihinden itibaren çalışma karşılığı hak kazanılan tazminatlar iktisadi işletmede gider yazılır, önceki döneme isabet edenler de Kooperatif tarafından kayıtlarında giderleştirilir. Bu

³ VUK m.221/3; 3. (Değişik: 4/12/1985 - 3239/17 md.) Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflikten çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde;

durumda, sigortalı nakli yapılabilmesi için işverenin aynı anda en az iki işyerinin bulunması ve bu işyerlerinin 5510 sayılı Kanun kapsamında aktif ve sigortalı çalıştırılan işyerleri olması, sigortalının nakil olabilmesi için de işe giriş bildirgesinde işten ayrılış tarihinin verildiği günü takip eden tarihin yazılmış olması gerekmektedir.

F. KİRA GELİRİ ELDE EDEN KOOPERATİFLER

Kooperatiflerin kira geliri elde etmeleri halinde bu gelirler ortak dışı işlem sayılmakta ve vergilendirilmektedir. Söz konusu kira gelirleri hem KDV'nin konusuna girmekte hem de KVK m.15/1-b uyarınca kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Diğer taraftan 5520 sayılı KVK m.14/5'de kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. 7061 sayılı Kanun ile bu maddede bir değişiklik yapılmamıştır. Konu ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

“14.5. Kooperatif gelirlerinin sadece taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden oluşması halinde beyan Kooperatiflerin taşınmazlarını kiraya vermeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirileceğinden, (14 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Değişik ibare: RG - 23/12/2017 - 30279) kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Ancak, (14 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Değişik ibare: RG - 23/12/2017- 30279) 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 (14 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Değişik ibare: RG -23/12/2017 - 30279) 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 (14 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Değişik ibare: RG- 23/12/2017- 30279) iktisadi işletmelerin beyanname verme dışında mükellefiyetle ilgili diğer ödevlerini yerine getirecekleri tabiidir.”

Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre, kiralama faaliyeti de Kooperatife ait iktisadi işletme oluşturacağından mükellefiyet tesis edilecektir. Ancak, iktisadi işletmenin gelirlerinin sadece ve sadece tevkifata tabi tutulmuş kira geliri ile tevkifata tabi tutulmuş faiz gelirinden ibaret olması halinde kurumlar vergisi beyannamesi ve geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir. Bununla Kooperatiflerin kira gelirlerini Kooperatif bünyesinde tutup, diğer gelirlerini iktisadi işletmeye aktarmalarının da önüne geçilmiş bulunmaktadır. Bu açıklamalar uyarınca kira geliri elde eden kooperatiflerin bu gelirleri nedeniyle iktisadi işletme oluşturması gerekmektedir.

VI- KOOPERATİFLER DE İKTİSADİ İŞLETME OLUŞMASI HALİNDE İKTİSADİ İŞLETMENİN AYIRMA İŞLEMLERİ

1.1.2018 tarihinden itibaren iktisadi işletme kurmak zorunda olan kooperatiflerin öncelikle 31.12.2017 tarihi itibarıyla çıkaracakları bilanço üzerinden, iktisadi işletmeye aktarılacak unsurları tek tek tespit etmeleri gerekmektedir. İktisadi işletme bünyesine aktarılacak aktif ve pasif kalemleri belirledikten sonra, bunları bir fatura ile iktisadi işletmeye aktarmalarında yarar bulunmaktadır.

Şöyle ki;

Aktarılacak unsurlar içerisinde yer alan ve iktisadi işletme açısından maliyet ya da amortismanı tabi iktisadi kıymetler KDV'ye tabi tutulmuş bulunmaktadır. Bunlar nedeniyle yüklenilen ve Kooperatif bünyesinde indirilemeyen KDV'lerin iktisadi işletme bünyesinde indirim konusu yapılması gerekeceğinden ve bu indirimin de fatura vb. belgeye dayanması gerekeceğinden, fatura düzenlenmelidir. Aktarılan bu değerlerin bir kısmı iktisadi işletmenin sermayesini oluşturacaktır.

Bu aşamada ekonomik ömrü dolmayan iktisadi kıymetlerin aktarımının nasıl değerlendirileceği sorunu ile karşılaşılabilir. Aktarım işlemi yasal zorunluluk nedeniyle yapıldığından bunlar için aktifte kayıtlı net değerleri üzerinden fatura kesilmesi ve iktisadi işletmede amortisman ayrılmaya devam etmesi gerekmektedir. Esasında bu hususların da Maliye Bakanlığı'na belirlenmesi gerekirdi. Aktarılan kıymetler Kooperatif bilançosundan çıkarılıp, iktisadi işletmenin bilançosuna aktarıldıktan sonra Kooperatif ile iktisadi işletme arasındaki işlemlere dikkate edilmesi gerekmektedir. İktisadi işletmeye aktarılan nakit varlıkların aktarılma nedenlerine göre muhasebeleştirme işlemleri yapılmalıdır.

Bu işlemler yapılırken, elektrik, su, telefon gibi Kooperatif bünyesinde bulunan aboneliklerden iktisadi işletmeye kullanılacakların da iktisadi işletmeye aktarılması,

YMM Mustafa DÜNDAR

Kızılırmak Mahallesi Budapeşte Caddesi No:41/22 Çankaya/ANKARA

msydundar@gmail.com

aktarılamayanların da iktisadi işletme ile ilgili olanların iktisadi işletmede diğerlerinin de Kooperatifte giderleştirilmesi sağlanmalıdır.

VII- İKTİSADİ İŞLETME İLE KOOPERATİF ARASINDAKİ İŞLEMLER

1.1.2018 tarihinden Kooperatifin iktisadi işletmesi ile yapılan işlemlerin ilişkili kişi ile yapılan işlem olarak değerlendirileceği gözönüne alınarak KVK'ndaki transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç ve örtülü sermaye yönünden tenkit edilebilecek işlemler de dikkat edilmesi gerekmektedir.

VIII-1.1.2018 TARİHİ İTİBARI İLE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ RE'SEN SİLİNECEK OLUP VERİLMESİ GEREKEN BEYANNAMELER.

1.1.2018 tarihinden Kooperatif tüzel kişiliğinin kurumlar vergisi mükellefiyeti re'sen silinecektir. Ancak, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmayan kooperatiflerin 2017/12 KDV, Muhtasar, Damga Vergisi ile 2017/4 geçici vergi ve 2017 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni sürelerinde vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir.

IX- SONUÇ

1.1.2018 tarihinden Kooperatif itibaren ortak dışı işlemleri bulunan tüm Kooperatifler, ortak dışı işlemleri için ayrı bir iktisadi işletme olduğu kabul edildiğinden ayrı mükellefiyet tesis ettirmek zorundadırlar. Bu raporda uygulama açısından dikkate edilmesi gereken hususlar ayrıntılarıyla açıklanmaya çalışılmış olup, getirilen yeni düzenlemenin hukuki açıdan tartışılması kapsam dışında tutulmuştur.

Saygılarımla...

Ankara, 7.1.2018

YMM Mustafa DÜNDAR

YMM Mustafa DÜNDAR

Kızılırmak Mahallesi Budapeşte Caddesi No:41/22 Çankaya/ANKARA

msydundar@gmail.com