



KOOPERATİFLERE İLİŞKİN VERGİ DÜZENLEMELERİ REHBERİ

Vergi Geleceğimizdir

Ayrıntılı Bilgi İçin



gib.gov.tr

Bu Rehber, yayım tarihinde yürürlükte olan mevzuat dikkate alınarak hazırlanmıŐtır.

Mevzuat bilgilerine ve güncel haberlere, BaŐkanlıđımız;

- İnternet sayfasından,
- DođrulanmıŐ ve resmi sosyal medya hesaplarından,
- e-Posta bilgilendirme sisteminden,
- Dijital Vergi Asistanından (GİBİ),

ulaŐabilirsiniz.

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Nisan /2024

Yayın No: 495

İÇİNDEKİLER

	GİRİŞ	6
1.	KOOPERATİFİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ VE TÜRLERİ	6
1.1	Kooperatifin Tanımı	6
1.2	Kooperatifin Özellikleri	6
1.3	Kooperatifin Türleri	7
1.3.1.	Kooperatifler Kanununa Tabi Kooperatifler	7
1.3.2.	Özel Yasalara Tabi Kooperatifler	7
2.	BAŞLICA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER	8
2.1.	İşe Başlama	8
2.2.	Kooperatiflerin Tutması Gereken Defterler (Kurumlar Vergisinden Muaf Olanlar Dahil)	10
2.3.	Kooperatiflere Ait İktisadi İşletmelerin Tutması Gereken Defterler	10
2.4.	Vergi Levhası Bulundurma Zorunluluğu	11
2.5.	Vergi Kesintisi Yapma Zorunluluğu	11
2.6.	Kooperatifin Vergi Borçlarının Ödenmemesi Durumunda Kooperatif Ortaklarının Sorumluluğu	11
3.	KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER	12
3.1.	Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti	12
3.2.	Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyeti	13
3.2.1.	Muafiyet Şartları	14
3.2.1.1.	Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması	14
3.2.1.2.	Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi	15
3.2.1.3.	Yedek akçelerin dağıtılmaması	15
3.2.2.	Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetinde Özel Şartlar	15
3.2.3.	Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Kooperatiflerde Ortak Dışı İşlemlerin Vergilendirilmesi	17
3.2.3.1.	Üretim, yapı ve kredi kooperatiflerinde ortak dışı işlemler	20
3.2.3.1.1.	Üretim kooperatiflerinde ortak dışı işlemler	20
3.2.3.1.2.	Kredi kooperatiflerinde ortak dışı işlemler	21
3.2.3.1.3.	Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler	21
3.2.4.	Vergiden Muaf Olan Kurumlara Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi	23

3.3.	Kooperatiflerde Risturn İstisnası	23
3.3.1.	Yönetim Gideri Karşılığı Olarak Ödenen Paralardan Harcanmayarak Ortaklara Dağıtılan Kısım	24
3.3.2.	Tüketim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası	24
3.3.3.	Tarımsal Üretici Birliklerinde Risturn İstisnası	25
3.3.4.	Risturn veya Kar Payının Vergilendirilmesi	25
3.3.4.1.	Kar Payının Vergilendirilmesi	26
3.4.	Kooperatif Gelirlerinin Sadece Taşınmaz Kira Gelirlerinden ve Mevduat Faizlerinden Oluşması Halinde Beyan	28
4.	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER	28
4.1.	Kooperatiflerin Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti	28
4.2.	Kooperatiflere Tanınan İstisnalar	29
4.2.1.	Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Bedelsiz Olarak Yapılan Mal Teslimi Ve Hizmet İfalarına İlişkin İstisna	29
4.2.2.	Tarımsal Amaçlı Kooperatiflerin Arazi Islahına Ait Hizmetlerde İstisna	29
4.2.3.	Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin İstisna	29
4.2.4.	Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimlerine İlişkin İstisna	30
4.2.5.	Küçük Sanayi Sitelerinin Arsa ve İş Yeri Teslimlerine İlişkin İstisna	30
4.3.	Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna / İndirimli Oran Uygulaması	31
4.3.1.	İnşaat Taahhüt İşinin Ayrı Müteahhit veya Taşeronu Yaptırılması Durumunda İstisna Uygulaması	33
4.3.2.	Tasfiyeye Giren Konut Yapı Kooperatiflerinde İndirimli Oran Uygulaması	33
4.4.	Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması	33

4.5.	İstisna Kapsamındaki İşlemlerde İndirim	34
5.	GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER	34
5.1.	Kooperatiflerin Vergi Sorumlusu Olması	34
5.2.	Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması İşleminde Gelir Vergisi Tevkifatı	35
5.3.	Mevduat Faizi Elde Eden Kooperatiflerde Gelir Vergisi Tevkifatı	35
6.	DİĞER KANUNLARDA YER ALAN VERGİSEL DÜZENLEMELER	36
6.1.	Kooperatifler Kanununda Yer Alan İstisnalar	36
6.2.	Gider Vergileri Kanununda Yer Alan İstisnalar	37
6.3.	Damga Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar	37
6.4.	Belediye Gelirleri Kanununda Yer Alan İstisnalar	38
6.5.	Emlak Vergisi Kanununda Yer Alan Muafiyet	39
6.6.	Harçlar Kanununda Yer Alan İstisna	39
6.7.	Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununda Yer Alan Muafıklar	40
6.8.	2982 Sayılı Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisna ve Muafıkları Tanınması Hakkında Kanunda Yer Alan İstisnalar	41
6.9.	Özel Tüketim Vergisi Kanununda Yer Alan Tütün Kooperatiflerinde İndirimli Oran Uygulaması	42

GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmıştır. Bu Rehberde, ekonomik ve sosyal amaçlı kuruluşlar olan kooperatiflerin vergisel yükümlülükleri ile kooperatiflere sağlanan bazı muafiyet ve istisnalar hakkında yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalar ve örnekler yer almaktadır.

1. KOOPERATİFİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ VE TÜRLERİ

1.1. Kooperatifin Tanımı

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 1 inci maddesine göre kooperatifler; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklardır.

1.2. Kooperatifin Özellikleri

Kooperatiflerin özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

- ◆ Tüzel kişiliğe haizdir.
- ◆ Ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulurlar.
- ◆ Ortaklar yardım, dayanışma ve kefalet amacıyla bir araya gelirler.

- ◆ Gerçek kişiler ve kamu, özel hukuk tüzel kişileri tarafından kurulurlar.
- ◆ Ortak sayısı ve sermaye miktarı değişkendir.

Kooperatifler Kanunundaki tanıma göre kooperatifler, belirli bir ekonomik ihtiyaç çerçevesinde karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma amacıyla kurulan şirketlerdir.

1.3. Kooperatifin Türleri

Kooperatifler Kanununda faaliyet türleri itibarıyla herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Ancak faaliyet konuları ve kuruluş için kullanılan örnek ana sözleşmeler itibarıyla, karayolu yolcu taşıma kooperatifleri, konut yapı kooperatifleri, turizm geliştirme kooperatifleri gibi farklı kooperatif türlerine rastlamak mümkündür. Ülkemizdeki mevzuat açısından kooperatifler; Kooperatifler Kanununa tabi olan kooperatifler ve diğer özel kooperatif kanunlarına tabi olan kooperatifler olarak ikiye ayırmak mümkündür:

1.3.1. Kooperatifler Kanununa Tabi Kooperatifler

Özel yasalarla kurulanlar hariç olmak üzere, ülkemizde kurulan kooperatifler 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa tabidirler.

1.3.2. Özel Yasalara Tabi Kooperatifler

1581 Sayılı Kanuna tabi Tarım Kredi Kooperatifleri Kanunu ile 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun, kooperatiflere yönelik özel kanun niteliğinde olup sadece bu kanunlara göre kurulan kooperatifler için uygulanmaktadır.

2. BAŞLICA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER

2.1. İşe Başlama

Kooperatifler, Türk Ticaret Kanununa göre ticaret Şirketleri arasında sayılmasına rağmen kuruluş, iőleyiő ve denetim usulleri Kooperatifler Kanununda özel olarak düzenlenmiştir. Söz konusu kanuna göre kooperatifler, ana sözleşmenin hazırlanması, izin, ilgili bakanlıktan kuruluş izni alındıktan sonra kooperatif merkezinin bulunduğu yerin ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi sonucu tüzel kiőilik kazanmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 153 üncü maddesine göre; ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 27 nci maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin baŐvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine yazılı veya elektronik ortamda intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe baŐlamayı bildirme yükümlölükleri yerine getirilmiő sayılır. Bildirim yükümlölüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe baŐlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır.

Ticaret sicili müdürlüklerince tescil edilen kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ticaret sicili müdürlüklerinden elektronik ortamda alınan ve vergi dairesi ekranlarına yansıtılan bilgiler dışında başkaca bir evrak aranmaz.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ticaret sicili müdürlüklerinden işe başlama ile ilgili bilgileri elektronik ortamda alınmayan tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan mükelleflerde işe başlama/bırakma bildirimini ekinde aranacak belgeler aşağıda yer almaktadır:

Kooperatiflerde;

- ◆ İlgili Bakanlıkça onaylı ana sözleşmenin aslı veya noter onaylı bir örneği,
- ◆ Kooperatifi temsile yetkili olanların;
 - Noterce düzenlenmiş imza sirküleri veya imza beyannamesi,
 - Kimlik kartı,
 - Yabancılarda pasaportun noter onaylı örneği ya da vergi dairesi yetkililerine onaylatmak üzere aslı ve fotokopisi,
- ◆ Ticaret sicili numarası ve ticaret siciline tescil tarihini gösteren Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ilan makbuzu (Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinin aslı ibraz edilirse ilan makbuzu aranmaz.).

Ayrıca, 546 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği gereği kooperatiflerin (1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu kapsamında kurulan Tarım Kredi Kooperatifleri hariç) ticaret siciline tescil edilen işe başlama, şube açılış/kapanış, merkez/şube adres değişikliği, tasfiye giriş/ tasfiyeden vazgeçme, tasfiye kapanış ve ünvan değişikliği bildirimini vergi dairesine bildirimde bulunması gerekmemektedir.

2.2. Kooperatiflerin Tutması Gereken Defterler (Kurumlar Vergisinden Muaf Olanlar Dahil)

Kooperatifler tarafından tutulması gereken defterler aşağıda sayılmıştır:

- ◆ Envanter Defteri,
- ◆ Defter-i Kebir,
- ◆ Yevmiye Defteri,
- ◆ Yönetim Kurulu Karar Defteri,
- ◆ Genel Kurul Karar Defteri,
- ◆ Ortaklar Pay Defteri,
- ◆ Türk Ticaret Kanununa göre tutulması gereken defterler.

2.3. Kooperatiflere Ait İktisadi İşletmelerin Tutması Gereken Defterler

Kooperatiflere ait iktisadi işletmeler tarafından tutulması gereken defterler aşağıda sayılmıştır:

- ◆ Envanter Defteri,
- ◆ Defter-i Kebir,
- ◆ Yevmiye Defteri.

Ayrıca, kooperatife ait iktisadi işletme, sınai bir işletme kurmuşsa, bu işletme için imalat defteri de tutması gerekmektedir.

Diğer taraftan kurumlar vergisinden muaf olma şartlarına sahip olan kooperatiflerin, iktisadi işletme dolayısıyla 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 koşuluyla ayrıca defter tutma zorunluluğu yoktur.

2.4. Vergi Levhası Bulundurma Zorunluluğu

Kooperatifler, Vergi Usul Kanununa göre vergi levhası alma zorunluluğu olanlar içinde sayılmadığından vergi levhası alma ve bulundurma zorunluluğu bulunmamaktadır.

2.5. Vergi Kesintisi Yapma Zorunluluğu

Kooperatifler, Kurumlar Vergisi Kanunu 15 inci ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde vergi sorumlusu olarak sayılmıştır. Bu nedenle söz konusu Kanunlarda sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, vergi tevkifatı yapmak zorundadır.

2.6. Kooperatifin Vergi Borçlarının Ödenmemesi Durumunda Kooperatif Ortaklarının Sorumluluğu

Kooperatifler Kanununa göre kooperatifler tüzel kişiliği haiz olup Türk Ticaret Kanununda kooperatiflerin ticaret şirketi olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmelerinde tayin edilen kanuni temsilciler, Vergi Usul Kanununun 10 uncu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun mükerrer 35 inci maddeleri gereğince kooperatifin amme borçlarından sorumlu olacaklardır.

Kooperatif borçlarının öncelikle kooperatifin kendisinden aranılması, yapılan takipten sonuç alınamaması halinde, tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerine gidilmeden önce kooperatifin ana sözleşmesinin incelenerek temsil yetkisinin kim ya da kimlere bırakıldığının

tespit edilmesi, yapılan tespit sonucu kooperatif temsil yetkisinin karar yetkisi olan üye veya üyeler ile kooperatif ortağı olmayan müdürlere bırakıldığı tespit edilmesi halinde kamu alacağıının bu kişilerden tahsilinin sağlanması ve diğer yönetim kurulu üyeleri için işlem yapılmaması, bu yönde bir tespit bulunmaması halinde ise Kooperatifler Kanununun 55 inci maddesi hükmü göz önüne alınarak müşterek ve müteselsil sorumluluğu olan tüm yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

Kooperatifin iflasına, dağılmasına ya da dağıtılmasına karar verilmesinden ve tasfiyesinden sonra kooperatifin mal varlığının borçlarını ödemeye yetmediğinin anlaşılması halinde, kooperatif ana sözleşmesinde, kooperatif borçlarından kooperatif ortaklarının da sorumlu oldukları düzenlenmiş olması şartıyla ve ana sözleşmede belirlenen sorumluluk durumlarına göre ortakların da takip edilmesi gerekmektedir.

3.KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

3.1. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti

Kurumlar Vergisi Kanununda kooperatiflerin, Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade ettiği belirtilmiş, ancak kooperatifler faaliyet alanları itibarıyla tek tek sayılmamıştır. Bu çerçevede, faaliyet alanı ne olursa olsun kooperatifler, kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı ise Kooperatifler Kanununun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

Dernek veya adi şirket mahiyetinde olmakla birlikte kooperatif olarak adlandırılan okul kooperatifleri, Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında kooperatif sayılmamaktadır.

Okul kooperatiflerinin Kooperatifler Kanuna göre veya derneğe baēlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda ise hukuki durumlarının gerektirdiēi şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacaktır.

Kooperatifler Kanunu dışında özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler de önceden olduēu gibi kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır.

3.2. Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyeti

Kooperatifler, ortaklarının meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esasıyla kurulmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ile de tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Örnek 1: Taşımacılık faaliyetinde bulunan (A) Kooperatifinin 2023 hesap döneminde ticari bilanço kârı 6.000.000 TL, iştirak kazançları istisnası 1.800.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gideri 1.200.000 TL, indirebileceēi geçmiş yıl zararı tutarı 1.500.000 TL ve Cumhurbaşkanınca başlatılan Yardım Kampanyasına 2023 yılında makbuz karşılıēı 600.000 TL baēıřta bulunulmuştur.

Taşımacılık kooperatifi söz konusu kanun maddesine göre muaf olmadığı için 2023 yılı beyanı aşağıdaki gibidir:

Ticari bilanço kârı	6.000.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler	1.200.000 TL
İştirak kazancı istisnası	1.800.000 TL
Geçmiş yıl zararı	1.500.000 TL
Bağış	600.000 TL
Kurumlar vergisi matrahı [(6.000.000 TL + 1.200.000 TL) – (1.800.000 TL + 1.500.000 TL + 600.000 TL)]	3.300.000 TL

3.2.1. Muafiyet Şartları

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için;

- ◆ Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- ◆ Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- ◆ Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,

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.

3.2.1.1. Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin elde ettikleri kazancı ortaklarına sermaye paylarına göre dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden

yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

3.2.1.2. Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmesi sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin, elde ettikleri kazancı yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

3.2.1.3. Yedek akçelerin dağıtılmaması

Kooperatiflerce ayrılan yedek akçelerin ortakların sermayeye iştirak oranlarına veya kooperatif ile yaptıkları muamele miktarlarına ya da başka bir esasa göre dağıtılmasına izin verilmemiştir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde ayrılan yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

3.2.2. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetinde Özel Şartlar

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda sayılan şartlara ilaveten;

- ◆ 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,

- ◆ 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,

- ◆ Ortaklarını,
- ◆ Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- ◆ Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- ◆ Ortaklarının eşlerini,
- ◆ 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. Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, iş yeri 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. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından tahsis edilen arsa ve araziler üzerine konut veya iş yeri yapabilmekte, ayrıca Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de kooperatiflere arsa temini veya tahsisinde görevli ve/veya yetkili olabilmektedir.

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.

3.2.3. Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Kooperatiflerde Ortak Dışı İşlemlerin Vergilendirilmesi

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.

Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmalarının ortak dışı işlem sayılmayacaktır.

Örneğin, bir üretim kooperatifinin amacını gerçekleştirmek üzere kullanmış olduğu iş makinesini, ekonomik ömrünü tamamladıktan sonra satması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecek ve bu satış işlemi dolayısıyla kooperatif muafiyeti etkilenmeyecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine göre, 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.

Dolayısıyla, 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. 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.

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.

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 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.

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 dağıtılmaları muafiyetlerini etkilemeyecektir.

Örnek 2: (B) Narenciye üretim kooperatifinin ortaklarından almış olduğu narenciyeyi niteliğini değiştirmeden üçüncü kişilere satması ortak dışı işlem sayılmazken, niteliğini değiştirerek reçel olarak satması durumunda, kooperatif ortak dışı işlem yapmış olacağından, bu işlem nedeniyle kooperatife bağlı oluşan ayrı bir iktisadi işletme nezdinde bu işlemten doğan kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Örnek 3: (C) Tohum üretim kooperatifi, gıda ürünleri üreten (Ç) A.Ş.'nin sermayesinin %20'sine iştirak etmiş ve bu iştirakinin 2022 hesap dönemine ait karını 2023 yılı Haziran ayında dağıtması sonucunda 4.500.000.-TL kâr payı elde etmiştir. (C) kooperatifi elde ettiği bu kâr payının 1.800.000.-TL'lik kısmını 2023 yılı içerisinde ortaklarına dağıtmıştır.

(C) Tohum üretim kooperatifinin sermaye şirketine iştirak etmesi, bu iştirakinden kazanç elde etmesi ve elde ettiği bu kazancı ortaklarına dağıtması kooperatifin muafiyetine etki etmeyecektir. (C) kooperatifinin başkaca ortak dışı işlemleri nedeniyle iktisadi işletme oluşması halinde (Ç) A.Ş.'nin sermayesine katılımından elde ettiği kazancını iktisadi işletme ile ilişkilendirmesi de söz konusu olmayacaktır.

3.2.3.1. Üretim, yapı ve kredi kooperatiflerinde ortak dışı işlemler

3.2.3.1.1. Üretim kooperatiflerinde ortak dışı işlemler

Üretim kooperatiflerinin, ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmaları ortak dışı işlem sayılmamaktadır. Ortaklardan alınan ürünlerin birtakım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ise ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Örnek 4: Ortaklardan alınan sütlerin niteliği değiştirilmeksizin üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu sütlerin işlendikten sonra peynir olarak ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Örnek 5: Ortaklardan alınan zeytinlerin ayıklanma ve temizlenme gibi işlemlerle sofralık zeytin haline getirilerek üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu zeytinlerin çeşitli işlemlere tabi tutularak zeytinyağı şeklinde ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılacaktır.

Örnek 6: Kooperatiflerin üçüncü kişilerden satın aldığı üretimde kullanılan girdileri (ilaç, gübre, tohum gibi) ortaklara vermesi ve bedelin ortakların kooperatife satacakları ürün bedeli ile ilişkilendirilmesi ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Buna göre bir pancar üretim kooperatifi tarafından üçüncü kişilerden satın alınan gübrenin, kooperatif ortaklarından satın alınacak pancara ait ürün bedelinden mahsup edilmek üzere ortaklara dağıtılması, ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

3.2.3.1.2. 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.

3.2.3.1.3. Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler

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

Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen iş yeri 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 vb. malzeme satın alması, söz konusu inşaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

İş yeri 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 iş yerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan iş yeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır.

Kooperatifin tasfiye sürecine girmesinin ardından elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan, yapı kooperatifi dışındaki 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 kooperatifleri tarafından kat karşılığı müteahhitlik faaliyeti kapsamında arsa sahibine arsa karşılığında konut ya da iş yeri temini durumunda kurumlar vergisi muafiyeti şartlarından olan sadece ortaklarla iş görme ve arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına kayıtlı olması şartları ihlal edilmiş olacak ve yapı kooperatifi adına kurumlar vergisi tesis edilmesi gerekecektir.

Örnek 7: (D) Konut yapı kooperatifi ile ortağı olmayan arsa sahipleri arasında kat karşılığı inşaat yapım ve satış vaadi sözleşmesi düzenlenmiştir. İnşaatı tamamlanacak olan 124 konuttan 72 konut arsa sahibine, 52 konut ise kooperatife kalacaktır. Kooperatife kalacak olan 52 konuttan 22 konutun ise kooperatifin inşaat taahhüt işlerini yapmakta olan taşeron firmaya teslim edilecektir. Söz konusu sözleşme hükümlerine göre; başkasına ait arsa üzerine kat karşılığı inşaat yapmak suretiyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartlardan "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartını ihlal etmiş olan (D) Konut Yapı Kooperatifi adına, bu faaliyete başladığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir.

3.2.4. Vergiden Muaf Olan Kurumlara Dağıtılan Kâr Paylarında Vergi Kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, vergi kesintisi yapılacaktır. Öte yandan, kurumlarca kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

4936 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisi oranı 22/12/2021 tarihinden itibaren %10 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılan ve kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflere, iştirak ettiği tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kar payları üzerinden %10 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.

3.3. Kooperatiflerde Risturn İstisnası

Kooperatiflerde birincil amaç kâr elde etmek değil kooperatif ortaklarının gereksinimlerini karşılamaktır. Diğer taraftan, kooperatifin varlığını sürdürebilmesi için ortakların yönetim giderlerine katlanması gerekir. Bu giderlere eklenen kar payının işletim giderlerinden fazla olması durumunda dönem sonunda olumlu gelir gider farkı oluşmaktadır. Bu farkın, ortakların kooperatifle yapmış olduğu işlem hacmine göre kendilerine iade edilmesine risturn adı verilmektedir.

Dönem sonunda gelir-gider farkından doğan olumlu farkların ortaklarla ilişkiden doğan kısımları vergi istisnası yoluyla teşvik edilerek kooperatiflerin kâr amacı güden kuruluşlar niteliğine dönüşmesini önlemektedir. Ancak kooperatiflerin kuruluş amaçları dışındaki nedenlerle ve üçüncü şahıslarla olan ilişkileri sonucu oluşan ve ticari kâr niteliğine dönüşen faaliyetleri ise kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

3.3.1. Yönetim Gideri Karşılığı Olarak Ödenen Paralardan Harcanmayarak Ortaklara Dağıtılan Kısım

Bütün kooperatifler için ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar, risturn istisnasından yararlanacaktır. Yönetim gideri olarak ödenen paraların risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelere iade edilmesi gerekmektedir. İade nakden olabileceği gibi hesaben de olabilir.

3.3.2. Tüketim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre tüketim kooperatiflerinde, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama amacına dayalı olması gerekmektedir. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya vb.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Ortaklarla yapılan muamelelerden doğan kazancın, şahsi ve ailevi gıda ve giyecek türü mallara ilişkin olan kısmının ayırımında, bu tür mallara ilişkin olarak ortaklarla yapılan iş hacminin, kooperatifin bu kapsama girmeyen işlemlere ait iş hacmi de dahil olmak üzere genel iş hacmine oranı esas alınacaktır.

Örnek 8: (E) Tüketim Kooperatifinin 2023 hesap döneminde hesaplanan risturn istisnası aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Dönem Kârı (Olumlu Gelir-Gider Farkı)	4.000.000 TL
Ortaklara Yapılan Gıda Maddeleri Hasılat Tutarı	3.000.000 TL
Ortaklara Yapılan Giyecek Maddeleri Hasılat Tutarı	5.000.000 TL
Diğer Satış Hasılatı: (Ortaklarla Ortaklık Statüsü Dışında Elde Edilen Satış Hasılatı İle Ortak Dışı İşlemlerden Elde Edilen Satış Hasılatının Toplamı)	2.000.000 TL
Toplam Satış Hasılatı	10.000.000 TL
Risturn İstisna Tutarı	3.200.000 TL

Tüketim Kooperatiflerinde risturn istisnası, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak üzere aldıkları malların değerine göre hesaplanmaktadır.

Risturn Tutarı: Dönem Kârı X (İstisna Kapsamında Ortaklara Yapılan İş Hacmi \ Toplam İş Hacmi)
 İstisna Kapsamında Ortaklara Yapılan İş Hacmi: 8.000.000 (3.000.000 + 5.000.000)
 Buna göre kurumlar vergisinden istisna edilen risturn tutarı
 $4.000.000 \text{ TL} \times (8.000.000 \text{ TL} / 10.000.000 \text{ TL}) = 3.200.000 \text{ TL}$ olarak hesaplanmıştır.

3.3.3. Tarımsal Üretici Birliklerinde Risturn İstisnası

6009 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi ile yapılan düzenlemeye göre, 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da risturnlara ilişkin hükümler uygulanır.

3.3.4. Risturn veya Kar Payının Vergilendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendine göre risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmayan bu tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması veya ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.

3.3.4.1. Kar Payının Vergilendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununa göre, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin birinci fıkrasında; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Gerçek kişilerce, tam mükellef kurumlardan elde edilen ve Gelir Vergisi Kanunu kapsamında kar payı sayılan gelirler aşağıdaki gibidir;

- ◆ Her türlü hisse senetlerinin kar payları,
- ◆ İştirak hisselerinden doğan kazançlar (kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir.),
- ◆ Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları (Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret sayılır.).

Tam mükellef kurumlardan elde edilen ve yukarıda sayılan kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup kalan tutar vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması halinde, vergiye tabi gelir 2023 yılı için 150.000 TL'yi (2024 yılı için 230.000 TL'yi) aşıyor ise beyan edilecektir.

Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, karın dağıtım aşamasında yapılan %10 oranındaki vergi kesintisinin tamamı (istisnaya isabet eden kısım dahil) mahsup edilecektir.

Örnek 9: Mükellef (F), 2023 yılında ortağı olduğu kooperatiftan brüt 1.600.000 TL tutarında kar payı (temettü) elde etmiştir. Bu mükellefin başka bir geliri bulunmamaktadır.

Elde edilen kar payından kurum bünyesinde % 10 oranında 160.000 TL vergi kesintisi yapılmıştır.

Mükellef (F)'nin elde ettiği kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olup kalan yarısı 800.000 TL'dir. Bu tutar 2023 yılı beyan sınırı olan 150.000 TL'yi aştığı için beyan edilecektir. Kurum bünyesinde yapılmış olan vergi kesintisinin tamamı (160.000 TL) ise hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

3.4. Kooperatif Gelirlerinin Sadece Taşınmaz Kira Gelirlerinden ve Mevduat Faizlerinden Oluşması Halinde Beyan

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.

4. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

4.1. Kooperatiflerin Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti

Türkiye’de yapılan;

- ◆ Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- ◆ Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- ◆ Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler,

işlem vergisi olan katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Söz konusu işlemleri yapan gerçek ve tüzel kişiler Katma Değer Vergisi Kanununda aksine bir hüküm olmadığı sürece KDV mükellefidirler. Bu kapsamda KDV Kanununda yer alan ve verginin konusuna giren işlemleri yapan kooperatifler KDV mükellefidirler.

4.2. Kooperatiflere Tanınan İstisnalar

Kooperatifler de diğer KDV mükellefleri gibi KDV Kanununda yer alan istisnalardan yararlanır. Bununla birlikte KDV Kanununda kooperatiflere tanınan bazı istisnalar yer almaktadır:

4.2.1. Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Bedelsiz Olarak Yapılan Mal Teslimi ve Hizmet İfalarına İlişkin İstisna

KDV Kanununun 17/2-b maddesi ile tarımsal amaçlı kooperatiflere bedelsiz olarak mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisnadır.

4.2.2. Tarımsal Amaçlı Kooperatiflerin Arazi Islahına Ait Hizmetlerde İstisna

KDV Kanununun 17/4-h maddesi ile zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler, katma değer vergisinden istisnadır.

4.2.3. Küçük Sanayi Sitelerinin İnşasına İlişkin İstisna

Kooperatifler Kanunu ile küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi ana sözleşmesi hükümlerine göre kurulmuş küçük sanayi sitelerindeki iş yerlerinin inşasına ilişkin küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisnadır.

Küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin bu istisnadan faydalanabilmesi için küçük sanayi sitesi inşa edilecek arsanın tapu sicilinin küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi adına tescil edilmiş olması ve bu arsanın küçük sanayi sitesi inşa edilmesine uygun olduğunun uygulama imar planı veya yetkili idarelerce verilecek ruhsat veya onay ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

4.2.4. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimlerine İlişkin İstisna

Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesine göre; 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den istisnadır.

3/7/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi KDV'ye tabi olup bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren kooperatif adına KDV mükellefiyeti tesis edilir.

4.2.5. Küçük Sanayi Sitelerinin Arsa ve İş Yeri Teslimlerine İlişkin İstisna

Küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve iş yeri teslimleri KDV'den istisnadır.

Küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla, müteşebbis heyet, kooperatif veya diğer isimler altında iktisadi işletmeler oluşturulmaktadır. Bu organizasyonlar, arsayı temin etme, altyapıyı tamamlama, iş yerlerini inşa etme gibi hizmetlerin tamamını veya bir kısmını yürütmek üzere kurulmaktadır.

Sözü edilen organizasyonların sadece arsa teslimleri ile iş yeri teslimleri istisna kapsamına alınmıştır. Bu organizasyonların yapacakları her türlü hizmetler ile arsa ve iş yeri dışındaki teslimlerinin yanı sıra site dışındaki arsa ve iş yeri teslimleri de genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

4.3. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna/İndirimli Oran Uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 15 inci maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu madde çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işleri, bina inşaat ruhsatı 29/7/1998 tarihinden önce alınmış ise KDV'den istisna tutulur. Bina inşaat ruhsatı bu tarihten sonra alınmışsa söz konusu işlere (% 1) oranında KDV uygulanır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli KDV oranı (%1) uygulanabilmesi için;

- ◆ Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,
- ◆ İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- ◆ Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması,

gerekir.

Konut yapı kooperatifleri üst birlikleri adına tescilli boş arsaların üye kooperatiflere tahsisi durumunda, üst birlikler de kooperatif durumunda olduğundan, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde de istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanabilir. Yapı ruhsatlarının yapı sahibi bölümünde kooperatifin yanı sıra üst birliğin adına da yer verilmesi istisna ya da indirimli oran uygulanmasına engel teşkil etmez.

İstisna veya indirimli oran uygulaması kapsamına girip girmediği konusunda Bakanlığımızca Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığından alınan görüşler çerçevesinde inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilen işler girmektedir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile mal teslimleri, istisna ya da indirimli oran uygulamasından yararlanamaz.

Dolayısıyla bu teslim ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

Buna göre;

- ◆ Tek başına hafriyat işi,
- ◆ Muhasebecilik,
- ◆ Plan-proje çizimi,
- ◆ Anayoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması,
- ◆ Kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi,
- ◆ Parselasyon,
- ◆ Aplikasyon (araziye uygulama),

gibi hizmetlerde istisna ya da indirimli oran uygulanamaz.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahallinde yapılan satışı dışında) doğrudan kooperatiflere teslimi KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak konut yapı kooperatiflerinin ticari bir işletmeye dahil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsayı satın alması işlemi KDV'ye tabidir.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inşaat işi yaptırılmaları halinde, taşeron ve müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetlerinde, yalnızca işçilik hizmetlerine istisna veya indirimli oran uygulanır. Bunun dışında inşaatta kullanılmak üzere piyasadan satın alınan mal ve hizmetler ise genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulur.

4.3.1. İnşaat Taahhüt İşinin Ayrı Müteahhit veya Taşeronla Yaptırılması Durumunda İstisna Uygulaması

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin hepsinin veya birkaçının veya ayrı ayrı her birinin müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna uygulamasına engel değildir. Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet genel esaslara göre KDV'ye tabi olacaktır. Müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi ise kooperatifin inşaat ruhsatının 29/7/1998 tarihinden önce alınmış olması halinde KDV'den müstesna olacak ruhsatın bu tarihte veya bu tarihten sonra alınmış olması halinde % 1 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

4.3.2. Tasfiyeye Giren Konut Yapı Kooperatiflerinde İndirimli Oran Uygulaması

Tasfiyeye giren konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine istisna veya indirimli oran uygulanmayacaktır. Bu uygulama tasfiyenin hukuken ve fiilen başlaması ile geçerli olacaktır. Tasfiye kararı alan ancak tasfiye uygulamasına hukuken ve fiilen başlamayan, diğer bir deyişle tasfiye kararını ticaret siciline tescil ettirmeyen kooperatifler istisna veya indirimli oran uygulamasından faydalanmaya devam edecektir.

4.4. Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması

Konut yapı kooperatiflerinin arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulaması arsa kat karşılığı inşaat işleri; arsa sahibi tarafından konut veya iş yerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi ile müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya iş yeri teslimi şeklinde iki ayrı teslimden oluşmaktadır.

Bu kapsamdaki işlemler teslim mahiyetinde olduğundan kat karşılığı inşaat işlerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inşaat taahhüt işinden söz edilemez.

Diğer taraftan, üzerinde kat irtifakı kurulan konut yapı kooperatifine ait arsaların, muhtelif müteahhit firmalara ya da diğer konut yapı kooperatiflerine inşaat yapılmak üzere teslimi de inşaat taahhüt işi kapsamında mütalaa edilmez. Müteahhit firmalar veya konut yapı kooperatifleri tarafından bir konut yapı kooperatifine ait arsalar üzerinde yapılacak olan konutlar için kat karşılığı anlaşma yapılması durumunda, yapı sahibi kooperatife konut tesliminde istisna ya da inşaat taahhüt işi kapsamında indirimli oran uygulamasından söz edilemeyeceği için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

4.5. İstisna Kapsamındaki İşlemlerde İndirim

İnşaat ruhsatını 29/7/1998 tarihinden önce almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine ait istisna, kısmi istisna niteliğinde olduğundan, istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin bu işlerle ilgili olarak yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları Kanunun (30/a) maddesine göre mümkün değildir. Yüklenen ancak indirimi mümkün olmayan bu vergiler, Kanunun (30/d) maddesi hükmü göz önünde tutulmak şartıyla gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

5. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

5.1. Kooperatiflerin Vergi Sorumlusu Olması

Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişiler olup gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin gelirleri oluşturmaktadır. Tüzel kişiliği haiz olan Kooperatifler ise Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadır. Gelir vergisi açısından tüzel kişiliği haiz olan Kooperatiflerin gelir vergisi mükellefiyeti bulunmamakta olup Kooperatifler, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre yalnızca vergi sorumlusu olabilmektedir.

5.2. Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması İşleminde Gelir Vergisi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanununun 94/5-c maddesi gereği kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden mezkur Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan sorumlularca %20 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

Söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatında, kooperatifin türü veya mükellef olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

5.3. Mevduat Faizi Elde Eden Kooperatiflerde Gelir Vergisi Tevkifatı

1.1.2006'dan itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, 5281 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrası kapsamında mevduat faizlerinden ödemeyi yapanlarca vergi tevkifatı yapılmaktadır.

Söz konusu maddenin (5) numaralı fıkrasında ise, tevkifatın gerçekleştirilmesinde, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmasının veya elde edilen gelirlerin vergiden istisna olup olmasının tevkifat uygulamasında bir önemi bulunmadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf olsun veya olmasın tüm kooperatifler bu maddede yer alan kazançları elde etmeleri halinde, tevkifat uygulamasına tabi olacaklardır.

Kooperatiflerin mevduat faizi elde etmeleri 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 tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olacaktır.

6. DİĞER KANUNLARDA YER ALAN VERGİSEL DÜZENLEMELER

Kooperatiflere ilişkin olarak diğer kanunlarda yer alan istisna, muafiyet ve indirimli oran uygulaması gibi vergisel düzenlemeler aşağıda yer almaktadır:

6.1. Kooperatifler Kanununda Yer Alan İstisnalar

Kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği;

- ◆ Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden,
- ◆ Her nevi defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesi her nevi harçtan ve Damga Vergisinden, (Kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatifler merkez birlikleri faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde bu bentte yer alan muafıktan yararlanamaz.)
- ◆ Kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir cihete tahsis edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden,
- ◆ Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harcıdan,

muafittir.

Ayrıca, Kooperatifler Kanununun 13 üncü maddesine göre verilecek bildiri Damga Vergisine, diğer harç ve resimlere tabi değildir.

6.2. Gider Vergileri Kanununda Yer Alan İstisnalar

- ◆ Türkiye Halk Bankası'nın ihtisas kredileri kapsamında küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerine verdiği krediler ya da bu işletmelerin dış ticaret işlemlerine yaptığı aracılık hizmetleri dolayısıyla aldığı paralar ile Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatiflerinin kefaleti altında esnaf ve sanatkarlara verdiği krediler dolayısıyla alınan paralar ve bu kooperatiflerin ortaklarından masraf karşılığı adıyla aldığı paralar,
- ◆ Kooperatifler aracılığı ile Toplu Konut İdaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri dolayısıyla lehe alınan paralar,

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden istisnadır.

6.3. Damga Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar

Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun;

"II. Öğrenciler ve askerlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün,

- ◆ (3) numaralı fıkrasına göre, resmi ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihsal ve istihlak kooperatiflerine ait ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar,

"III. İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün,

- ◆ (5) numaralı fıkrasına göre, Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankasıncı çiftçiye, Tarım Kredi ve Satış Kooperatifleri ile birliklerine açılacak kredilerle bunlara ait gayrimenkul ipotek ve menkul rehin muameleleri ve muhtaç çiftçiye yapılacak dağıtımlarla ilgili her türlü kağıtlar,

"V. Kurumlarla ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün,

- ◆ (15) numaralı fıkrasına göre, Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri, Sulama Kooperatifleri ile Tarım Kredi Kooperatiflerinin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar,
- ◆ (16) numaralı fıkrasına göre, çay yetiştirenlerin Türkiye’de çay ziraatini geliştirmek maksadıyla kuracakları kooperatiflerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kooperatifler tarafından ödenmesi gereken kağıtlar,
- ◆ (18) numaralı fıkrasına göre, Türkiye Halk Bankasının, Esnaf Kefalet ve Küçük Sanat Kooperatifleri ve ortakları ve bu kooperatiflerin kendi ortakları ile münasebetlerinde tanzim olunacak borç senetleri, borç ödeme makbuzları, ipotek ve rehin senetleri,

damga vergisinden istisnadır.

6.4. Belediye Gelirleri Kanununda Yer Alan İstisnalar

- ◆ Belediye Gelirleri Kanununun 14 üncü maddesi gereği kooperatifler tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve sınai kuruluşa ait olmamak üzere hazırlanan her türlü levha ve afişlerle, aynı kuruluşlar tarafından Türkiye’deki ticaret, sanayi, tarım ve mesleki müesseselerinin isim ve ticaret ünvanları ile ad ve adreslerini ihtiva etmek üzere yayınlanacak kitap, broşür, katalog ve dergiler,

ilan ve reklam vergisinden istisnadır.

- ◆ Belediye Gelirleri Kanunu Ek madde 2 kapsamında kooperatifler eliyle, ana sözleşmelerine uygun olarak yapılan sanayi ve küçük sanat siteleri ile esnaf çarşıları,

bina inşaat harcından istisnadır.

6.5. Emlak Vergisi Kanununda Yer Alan Muafiyet

Emlak Vergisi Kanununun 4/p maddesine göre;

- ◆ Tarım kredi kooperatifleri,
- ◆ Tarım satış kooperatifleri,
- ◆ Kooperatifler Kanununa uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin de kuracağı kooperatif birlikleri,
- ◆ Kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları,

emlak vergisinden daimi olarak muaftır.

6.6. Harçlar Kanununda Yer Alan İstisna

Anonim, eshamlı komandit, limited şirket ve kooperatiflerin kuruluş, pay devri, sermaye artırımını, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri (Bu kooperatifler tarafından bankalardan kullanılacak krediler için verilecek kefaletler ile Kredi Garanti Fonu Anonim Şirketi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (p) bendinde belirtilen kurumlar tarafından verilecek kefaletler dâhil) bankalar, finansman şirketleri, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına ve geri ödenmelerine ilişkin işlemler (yargı harçları hariç) Harçlar Kanununda yazılı harçlardan istisnadır.

6.7. Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununda Yer Alan Muaflıklar

Tarım Kredi Kooperatifleri Kanununa göre;

- ◆ Kurulacak ve kurulmuş sayılan kooperatiflere ortak olmak üzere başvuran üreticilerle, ortakların kooperatifleriyle yapacakları her türlü işlemler ve bunlarla ilgili kağıt, belge, senet, beyanname, taahhütname, vekaletname, makbuz, kooperatif lehine yapacakları ipotek ve rehinler her türlü resim, harç ve vergiden,
- ◆ Kurulacak ve kurulmuş sayılan kooperatifler, bölge ve merkez birlikleri;
 - Kurumlar, gider, gayrimenkul kıymet artışı, intikal ve diğer vergilerden ve icra makamları, resmi daireler ve mahkemeler nezdinde yapacakları takip ve tahsillerle açacakları tazminat davaları ile ilgili her nevi talep, tebliğ ve kararlar her türlü masraf, vergi, resim ve harçlardan,
 - Sermaye ve yedek akçeleri ile taşınmaz malları ve bunların gelirleri, kendi ihtiyaçları için satın aldıkları ve alacaklarının tahsili gayesiyle mülk edindikleri taşınmaz malları ve bunların 15 inci madde hükmüne göre sahiplerine geri verilmesi işlemi, bütün vergi, resim ve harçtan,
- ◆ Yapacakları kredi işlerine ilişkin bütün senet, belge, kağıt, defter ve hesap özetleri, taşınmaz mallara ait ipotek ve taşınır mallara ait rehin işlemleri, vekaletnameler, taahhütname vesair evrak, bütün resim ve harçtan,
- ◆ Kooperatiflerle bölge ve merkez birliklerinin temin edecekleri krediler ve bunlara ilişkin Merkez Bankası nezdindeki reeskont muameleleri ve bu işlemlere ait bütün senet, belge, vekaletname, taahhütname vesair evrak gider ve diğer vergilerle bütün resim ve harçtan,

muafıdır.

Ancak, bu kuruluşların ortak dışı işlemlerden elde edecekleri gelir-gider farkları ayrı bir hesapta takip ve tespit edilerek vergilendirilir.

Kooperatif, bölge ve merkez birliklerince noterlere tasdik ettirilecek defterlerle belgelerden yalnız noter ücreti alınıp harç alınmaz.

Tarım Kredi Kooperatifleri Müşterek Yardım Tahsisatı ve Tarım Kredi Kooperatifleri Yardımlaşma Birliği Vakfının borç, alacak hak ve varlıkları Merkez Birliğine devredilir ve sözü geçen vakıf feshedilmiş sayılır.

Gerek bu devirlerde ve gerek Tarım Kredi Kooperatifleri Memurları Emekli Sandığı ve Tarım Kredi Kooperatifleri Memurları Sosyal Yardım ve Zincirleme Kefillik Sandığı vakıflarının Merkez Birliğine devirleri halinde devrolunan menkul ve gayrimenkullerin devir ve intikallerinde herhangi bir vergi, resim ve harç alınmaz.

6.8. 2982 Sayılı Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisna ve Muafıkları Tanınması Hakkında Kanunda Yer Alan İstisnalar

- ◆ Konut yapı kooperatifleri üyelerinin üyelik aidatı ile ek ödemeleri dolayısıyla konut yapı kooperatifleri lehine düzenledikleri kâğıtlar, (Ancak net 150m²'yi geçen konutlar hariç.)
- ◆ Sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin ve bunların birlikleri ile vakıfların kalkınmada öncelikli yörelere yapacakları Devletçe teşviki öngörülen yatırımlar dolayısıyla, her ne suretle olursa olsun bina iktisapları, arsa ve arazi üzerine inşa veya binaya ilave suretiyle binalar, bağımsız birimler veya katlar meydana getirmeleri ve bunların devirleri ile ilgili işlemler ve bu işlemler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar söz konusu Kanunun ikinci maddesinde yazılı vergi, resim ve harçlardan,

istisnadır.

6.9. Özel Tüketim Vergisi Kanununda Yer Alan Tütün Kooperatiflerinde İndirimli Oran Uygulaması

8/2/2023 tarihli ve 6785 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile olağanüstü hal ilan edilen illerde faaliyette bulunan ve Tarım ve Orman Bakanlığıınca belirlenen merkezlerdeki tütün üreticilerinin bir araya gelerek kurduğu tütün kooperatiflerince Türkiye’de üretilen, ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan 2403.19.10.00.19 ve 2403.19.90.00.19 G.T.İ.P. numaralı mallardan, 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanuna göre tek başına kıyılıp içilebilme vasfına sahip bulunan ve Türk Standardları Enstitüsünün TS 13599 Sarmalık Kıyılmış Tütün Mamulü Standardında yer alan “Tek tütün çeşidinden üretilen sarmalık kıyılmış tütün mamulü” tanımı ve standardına uygun nitelikteki malların tesliminde 31/12/2024 tarihine kadar (bu tarih dahil) özel tüketim vergisi oranı %50 indirimli uygulanır.


gib.gov.tr

VİMER
189
VERGİ İLETİŞİM MERKEZİ



İLETİŞİM KANALLARI

GİBİ
Dijital Vergi Asistanı

MEİS
Mükellef e-Posta
İletişim Sistemi

**DİJİTAL
VERGİ
DAİRESİ**