

5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE KOOPERATİFLERİN MUAFİYETLERİ

Bayram GÜLÇİÇEK^(*)

- GİRİŞ

Kooperatifler, tüzel kişiliğe haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçları 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

Kooperatifler bu amaçlarını gerçekleştirmek için yaptığı bazı faaliyetler neticesinde gelir vergisinin konusuna giren bazı gelir unsurlarını elde edebilmektedirler. Bu nedenle kooperatifler, temelde hem 5422 sayılı hem de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddelerinde kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Buna göre, kooperatiflerin, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları kurum kazancı olarak değerlendirilecek ve kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Kooperatifler, her ne kadar kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmışsa da, kavram ve felsefesine uygun olarak belirli şartlara haiz olmaları durumunda kurumlar vergisinden muaf olabilmektedirler. Bu yazımızda, kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefiyeti ve belli şartlarla tanınan muafiyetleri, 5520 Sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde ele alınacaktır.

II- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ:

Kooperatifler, 5520 Sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Aynı maddede, vergiye tabi kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından (ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar) oluştuğu belirtilmiştir. Diğer taraftan, aynı Kanun'un 2'nci maddesinde, "Kooperatifler: 24.4.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu md. 1

kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder" denilmek suretiyle hangi kurumların kooperatif sayılacağı belirlenmiştir. Buna göre, kooperatiflerin, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları kurum kazancı olarak değerlendirilecek ve kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

III-KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ VE ŞARTLARI:

5520 sayılı **K.V.K.nın 4'üncü** maddesinin (k) bendinde, kurumlar vergisinden muaf olacak kurumlardan biri olan kooperatiflere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Anılan bend, **"Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişisi temsilcilerine veya Kanununun 13' üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri"** hükmünü içermektedir. Buna göre, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri haricindeki kooperatifler,

maddede yazılı şartları taşımaları kaydıyla kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabileceklerdir.

Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri maddede yer alan tüm şartları taşıyalar dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklardır. Bu durumun gerekçesi olarak da, kooperatiflerde üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanmasının esas olduğu, bu ilkedен hareketle, günümüzde kooperatif görüntüsü altında yürütülen ticari faaliyetlerin vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek için, kooperatiflere sağlanan muafiyetin sınırlandırıldığı belirtilmiştir.²

Yapılan düzenleme ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri vergilendirme kapsamına alınırken, günümüzde yapı kooperatifi adı altında faaliyet gösteren ancak, gerçekte "Yap-Sat İnşaat" faaliyetinde bulunarak haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçlarla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların da vergilendirilmesi amaçlanmıştır.³

Ayrıca, 5422 sayılı **K.V.K.da** yer alan "üst birliğe üye olma şartı", 5520 sayılı K.V.K. ile yapılan düzenleme neticesinde muafiyet şartları açısından çıkartılmıştır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için gerekli şartlara ilişkin değerlendirme ve açıklamalarımıza aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

A- Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması:

5520 sayılı **K.V.K.ya** göre kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmesi için öncelikle, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması hükmünün kooperatifin ana sözleşmesinde bulunması ve bu hükmeye fiilen uyulması şarttır.

² 5520 sayılı KVK Gerekçesi

³ Dr. Ahmet AK, Vergi Sorunları Dergisi Ekim/2006, sayı 217

Buna göre, kooperatif ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına dair hüküm yoksa, kooperatif fiilen sermaye üzerinden kazanç dağıtımına dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamaz. Benzer şekilde, ana sözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına dair hüküm bulunmakla birlikte kooperatif, fiilen bu hükme uymazsa yine muafiyetten yararlanması mümkün değildir. Kısaca, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına ilişkin hükmün hem kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması hem de fiilen sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması gerekmektedir.

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin de, elde ettikleri kazancı ortaklarına sermaye paylarına göre dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır.

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması, yıl sonundaki olumlu gelir-gider farkının, ödenmiş veya taahhüt edilmiş sermaye üzerinden ortaklara dağıtılmasıdır. Genellikle sermaye şirketlerinde kâr, ortakların sermaye paylarına göre dağıtılmaktadır. Kooperatiflerde ise amaç kâr elde etmek olmayıp ortaklarının ihtiyaçlarını daha kolay yollardan gidermek ve bu vesileyle ortaklarının ekonomik menfaatlerini korumak olduğundan, oluşan olumlu gelir-gider farkının dağıtımında da sermaye payları esas alınmaz. Kazanç dağıtımında sermaye paylarının esas alınmaması kooperatifleri ticaret şirketlerinden ayıran başlıca özelliklerdendir.⁴

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun **38'inci** maddesinde kooperatiflerin sermaye üzerinden kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre;

⁴ A.Murat YILDIZ-M. Aykut KELEÇİOĞLU-İrfan VURAL, Kooperatifler İçin Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül/2006

⁵ Musa ÖRMEÇİ, Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyeti Risturn İstisnası ve Vergileme, Vergi Dünyası, Sayı 109, Eylül 1990, sf 26-27

√ Kooperatiflerde asıl olan gelir-gider olumlu farklarının ortaklara dağıtılmayıp yedek akçelere eklenmesidir.

√ Gelir-gider olumlu farkının ortaklar arasında bölüşümü kooperatif ana sözleşmesinde öngörülmüşse, bu bölüşümün ortakların kooperatifle yaptıkları işlemlerin oranı dikkate alınmak suretiyle yapılmalıdır.

√ Kooperatif ana sözleşmesine gelir-gider olumlu farkının en az % 50'sinin dağıtılmasına (risturn şeklinde) takiben, ortakların sermaye payları için genel kurul kararı ile devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini aşmamak kaydıyla faiz ödenebileceği hükmü konabilmekte ve bu yönde işlem yapılabilir. Risturn esasına göre dağıtım, sermaye üzerinden bir dağıtım değildir. Bu nedenle muafiyet şartlarını bozmaz. Faiz ödemesi şeklindeki dağıtım ise 20 Seri Nolu K.V. Genel Tebliği'nde kooperatif muafiyetini ihlal edecek şekilde "sermaye üzerinden kazanç dağıtımı" olarak görülmemiş ve dolayısıyla muafiyet şartlarına aykırılık olmadığı belirtilmiştir.

Ortak dışı işlemlerden elde edilen hâsılat ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabilmektedir. Ancak bu tür bir dağıtımın kooperatif ana sözleşmesinde yer alması, hem sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması hem de münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartlarını ihlal ettiğinden, kooperatif açısından muafiyet şartları ihlal edilmiş sayılır. Özetle, ortak dışı işlem kazancının dağıtımına konu edilmeyeceğinin ana sözleşmede yazılı olması ve uygulama sürecinde bu kazancın, ortak sermaye paylarına göre dağıtımının yapılmaması halinde kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti için, gerekli ilk şartın oluşturulması ve korunması mümkündür.⁵

B- Yönetim Kurulu Başkan Ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Pay Verilmemesi:

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi ve muafiyetin devamının sağlanabilmesi için aranan ikinci şart ise, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi ve de kooperatiflerin uygulama sürecinde bu hükme uymalarıdır.

Aslında, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 56'ncı maddesine göre de, yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiç bir ad altında başkaca ödeme yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda ana sözleşmede yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmesi yönünde bir hükme yer verilmesi de yasal olarak mümkün bulunmamaktadır.

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine yukarıda sayılanlar dışında hiçbir ödeme yapılmayacağına kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması, "yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi" ifadesinin ana sözleşmede yazılı olduğu anlamına da gelebilir. Kanımızca, ana sözleşmede açık olarak bu hüküm yer almasa da, yukarıda belirtilen türden bir ifadenin yazılı olması bu şartın sağlanması bakımından yeterli olacaktır.

C- Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması:

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için aranan üçüncü şart ise, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve fiiliyatta da bu şarta uyulmasıdır.

Yedek akçe işletmede ileride doğabilecek zararları karşılamak, pay sahiplerine düzenli kâr dağıtmak, işletmenin gelişmesini sağlamak gibi amaçlarla işletme kazançlarından oluşturulan fonlardır. Kanuni yedek akçe, ihtiyari yedek akçe,

olağanüstü yedek akçe, gizli yedek akçe gibi çeşitli biçimlerde gruplandırılabilir. Ayrılan yedek akçeler hangi gruba dâhil olursa olsun vergi matrahından indirilemez. Dolayısıyla yedek akçeler vergilendirilecek kurum kazancına dâhildirler.

Kooperatifler Kanunu'nun **38'inci** maddesine göre, ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hâsılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir. Bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde bu açık, yedek akçelerden ve bunların kafi gelmemesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır.

Kooperatifler Kanunu'nun **39'uncu** maddesine göre ise, kooperatiflerde gelir-gider farkının en az % 10'u yedek akçeye, kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az % 5'i fevkalade yedek akçeye ayrılmadıkça ortaklara dağıtım yapılmaz. **Yedek** akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konacak hükümler muteber değildir.

Kooperatiflerde ayrılan yedek akçeler gerek ayrıldıkları yıl gerekse ileriki yıllarda dağıtılması durumunda muafiyetten yararlanılamaz. Dağıtılan yedek akçelerin hangi gruba dâhil olduğu durumu değiştirmez. Buna göre kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmede yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağı yönünde hüküm bulunması ve fiiliyatta da bu hükme uyulması gerekmektedir.

D- Sadece Ortaklarla İş Görülmesi:

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 kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden

yararlanabilmesi için ana sözleşmelerinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen bu hükme uyulması gerekmektedir. Yasa hükmüne göre, yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ise ortak dışı işlem sayılmamaktadır.

Bu şartın ihlal edilip edilmediğinin tespiti bakımından ortak içi işlem ve ortak dışı işlem tabirinden ne anlaşılması gerektiğinin açıklanması önem arz etmektedir. Ortak içi işlem tabirinden anlaşılması gereken, yapılan işlemin kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olan faaliyet konusu ile ilgili olması ve söz konusu işlemin ya kooperatif ortağı ile yapılması ya da kooperatif ortağı ile yapılan bir işlemle ilgili bulunmasıdır. Ortak dışı işlem tabirinden ise, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemlerin değil, aynı zamanda ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemlerin de anlaşılması gerekir.

Yukarıda da değinildiği üzere, 5520 sayılı **K.V.K.nın** 4-1/k maddesinin parantez içi hükmünde, yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmektedir. Ancak her bir ortaklık hissesi için birden fazla konut veya işyeri elde edilmesi halinde ise işlem ortak dışı yapılmış sayılacak, dolayısıyla muafiyet şartı ihlal edilmiş olacaktır.

Kooperatiflerin muafiyet şartlarından uygulamada ihlal edilme olasılığı en yüksek olan ve en çok tereddüt edileni sadece ortaklarla iş görme şartıdır. Bu bakımdan bazı kooperatif türlerine göre bu şartı irdelemenin yararlı olacağı kanaatindeyiz.

Üretim kooperatiflerinin, ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmaları ortak dışı işlem

sayılmamaktadır. Ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ise ortak dışı işlem sayılmaktadır. Örneğin, 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.

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 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 **Kanunu'nun** 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.⁶

Konut ve işyeri alanlarının ortak genel giderlerini kooperatif ortaklarından topladıkları aidatlarla karşılayan kooperatifler, bu işlemlerden kâr elde etmeleri durumunda bu kâr kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.⁷

IV- YAPI KOOPERATİFLERİNİN MUAFİYETİNDE ARANAN ÖZEL ŞARTLAR :

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için yukarıda sayılan genel şartlara haiz olmaları yeterli olmayacaktır. 5520 sayılı yeni K.V.K. yapı kooperatiflerine ilişkin bazı özel şartlar getirmiştir. Buna göre yapı kooperatifleri, yukarıda sayılan genel şartlara ek olarak;

1- 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 **Kanunu'nun 13'üncü** maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,

2- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması, şartlarını da sağlamaları gerekmektedir. Aksi takdirde yapı kooperatifinin elde ettiği gelir-gider müspet farkı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yukarıdaki 1'nci maddede bahsi geçen "**ilişkili kişi**" kavramı açık değildir. 5520 sayılı **K.V.K.nın 13'üncü** maddesinde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" maddesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu maddede ilişkili kişinin tanımı "**kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.**" şeklinde yapılmıştır.

Buna göre,

√ Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin ortakları ile ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve tüzel kişilerin,

√ Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından

⁶ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

⁷ Nevzat SAYGILIOĞLU, Yapı Kooperatiflerinde Özellikli Vergisel Durumlar, Yaklaşım Dergisi, Eylül 1993

doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya tüzel kişilerin,

√ Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişi temsilcilerinin eşleri, eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve **ka-yın hısımlarının, yapı** kooperatiflerinin kurulduğundan inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında yer alması durumunda söz konusu yapı kooperatifi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaktır.

Bununla birlikte yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün olmayacağı tabiidir.

V- KOOPERATİFLERDE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNİN YIL İÇİNDE KAYBEDİLMESİ VEYA KAZANILMASI:

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için bazı şartları yerine getirmeleri gerektiği yukarıda açıklanmıştır. Bu şartları yerine getirerek kurumlar vergisinden muaf olan bir kooperatif, uygulama sürecinde bu şartlardan en az bir tanesini ihlal ettiği takdirde dönem sonunda elde edilen gelir-gider olumlu fark kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Kooperatiflerin yıl içinde muafiyet şartlarını kazanmaları veya kaybetmeleri halinde kurumlar vergisinden muaf olacakları veya kurumlar vergisine tabi olacakları tarih önem arz etmektedir.

Konuyla ilgili 1 Seri Nolu K.V. Genel Tebliği'nde açıklamalar yapılmıştır. Buna göre Kurumlar vergisinden belirli şartlara bağlı olarak muaf tutulan bir kooperatif muafiyet şartlarını ihlal etmesi halinde, bu şartların ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisine tabi tutulması, muafiyet şartlarının tekrar kazanılması halinde ise izleyen

hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlanılması gerekmektedir.

Örneğin; muafiyet şartlarını haiz (Y) **Konut Yapı Kooperatifi'nin**, 17/8/2006 tarihinde muafiyet şartlarını kaybetmesi durumunda, anılan kooperatifin 17/8/2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Öteden beri kurumlar vergisi mükellefi olan (Z) **İşyeri Yapı Kooperatifi'nin**, 21/9/2006 tarihinde muafiyet şartlarını kazanması durumunda ise bu kooperatif, 1/1/2007 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.

Muafiyet şartlarını kaybedip mükellef olan bir kooperatifin, ileriki dönemlerde ana sözleşmesinde gerekli düzenlemeleri yapıp fiilen şartlara uyması halinde tekrar muafiyetten yararlanabilmesi mümkündür.

VI- SONUÇ:

Kooperatiflerde üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esastır. Bu itibarla kooperatifler kâr amacı güden ticaret şirketlerine nazaran sosyal yönleri ağır basan kuruluşlardır. Hâl böyle olmasına rağmen kooperatifler, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarını elde etme potansiyeli olan kuruluşlardır. Bu nedenle kooperatifler 5422 sayılı **K.V.K.da** olduğu gibi 5520 sayılı **K.V.K.da** da temelde kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmışlardır. Kooperatifler, her ne kadar kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmışsa da, ilke ve değerlerine uygun olarak belirli şartlara haiz olmaları durumunda kurumlar vergisinden muaf olabilmektedirler.

Günümüzde kooperatif görüntüsü altında yürütülen ticari faaliyetlerin vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek ve yapı kooperatifi adı altında faaliyet gösteren ancak, gerçekte "Yap-

Sat İnşaat" faaliyetinde bulunarak haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve de kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçlarla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların vergilendirilmesi bakımından kooperatiflere (özellikle de yapı kooperatiflerine) sağlanan muafiyetin sınırlandırılmasının yerinde olduğu kanaatindeyiz.

Ancak, 5520 sayılı yasa ile tüketim ve taşımacılık kooperatiflerinin yukarıda sayılan şartları taşımaları halinde dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacakları hüküm altına alınmıştır. Kooperatifler, özellikle gelişmekte olan ülkelerde uzun yıllardan beri kalkınmada önemli bir araç olarak kullanılmıştır. Bu açıdan ilke ve değerlerine bağlı kalan bazı tüketim ve taşımacılık kooperatifleri de ekonomik kalkınmaya destek amacıyla kurumlar vergisi muafiyetinden yararlandırılabilir. Yasada diğer kooperatifler için sayılan şartları taşımalarına ilaveten, belirli bir tonajı aşmayan kamyon, belirli bir yolcu kapasitesini aşmayan otobüs, minibüs, deniz taşıtları işleten esnafın oluşturduğu nakliye kooperatifleri ile Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek kalkınmada öncelikli yörelerde faaliyet gösteren işyeri tüketim kooperatiflerinin de kurumlar vergisi muafiyetinden yararlandırılmasının yararlı olacağı düşüncesinde olduğumuzu belirterek yazımıza son veriyoruz.