

KOOPERATİFLERDE VERGİ MUAFİYETİ

.....

Fevzi ÇELİK
Vergi Kontrol Memuru

I. GİRİŞ

Kooperatifler günümüzde, hemen her ekonomik sistemde yer almaktadır.

Genellikle, tek başına yetersiz olan emek ve sermayenin bir arada toplanarak, tek tek gerçekleştirilemeyen yatırımların gerçekleştirilmesi, ortakların ekonomik çıkarlarının sağlanması, ekonomilerinin geliştirilmesi ve menfaatlerinin en üst düzeyde korunması; bunun yanında belki de en önemlisi karşılıklı yardımlaşma ve dayanışmanın sağlanarak katılımcı bir şekilde ülke ekonomisine ivme kazandırılması amaçları genellikle kooperatif biçimi örgütlerle gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

Kooperatifler; esas itibarıyla ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarını, karşılıklı, yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle korumak amacını taşıması ve kâr amacının olmaması nedeniyle ticari şirketlerden farklı yapıdadır.

Bu nedenle, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde vergi kapsamına aldığı kooperatifleri, daha sonraki maddelerinde, belirli şekil ve şartlara uymak koşuluyla vergiden bağışık tutmuş (7/16. madde) ya da, bazı kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları gelir-gider farkını yine belli şekil ve şartlarla vergiden istisna tutmuştur. (8/2. madde)

Yazımızın konusu, kanun metninde yer alan muafiyet şartlarının genel bir açıklamasını kapsayacaktır.

II. VERGİ BAĞIŞIKLIĞI KONUSUNDA YASAL DÜZENLEMELER

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. maddesi aşağıya alınmıştır.

(2362 sayılı Kanunun 5. maddesiyle değişen bend) Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatifler (Esas mukavelelerde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler muafiyetten faydalanamaz.) /

Yukarıya aynen alınan kanun metninin tetkikinde, kooperatiflerin vergi muafiyetinden yararlanabilmesi için belli şartlar getirildiği görülmektedir. Bu şartlar,

- Ana sözleşmede; sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması; yönetim kurulunda yer alan başkan ve üyelere kazanç üzerinden hisse verilmemesi; yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması; sadece ortaklarla iş görülmesine dair hüküm bulunması;
- Bunun yanında, sözleşmede yer alan yukarıdaki hükümlere fiilen uyulması;

Kanunda yazılı şartların değerlendirilmesi sonucu, kanun koyucunun iki şartı birlikte değerlendirdiği, sözleşmede olması gereken şartların fiilen de uygulanmasını istediği ortaya çıkmaktadır.

Kanun koyucunun buradaki amacı şüphesiz, kooperatif olarak kurulan ancak, ticaret şirketi gibi faaliyet gösteren kuruluşları vergilendirmektir.

Yukarıda yer alan şartların yanında 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93/4 üncü maddesi ile ek bir şart getirilmiştir.

Buna göre "kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatifler merkez birlikleri, faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, kurumlar vergisi kanununun 7. maddesinin 16. bendinde yer alan kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklardır."

Bundan sonraki bölümlerde yukarıda yer alan kanun hükümlerinin açıklaması yapılacaktır.

A) ANA SÖZLEŞMEDE BULUNMASI GEREKEN ŞARTLAR**a) Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması :**

Bilindiği üzere, kooperatiflerin kuruluşu en az yedi ortağın ana sözleşmeyi imzalaması ile tamamlanır. (Kooperatifler Kanunu Md: 2) Değişir ortaklı ve değişir sermayelidir.

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması, ticaret şirketlerinde yıl sonunda elde edilen gelir fazlasının ödenmiş ya da taahhüt edilmiş sermaye payları oranında dağıtılmasıdır.

Kooperatif kurumlarda ise yıl sonunda elde edilen gelir fazlası, ortakların ortaklık payları (sermayeleri) oranında değil; her ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlem oranında pay edilmesi gerekir. (Risturn)

Bu kooperatiflerin kuruluş amacına da uygun olmaktadır.

Bu özelliğini kaybeden kooperatifler sermaye ya da ticaret şirketine bürünerek kuruluşundaki amaçtan uzaklaşmış olduğundan kurumlar vergisi muafiyeti de ortadan kalkacaktır.

Bu nedenle, kooperatiflerin ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağı hükmü yer almalı ve bu koşula fiilen uyulmalıdır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, 8 Mayıs 1981 tarih ve 17334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 20 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde kooperatiflerin ortaklarla yapılan işlemlerden doğan gelir farkından, ortakların sermaye paylarına göre en çok % 7 oranına kadar faiz ödenmesini, Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesine de dayanarak, "Sermaye üzerinden kazanç dağıtımı" mahiyetinde olmadığını belirterek bu konuya yeni bir boyut getirmiştir. Buna göre gelir-gider farkının en çok % 7'sine kadar faiz ödenmesi, sermaye üzerinden kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmeyecek, muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

b) Yönetim Kurulunda Yer Alan Başkan ve Üyelere Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi :

Kooperatif Yönetim Kurulu, ticaret şirketlerindeki yöneticilere benzerler.

Ticari Şirketler, yönetimde yer alan yöneticilerine kârlılık oranını yükseltmek ve çalışmayı teşvik için prim ya da hisse verirler.

Kooperatiflerin amacı ise kesinlikle kâr değildir. Amacı ortakların ekonomik çıkarlarını korumak ve ihtiyaçlarını kolay ve ucuza temin etmektir.

Kooperatif yönetim kurulu üyelerine kazanç üzerinden pay verilmesi ya da bu hususun ana sözleşmede yer almaması, kooperatif amacına uygun olmadığı gibi; kooperatifin ticaret şirketine dönüşmesini de beraberinde getirir.

Bu nedenle, ana sözleşmede, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmeyeceği ya da kazancın bir kısmının bunlara dağıtılmayacağına dair hüküm bulunması gerekir.

Burada akla şu soru gelebilir. Kooperatif Yöneticilerinin emek karşılığı ne olacaktır.

Bu konuda kanunda yer alan hüküm, kazanç üzerinden hisse verilmemesi veya kazancın bir kısmının yöneticilere dağıtılmamasıdır.

Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerinin,

- Fahri olarak karşılıksız,
- Ücret karşılığında,
- Yapmış olduğu giderler karşılığında,
- Huzur hakkı karşılığında, çalışması muafiyet şartını ihlal etmeyecektir.

c) Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması;

Yedek akçeler gelecekte istenen bir amacı gerçekleştirmek ya da doğabilecek riskleri karşılamak için kârın bir kısmının ya da tamamının işletmede alıkonulmasıdır. Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması Kooperatifin öz varlığını arttırıcı niteliktedir.

Buna göre, yedek akçelerin dağıtılmayacağına dair hüküm bulunması ve fiilen bu şarta uyulması halinde bile Kooperatifler Kanunu'nda yer alan % 10 ve % 5'lik ya da diğer yedek akçeler ayrılmadan da gelir gider farkı dağıtımına geçilemeyecektir.

Özetleyecek olursak; yedek akçeler, kanuni, ana sözleşme uyarınca, genel kurul kararı uyarınca ya da ihtiyari olarak ayrılrsa da, ortaklara dağıtılmayacak, ana sözleşmede bu husus yer alacak, yedek akçeler ayrılmadan gelir gider farkı dağıtılmayacaktır.

Bu şartlara uyulmaması durumunda muafiyet şartları ihlal edilmiş olduğundan bu şartların ihlalinden itibaren kooperatif, kurumlar vergisine tabi olacaktır.

d) Sadece Ortaklarla İş Görülmesi:

Bir kooperatifin kurumlar vergisinde yer alan muafiyet şartlarından belki de en önemlisi, ortaklar dışındaki kişiler ile iş yapmamalarıdır.

Kooperatifciliğin temelinde yatan amacı, ortakların, yetersiz olan emek ve sermayelerini birleştirerek ekonomik ve mesleki ihtiyaçlarını daha ekonomik, daha verimli ve ucuz temin etme çabalarıdır.

Halbuki, kooperatiflerin, ortak olmayan kişiler ile işlem yapması, kooperatifin "Ortakların Çıkarlarını Korumak" gayesine uygun düşmeyecektir. Bunun yanında, ortaklar dışında işlem yapılması, kooperatifin kâr amacına yönelik ticari şirket haline dönüşmesine yol açacaktır.

Ortak dışı işlem yapılması durumunda kooperatiflere tanınan muafiyet amacını aşacak, sermaye şirketleri şeklinde örgütlenen şirketler ile haksız rekabet ortamı da doğacaktır.

İşte bu nedenlerle muafiyet için kooperatif ana sözleşmesinde, sadece ortaklarla iş görülmesine dair hüküm yer alacak; bu hüküm fiilen uygulanacaktır.

Yukarıda yer alan genel şartların, ana sözleşmede yer alması ve fiilen uygulanıp uygulanmadığının inceleme sırasında tespiti mümkündür.

Ancak, "sadece ortaklar ile iş görülmesi" şartına fiilen uluyup uyulmadığının tespiti daha güçtür.

Bu nedenle uygulamada, sık sık karşılaşılan "Sadece Ortaklarla İş Görülmesi" konusunu biraz açmak yararlı olacaktır.

Ortak içi işlem için iki şart gözönünde bulundurulacaktır.

1) İşlemin kooperatif ana sözleşmesinde yer alması,

2) İşlemin ortaklar ile yapılması veya ortaklarla işlem yapılabilmesi için yapılması,

Örneğin;

Tüketim kooperatifinin amacı, ortakların tüketim ihtiyaçlarını ucuz, ekonomik bir şekilde temin ederek, ortaklarına satış yapmaktır. Bu husus ana sözleşmede yazılı olacaktır. Kooperatif, satışı ortaklarına yapacaktır. Ancak, satışa sunulacak olan tüketim malları ya ortaklardan ya da ortak olmayan kişilerden temin edilecektir. Uygulamada ortak olmayan kişi ve kurumlardan temin yolu geçerli ve yaygındır. Burada ortak dışında işlem yapılmış gibi görünse de; işlem ortaklarla işlem yapılabilmesi için yapılan bir işlemdir.

Bu nedenle işlem, ortak dışı işlem sayılmayacaktır.

Bunun yanında ana sözleşmede yer alan amacı ortaklarının konut edinmesini sağlamak olan yapı kooperatifi, kooperatifin gayrimenkullerini üçüncü bir kişiye kiraya verirse işlem; ana sözleşmede yer alan bir işlem olmadığından, ortaklık dışı işlem sayılacak, kurumlar vergisinde yer alan muafiyet şartları ihlal edilmiş sayılarak mükellefiyet doğacaktır.

Ortak dışı işlemler ile ilgili olarak; Kooperatifler Kanunun 38. maddesinde düzenlenen "Özel Fon" konusu aşağıda açıklanmıştır.

Özel Fon :

Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesinin 4 numaralı bendinde ortak dışı işlemlerden elde edilen gelir gider farkının dağıtılabileceğinin ana sözleşmede yer alabileceği; gelir gider farkının dağıtılmaması durumunda bu farkın kooperatifin gelişmesi için kullanılmak üzere özel bir fonda toplanacağı hükme bağlanmıştır.

Kooperatiflerin ortak dışı işlemde bulunması ve bu hususun ana sözleşmede yer alması muafiyet şartlarını ihlal anlamına gelecektir.

Bu durumda ne işlem yapılacaktır.

Bakanlığımız tarafından 18.9.1989 tarih ve 22138-2126/69303 sayılı ile yayınlanan kurumlar vergisi iç genelgesinde bu husus ele alınmış özetle, kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, "Ortak dışı işlemde bulunulması halinde, bu işlem neticesinde doğan gelir-gider farkının özel bir fonda tutulması," hükmünün yeralmasının muafiyet şartını bozmadığını;

Ancak, ana sözleşmelerinde muafiyet şartları yazılı olan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerde bulundukları tarihten itibaren kurumlar vergisine tabi tutulacağı bildirilmiştir.

Buna göre, ortak dışı işlemlerde bulunulması halinde, bu işlem sonucu elde edilen gelir-gider farkı özel bir fonda toplansa bile, yasa hükmü ve bakanlığımızın görüşleri doğrultusunda muafiyet şartlarını ihlal anlamına gelecektir.

Bu arada, Kurumlar Vergisi Kanunu'na 3689 sayılı Kanun'un 8 nci maddesiyle eklenen geçici 18 nci maddeyi de dikkate almak gerekecektir.

Söz konusu madde, kooperatif kurumlarca, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin 1990, 1991 ve 1992 yıllarında satışından doğan kazançların tamamının satışın yapıldığı yılda özel bir fon hesabında gösterilmesi, hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmaması ve kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanması şartıyla yapılan bu satıştan elde edilen kazancı kurumlar vergisinden müstesna tutmuştur.

Burada yapılan satış, ortak dışı işlem olsa bile, yukarıdaki şartlara uyulması koşuluyla elde edilen kazanç kurumlar vergisinden müstesna olacak, işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir. (Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 10.12.1992 tarih ve 014494 sayılı kurumlar vergisi müktezası da bu konuda açıklık getirmektedir.)

B) FAALİYETE GEÇEN BİR ÜST KURULUŞA GİRMEK :

Yukarıda da açıklandığı üzere, kooperatif şirketin kurumlar vergisinden muaf tutulabilmesi için gerekli şartlar 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16'ncı maddesinde açıklanmıştır.

Bu şartların yanında 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun muafliklar başlıklı 93/4 üncü maddesinde kooperatiflerin bu muafliktan yararlanabilmesini, faaliyete geçen üst kuruluşlara girmelerine bağlamıştır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığının vermiş olduğu çeşitli müktezalar ile Danıştay Kararları, Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf tutulmaları için kanunda belirtilen şartlara uymalarının yanında faaliyete geçen bir üst kuruluş girmesi gerektiği yönünde olmuştur. (M.G. Bak. 18.9.1984 tarih ve 22106-554 sayılı ve Danıştay 13. Dairesinin 17.11.1977 tarih ve E. 1977/1290, K. 1977/3298 sayılı kararı)

Buna göre, kooperatifler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyet şartlarını yerine getirdikten sonra, kooperatifler kanunu ile getirilen faaliyete geçen bir üst kuruluş da girmesi gerekir.

Bu şartın yerine getirilmemesi durumunda, muafiyet ortadan kalkacak, ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki şartlar yerine getirildiği için, beyanname, matrahsız olarak vergi dairesine verilecektir.

1163 sayılı Kanun ile getirilen bu koşulun amacı, kanımızca kooperatifçiliğin gelişmesini, örgütlenmesini, katılımcılığa teşvik ederek, güçlenmesini sağlamaya yöneliktir.

Her ne kadar demokratik açıdan eksik bir kararsa da, kanımızca bu şartın aranması yukarıdaki amaç doğrultusunda yerinde bir karardır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. Kanun Hükümleri, Bakanlık yazı ve görüşleri
2. Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması - Ş. Kızılot
3. Danıştay Kararları ve Müktezalar - Ş. Kızılot
4. Ders notları - Özkan Saraç - Gelirler Başkontrolörü
5. Ders notları - Resul İzmirli