

**GENEL
OLARAK
KOOPERATİFLERİN
VE OKUL
KOOPERATİFLERİNİN
KURUMLAR
VERGİSİ
KARŞISINDAKİ
DURUMU**

Ülker AKBIYIK
Vergi Denetmeni

Bilindiği üzere Kooperatif kelimesi birlikte hareket etme anlamına gelen "Cooperatio" kelimesinden türetilmiştir. Kooperatifler kişilerin sosyo-ekonomik ihtiyaçları nedeni ile doğmuş bulunan teşekküllerdir. Kişilerin tek başlarına karşılayamadıkları ekonomik ihtiyaçlarının birlikte karşılanması neticesinde kooperatif kuruluşları ortaya çıkmıştır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde kooperatifler "1163 Sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlarına göre kurulan istihlak, istihsal, kredi, satış yapı vesair kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatiflerdir." şeklinde tanımlanmıştır.

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1'nci maddesi ise kooperatifi;

"Tüzel kişiğe haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküller" olarak tanımlamıştır. Aynı Kanunun 98'nci maddesinde ise bu kanunda aksine hüküm olmayan hususlarla ilgili olarak kooperatifler için Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirketlere ait hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

II - KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

Bilindiği üzere 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/B e 3'üncü maddeleriyle kooperatifler genelde kurumlar vergisi mükellefiyetine alınmıştır.

Aynı Kanunun 7'nci maddesinin 2362 sayılı Kanunla değişik 16'ncı bendinde kooperatiflerin esas mukavelelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtmamak,
- İdare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse vermemek,
- İhtiyat akçelerini ortaklara dağıtmamak,
- Münhasıran ortaklarıyla iş görmek,

şartlarının yazılı bulunması ve fiiliyatta da bu kayıt ve şartlar dahilinde faaliyet göstermeleri halinde, kurumlar vergisinden muaf tutulacakları hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında; kooperatiflerin kooperatif birliklerinin ve kooperatif merkez birliklerinin faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde kurumlar vergisi kanunu'nun 7'nci maddesinin 16 numaralı bendinde yazılı kurumlar vergisi muafliğinden yararlanamayacakları hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler uyarınca kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmeleri için;

a) Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesinin 16 numaralı bendindeki muafiyet şartlarının kooperatif ana sözleşmesinde yazılı bulunması,

b) Ana sözleşmede muafiyet şartları yazılı olmakla beraber fiiliyatta da bu kayıt ve şartlar dahilinde faaliyet göstermeleri,

c) Kooperatiflerin faaliyet gösterdikleri alanda faaliyete geçen bir üst kuruluş girmiş olmaları,

gerekmektedir.

Yukanda belirtilen şartları taşıyan kooperatifler kuruluş ve faaliyetleri aşamasında ticari bir nitelik taşımadıklarından kanun koyucu tarafından kuruluş amaçları ve faaliyetleri teşvik edilmeye ve korunmaya değer bulunarak sözkonusu muafiyetler kurumlar vergisi kanununa konmuştur.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesinin 2'nci fıkrasında; aşağıda yazılı kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlardan;

a) İstihlak kooperatiflerinde; ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar,

b) İstihsal kooperatiflerinde; ortakların istihsal ederek kooperatife sattıkları veya kooperatiften istihsal faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar,

c) Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar,

d) Ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak iade edilen kısımlar,

kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Bu risturnların nakden veya aynı kıymette mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına mani değildir. Ortaklardan başka kimselerle yapılan muamelelerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan muamelelerden doğan kazançlar hakkında risturnlara müteallik istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan tefrikinde ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan nisbeti esas tutulur.

Bu risturnlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz. Ayrıca, ortaklara dağıtımı da kâr dağıtımı sayılmaz.

Risturn geri verme anlamına gelmekte olup, gelir-gider farkından giderler düşüldükten ve kooperatifler kanununa göre ayrılması gereken yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan paranın kooperatif genel kurul kararı veya ana sözleşme gereği ortaklara dağıtılmasıdır. Aslında kooperatiflerin üyelerinin karşılıklı yardım ve dayanışma suretiyle müşterek menfaatlerini sağladığı gözönüne alındığında gelir elde etmeleri gerektiği düşünülürse de; her kuruluşun varlığını sürdürebilmesi için zorunlu giderlerin (elektrik, su, personel, kira, ısınma vs.) karşılanması gerekmektedir. Bu nedenle kooperatiflerin faaliyetleri ile ilgili yaptığı mal ve hizmet teslimlerinde az da olsa fiyat farkı koymaları kaçınılmaz olmakta, yıl sonunda belirtilen şekilde harcamaların düşülmesinden sonra kalan gelir-gider farklarının ortaklara iadesi veya geri verilmesi risturnu ifade etmektedir. Başka bir ifade ile risturn, kooperatiflerde daha önce uygulanmış fiyatın ortaklar açısından en uygun hale getirilmesini ifade eder. Dağıtılan risturnların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için kurumlar vergisi kanununun 8'nci maddesinin 2'nci bendinde belirtilen şartları taşıması gerekir.

İstisnanın uygulanabilmesi için kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olma şartı aranmamaktadır. Ancak, faaliyetlerin istisna niteliğindeki işlemlerden oluşması gerekmektedir. Özellikle tüketim kooperatiflerinde kooperatiflerin kurumlar vergisi kanununa göre muafiyet şartlarını taşıması, kurumlar vergisi kanununun 8'nci maddesinin 2'nci bendindeki belirtilen mal ve hizmetler dışındaki teslimleri için elde edilen gelir gider farkının vergilendirilmesine engel teşkil etmemesi gerekmektedir.

Risturn dağıtımı aşağıda sayacağımız bazı özellikleri de bünyesinde taşımaktadır.

a) K.V.K.'nın 8/2'nci maddesine göre risturn istisnasının uygulanabilmesi için kooperatifin öncelikle istihlak, istihsal yahutta kredi kooperatifi olması şarttır. Ancak, bu kooperatiflerin bütün muamelelerinden elde edilen kazançları için risturn istisnası uygulanmayacaktır. Yani,

1 - İstihsal kooperatiflerinde ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisnadır. Dolayısıyla kooperatiflerin ortaklarına bu cins malların dışında sattıkları mallardan (örneğin; elektrikli ev aletleri, halı mobilya vs.) sağladıkları kurum kazançları kurumlar vergisine tabidir. Buna göre tüketim kooperatiflerinde sadece ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için kooperatiften satın aldıkları mallarla ilgili olarak doğacak kazançlar risturn istisnası olarak kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Yukarıda da açıklandığı üzere kanun metninde tüketim kooperatiflerinde risturn istisnası sadece ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları mallara tanınmış ise de vergi idaresi (Gelirler Genel Müdürlüğüne bastırılan "Kooperatiflerin Vergilendirme İle İlgili Ödevleri Nelerdir?" adlı kitapçıkta) "Temizlik maddeleri de risturn kapsamındadır" şeklinde görüşünü açıklamış bulunmaktadır.

2 - İstihsal (üretim) kooperatiflerinde; ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

3 - Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

4 - Bütün kooperatiflerde; ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarfolunmayarak iade edilen kısımlar kurum kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulmayacaklardır. Bu düzenlemelerin yapılması ile iade edilen sözkonusu paraların kâr aktarması olarak düşünülmesi önlenmek istenilmiştir.

b) Risturn olarak dağıtılacak kısım kanuni yedek akçe ve varsa ana sözleşme gereğince özel fonlar ayrılmadan dağıtılamaz,

c) Risturn dağıtımı ortaklarla yapılan muamele hacmine göre yapılır. Ortağın kooperatifle hiçbir muamelesi yoksa bu ortağa risturn dağıtımı da sözkonusu olamaz.

d) Risturn dağıtımı yapılabilmesi için dönemin kârlı olması gerekir. Kooperatifin ortak içi muameleler ve ortak dışı işlemler sonucu yaptığı muameleler sonucunun ayrımı yapılmaksızın kârla kapanmış olması gerekir. Yoksa kooperatifin ortakları ile yaptığı işlemler sonucunda bir gelir gider farkı meydana gelse bile eğer kooperatifin genel dönem sonucu zararlı kapatılmış ise risturn dağıtımı yapılamaz.

e) Risturn uygulamasına dahil olacak işlemler; kooperatifin amacı dahilinde bulunan muameleler ile sınırlıdır. Risturn dağıtımına konu olacak muamelelerin kooperatifin amacı içinde bulunan işlemlerden olması gerekir. Yoksa kooperatifin amacı dışında bulunan işlemler kooperatif ortakları ile yapılsa dahi risturn dağıtımına konu olamaz. Ayrıca, ortaklar ortaklık statüsü içerisinde yapılan muamelelerden doğan kazancın diğer kazançtan ayrılması gerekir. Bazı ayrıntıları gözardı ederek bunu bir örnekle açıklayalım.

Örnek: (X) Tüketim Kooperatifinin safi dönem kazancı (gelir gider farkı) 200.000.000.- TL. genel iş hacmi (satış hasılatı) 1.000.000.000.- TL. ortaklarla ortaklık statüsü içinde yapılan iş hacmi 600.000.000.- TL. ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan iş hacmi ile ortak dışı iş hacminin toplamı ise 400.000.000.- TL.'dir.

Buna göre kurumlar vergisi hesaplamasında risturn istisnası olarak dikkate alınacak tutar = Toplam safi dönem kazancı x Ortaklarla ortaklık statüsü içinde yapılan iş hacmi/Genel iş hacmi

$$\text{Risturn İstisnası} = 200.000.000.- \times \frac{600.000.000.-}{1.000.000.000.-} = 120.000.000.- \text{ TL.'dir.}$$

vergiye tabi kurum kazancı ise (200.000.000.- – 120.000.000.-) 80.000.000.- TL.'dir.

Diğer taraftan kooperatiflerin elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradı (kira geliri) menkul sermaye iradı (faiz geliri) yine kooperatiflerin sahip oldukları gayrimenkullerin satışından ve bir çeşit satış olan istimlakından elde edilen kazançların risturn istisnasından yararlanması mümkün değildir.

Risturnlar K.V.K.'nın 8/2'nci maddesine göre kurumlar vergisine tabi olmadığı gibi G.V.K.'nın 94'ncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatına da tabi değildir.

III - KOOPERATİFLERİN ANA SÖZLEŞMELERİNDE YER ALAN BAZI HÜKÜMLERİN MUAFİYETE ETKİSİ:

Kooperatiflerin ana sözleşmelerinde yer alan bazı hükümlerin muafiyet şartlarını ihlal edici nitelikte olup olmadığı konusunda çıkan tereddütleri ortadan kaldırmak ve uygulamada birlik sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne 20.12.1989 gün ve 95708 sayıyla yayımlanan 1989/3 sayılı Kurumlar Vergisi İç Genelgesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Kooperatifler ana sözleşmelerine yukarıda yer alan muafiyet şartları yazılı olsa dahi, fiiliyatta ortak dışı faaliyette bulunmaları halinde, ilk işlem tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

a) Sosyal Kültürel Ekonomik Tesislerin Kurulup İşletilmesi:

Bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinin amaç maddesinde “ortakların sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurar, bu tesisleri işletir ve kiraya verir” hükmü yer almaktadır.

Ana sözleşmelerinde sözkonusu hükme yer veren kooperatiflerin, fiilen maddede belirtilen tesisleri kurup bizzat işletmeleri veya kiraya vermeleri halinde ortak dışı faaliyette bulunmuş olacaklarından, ana sözleşmelerinde muafiyet şartlarının tamamı yazılı olsa dahi, bu işlemlerin yapıldığı tarihten itibaren mükellefiyetlerinin tesisi gerekmektedir.

Bu nedenle, ana sözleşmelerinde muafiyet şartları yazılı olan kooperatiflerin ana sözleşmelerinin amaç maddesinde yukarıda belirtilen hükmün yer alması muafiyet şartlarını bozmayacaktır.

Ancak, yukarıda belirtilen hususlar dışında, ana sözleşmelerinde ortak dışı işlem yapılacağına dair hükümlere yer veren kooperatifler kurumlar vergisine tabi olacaktır.

b) Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması Hükümü:

Bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde “Sermaye üzerinden kazanç dağıtmamak” şartı açıkça yer almamakla birlikte;

“Gelir-gider farkı genel kurulca onaylanan yıllık bilanço’ya göre tespit edilir. Yönetim ve denetim kurulu üyelerine gelir-gider farkından pay verilmez ve kooperatif yalnızca ortakları ile işlem yapar.

Gelir-gider müspet farkının %1’i bilanço tarihinden itibaren 3 ay içinde 1163 sayılı Kanunun 94’ncü maddesi uyarınca Sanayii ve Ticaret Bakanlığı emrindeki fona yatırılır. Ortaklarla yapılan işlemlerden doğmuş bulunan geri kalan farkın tamamı yedek akçe olarak ayrılır. Yedek akçeler ortaklara dağıtılmaz. Gelir-gider farkı menfi olduğu takdirde, ortaya çıkan açık yedek akçelerden, bunun yetmemesi halinde ortak sermaye paylarından ve 70’nci maddeye göre oluşturulan özel fondan karşılanır.”

hükmünün yer aldığı görülmektedir.

Görüldüğü gibi bu hükmünde, muafiyet şartlarından “yönetim ve denetim kurulu yelerine kazanç üzerinden hisse vermemek”, “ihtiyat akçelerini ortaklara dağıtmamak” ve “münhasıran ortaklarıyla iş görmek” şartları açıkça yazılı bulunmaktadır.

Ancak, aynı maddede ortaklar ile yapılan işlemlerden doğmuş bulunan kalan farkın tamamının yedek akçeye ayrılacağı ve ortaklara dağıtılmayacağı açıkça belirtildiğinden; bu durumda kooperatifin “sermaye üzerinden kazanç dağıtması” fiilen mümkün değildir. Dolayısıyla “sermaye üzerinden kazanç

dağıtmamak” şartının zımnen var olduğunun kabulü gerekir. Buna göre ana sözleşmelerde sözkonusu hükmün yer alması halinde, muafiyet şartlarının tamamının yazılı olduğu kabul edilerek ve bu ana sözleşmeye göre kurulan kooperatifler fiiliyatta da bu şartlara uymaları halindé, kurumlar vergisinden muaf tutulacaklardır.

IV - OKUL KOOPERATİFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3’ncü maddesinin 2’nci bendinde “Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar bu kanunun uygulamasında kooperatif addolunmaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu’nun anılan maddesinde belirtilen “okul kooperatifleri” okul öğrencileri veya okul idaresi tarafından işletilen ve sadece öğrencilere hitap eden kooperatiflerdir.

Bu kooperatiflerin, öğrencilerin ihtiyacını aşan ve daha ziyade öğretmen ile diğer personelin ihtiyaçlarına karşılık veren miktar ve çeşitteki mal alım ve satımı (örneğin, dayanıklı tüketim malları, deterjan, giyecek vs. satışı) faaliyetinde bulunması halinde, kurumlar vergisi kanununda yer alan “Okul Kooperatifleri” olarak nitelendirilemeyeceğinden kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

Sadece öğrencilere yönelik mal alım ve satımında bulunan okul kooperatiflerinin ise kurumlar vergisine tabi tutulmaması gerekir.

V - SONUÇ:

Kooperatifler genelde kâr amacı gütmeyen tüzel kişiliklerdir. Kanun koyucu kooperatiflerin kuruluş ve faaliyet aşamalarında ticari bir nitelik taşımamaları nedeniyle teşvik edilmeye ve korumaya değer bulmuş ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7’nci maddesinin 16’ncı bendinde belirtilen kayıt ve şartları taşıyan kooperatifleri kurumlar vergisinden muaf tutmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8’nci maddesinin 2’nci bendinde belirtilen şartları taşıyan kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olma şartı aranmaksızın ortakları için hesapladıkları risturnlar ile ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak iade edilen kısımlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Ayrıca, sadece öğrencilerine yönelik mal ve hizmet alım satımında bulunan okul kooperatiflerinin de kurumlar vergisi kanunu’nun 3/2’nci maddesine göre kurumlar vergisine tabi tutulmaması gerekir.