

arlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde, yukarıda açıklanan hususların yer alması ve fiiliyatta da bu şartlara uymaları gerekmektedir.

Kooperatiflerin, sahip oldukları gayrimenkullerini kiraya vermeleri halinde, muafiyet şartlarından "münhasıran ortaklara iş görme" şartını ihlal etmiş olacaklarından kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmaları mümkün olmayacaktır. Bu durum da, kooperatiflerin kurumlar vergisine tabi olmaları gerektiğinden mükellefiyet kayıtlarının tesisi gerekir.

Öte yandan, kurumlar vergisi kanunu'nun 20. maddesinin ikinci fıkrasında kooperatiflerin gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 84. maddesine göre tevkifata tabi tutulan gayrimenkul kira gelirlerinden ibaret bulunması halinde bu kira gelirleri için beyanname verilmeyeceği, hükme bağlanmıştır. Bilindiği üzere, 1989/3 seri no.lu kurumlar vergisi iç genelgesinde açıklandığı üzere tevkifata tabi tutulan bu gelirlere, tevkifata tabi tutulmuş olan mevduat faizleri de dahil edilmiştir.

Buna göre, gayrimenkul kira gelirleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gereken kooperatiflerin, mevduat faizi dışında başka gelirlerinin olmaması ve bu gelirlerin tevkifata tabi tutulmuş olması halinde, beyanname vermeyeceklerdir. Ancak bu kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olduklarından, beyanname verme dışında mükellefiyetle ilgili diğer ödevlerini yerine getirecekleri tabiidir.

Buna göre, anılan kooperatiflerin terkin söz konusu değildir.

Diğer taraftan, kooperatiflere ait gayrimenkullerin bir bedel karşılığı olmaksızın kiraya verilmesi halinde kurum kazancının tespiti ve gelir vergisi tevkifatı kanunlarının kurumlar vergisi ve Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümler çerçevesinde mükellef bazında çözümlenmesi gerekmektedir.

1- Kooperatiflerin Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi :

a) Geliri Gayrimenkul Kira Gelirlerinden İbaret Bulunan Kooperatiflerin Vergilendirilmesi :

Bilindiği üzere kooperatifler, ihtiyaç fazlası gayrimenkullerini kiraya verebilmektedir. Bu Kooperatifler, anasözleşmelerinde kurumlar vergisi kanunun 7. maddesinin 16 numaralı bendindeki muafiyet şartları yer almasına rağmen, söz konusu kiralama işlemi nedeniyle;

"Münhasıran ortaklarla iş görme" şartını fiilen ihlal ettiklerinden, kurumlar vergisine tabi olmakta ve bu kira gelirleri için kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda kalmaktaydılar. 14.06.1989 tarih ve 3571 sayılı kanunla gelir ve

kurumlar vergisi kanunlarında yapılan değişikliklere göre, kooperatiflerin aktiflerine dahil bulunan gayrimenkullerini, Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasında yazılı gerçek ve tüzel kişilere kiraya vermeleri halinde, bu kooperatiflere ödenecek kira bedellerinden ödemeyi yapan so- rumlularca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak, vergiye tabi geliri sadece tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirinden ibaret bulunan ko- operatifler tarafından bu kira geliri beyan edilmeyecek ve tevkif edilen vergi nihai bir vergi olacaktır.

Öte yandan geliri sadece tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul kira ge- lirlerinden ibaret bulunan kooperatiflerin bu gelirini kurumlar vergisi be- yannamesi ile beyan etmeleri söz konusu olmadığından geçici vergide öde- meyeceklerdir.

Diğer taraftan kooperatife kira ödemesinde bulunan kişilerin, tevkifat yapma mecburiyetlerinin bulunmaması halinde de kooperatiflerin tevkifata tabi tutulmamış bu gelirini kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edecekleri tabiidir.

b) Tevkifata Tabi Gayrimenkul Kira Gelirleri Dışındaki Gelirleri için Beyanname Veren Kooperatiflerin Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi :

Gayrimenkul kira gelirleri dışında gelir elde eden kooperatifler kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, gayrimenkul kira ge- lirinide bu beyannameye dahil edeceklerdir. Ancak, "gayrimenkul kira ge- lirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesinin (A) fıkrasının 6/C bendi uyarınca tevkif yoluyla ödenen gelir vergisi, kurumlar vergisi kanunun 44. maddesi gereğince beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar ver- gisinden mahsup edilecektir."

II- Kooperatiflere Alt Mevduat Faizlerinin vergilendirilmesi

Bilindiği gibi Gelir Vergisi kanunun 94. maddesinin (A) fıkrasının 10 nu- maralı bendine 3571 sayılı Kanunla eklenen parantez içi hükümle tam mü- kellef kurumların elde ettiği mevduat faizlerinden gelir vergisi tevkifatı ya- pılması öngörülmüştür. Bu durumda, kooperatiflerin elde ettikleri mevduat fa- izleri hakkında aşağıdaki gibi işlem yapılacaktır.

a) Kurumlar Vergisinden Muaf Bulunan Kooperatiflerce Elde Edilen Mevduat Faizleri :

Kurumlar Vergisi muafiyet şartlarını taşıyan kooperatiflerin elde ede- cekleri, mevduat faizleri, Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesinin (A) fıkrasının 10 numaralı bendine göre tevkifata tabi tutulmayacaktır. Çünkü söz konusu bent hükmüne göre tevkifat yapılabilmesi için, mevduat faizini elde eden ku-

rumun, kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Kurumlar vergisinden muaf bulunan kooperatiflerin bankalar da bulunan paralarından elde ettikleri faizleri ortaklara dağıtmayıp, sadece kooperatif amaçlarına harcamaları halinde kooperatifin muafiyeti devam edecektir. Dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin elde ettikleri mevduat faizleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

b) Kurumlar Vergisi Mükellefi Bulunan Kooperatiflerce Elde Edilen Mevduat Faizleri :

Kurumlar Vergisi muafiyet şartlarını taşımayan, bu nedenle kurumlar vergisi mükellefi bulunan kooperatiflerin elde edecekleri mevduat faizleri ise, tevkifata tabi tutulacaktır. Bu faizler, verilecek kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergilendirilecektir. Ancak, tevkif yoluyla ödenen verginin, mükellefin ödenmesi gereken geçici vergi taksitlere ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceği tabiidir.

c) Vergiye Tabi Geliri, Tevkifata Tabi Tutulmuş Gayrimenkul kira Gelirinden İbaret Olan Kooperatiflerce Elde Edilen Mevduat Faizleri :

Vergiye tabi geliri tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirinden ibaret bulunan kooperatiflerin elde edecekleri mevduat faizlerinden, Gelir Vergisi kanunun 94. maddesinin (A) fıkrasının 10 numaralı bendine göre tevkifat yapılacaktır. Ancak tevkifata, tabi tutulmuş söz konusu gayrimenkul kira geliri ve mevduat faizi için beyanname verilmeyecek; bunlar üzerinden tevkif edilen vergi nihai vergi olacaktır.

Bakanlıkça konulan bu kararlar yerinde olmakla beraber uygulamada ortaya çıkan sorunlara çözüm getirmemektedir.

En önemli sorun, mevduat faizini ödeyen bankanın, kooperatiflerin muafiyet şartlarını koruyup korumadığını nereden bileceğidir. Uygulamada ekseri banka ya doğrudan stopaj yapmakta, yada aksi yönde talep var ise, stopaj yapılmayacağına dair yazı istemektedir. Böyle bir yazının alınmasının ne derece güçlüğü tartışılmalıdır. Bize göre mevduat faizi stopajlarının, kooperatifin muafiyet şartlarını koruyup korumadığına bakılmaksızın yapılması gerekir. Zira kooperatif ortakları şahsen ve münferiden mevduat yaptıklarında bu stopaja uğramaktadırlar.

Kaynakça

- (1) Maliye Bakanlığı Özelgesi
Tarih : 9.11.1995
Sayı : B.07.0.GEL.0.50/5006-42-62365
- (2) 1989/3 sayılı KVK. İç Genelgesi
- (3) Kurumlar Vergisi Mehmet MAÇ 7.23