

TARIMSAL AMAÇLI KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Ayhan YILMAZ (*)

1 - GİRİŞ

Kooperatifçilik ilk kez anayasamıza 1961 Anayasa'sının 51. maddesindeki "Devlet kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır" hükmü ile girmiştir. Beş Yıllık Kalkınma Planından başlayarak günümüze kadar olan dönemde kooperatifleşmenin öneminin kırsal kesime anlatılmasını kolaylaştırmak bakımından devlet çeşitli proje ve modeller geliştirmiştir. Bu modellerin ilki, tek tip çok amaçlı kooperatif dediğimiz "Köy Kalkınma Kooperatifi" modelidir. Köy Kalkınma Kooperatiflerinin kurulmasına 1964 yılında başlanmıştır. Köy Kalkınma Kooperatiflerince uygulanacak projelere kaynak temin etmek için "Dış Ülkelere İşçi Göndermede Kooperatif Kuran Köylülere Öncelik Tanıma Projesi" geliştirilerek yürürlüğe konulmuştur. 1965-1974 yılları arasında 1204 kooperatif projesine 42.277 kişilik işçi kontenjanı tahsisi yapılmıştır.

1969 yılında 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Bu kanunla kooperatifçilik çalışmalarında konu bazında ihtisaslaşma eğilimi başlamıştır. 1163 sayılı kanuna göre kurulan kooperatifleri tarımsal amaçlı kooperatifler ve tarım dışı amaçlı kooperatifler olarak ikiye ayırmak mümkündür. Tarımsal amaçlı kooperatifler Tarım ve Köyişleri Bakanlığının, tarım dışı kooperatifler ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığının denetimi altındadır.¹

Tarımsal amaçlı kooperatifler, ekonomik hizmetleri yanında belirli bir grubun korunması, toplum refah ve huzurunu oluşturan fikri ve ahlaki kalkınmanın desteği oluşu, ortaklarının bilgigörgü ve disiplinlerinin artması konularındaki çabalarıyla uygulama alanları oldukça genişleyen organizasyonlardır.

Tarımsal amaçlı kooperatifler yetiştirilen veya üretilen ürünlerin pazarlanmasında aracıları tamamen ortadan kaldırmazsa da çoğalmalarını frenler ve aşırı kazanç hırsı ve uygulamalarını

(*) Vergi Denetmeni

¹ Tarım ve Köyişleri Bakanlığı resmi sitesi.

ciddi ölçüde zayıflatır, hayat pahalılığını hafifletir, spekülasyon eğilimlerini önler. Bu bakımdan kooperatifler kurucu, yapıcı, birleştirici ve eğitici amaçlara hizmet ederler.

Tarımsal amaçlı kooperatifler çok defa tarımsal reform programlarının vazgeçilmez araçları olarak da kabul edilirler. Zira kooperatifler, tarımsal üretim dalında, yeni çıkan yetiştiricilik usullerinin uygulanmasında, bitkisel ve hayvansal üretim ve tarımsal hammaddelerin işlenmesi konularında yeni çeşitlerin geliştirilmesi, adaptasyonu, uygulamaları ve tanıtımlarında, pazarlamada, satın almada, kredi sağlamada ve diğer hizmetlerin sağlanmasında oldukça etkili olabilmektedirler. Ayrıca kırsal alanda çiftçilerin gelirlerinin yükselmesi, kırsal kesimde endüstrinin kurulması, dağınık arazilerin kooperatifçilik bünyesi ve mantığında toplulaştırılması, arazi ıslah çalışmalarının yapılması, sulama şebekelerinin yapımı ve tadili, tarım sigortası uygulamalarının yapılması, kalifiye hayvan yetiştiriciliğinin teşviki gibi konularda toplum ve ortakları yararına çalışan vazgeçilemez oluşumlardır.²

1163 sayılı kanunla kurulan tarımsal amaçlı kooperatifler 1988 yılına kadar şu unvanları taşıyordu:

- Köy Kalkınma Kooperatifi, Orman Köyünü Kalkındırma Kooperatifi, Hayvan Üreticileri Tedarik ve Pazarlama Kooperatifi, Su Ürünlerini Üretim ve Değerlendirme Kooperatifi, Zira-i Sulama, Toprak Muhafaza ve Arazi Islahı (Toprak-Su) Kooperatifi, Pancar Ekicileri İstihsal ve Satış Kooperatifi, Çay Ekicileri İstihsal ve Satış Kooperatifi Toprak ve Tarım Reformu Kooperatifi, Elektrik Üretim Kooperatifi.

1988 yılına gelindiğinde o zamanki adıyla Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığı'nın görev

alanında bulunan dokuz çeşit kooperatif sayısı yaklaşık 11.000 idi. 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun günün ihtiyaçlarına cevap verememesi, ekonomik faaliyetlerin serbest piyasa ekonomisi şartlarına doğru yönelmesi gibi sebeplerle 1988 yılında ve 3476 sayılı kanunla mevcut kanunda önemli değişiklikler yapıldı.

Tarım ve Köyişleri Bakanlığınca, 3476 Sayılı kanunla yapılan değişikliklerin mevcut kooperatiflere yansıtılabilmesi için çalışma konuları aynı veya benzer nitelikte olan kooperatiflerin ana sözleşmelerinde birleştirme çalışmaları yapılmıştır. Buna göre 4 tip ana sözleşme geliştirilmiştir. Bu kooperatif tipleri aşağıda sıralandığı gibidir:

1- Tarımsal Kalkınma Kooperatifi

- Köy Kalkınma Kooperatifi, Orman Köyünü Kalkındırma Kooperatifi, Hayvan Üreticileri Tedarik ve Pazarlama Kooperatifi, Çay Ekicileri İstihsal ve Satış Kooperatifi

2- Sulama Kooperatifi

Zirai Sulama, Toprak Muhafaza ve Arazi Islahı (Toprak ve Su) Kooperatifi

3- Su Ürünleri Kooperatifi

- Balıkçılık İstihsal Satış Kooperatifi, Su Ürünlerini Üretim ve Değerlendirme Kooperatifi

4- Pancar Ekicileri Kooperatifi

- Pancar Ekicileri İstihsal ve Satış Kooperatifi

2- TARIMSAL AMAÇLI KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Esas itibarıyla Tarımsal Amaçlı Kooperatiflerin vergi kanunları karşısındaki durumu diğer kooperatiflerden farklı değildir. Kooperatifler için geçerli olan düzenlemeler tarımsal amaçlı kooperatifler için de aynen geçerlidir. Yapacağımız açıklamalar 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun

² Çiğdem Musluoğlu, Tarım Yüksek Mühendisi-TESKOMP Dergi.

17.maddesinin 1.bendinde yer alan istisna hari-cinde diğer kooperatif türleri için de geçerlidir.

- Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu:

Kooperatifler, 5422 Sayılı (eski), 5520 Sayılı (ye-ni) Kurumlar Vergisi kanuna tabi bulunmaktadır.

5520 Sayılı kanunun 1.maddesinde kurumlar vergisine tabi olan mükellefler arasında ismen sa-yılmış olup, 2.maddesinin 2.bendinde de “Ko-operatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Ko-operatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki ya-bancı kooperatifleri ifade eder” şeklinde, 5422 Sayılı kanunun 3.maddesinde;” Kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlarına göre kurulan istihlak, istihsal, kredi, satış, yapı vesair kooperatifler ile aynı mahiyette-ki yabancı kooperatiflerdir. Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar bu Kanunun uygulanmasında kooperatif addo-lunmaz.” şeklinde tanımlanmıştır. 5520 sayılı Ku-rumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 No’lu Kurumlar Vergi-si Genel Tebliğinde de kooperatiflere yönelik dü-zenlemeler yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununda bazı şartlar sa-yılmış olup, bu şartlar sağlandığı takdirde koope-ratiflere muafiyet ve istisnalar tanınmıştır:

Muafiyetler:

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 4.maddesinin “Muafiyetler” başlıklı k bendinde ;

”Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üze-rinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay veril-memesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı koope-ratiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut el-

de etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hü-kümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan ko-operatifler”

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun “Mu-afiyetler” başlıklı 7.maddesinin 16. bendinde ;

”Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden ka-zanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üye-lerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihti-yat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve mün-hasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatifler (4369 sayılı Ka-nunun 81/D-7 maddesiyle değişen iba-re)(29.7.1998 tarihinden geçerli olmak üzere) (Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uyma-yan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluş-lara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydala-namaz)”

Denilmek suretiyle kooperatiflerin muafiyet şartlarını taşımaları halinde, kurumlar vergisin-den muaf olabilecekleri belirtilmiştir.

Ayrıca, 01.01.2007 tarihinden önceki dö-nemlere ilişkin diğer kanunlarla da kurumlar ver-gisine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.(5520 sa-yılı Kurumlar Vergisi Kanununun 35.maddesi hükmüyle 01.01.2007 tarihinden itibaren diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere iliş-kin hükümler, kurumlar vergisi bakımından ge-çersiz sayılacaktır. Önceki dönemlere ilişkin dü-zenlemeler Kanunun geçici 1’inci maddesinin dokuzuncu fıkrasında yer alan “Bu Kanunun yü-rürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin ola-rak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35’inci madde hükmü uygulanmaz.” hükmü ile uygulanmaya devam edecektir.)

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunun 93 mad-desinde kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin dü-zenlemelere yer verilmiştir:

B) Muaflıklar:

Madde 93 – 1.....

2.....

3. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 199 sayılı Kanunla değişik 7 nci maddesinin 16 ncı bendindeki esaslar dahilinde Kurumlar Vergisi muaflığından faydalanırlar.

4. Kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatifler merkez birlikleri faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, bu maddenin 1 nolu fıkrasının (b) bendi ile 2 nolu fıkrasından gayri fıkralarında yazılı muaflıklardan istifade edemezler.”

“Üst birliğe üye olma” şartı , ancak kooperatifin faaliyet gösterdiği bölgede ve alanda kurulmuş bulunan bir üst birliğin bulunması halinde aranacaktır. Kooperatifin faaliyet gösterdiği bölgede ve alanda kurulmuş bir üst birlik yoksa söz konusu şart aranmayacaktır. Burada ortaya çıkabilecek sorun, “kooperatifin faaliyet gösterdiği bölgeden” ne anlaşılması gerektiğidir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğü bir olay nedeniyle açıkladığı görüşünde, kooperatiflerin “muafiyetlerden istifade edebilmeleri için kuruldukları il sınırları içinde hükmi şahsiyet kazanarak faaliyette bulunan birliklere girmeleri gerekmektedir.” demiştir. Dolayısıyla “kooperatifin faaliyette bulunduğu bölge” tabirinden il sınırlarının anlaşılması gerekmektedir.³

“Üst birliğe üye olma” şartı, kurumlar vergisi kanununda muafiyet şartları arasında bazı dönemler sayılmasına, bazı dönemler sayılmamasına rağmen, Maliye Bakanlığı yayınladığı genelgelerle bu şartı yine de aramıştır. Fakat, yargı kararlarında, bu şartın aranmaması içtihat haline gelmiştir. Bu nedenle, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi

Kanununda “Üst birliğe üye olma” şartı kaldırılmıştır. Bu kanunun yürürlük tarihinden sonraki dönemlere ilişkin olarak kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olma şartları arasında bu şart aranmayacaktır.

İstisnalar:

Risturn İstisnası:

Risturn, kooperatiflerin ortakları ile ortaklık statüsünde yapmış olduğu münasebetler (ana-sözleşmede yazılı faaliyetler) sebebiyle ortaya çıkan müspet gelir gider farkı (kazancı) dır. Kooperatiflerin bu kazancı, kurumlar vergisi kanununda istisnalar içinde düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunlarında, risturn istisnasına ilişkin düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

- 5520 Sayılı kanunun “İstisnalar” başlıklı 5.maddesinin i bendinde;

“ Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,

2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiftan üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere,

göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

³ Ali Karaarslan, Kooperatiflerin Vergi Karşısındaki Durumu

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

Şeklinde,

- 5422 Sayılı (eski) Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 8.maddesinin 2. bendinde;

"2 - 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 kıymetine 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;

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 nispeti esas tutulur.

Bu risturnlar, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz. Ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz."

Şeklinde kooperatiflerin risturn istisnasından yararlanma şartları sayılmıştır.

Risturn istisnasının nasıl uygulandığını bir örnekle açıklamaya çalışalım:

Örnek: A Köyü Tarımsal Kalkınma Kooperatifi, süt ve süt ürünleri üretimi ve bu ürünlerin pazarlanması amacıyla kurulmuş, 50 üyeli bir köy kalkınma kooperatiftir. 2007 yılında bu faaliyetinden 50.000.-YTL safi kazanç sağlamıştır. Toplam hasılatı ise 500.000.-YTL'dir. Bu hasılatın 400.000.-YTL'lik kısmı ortaklarla ortaklık statüsünde yapılan faaliyetlerden (süt üretimi ve pazarlaması ile ilgili olarak) elde edilmiştir. Bu durumda kooperatifin yararlanabileceği risturn istisnası tutarı aşağıdaki gibi olacaktır:

$$\text{Risturn İstis.Tutarı} = (\text{Ortaklarla Or.Sta.tü.Yap.İşlerden Elde Elden Hasılat} / \text{Toplam Hasılat}) \times \text{S.Kazanç} = (400.000 / 500.000) \times 50.000 = 40.000.-\text{YTL}$$

Bu durumda kooperatifin Kurumlar Vergisi Matrahı : $50.000 - 40.000 = 10.000.-\text{YTL}$ olacaktır.

Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası:

Kurumların sermaye ihtiyaçlarını kendi iç kaynaklarından sağlamasını teşvik etmeye yönelik bir istisna olan gayrimenkuller ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançla ilişkin istisna, vergi mevzuatımızda uygulama süresi sürekli uzatılmak suretiyle geçici maddelerle düzenlenmiş, daha sonra 5281 sayılı Kanunla 5422 Sayılı (eski)Kurumlar Vergisi Kanununun 8/12. maddesine eklenen hükümle geçici olmaktan çıkarılıp sürekli hale getirilmiş, 5520 Sayılı (yeni) Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e maddesiyle de uygulanmaya devam edilmiştir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5.maddesinin 1/e bendi (Yürürlük maddesi gereği 21.06.2006 tarihinden itibaren) hükmü şöyledir:

1- Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı,

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

5422 Sayılı Kanunun (eski) Geçici 28.maddesi (1.1.1999-31.12.2004 tarihleri arasında uygulanmak üzere) de şöyledir:

“Tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır.

Sermayeye eklenen bu kazançların 5 yıl içinde herhangi bir surette işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanırlar. Ancak, iştirak hisseleriyle gayrimenkullerin satışından doğan kazanç sermayeye eklenmeyecek özel bir fon hesabında gösterilir ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmaz, kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılır.”

01.01.2005 tarihinden itibaren ise düzenleme geçici maddeden çıkarılıp 5422 Sayılı Kanunun 8.maddesinin 12.bendine eklenmiştir. Madde hükmü şöyledir:

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları.

Sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şarttır. Vadeli satış halinde, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Bu süre içinde sermayeye eklenmeyen kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkul ile iştirak hisselerinin satışında iki tam yıl süreyle elde tutulma şartı aranmaz. Bedelsiz olarak ya da rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değeriyle iktisap edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınır. Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı aranmaz, bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulur. Sermayeye eklenen veya fon hesabında tutulan kazançların beş yıl içinde; herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

Yapılan yasal düzenlemeleri toparlarsak;

Kooperatifin aktifinde yer alan ve iki tam yıl süre ile tutulan;

- 1.1.1999-31.12.2004 tarihleri arası dönemde gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satılması halinde satıştan elde edilen kazancın **kurum sermayesine ilave edilmesi**, maddenin devamında yer alan şartların ihlal edilmemesi (Sermayeye eklenen bu kazançların 5 yıl içinde herhangi bir surette işletmeden çekilmemesi vb.) durumunda **sermayeye ilave edilen satış kazancı**,

- 01.01.2005 – 21.06.2006 tarihleri arasında iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve **sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları**, (Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın **sermayeye ilave edilmesi şartı aranmaz**, bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulur)

- 21.06.2006 tarihinden itibaren, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı, (sermayeye eklenme şartı yok)

Kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 01.01.1999-31.12.2004 arası dönemde satılan gayrimenkul ve iştirak hisselerinden elde edilen kazancın hesaplanmasında, satış kazancının sermayeye

ilave edilme şartı aranırken, 01.01.2005 tarihinden sonra sadece sermaye şirketlerinde bu şart aranmış, sermaye şirketleri dışındaki kurumlarda kazancın özel bir fon hesabında tutulması yeterli görülmüştür. 21.06.2006 tarihinden sonra ise, kazancın sermayeye ilave şartı tamamen kaldırılmış, fakat kazancın %75'lik kısmına istisna tanınmıştır.

- Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu:

Diğer mükellefler gibi tarımsal amaçlı kooperatiflerin de teslim ve hizmetleri katma değer vergisi kanununa tabi olup, verginin konusu, beyan dönemleri, katma değer vergisi oranları vb. bakımlardan genel olarak farklılık bulunmamaktadır. Fakat, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 17.maddesinde tarımsal amaçlı kooperatiflere ve genel olarak kurumlara yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemeler şöyledir:

KDV Kanunu 17. Maddesinde Yer Alan İstisnalar:

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 17 maddesinin 1.bendi aşağıdaki gibidir:

"1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:

*Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, **tarımsal amaçlı kooperatifler** ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların:*

*a) İlim, fen ve güzel sanatları, **tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler**"*

h) (4697 sayılı Kanunun 10'uncu maddesiyle değişen ibare)(10.7.2001 tarihinden geçerli olmak üzere) 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**,

Madde metninden anlaşılacağı üzere, tarımsal amaçlı kooperatiflerin tarımı yaymak, ıslah etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler ile arazi ıslahına ait hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna kısmi bir istisna olduğundan, kooperatif tarafından yapılan bu tür teslim ve hizmetler sonucunda katma değer vergisi hesaplanmayacak, bu teslim ve hizmetlerin girdileri için ödenen katma değer vergisi (yüklenilen KDV) indirimler arasından çıkarılarak ilgili dönem KDV beyanlarına dahil edilecek, fakat maliyet veya gider olarak dikkate alınabilecektir (KDV Kanunun 30 ve 58.maddeleri gereği)

Geçici 10.Madde:

Kurumlar vergisi kanunda yer alan gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasına paralel olarak katma değer vergisi açısından da bir düzenleme yapılmıştır.

Aynı kanunun Geçici 10.maddesinde 03.07.2001 tarihinden itibaren uygulanmak üzere;

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28'inci maddesi ile geçici 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (7) numaralı bentleri kapsamındaki teslimler vergiden müstesnadır.

Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı dönemde indirilemeyen katma değer vergisi, bu hesap dönemi ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir.

Şu kadar ki; satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüştürülmemesi halinde, satıştan doğan kazancın ödenmiş sermayeye dönüşmeyen kısmına ait katma değer vergisi,

teslimin yapıldığı tarihteki katma değer vergisi nispetine göre hesaplanarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh edilir.

Ve,

04.04.2007 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, istisna kalıcı olarak 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 17.maddesinin r bendine eklenmiştir. Bahse konu bent hükmü şöyledir:

r) (5615 sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle değiştirilen bent)(4.4.2007 tarihinden geçerli olmak üzere) Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı dönem kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Görüleceği üzere, tarımsal amaçlı kooperatiflere yönelik katma değer vergisi yönünden muafiyet tanınmamış (KDV Kanununda hiçbir mükellefe muafiyet tanınmamıştır.), 17.maddenin bazı bentlerinde istisnalar getirilmiştir.

- Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu:

Kooperatifler kurumlar vergisine tabidir. Fakat, gelir vergisi mükellefi olan kişilerle olan münasebeti nedeniyle 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesi gereği vergi sorumlusu durumundadır.

Kooperatiflerin, çiftçilerden veya ortaklardan satın aldıkları;

a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri bedellerinin ödenmesinde %2,

b) Diğer zirai mahsullerin bedelinin ödenmesinde de %4 oranında gelir vergisi kaynakta tevfikatı yapmaları gerekmektedir.

Yine kooperatifler, yönetici ve denetçilere ödenen aylık ücret ve huzur hakkı ile istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlerden, gelir vergisi kanununda yazılı gelir dilimlerinde belirtilen nispetlerde gelir vergisi kesintisi yapmak ve ilgili vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan etmek zorundadırlar.

- Diğer Kanunlar Karşısındaki Durumu:

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunun 93. maddesinde de bir takım muafiyetler getirilmiştir:

B) Muaflıklar:

Madde 93 - 1. Kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği;

a) Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komüsyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden,

b) Her nevi defterlerin ve anasözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesi her nevi harçtan ve Damga Vergisinden,

c) Kiraya verilmediği veya irat getirmiyen bir cihete tahsis edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden,

d) Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harcından,

Muafır.

e) 13 üncü madde gereğince verilecek bildiri Damga Vergisine, diğer harç ve resimlere tabi değildir.

2. Gayrimenkullerin irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin kooperatiflere, kooperatif birliklerine, kooperatif merkez birliklerine, Türkiye Milli Kooperatifler Birliğine sermaye konulması halinde bunlar Emlak Alım Vergisi Kanununun 9 uncu maddesindeki indirimli nispetten,

3. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 199 sayılı Kanunla değişik 7 nci maddesinin 16 ncı bendindeki esaslar dahilinde Kurumlar Vergisi muafılığından,

Faydalanırlar.

4. Kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatifler merkez birlikleri faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, bu maddenin 1 nolu fıkrasının (b) bendi ile 2 nolu fıkrasından gayri fıkralarında yazılı muafılklardan istifade edemezler.

Denilmek suretiyle bir takım muameleler sonucunda alınan banka sigortaları muameleleri, damga, emlak alım vergisi ve harçlardan muaf tutulmuştur. Madde metninde görüleceği üzere, 5520 Sayılı kanunla "üst kuruluşu üye olma şartı" kurumlar vergisi kanunu ile artık aranmasa bile 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu ile hala aranmaktadır. Buna göre, kooperatiflerin bir üst kuruluşu üye olmaması halinde, yalnızca 93. maddenin 1/b bendi ile 2 no.lu fıkrasında yazılı muafılklardan istifade etmesi, bir üst kuruluşu üye olması halinde ise (b), (c), (d), (e) betlerinde belirtilen tüm işlemler ile ilgili vergi ve harçlardan muaf tutulması gerekmektedir.

492 Sayılı Harçlar Kanununun harçtan müstesna tutulan işlemler başlığı altındaki 59.maddesinde, kooperatiflerin harçtan muaf olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak maddenin son paragrafında, yukarıda yer alan istisnalara ilişkin hükümlerin saklı olduğu, aynı Kanunun 123. maddesinde de, özel kanunlar harçtan muaf tutulan kişilerle, istisna edilen işlemlerden

harç alınmayacağı hükümleri yer almaktadır. Mevzuatta kooperatiflerin tapu harcından muaf olduğuna dair bir hüküm bulunmamaktadır. Buna göre kooperatiflerin maliki bulunduğu gayrimenkulün satışı sırasında tapu harcı ödenmesi gerekmektedir.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun "İstisnalar" başlıklı 29'ncü maddesinin v bendinde, kooperatiflerin gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası kapsamındaki işlemleri Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu bent şöyledir:

- v) (5281 sayılı Kanunun 39'uncü maddesiyle eklenen bent)(1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere) 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (12) numaralı bendi kapsamındaki işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar,

Damga Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 2 sayılı tablosunun IV - Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kâğıtlar başlığı altına eklenen (5281 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle eklenen fıkra)(1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere) 35 no'lu bent ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8/12 nci maddesi kapsamındaki işlemler için düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

3- SONUÇ

Tarımsal amaçlı kooperatifler, çiftçileri ve üreticileri bir araya getirerek bir yandan girdi ve kredi sağlamak, diğer yandan pazarlama konularında yardımcı olmak ve pazar koşullarında kuvvetli olmalarını sağlamak amacıyla kurulmuş kooperatiflerdir. Bu görevleri ile kırsal kalkınmada ve kırsal toplumların yaşam şartlarının iyileştirilmesinde önemli birer araçtır. Bu tür kooperatifler doğru kullanıldıklarında işlevsel olmakta, çiftçilerin ferdi olarak ürün yetiştirme ve bu ürün-

leri pazarlama sürecinde "birlikten güç doğar" deyiminin tam anlamıyla gerçekleştiği oluşumlar haline gelmektedir. Kooperatifler kar elde etme amacından ziyade ortaklarının menfaatlerini gözetken sosyal yapılar olmasına rağmen, içinde yer aldıkları ekonomi itibarıyla vergisel yükümlülüklerini de yerine getirmek zorundadırlar. Ancak belirli şartlar sağlandığında vergisel muafiyetler ve istisnalardan yararlanabilmektedirler. Kooperatifçilik yanlış uygulandığında, ciddi vergisel yüklerle karşılaşılabilen, ticari amaçlı bir işletmeden farkı kalmayabilmektedir. Tarımsal Amaçlı Kooperatifler, özellikle köy kalkınma kooperatiflerinin üyeleri ve yöneticileri kırsal kesimde çiftçi durumunda olan insanlar olduğu için, vergisel yükümlülükler iyi bilinmemekte, gerek kooperatifin faaliyet döneminde gerekse tasfiye dönemlerinde hatalı muhasebe kayıtları ve hatalı beyanlar yapılmaktadır. Özellikle tasfiye dönemi diğer faaliyet dönemleri ile aynı değerlendirilmektedir. Hâlbuki tasfiye kurumun varlıklarının paraya çevrilmesi süreci olup, muafiyet şartlarının net olarak ihlal edilmesi gereken bir süreçtir. Tasfiye sürecinde, ortaklar dışındaki kişilere veya ortaklara ortaklık statüsü dışında aktifte yer alan varlıkların satışı söz konusudur. Bu da açık şekilde muafiyet şartlarının ihlal edilmesi anlamına gelir. Dolayısıyla, tasfiye sonunda kar veya zarar çıkar ve kar çıkması durumunda, kurumlar vergisine tabidir. Bu nedenlerle, kooperatiflerin mevzuata hâkim kişiler tarafından idare edilmeleri ve muhasebelerinin vergi mevzuatını iyi bilen kişiler tarafından tutulması önem arz etmektedir.