



Fevzi BULUT (*)

YAPI KOOPERATİFLERİNDE KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAFİYET UYGULAMASI

1 - GİRİŞ

Hızlı nüfus artışı yaşanan ülkemizde, artan nüfusun konut ihtiyacına cevap verecek inşaat sektörü de; ülke ekonomisi açısından lokomotif sektör işlevi görmektedir. İnşaat sektörü açısından çok fazla önem arz eden kurumlardan birisi de; yapı kooperatifleridir. Yapı kooperatifleri; konut sahibi olmak isteyen kişileri bir araya getirerek uygun şartlarda konut sahibi olmalarını sağlamak için faaliyette bulunmaktadır. Kişilerin uygun şartlarda konut sahibi olabilmeleri için, vergi idaresi; kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul ettiği kooperatifleri, belli şartlar altında kurumlar vergisinden muaf tutmaktadır.

Bu çalışmamızda; yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi karşısındaki durumu, kurumlar vergisinden muafiyet uygulaması, muafiyetin kaybedildiği- kazanıldığı dönem uygulaması gibi unsurların irdelenmesine çalışılacaktır.

2- YAPI KOOPERATİFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

5422 Sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun

(1.) Maddesinde, kooperatifler; kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, (3.) maddesinde ise; " Kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na ya da özel kanunlarına göre kurulan istihlak, istihsal, kredi, satış, yapı vesair kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatiflerdir..." şeklinde hüküm bulunmaktadır.

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (1.) maddesinde, kooperatiflerin; kurumlar vergisi mükellefi olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun (2.) maddesinde ise; kooperatiflerin "24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade ettiği" hükme bağlanmıştır.

Bilindiği gibi, kurumlar vergisinin konusu, belli nitelikteki kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır. Kurumlar vergisi "**vergi yükümlüleri**" ise belli "**kurumlardır**" bu kurumlar arasında "**kooperatifler**"de yer almaktadır. İlke olarak kooperatif kurum kazançları da belli koşulları içermeleri halinde kurumlar vergisine tabidirler.

Kooperatif kavramı ülkemiz uygulamasında ya "**1163 sayılı Kooperatifler Kanunu**" ile genel

(*) Vergi Denetmeni

hukuk kural ve normuna bağlanmış ya da özel kanunlarına göre kurulmuş işletmelerdir.

“1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’na göre ya da özel kanunlara tabi tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçinmelerine 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 değişik ortaklı ve değişik sermayeli teşekküllere kooperatif denir.” diye tanımlanmaktadır (KK md. 1).¹

3- YAPI KOOPERATİFLERİNDE KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAFİYET ŞARTLARI

Yapı kooperatiflerinin; kurumlar vergisinden muafiyet uygulaması ile ilgili olarak; 01.01.2006 tarihine kadar uygulanan 5422 Sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunu’nda hüküm altına alınan, kurumlar vergisinden muaf olma şartları ile, 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanan, 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi’nde hüküm altına alınan kurumlar vergisinden muaf olma şartları farklılıklar göstermektedir.

3.1- 01.01.2006 Tarihinden Önceki Uygulama

Yapı kooperatiflerinin 5422 Sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki muafiyet uygulaması; ilgili kanunun (7.) maddesinin (16.) bendinde hüküm altına alınmıştır. İlgili bent şu şekildedir; “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 mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla

beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz.”

Yukarıdaki bent hükmü dikkate alındığında; yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olması ile ilgili şartlar şunlardır;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması
- İdare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi
- İhtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması
- Münhasıran ortaklarla iş görülmesi

Bu şartlar; **hem esas mukavelede yer alacak, hem de, bu şartlara fiilen uyulacaktır.** Aksi halde muafiyet şartı ihlal edilecektir. Bununla birlikte kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanacak kooperatifin; **faaliyete geçen üst kuruluş girmesi gerekmektedir.** Faaliyete geçen bir üst birlik yoksa, üst birliğe girme şartı da olmayacaktır. Öte yandan; üst birliğe girme ibaresinin de belirlenmesi gerekmektedir.

Yapı kooperatiflerinin; aktiflerindeki arsaları; kat karşılığı müteahhide teslim ederek, her bir hisse için bir daire ya da işyeri alması durumunda, ilgili kanun hükmüne göre; kooperatiflerin; münhasıran ortakları ile iş görmesi şartı ihlal edildiğinden, yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muafiyeti ortadan kalkacaktır.

3.2- 01.01.2006 Tarihinden Sonraki Uygulama

Yapı kooperatiflerinin; kurumlar vergisinden muafiyet uygulaması; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (4) numaralı maddesinin (1) numaralı fıkrasının (k) bendinde hüküm altına alınmıştır. Kanun maddesinin ilgili bendi şu şekildedir; “ Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu

¹ Salih ÖZEL, Yaklaşım Dergisi / EKİM 2006 / Sayı: 166

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 kişi temsilcilerine veya Kanunun 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.”

Yukarıdaki bent hükmü dikkate alındığında; yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olma şartları şunlardır;

- sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması
- yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi
- yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması
- sadece ortaklarla iş görülmesi

Bu şartlar; hem ana sözleşmede yer almalı, hem de; bu şartlara fiilen uyulması gerekmektedir. Buna ilave olarak; aşağıdaki şartlarda da muafiyet ihlal edilmeyecektir ;

1- **Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun**, kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması,

2- Kooperatifin, kendisine ait arsayı, **“kat karşılığı”** müteahhide vermesi durumunda, her bir hisse için bir konut ya da işyeri elde etmesi,

3- Kooperatif **yönetim ve denetim kurulu üyelerinin**, kuruluşundan inşaatın bitim tarihine

kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 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 olması.²

5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu; yapı kooperatiflerinin; kurumlar vergisinden muaf tutulması ile ilgili olarak, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer almayan ilave koşullara yer vermekle birlikte, kooperatiflerin “faaliyete geçen üst birliğe girmesi” şartına ilgili kanun maddesinde yer vermemiştir. Dolayısıyla; yapı kooperatiflerinin; 5520 sayılı kurumlar vergisine göre; kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması için “faaliyete geçen üst birliğe girme şartı” ortadan kaldırılmış olmaktadır.

Yapı kooperatiflerinin; muafiyetten yararlanabilmesi için yapı ruhsatı ve arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil olması gerekmektedir. Aksi halde muafiyet kaybedilecektir. Genel ilke bu şekilde olmasına karşın; 1 seri nolu kurumlar vergisi genel tebliği’ne göre arsa tapusu veya yapı ruhsatı TOKİ veya kooperatif merkez birliğine adına olan yapı kooperatifleri de kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmektedir. Ayrıca 2 seri nolu KVKGT’ye göre henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş dolayısıyla işyeri ve konut teslimine yönelik faaliyete başlanmamış kooperatifler için bu şart aranmayacaktır.³

Yapı kooperatiflerinin; kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanıp yararlanamayacağı ile ilgili

² Metin TAŞ, Yaklaşım Dergisi / Eylül 2006 / Sayı: 165

³ Gürol ÜREL, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması Yorum ve Açıklamalar 2009 sf: 57

olarak; önemli kavramlardan birisi de; kanun maddesinde geçen “sadece ortaklarla iş görülmesi” ibaresidir. Hangi işlemin ortak içi işlem, hangi işlemin ortak dışı işlem olduğunun belirlenmesi önem arz eder. Ortak içi işlem olup olmadığı konusunda özellik gösteren hususlar ile ilgili olarak; vergi idaresi; vermiş olduğu bir özalgede; “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.

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.”⁴ Şeklinde görüş belirtmiştir.

Öte yandan; muafiyet şartlarını ihlal eden kooperatifin; vergi mükellefiyetinin ne zaman

başlayacağı ve muafiyet şartlarını sağlayan kooperatifin ne zaman kurumlar vergisinden muaf olacağı ile ilgili olarak; Vergi İdaresinin Çıkarılmış olduğu 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği’ne göre; “Kurumlar vergisinden belirli şartlara bağlı olarak muaf tutulan bir kurum veya kuruluşun 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 yararlandırılması gerekmektedir.

4- SONUÇ

5422 sayılı Eski kurumlar vergisi kanununda olduğu gibi 5520 sayılı Yeni kurumlar Vergisi Kanununda da kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Her iki kanunda da belli şartlar altında kooperatiflere kurumlar vergisinden muafiyet tanınmıştır. Her iki kanun hükmünde yer alan muafiyet şartları ile ilgili olarak farklılıklar göz önünde bulundurularak muafiyet uygulaması açıklanmaya çalışılmıştır.

Yapı kooperatiflerinin muafiyet şartlarını ihlal ettiğinde mükellefiyetinin ne zaman başlayacağı konusunda 1 Seri Nolu KVKGT ile açıklama yapılmıştır. Ancak kanunda yer almayan bir hususla ilgili olarak tebliğ ile yapılan bu açıklamanın kanuna uygun olup olmadığı tartışmaya açıktır.

⁴ İVDB, B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k sayılı mukteza