



KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Oktay COŞKUN^(*)

1 - GİRİŞ

Kooperatifler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar olarak ekonomik faaliyetlerini sürdüren, özel yapıya sahip ekonomik ve sosyal amaçlı kuruluşlardır. Sosyal niteliklerinden ötürü vergi kanunlarında kooperatiflere ilişkin bazı muafiyet ve istisnalar tanınmıştır. Aynı zamanda ekonomik yanı olan kooperatiflere ilişkin tanınan bu muafiyet ve istisnalar, gerçek kooperatiflerin yanında görünürde kooperatiflerin de ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Makalemizde bu sürecin ortaya çıkmasına neden olan unsurların ortaya konulabilmesi için kooperatiflerin vergi kanunları karşısındaki durumu irdelenecektir.

2- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde,

kazançları kurumlar vergisine tabi olan kuruluşlar arasında kooperatifler de sayılmıştır. Anılan Kanunun 2. maddesinin 2. fıkrasında, kooperatiflerin 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade ettiği belirtilmiştir.

Kurumlar vergisine tabi olan mükellefler 2 gruba ayrılabilir. Birinci ve asıl grup, ticaret şirketleridir. İkinci grup ise, rekabet eşitliğinin korunması ilkesi gereğince, vergiye tabi tutulan, kamu idare ve müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir. Ticaret şirketlerinde amaç karı maksimize etmek iken, kooperatiflerde kar elde etme amacı yoktur. Hatta bir kooperatifin, böyle bir amacı yasal olarak ta yoktur. 1163 sayılı Kanunun 1. maddesinde belirtildiği üzere, kooperatiflerde amaç, " ortakların belirli ekonomik menfaatleri ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumaktır." Ancak, bir kooperatifin, şeklen kooperatif statüsünde

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

kalmakla beraber, fiilen gerçek bir ticaret şirketi hüviyetine bürünmesi, kazanç sağlayıp, ortaklarına paylaştırma amacına yönelmesi mümkündür. İşte, kooperatiflerin ticaret şirketi olarak mütalaa edilerek vergilendirilmesi, yani genel rejim uyarınca kurumlar vergisine tabi tutulması bu aşamada söz konusu olur.

Kooperatiflere ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-k maddesinde muafiyet hükümleri düzenlenmiştir. Şöyle ki, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılması, yönetim kurulu 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 kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir.

Yapılan düzenleme incelendiğinde şu sonuçlar çıkmaktadır;

1- Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmazlar.

2- Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için aşağıdaki koşulların ana sözleşmelerinde yer alması ve bunlara fiilen uyulması gerekmektedir:

2.1- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması: Sermaye üzerinden kazanç dağıtımı, ticaret şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerde, kar elde edip, ortaklara paylaştırma amacı yoktur.

2.2- Yönetim Kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi: Anonim şirketlerde dahi, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazançtan pay verilmesi için, şirket ana sözleşmesinde özel bir hüküm bulunması gerekmektedir. Buna göre, kooperatiflerin ana sözleşmelerinde özel bir hüküm yoksa yönetim kurulu üyelerine kazanç üzerinden pay verilmeyecektir. Muafiyetten yararlanma durumunda olan kooperatiflerin, her türlü uyuşmazlığı önlemek bakımından, ana sözleşmede açık hüküm koymaları gerekmektedir.

2.3- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmaması: Yedek akçe, sermaye şirketlerinin bilanço dönemi karlarından dağıtmayarak, çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere, şirkette tuttukları karlardır. Yedek akçelerin dağıtılmaması Kooperatifler Kanunu'nda da düzenlenmiş bulunmaktadır. Anılan kanunun 38. maddesinde, ortak dışı işlem karlarından oluşan fonun dağıtılmadığında özel fon hesabına alınır hükmü yer alırken; 39 uncu maddede, ortak içi işlemlerden elde edilen gelirden farkından ayrılması gereken %10 oranındaki yedek akçenin dağıtımına tahsis edilemeyeceği düzenlenmiştir.

2.4- Münhasıran ortaklarla iş görülmesi: Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunması amacını taşırlar. Bu amaç içinde, faaliyetin normal olarak, sadece ortaklarla sınırlı olması gerekir. Yine de kooperatifler amaçlarına ulaşmak için ortak dışı kişilerle işlem yapabilmektedirler. Ancak kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ortak dışı kişilerle işlem yapılmaması ve bunun ana sözleşmede düzenlenmiş olması gerekmektedir.

2.5- Faaliyete geçen bir üst birliğe üye olunması: Bu koşul Kooperatifler Kanunu'nun 93/4 maddesinde yer almaktadır. Kooperatifler açısından üst birlik, Kooperatifler Kanunu'nun 72'nci maddesinde düzenlenen "Kooperatif Birlikleri" dir. Bu birliklerin üst kuruluşu Kooperatif Merkez Birlikleridir (KK. m.76). Kooperatif Merkez Birlikleri'nin üst kuruluşu ise Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'dir (KK. m.77).

4369 sayılı Kanun ile mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16 maddesine "...faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten yararlanamaz" hükmü eklenmiştir. Böylece 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile paralel bir yapı elde edilmiştir. Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendinde muafiyet için üst birliğe üye olunması koşuluna yer verilmemiştir.

Konuyla ilgili olarak Ormancılık Kooperatifleri Merkez Birliğinin, faaliyete geçen üst birliğe üye olmayan kooperatiflerin, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacakları yönünde işlem tesisini, isteyerek yaptığı başvurunun reddi yolundaki işlem ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 4.13 bölümü (1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 93 üncü maddesinin 3 ve 4 üncü fıkrasında yer alan kurallar gözetilmeyerek yol açılan eksik düzenleme nedeniyle) dava konusu yapılmıştır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 2009/427 Esas, 2010/198 Karar No.lu kararı özetle şu şekildedir; "...Kooperatifler Kanununun 93 üncü maddesinin 4 üncü fıkrası, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 7 nci maddesinin 16'ncı bendinde öngörülen koşulların yerine getirilmiş olması yeterli görmeyerek, muafiyetten yararlanmak isteyen kooperatiflerin, faaliyete geçen üst kuruluşu üye olmaları koşulunu aramaktadır. Nitekim 5422 sayı-

lı Kanunun 7 nci maddesinin 16 ncı bendinde, 4369 sayılı Kanunun 81/D-7'nci maddesiyle yapılan değişiklikle değinilen şart, Kurumlar Vergisi Kanununda öngörülenlere ek bir koşul olarak getirilmiştir.

...

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 35 inci maddesinde, diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu ve kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapmak suretiyle düzenlenebileceği kurala bağlanmasına karşın, aynı Kanunun Geçici 1 inci maddesinin 5 inci fıkrasında, diğer kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılacağı, 9 uncu fıkrasında bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak baska kanunlarda ver alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmıyacağı kurala bağlandığından ve 1163 sayılı Kanunda muafiyete ilişkin olarak düzenlenen ek şart yürürlükte olduğundan muafiyetten yararlanmak isteyen kooperatiflerin, faaliyete geçen üst kuruluşu üye olmaları gerekmektedir. Bununla birlikte 21.01.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kanunun 35 inci maddesinde öngörülen kuralın, bu Kanunun yürürlük tarihinden sonra kabul edilen Kanunlarda yer alan muafiyetler için geçerli olduğu, dolayısıyla ileriye dönük hüküm içeren bir düzenleme içerdiği anlaşılmaktadır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanıp yararlanamayacaklarının belirlenmesinde, 5520 sayılı Kanunun yanı sıra 1163 sayılı Kanunun 93 üncü maddesinin kurumlar ver-

gisi muafiyetinden yararlanma koşulları bakımından özel bir düzenleme olan 4 üncü fıkrasının gözetilmesi zorunludur.

Yasa yapıcının, 1163 sayılı Kanunun 93 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasında ifadesini bulan iradesinin, etkisiz biçimsel bir koşul olarak nitelendirilmesi ve bu suretle yasa hükmünün uygulanamaz hale getirilmesine neden olan dava konusu eksik düzenlemede ve buna dayalı işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”

Buna göre, 1163 sayılı Kanunda muafiyete ilişkin olarak düzenlenen ek şart yürürlükte olduğundan muafiyetten yararlanmak isteyen kooperatiflerin, faaliyete geçen üst kuruluşa üye olmaları gerekmektedir.

3- Yapı kooperatiflerine ilişkin olarak bazı ek şartlar bulunmaktadır. Şöyle ki, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmesi için, inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilere veya Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13 üncü maddesine (Transfer fiyatlandırmasına ilişkin madde) göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya bunlarla işçi-işveren ilişkisi bulunanlara yer verilmemesi gerekmektedir. Ayrıca, yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olmalıdır.

Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanan bir kooperatif, muafiyet şartlarından herhangi birini ihlal ettiğinde, vergiye tabi olma durumu ile karşılaşacaktır. Muafiyet şartları kaybedildiğinde, vergileme, kooperatiflerde hesap dönemleri itibarıyla yapılır. Muafiyet şartı takvim yılı içinde ihlal edildiğinde, yılın başından itibaren elde edilen kazanç vergilendirilir. Örneğin, öteden beri vergiden muaf olarak çalışan kooperatifte belli bir takvim yılında, ortak dışı işlem yapılırsa o dönemde, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın tamamı vergi matrahına dahil olur.

Muafiyet şartlarından herhangi birini, belli bir hesap döneminde kaybettiği için mükellefiyete giren bir kooperatifin, ileriki dönemlerde, ilgili şartları yerine getirmek suretiyle, muafiyetten tekrar yararlanıp yararlanamayacağı hususunda açık bir hüküm olmamakla beraber; her hesap döneminin müstakilen değerlendirileceğini göz önünde bulundurursak, şartların tekrar kazanılması durumunda, muafiyetten tekrar yararlanılabilecektir.

Kooperatiflere ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu muafiyete ilişkin hükümlerin yanı sıra istisnaya ilişkin olarak da hükümler ihtiva etmektedir. Anılan Kanunun 5/1-i bendinde kooperatifler için risturn istisnası öngörülmüştür. Buna göre; kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

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

-Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

-Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere,

göre hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında, risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz.

3- KOOPERATİFLERİN KATMA DEĞER

VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1 inci maddesine göre, Türkiye’de yapılan;

-Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

-Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

-Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler, Katma Değer Vergisi'nin konusuna girmektedir.

Adı geçen işlemleri yapan gerçek ve tüzel kişiler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda aksine bir hüküm olmadığı sürece KDV mükellefidirler. Bu bağlamda Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan ve verginin konusuna giren işlemleri yapan kooperatifler katma değer vergisi mükellefidirler.

Kooperatifler de diğer KDV mükellefleri gibi kanunda yer alan istisnalardan yararlanırlar. Ana başlıklar itibarı ile bu istisnalar: ihracat istisnası, araçlar ve petrol aramalarında istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, ithalat istisnası ve sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ile diğer istisnalardır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bu genel kapsamlı istisnaların yanı sıra kooperatiflere tanıyan istisnalar da yer almaktadır. Bu istisnalar şöyledir:

1- Katma Değer Vergisi Kanunu 17/1-a'da düzenlendiği şekliyle, **Tarımsal amaçlı kooperatiflerin;**

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

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri, kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri, katma değer vergisinden müstesnadır.

2- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 15 inci maddesi hükmünde ise, Bu Kanunun (KDVK) yayımlandığı tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri, katma değer vergisinden müstesnadır.

4- KOOPERATİFLERİN GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Gelir Vergisi'nin mükellefi gerçek kişiler, konusu da gerçek kişilerin gelirleridir. Bu itibarla, kooperatifler Gelir Vergisi açısından "vergi yükümlüsü" değil, "vergi sorumlusu" olabilmektedirler. Birer tüzel kişi olarak kooperatifler de, GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtilen ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, bu ödemeler üzerinden "vergi sorumlusu" olarak, hak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmak ve bunu da ertesinin 23. günü akşamına kadar beyan ederek 26. günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar. Kooperatifler aynı şekilde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30'uncu maddelerde belirtilen ödemeleri yaptıkları sırada da tevkifat yapıp muhtasar beyanname ile beyan etmek zorundadırlar.

5- KOOPERATİFLERİN GİDER VERGİLERİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Gider Vergileri Kanunu'nun 29/m maddesinde; "Türkiye Halk Bankası'nın Esnaf Ve Sanatkarlar Kefalet Kooperatifleri'nin kefaleti altında, esnaf ve sanatkarlara verdiği krediler dolayısıyla alınan paralar ve bu kooperatiflerin ortaklarından masraf karşılığı adıyla aldığı paralar" ve 29/r maddesinde, "Kooperatifler aracılığı ile Başbakanlık Toplu Konut idaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri dolayısıyla lehe alınan paralar", Banka Sigorta Muameleleri Vergileri'nden müstesna edilmiştir.

6- KOOPERATİFLERİN DAMGA VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı be-

lirtilmiştir. Mezkur kanunun 3. maddesinde kağıtları imza edenlerin damga vergisinin mükellefi olacağı belirtilmiştir. Öte yandan, aynı kanunun 9. maddesinde kanuna ekli (2) sayılı tablodaki kağıtların damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Söz konusu 2 sayılı tabloda kooperatiflere ilişkin olarak yer alan muhtelif istisnalar aşağıdaki gibidir:

- Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri ve Tarım Kredi Kooperatifleri'nin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar (2 nolu ekli liste V/15)- Çay yetiştirenlerin Türkiye'de çay ziraatini geliştirmek maksadiyle kuracakları kooperatiflerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kooperatifler tarafından ödenmesi gereken kağıtlar (2 nolu ekli liste V/16)- Türkiye Halk Bankası'nın, Esnaf Kefalet ve Küçük Sanat Kooperatifleri ve ortakları ve bu kooperatiflerin kendi ortakları ile münasebetlerinde tanzim olunacak borç senetleri, borç ödeme makbuzları, ipotek ve rehin senetleri (2 nolu ekli liste V/18)

7- SONUÇ

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar olarak ekonomik faaliyetlerini sürdüren, özel yapıya sahip ekonomik ve sosyal amaçlı kuruluşlar olarak tanımlanan kooperatiflere ilişkin olarak, vergi kanunlarında yer alan muafiyet (Kurumlar vergisi) ve istisna hükümlerinin (Katma değer vergisi, damga vergisi ve banka sigorta muameleleri vergisi) neler olduğunu yazımız içinde belirttik. Kooperatifler, kurumlar vergisi mükellefi olmakla birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki şartların gerçekleşmesi halinde vergiden muaf olup, muafiyet şartı takvim yılı içinde ihlal edildiğinde ise yılın başından itibaren elde edilen kazancın vergilendirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Özbalcı, Y. Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Koçtürk, M.(2006), "Türkiye'de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi", Yönetim ve Ekonomi, Sayı 2.
- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 6802 Gider Vergileri Kanunu
- www.danistay.gov.tr