



KOOPERATİF MUAFİYETİ AÇISINDAN ORTAK DIŞI İŞLEM SORUNSALI

*PROBLEMATIC OF EXTERNAL
TRANSACTION FROM COOPERATIVE
EXEMPTION POINT OF VIEW*

Burak TEPE^(*)

ÖZET

Kooperatifler, iktisadi ve ticari hayat içerisinde faaliyette bulunmaları ve bir nevi ortaklık biçiminde örgütlenmeleri dolayısıyla ticaret şirketleri gibi değerlendirilerek, vergilendirilme kapsamına alınmış ve kurumlar vergisinin mükellefleri arasında sayılmıştır. Bununla birlikte kooperatifleşmenin ortaya çıkış nedenlerine bağlı olarak, kendisine has birtakım özellikleri nedeniyle de üstlenmiş olduğu toplumsal görevleri yerine getirmelerinin engellenmesinin önüne geçilmeye çalışılmış ve bu çerçevede çeşitli muafiyet ve istisna hükümleri düzenlenmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan şarta bağlı muafiyet hükümlerinin yanı sıra kooperatiflere özgü kazanç dağıtımı olarak ifade edilen "risturn" dağıtımına ilişkin istisna hükümlerinde karşılaşılan "ortak dışı işlem" kavramının kooperatif mantığı içerisinde ne anlama geldiği, kooperatiflerin ticaret şirketlerinden ayrılması ve kooperatifçilik mantığına ne ölçüde bağlı kaldıklarının tespiti açısından bu kavramdan ne anlaşılması gerektiği önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kooperatif, kooperatif şirketler, şarta bağlı muafiyet, muafiyet şartları, ortak dışı işlem, risturn, risturn istisnası

ABSTRACT

Cooperatives, being regarded as commercial companies due to their activities in the economical and commercial lives, are subject to corporate taxation. On the other hand, cooperatives are expected

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

to fulfil certain social functions due to their very basis of existence, and thus equipped with several tax exemptions by the law. What the concept of external transaction, which is faced during the implementation of cooperative profit distribution exemption as well as other conditional exemptions laid down in the Corporate Tax Law, numbered 5520, means is of importance.

Key Words: Cooperative, cooperative companies, conditional exemption, conditions of exemption, external transaction, return, exemption of return

1- GİRİŞ

19. yy İngiltere'sinde ortaya çıkan ve ekonomik sivil toplum örgütleri olarak tanımlanan kooperatifler, Türk hukuk sistemi içerisinde, 6762 sayılı (mülga) Türk Ticaret Kanunu'nda "Kooperatif Şirketler" tanımı altında kendisine yer bulmuş, 1950 yılında yürürlüğe giren 5422 sayılı (mülga) Kurumlar Vergisi Kanunu ile de kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. 1969 yılında yürürlüğe giren 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nu ile birlikte kooperatifler, Türk Ticaret Kanunu'ndan çıkartılarak ayrıca düzenlenmiştir.

1950'li yıllarda gerçekleştirilen vergi reformu ile sisteme 5422 sayılı kanun ile dâhil edilen kurumlar vergisi, İngilizce de "corporation", Almanca ise "körperschaft" kelimelerinin Türkçe karşılığı olan "kurum"ların gelirlerinin vergilendirilmesini getirmiştir. 5422 sayılı kanunun gerekçesinde de ifade edildiği üzere, kurumlar vergisinin mükelleflerinin başta gelenleri Sermaye şirketleri ile iktisadi kamu müesseseleridir. Bu ikisi dışında kooperatif şirketleri ile cemiyyet ve vakıflara ait iktisadi işletmeler de kurumlar vergisinin mükellefi sayılmışlardır.

6762 sayılı (mülga) Türk Ticaret Kanunu'ndaki adlandırılmasına benzer şekilde verginin mükellefleri arasında sayılan "Kooperatif Şirketleri", 5422 sayılı kanun gerekçesinde açıklandığı üzere, okul kooperatifleri ile adi şirket niteliğindeki kooperatiflerden farklı olarak kurumlar vergisine tabi tutulmuşlardır. Bununla birlikte söz konusu kanunda, kooperatiflerin haiz oldukları bir takım özellikleri ile sermaye şirketlerinden ayrı düşmeleri nedeniyle, bazı yabancı kanunlarda olduğu gibi bir takım muaflık ve istisna hükümleri de yer almıştır.

Kooperatiflerin esas itibarıyla ekonomik bir topluluk olması ve ticari hayat içerisinde doğrudan müdahil konumda olması, onların ticaret şirketlerine benzer nitelik kazanmasına bu nedenle de kurumlar vergisine tabi tutulmalarına imkân verirken, kanunda belirtilen bir takım şartların sağlanması neticesinde, kooperatif tüzel kişiliğinin vergiden muaf tutulabileceği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte ekonomik faaliyette bulunan kooperatiflerin, menfaatlerini koruduğu ortakları ile gerçekleştirdiği işlemlerden sağladığı kazançların "risturn istisnası" adı altında vergiden istisna edilmesi de muafiyet hükümlerinin doğal bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yazımızın konusunu yukarıda kısaca değinildiği üzere, ekonomik hayatın içinde bir aktör olarak yer alan ve tüzel kişiliğe sahip kooperatiflerin, kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için sağlamaları gereken şartlardan "ortak dışı işlem" kavramının ne anlama geldiği konusu oluşturmaktadır.

2- KOOPERATİFLER

Birlikte hareket anlamına gelen "Cooperatio" kelimesinden türetilen kooperatifler, kişilerin sos-

yo ekonomik ihtiyaçları nedeni ile doğmuştur. Kooperatifler, kişilerin tek başlarına karşılayamadıkları ekonomik ihtiyaçlarının birlikte karşılanması neticesinde ortaya çıkmıştır.¹

Ekonomik sivil toplum örgütleri olarak kabul edilen kooperatiflerin ilk örneğinin 1844 yılında İngiltere'nin Rochdale şehrinde 28 dokuma işçisinin kurduğu bir tüketim kooperatifi olduğu söylenebilir.² Sanayi devrimi ile birlikte sermaye yoğun üretime geçiş, üretim sürecinde yer alan ve tüketim yapan bireyleri, gittikçe büyüyen üretici güçler karşısında savunmasız bırakmış, bu durum da kendi başlarına haklarını savunamayan bireyleri bir araya gelerek topluluklar oluşturma konusunda teşvik etmiştir. Sendikalaşmanın yanında gelişme gösteren kooperatifçilik gittikçe tüm dünyada örneklerini göstermiş ve ülkemizde de Osmanlı Devleti döneminde kurulan örnekleri ile var olmaya başlamıştır.

Mevzuatımızda Kooperatiflerin nasıl yer bulduğuna bakıldığında ise; 1956 tarihli 6762 sayılı (mülga) Türk Ticaret Kanunu'nda "Kooperatif Şirketler" adı altında yer alan kooperatiflerin, 1969 yılında yürürlüğe giren 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile birlikte kendi kanunda düzenlendiği görülmektedir. Söz konusu düzenlemelerde görüleceği üzere kooperatifler, mülga ticaret kanununda kooperatif şirketler olarak düzenlenmiş ardından 1163 sayılı kanunda şirket tanımlaması kullanılmamıştır.

Kooperatiflerin mevzuatımızda, önce ticaret şirketleri arasında kabul edilmesinin nedeni, yazımının daha sonraki kısımlarında da açıklanacağı üzere, ekonomik hayat içerisinde doğrudan yer alarak mal ve hizmet üretmeleri veya başka şekillerde ekonomik işlemlerde bulunması ve bunu sermayeye dayalı olarak ortaklık şeklinde gerçekleştirmesidir. Bünyeleri itibarıyla de kooperatif şirketler hem sermaye hem de şahıs şirketi görünümünde olabilmektedir.³ Kooperatiflerin ticaret şirketi mahiyetine bürünmesine rağmen, ortaya çıkışı nedeni daha çok sosyal nedenler olduğundan ve ortaklarına elde ettiği kazançtan kar dağıtımını yapma gayesi ile hareket etmediğinden farklı düzenlemeye gidilmesine ihtiyaç duyulmuştur.

Kooperatifler ile diğer ticaret şirketleri arasında var olan farklılıklardan bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁴

1. Ticaret şirketlerini kar elde etme amacına karşılık, kooperatiflerde amaç ortaklarının menfaatini sağlamaktır.
2. Ticaret şirketlerinde şirket ortakları ile şirket faaliyetlerine muhatap olanlar farklı kişilerken, kooperatiflerde ortak dışı işlem kavramı geliştirilmiş ve ortaklarla işlem yapmak esas alınmıştır.
3. Her ne kadar sermayeye dayalı bir ortaklık olsa da kooperatiflerde kişi unsuru esas alınırken, ticaret şirketlerinde sermaye temel unsurdur.
4. Ticaret şirketlerinde ortaklar, genel itibarıyla şirkete koydukları sermaye oranında yönetimde söz sahibi olurlarken, kooperatiflerde sahip oldukları sermaye payları ne kadar olursa olsun ortakların oy hakkı taktır.

¹ UYSAL, Ali, ve Nurettin EROĞLU. Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara, 2008, s.82

² Kooperatiflerin Çıkışı Ve Türkiyede Kooperatifçilik" başlıklı makalenin tüm hakları yazarı Muzaffer Deligöz'e aittir ve makale, yazarı tarafından Türk Hukuk Sitesi (<http://www.turkhukuksitesi.com>) kütüphanesinde yayınlanmıştır.

³ TOSUNER, Mehmet, ve Zeynep ARIKAN. Türk Vergi Sistemi. İZMİR: Kanyılmaz Matbaası, 2013, s.236

⁴ VURAL, İrfan. Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2009, s.57-58

5. Sermaye şirketlerinde ortaklara sahip oldukları sermaye payına göre kar dağıtımı söz konusu iken, kooperatiflerde ise daha sonra açıklanacağı üzere; sermayeye sadece sınırlı olarak faiz verilmesi söz konusu olup, risturn dağıtımı da sermaye şirketlerindeki kar dağıtımından farklılık arz etmektedir.

Kooperatiflerin birçok tanımı yapılmakla beraber, 1163 sayılı kanunda yapılan tanımı şu şekildedir: *“Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.”*

1950 yılında yürürlüğe giren 5422 sayılı (mülga) Kurumlar Vergisi Kanunu ile de kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan “Kooperatif Şirketler”, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Kooperatifler adı altında mükellefler arasına alınmıştır. Yazımızın kapsamı açısından da kooperatiflerin 1163 sayılı kanunda yapılan tanımından hareketle 5520 sayılı kanun kapsamında kurumlar vergisi karşısındaki durumu açıklanmaya çalışılacaktır.

3- KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ OLARAK KOOPERATİFLER

3.1- Genel Açıklama

Yazının giriş bölümünde de ifade edildiği üzere, 1950’li yıllarda gerçekleştirilen vergi reformu ile sisteme dâhil edilen kurumlar vergisi ile gelir vergisini takip eden ve sermaye unsurunun emek faktöründen ayrılması esasına dayanan yeni bir vergi türü oluşturulmuştur. Kurumlar Vergisi esas itibarıyla mevzuata 5422 sayılı kanun ile dâhil edilen ve şahıs şirketlerinden farklı olarak ifade edilen Sermaye Şirketlerinin vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Zira Kurumlar Vergisi, ortaklarının sorumluluğu şirkete koydukları sermaye ile sınırlı sermaye şirketlerinin gelirlerini vergilendirmek amaç ve düşünceyle ortaya çıkmıştır. Ancak ekonomide sermaye şirketi ile aynı rekabet düzeni içinde faaliyet gösteren iktisadi kamu kurumları ile tüzel kişiliği bulunan ya da bulunmayan bir kısım ekonomik oluşumlar da kurumlar vergisinin mükellefleri arasında sayılmıştır.⁵

Bu çerçevede, kurumlar vergisi mükellefleri arasında, 5422 sayılı kanun ile kooperatif şirketler de sayılmıştır. Okul kooperatifleri ile adi şirket mahiyetindeki kooperatifler dışarıda bırakılarak, bunlar haricinde kalan kooperatiflerin sermayeye dayalı ortaklık biçiminde kurulması, bu ortaklıkların da kurumlar vergisi mükellefleri arasına alınması sonucunu doğurmuştur. Zira bu durum, yukarıda ifade edildiği üzere; ortaklarının kişiliklerinden bağımsız bir kişiliğe sahip olan ve sermayeye dayalı kazanç sağlayıcı işlemlerde bulunan kooperatiflerin vergi dışı bırakılmasının rekabet ekonomisine zarar verebileceği düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

5422 sayılı kanun, uluslar arası gelişmelere ayak uydurulması ve izlenen ekonomi politikalarına uyum sağlanması amacıyla 2006 yılında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

5520 sayılı kanunun, verginin konusu başlıklı 1’inci maddesinde; hangi kurumların kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu düzenlenmiştir. Söz konusu maddede kooperatifler de bu kurumlar

⁵ ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU, ve Nami ÇAĞAN. Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s.331

arasında sayılmış olup, kooperatiflerin de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından oluşan kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Vergi mevzuatı açısından Kooperatifin tanımı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yapılmış olup söz konusu tanım şu şekildedir:

“Kooperatifler: 24.04.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.”

Bu çerçevede, Kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 1'inci maddesinde şu şekilde tarif edilmiştir: *“Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.”*

Kurumlar Vergisi Kanunu bir yandan kooperatifleri vergi mükellefleri arasında sayarken, aynı kanunun muafiyetleri düzenleyen 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (k) bendinde kooperatifler açısından şarta bağlı muafiyet öngörülmüş ve söz konusu madde hükmünde sayılan şartları taşıyan bir takım kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf kılınacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte adı geçen kanunun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (i) bendinde; “risturn” olarak adlandırılan ve ortakları ile yaptıkları işlemler nedeniyle kooperatif bünyesinde oluşan gelir-gider farklarının ortaklara geri verilmesi şeklinde ifade edilebilecek işlemlere ilişkin olarak, bentte sayılan kooperatiflere has istisna hükümleri öngörülmüştür.

3.2- Kooperatif Muafiyeti ve Şartları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Muafiyet ve İstisnalar başlıklı ikinci bölümünde yer alan ve muafiyetleri düzenleyen 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; *“aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır.”* Dedikten sonra aynı fıkranın kooperatif muafiyeti ile ilgili (k) bendinde:

“Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, 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 kooperatifleri.”

şeklinde muafiyete ilişkin şartlar düzenlenmiştir.

Bununla birlikte muafiyetleri düzenleyen kanun maddesinin 2'nci fıkrasında, bu maddedeki hükümlerin uygulanmasına ilişkin usullerin belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu çerçevede 03.04.2007 tarih ve 26482 Resmi Gazete'de yayınlanan, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 4.13. Kooperatifler başlıklı bölümünde konu ile ilgili şu açıklamalara yer verilmiştir:

4.13.1. Muafiyet şartları

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için **ana sözleşmelerinde**:

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine

dair hükümlerin **bulunması** ve bu kayıt ve şartlara da **fiilen uyulması** gerekmektedir.

Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır.

4.13.1.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi

Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır.

...

Ticari hayat içerisinde yer alan ve rekabet ekonomisinin bir parçası olan kooperatiflerin kurumlar vergisi kanununda yazılı birtakım şartları sağlamaları durumunda vergi muafiyetinden yararlanabilecekleri hüküm altına alınırken, hem muafiyetten yararlanıp hem de diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi kazanç elde edici faaliyetlerde bulunması, rekabet ekonomisi içinde faal bir rol üstlenmesi engellenmeye çalışılmıştır.

Yukarıda belirtildiği üzere, 5520 sayılı kanunun muafiyetleri düzenleyen 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (k) bendinde kooperatifler açısından şarta bağlı muafiyet öngörülmüş ve söz konusu madde hükmünde sayılan şartları taşıyan bir takım kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf kılınacağı belirtilmiştir. Maddede sayılan muafiyet şartları aşağıdaki gibidir:

"Ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve
- Sadece ortaklarla iş görülmesine

İlişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır."

Yukarıdaki 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 de kurumlar vergisinden

muaf tutulmuşlardır. Görüleceği üzere tüketim ve taşımacılık kooperatifi ile yap-sat inşaat faaliyetinde bulunan kooperatifler haricindeki kooperatiflere belirli şartları sağlamaları durumunda vergiden muaf tutulma imkânı getirilmiştir.

Kurumlar Vergisi kanunun söz konusu kooperatif muafiyetini düzenleyen madde hükmünden, muafiyetten yararlanılması için sağlanması gereken şartlara ilişkin olarak genel anlamda ikili bir yapı oluşturulduğu anlaşılmaktadır. Bunlardan birincisi maddede sayılan şartların kooperatifin ana sözleşmesinde yer alması, diğeri ise söz konusu şartlara fiilen uyulmasıdır.

Madde metninde düzenlenen muafiyet şartlarına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılabilir:

3.2.1- Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri, 5520 sayılı kanunda belirtildiği üzere, kooperatif ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması hususunda bir hüküm bulunmasına ve bu hükme fiilen uyulmasına bağlıdır.

Sermaye üzerinden kazanç dağıtımı, esas itibarıyla Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiş olup ticaret şirketleri açısından önem arz etmektedir. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilk halinde şirket olarak düzenlenmiş olan kooperatifler, 24.04.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu kapsamından çıkarılarak ayrıca düzenlenmiştir. Bünyesinde sermaye ve emek unsurlarını birlikte barındıran, ticari bir organizasyon içinde kar elde edip ortaklara dağıtmak amacı güden ortaklıklar tabiri, sermaye şirketlerini en genel anlamda tanımlamaktadır. Kooperatifler ise, ortaklarının belirli ekonomik ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlamak amacı ile kurulan ortaklıklardır. Bu özellikleri ile kooperatifler, sermayeye dayalı olarak kar elde edip ortaklara dağıtma amacından farklı bir amaç doğrultusunda faaliyette bulunacaklarından sermaye şirketlerinden ayrılmaktadırlar. Çünkü kar elde edip ortaklarına dağıtma ile ortaklarının ekonomik menfaatlerini korumak birbirinden farklı hususlardır.⁶ Fakat yukarıda değinildiği gibi ticari hayat içinde var olup ortakları ve ortakları dışındaki kişilerle işlemler gerçekleştiren kooperatiflerin belirli bir kazanç elde etmemesi de düşünülemez. Zira bir kooperatifin amacı ortaklarının ihtiyacını en uygun şart ve fiyatla temin edip ortaklarına vermesi veya almasıdır.

Kooperatiflerin elde ettiği kazanç, ortakları ve ortakları dışındaki kişilerle gerçekleştirmiş olduğu işlemlerden doğmaktadır. Yazımızın daha sonraki bölümünde değinileceği üzere, ortak olmayan kişilerle işlem yapılması muafiyet şartlarından birinin ihlali anlamına geleceğinden, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması şartı, sadece ortakları ile işlem yapan kooperatifler açısından geçerli olmaktadır.

Görüldüğü üzere; sermaye şirketlerinden farklılık arz eden, fakat genel olarak ticari, sınaî veya zirai bir işletmeye sahip olan kooperatiflerde kar dağıtımı ortaklarla yapılan işlemler açısından söz konusu olmadığından, elde edilen kazanç, gelir-gider farkı olarak adlandırılmış ve bu farkın esas itibarıyla ortaklara dağıtılmayıp, kooperatifin yedek akçelerine eklenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Fakat ortak içi işlemlerden kaynaklanan söz konusu gelir-gider farkının ortaklara dağıtılacağı, kooperatif ana sözleşmesinde belirlenmiş ise bu dağıtımın da ortakların kooperatif ile muameleleri oranında yapılması gerektiği belirtilmiştir. Madde hükmünden; ortak içi işlemlerden kaynaklanan gelir-gider

⁶ UYSAL, Ali, ve Nurettin EROĞLU, a.g.e. s.125,126

farkının en az %50'sinin, ortaklara kooperatifle ortaklık statüsü kapsamında, yıl içinde gerçekleştirdikleri muameleler oranında dağıtılmasının ardından, sermaye üzerinden kazanç dağıtımı gündeme gelebileceği anlaşılmaktadır. Yapılabilecek bu kazanç dağıtımının da genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödemesi şeklinde yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede bakıldığında, "risturn" olarak adlandırılan ve ortakların ortaklık statüsü kapsamında kooperatif ile yıl içinde gerçekleştirdikleri muameleler esas alınarak gerçekleştirilen dağıtımın bir sermaye dağıtımı sayılamayacağı, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin (i) bendinde gerekse 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2. maddesinin parantez içi hükmünde belirtilmiştir. Dolayısıyla kooperatiflerce gerçekleştirilen risturn dağıtımları sermaye üzerinden kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca Kooperatifler Kanunu'nun 38'inci maddesinde yer alan **"Ortak dışı işlemlerden elde edilen hâsılının ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilir."** Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır." hükmü, kooperatiflerde kar dağıtımın yalnızca ortak dışı işlemlerden elde edilen hâsılının olması halinde gündeme gelebileceğini ifade etmektedir. Ancak yukarıda da ifade edildiği gibi ortaklar dışındaki kişilerle işlem yapılması halinde kurumlar vergisi muafiyet şartlarının ihlal edilmesi sonucu doğacağından, öncelikle bu açıdan muafiyetin kalkacağı değerlendirilmeye alınacaktır.

Bununla birlikte Kooperatifler Kanunu'nun ilgili maddesinde yer alan; **"Ortak dışı işlemlerden elde edilen hâsılının ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilir."** şeklinde ifade edilen husus hem sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması hem de ortaklarla iş görülmemesi şartlarını ihlal ettiğinden, kooperatifler açısından muafiyet şartları oluşmasını engellemektedir.

3.2.2- Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Pay Verilmemesi

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için sağlanması gereken şartlardan biri de "yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi" şartına fiilen uyulmasıdır. 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun Yönetim Kurulu Başlıklı bölümünde yer alan 56'ncı maddesinin son fıkrasında; **"Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiç bir ad altında başkaca ödeme yapılamaz."** hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla kooperatif ana sözleşmesinde, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verileceğine ilişkin hüküm bulunması halinde öncelikle 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na aykırılık oluşacaktır.

3.2.3- Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması

Kooperatif ana sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hâsılının tamamının esas itibariyle gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine ekleneceği, 1163 sayılı kanunda belirtilmiştir. Ancak ana sözleşme ile gelir gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılacağı aynı kanunla hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 39'uncu maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

“Madde 39 - (Değişik fıkra: 06/10/1988 - 3476/8 md.) Gelir gider farkının en az %10'u yedek akçeye, kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az %5'i fevkalade yedek akçeye ayrılmadıkça ortaklara dağıtım yapılmaz.

Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konacak hükümler muteber değildir.”

3.2.4- Sadece Ortaklarla İş Görülmesi

3.2.4.1- Genel Açıklama

1163 sayılı kanunda tanımı yapıldığı şekliyle kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla kurulan ortaklıklardır. Kooperatifleri diğer kurumlar vergisi mükelleflerinden ayıran husus da kooperatif tanımı içinde yer alan söz konusu amaçlarıdır.

Kurumlar vergisinin oluşturulmasındaki öncelikli maksadın kurumlar vergisinin asıl mükellefleri olarak düşünebileceğimiz sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi olduğunu kabul edersek, 5520 sayılı kanunda verginin mükellefleri arasında sayılan kooperatiflerin de sermaye şirketleri ile bir takım benzerlikleri olduğu sonucuna ulaşabiliriz. Zira kooperatiflerin de ticari hayat içerisinde bulunmaları, ekonomik anlamda rekabeti zedeleyici bir durum yaratmaması amacıyla kooperatiflerin de vergilendirilmesi gerekliliğini doğurmuştur.

Bu bağlamda bakıldığında, Kurumlar Vergisi Kanununda öncelikle verginin mükellefleri arasında sayılan kooperatifler, belirli şartları taşımaları halinde vergiden muaf tutulmuşlardır. Kooperatifler açısından sağlanan bu muafiyet kurumunun konulması, rekabet eşitliğini bir noktaya kadar zedelemekte ise de ortaklarının menfaatlerini korumak gayesiyle hareket etme düşüncesinden doğan kooperatifçiliği desteklemek amacıyla böyle bir düzenlemeye gidildiği anlaşılmaktadır.⁷

3.2.4.2- Ortak Dışı İşlem

Yukarıda bahsedildiği gibi kooperatifleri sermaye şirketlerinden ve iktisadi hayatın diğer aktörlerinden ayıran özelliklerinin gerektirdiği gibi davranması, muafiyetten yararlanması hususunda konulan şartların dayanak noktasını oluşturmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, iktisadi hayatta faaliyette bulunması nedeniyle kazanç elde etmesi son derece doğal olan bir kooperatifin, bir sermaye şirketi kişiliğine dönüşmesi durumunda muafiyetten yararlanamayacağı açıktır. Bununla birlikte esas olarak ortakları ile işlem yapmak üzere kurulan kooperatiflerin, amacını gerçekleştirmek için ortak dışı işlemlerde de bulunmaları kaçınılmazdır. Zira 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu da ortak dışı işlemleri kabul ederek bu durumu normal karşılamıştır. Ancak bu işlemlerin kooperatifin ana hedefi haline gelmesi yukarıda bahsedilen sermaye şirketi kişiliğine dönüşmesi durumunu yaratacaktır. Bu çerçevede 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da ortaklar dışındaki kişilerle iş görülmesi halinde muafiyetten yararlanılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

⁷ UYSAL, Ali, ve Nurettin EROĞLU a.g.e, s.127

Kooperatiflerin, uğraş konusu içerisinde bulunan ve ana sözleşmelerinde belirtilen temel amaçları çerçevesinde, kayıtlı ortakları ile yapmış olduğu veya bu ortaklarla yapılan muamelelerle ilgili tüm işlemler ortak içi işlemler olarak tanımlanır.⁸ Bu tanımın içinde değerlendirilebilecek işlemleri haricindeki diğer tüm işlemler ise ortak dışı işlem olarak kabul edilir.

Açık olarak ifade etmek gerekirse; ortaklarla ilgisi bulunmayan, amaç faaliyetleri dışındaki işlemler ortak dışı işlemlerdir. Bu konudaki bir başka husus ise kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlerin, kooperatif ana sözleşmesinde yer alan esas faaliyet konusunun içinde yer alan işlerden olması gerekliliğidir. Zira 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde; *"Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır."* denilerek bu konuda bir açıklama yapılmıştır. Yani kooperatifin uğraş konusuna dâhil olmayan bir işlem, kayıtlı ortaklarla yapılmış olsa dahi ortak dışı işlem olarak kabul edilecektir.

Bu çerçevede kooperatifler açısından muafiyet şartının ihlali anlamına gelecek ortak dışı işlemlerin hangi işlemler olduğu değerlendirilirken, esas itibarıyla kooperatifin ana sözleşmesinde belirtilen temel amaç doğrultusunda ve her olayın kendi içinde değerlendirilmeye tabi tutulması suretiyle yorum yapılması gerekmektedir. Kooperatiflerin ana sözleşmelerinde belirlemiş oldukları ve kuruluş amacına uygun olan uğraş konusu içinde, gerek ortakları ile gerekse ortakları dışındaki üçüncü kişilerle, amacını gerçekleştirebilmek için ortaklarla yapılan muamelelerle ilgili işlemler yapabileceği açıktır. Zira ekonomik hayat içerisinde diğer aktörlerle ilişki içinde bulunan kooperatifler, ortaklarının menfaatlerini korumak için bu aktörlerle işlemler yapabilecektir. Ancak burada önemli olan husus gerçekleştirilen işlemlerin esas amaç konusunun içinde kalmasıdır.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununda da tanıımı yapıldığı üzere, kooperatifler esas itibarıyla ortaklarının ekonomik menfaatlerini korumak ve ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulurlar. Söz konusu kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek için ekonomik bir güce de sahip olması gereken kooperatiflerin, birincil parasal kaynağı ortaklarının taahhüt ettikleri paylara istinaden yapmış oldukları ödemelerdir. Ancak söz konusu ödemelerin kimi zaman kooperatif amaçlarının yerine getirilmesinde yeterli olmadığı durumlarda, kooperatifler zaman zaman kar sağlayıcı işlemleri ortak olmayan kişilerle de yaparlar. Burada önemli olan husus yukarıda da belirtildiği üzere, söz konusu işlemlerin kooperatif amacı içinde kalmasıdır. Yani söz konusu işlemlerin ortaklarının ekonomik menfaatlerini korumak ve ihtiyaçlarını sağlamak amacıyla yapılması halinde ortak dışı işlem olarak değerlendirilemeyeceği söylenebilir. Zira ekonomik bir kuruluş olan kooperatifin, sosyal ve ekonomik yaşamda sadece ortakları ile iş yapmasını düşünmek fiilen mümkün değildir.⁹

Ancak kooperatif ana sözleşmesine eklenen her hususta yalnızca ortaklarla işlemler gerçekleştirilmesi durumunda dahi ortak dışı işlem den söz edilebilir. Çünkü 1163 sayılı kanunda tanıımı yapılan kooperatifler uluslararası anlamda bir takım kooperatifçilik ilkeleri ile de bağlıdırlar. Bu durum her amaç için kooperatif kurulmasını engellemektedir. Zira ticaret şirketi gibi faaliyet konusunu ilgilendir-

⁸ UYSAL, Ali, ve Nurettin EROĞLU a.g.e, s.155

⁹ BAHTİYAR, Mustafa. Kooperatiflerin Ortak Dışı İşlemlerinin Vergi Muafiyetine Etkisi. Ankara: Yaklaşım Dergisi, Şubat Sayı:134, 2004.

meyen ama ana sözleşmesinde yazdığı için mal alım satımı faaliyetinde bulunan ve yalnızca ortaklarına bu malların satışını gerçekleştiren kooperatifin, kooperatif mantığına uygun olmadığı söylenebilir. Bu durum da münhasıran ortaklarla iş görme şartını sağlamasına rağmen bir kooperatifin muafiyetten yararlanamama sonucunu doğurabilir.

4- SONUÇ

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 1'inci maddesinde tanımı yapıldığı şekliyle kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklardır. Temelinde sosyal bir amaç taşıyan ancak ticari hayat içerisinde yer alan ve rekabet ekonomisinin bir parçası olan kooperatifler ülkemizde de 1950'li yıllarda gerçekleştirilen vergi reformu ile kurumlar vergisinin mükellefleri arasına dâhil edilmiş, 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna ve muafiyet hükümleri yeniden düzenlenmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bir yandan kooperatifleri vergi mükellefleri arasında sayarken, aynı kanunun muafiyetleri düzenleyen 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (k) bendinde kooperatifler açısından şarta bağlı muafiyet öngörülmüş ve söz konusu madde hükmünde sayılan şartları taşıyan bir takım kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf kılınacağı belirtilmiştir.

Ticari hayat içerisinde yer alan ve rekabet ekonomisinin bir parçası olan kooperatiflerin kurumlar vergisi kanununda yazılı birtakım şartları sağlamaları durumunda vergi muafiyetinden yararlanabilecekleri hüküm altına alınırken, kooperatiflerin hem muafiyetten yararlanıp hem de diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi kazanç elde edici faaliyetlerde bulunması, rekabet ekonomisi içinde faal bir rol üstlenmesi engellenmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmada; 5520 sayılı Kanunda belirtilen muafiyet şartlarına ilişkin hükümlerde karşılaşılan "ortak dışı işlemler" kavramından ne anlaşılması gerektiğine ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir. Yapılan değerlendirmelerin ışığında; kooperatifler tarafından yapılan bir işlemin ortak dışı işlem olarak değerlendirilmemesi için öncelikle kooperatif ana sözleşmesinde yazılı faaliyet konusuna dâhil bir işlem olması gerektiği söylenebilir. Bu çerçevede kooperatiflerin ortakları ile dahi olsa ana sözleşmesinde yazılı faaliyet konusuna girmeyen işlemleri gerçekleştirmesi ortak dışı işlem yapmış olması sonucunu doğuracaktır. Burada karşılaşılan diğer sorun ise; kooperatiflerin her türlü faaliyet konusunu ana sözleşmelerinde dâhil ederek, ortak dışı işlem şartının etrafından dolanma amacıyla hareket edip edemeyecekleridir. Zira esas faaliyeti ortaklarına uygun fiyatlarla tarımsal üretim araçları sağlamak, kredi olanakları sağlamak olan bir kooperatifin, salt ana sözleşmesinde yer alıyor diye e-ticaret yöntemiyle elektronik eşya satışı yapması, bu işlemlerin sadece ortaklarla yapılıyor olması durumunda dahi kooperatifçilik mantığıyla bağdaşmayacak ve yapılan işlemler ortak dışı işlemler olarak değerlendirilecektir. Özetle bu konuda yapılacak değerlendirmelerde her olay kendi içerisinde yorumlanmalı, kooperatiflerin ortaya çıkma ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılma gerekçeleri ile neden muafiyet hükümlerinin oluşturulmasına gerek duyulduğuna ilişkin değerlendirmeler göz önünde bulundurulmalıdır.

KAYNAKÇA

- AYDEMİR, İsa. *Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Kooperatiflerle İlgili Muafiyete İlişkin Hükümlerin Anayasa'ya Aykırılığı Sorunu*. Ankara: Yaklaşım Dergisi Sayı 218, 2011.
- BAHTİYAR, Mustafa. *Kooperatiflerin Ortak Dışı İşlemlerinin Vergi Muafiyetine Etkisi*. Ankara: Yaklaşım Dergisi, Şubat Sayı:134, 2004.
- DELİGÖZ, Muzaffer. "Kooperatiflerin Çıkışı Ve Türkiyede Kooperatıfçılık." *Türk Hukuk Sitesi*. 5 Mayıs 2008. <http://www.turkhukuksitesi.com> (Mayıs 2, 2013 tarihinde erişilmiştir).
- KARADENİZ, Salim. *Kooperatiflerde Risturn İstisnası*. Ankara: Yaklaşım Dergisi Ekim Sayı:178, 2007.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU, ve Nami ÇAĞAN. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008.
- TOSUNER, Mehmet, ve Zeynep ARIKAN. *Türk Vergi Sistemi*. İZMİR: Kanyılmaz Matbaası, 2013.
- UYSAL, Ali, ve Nurettin EROĞLU. *Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara, 2008.
- VURAL, İrfan. *Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2009.