

5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ UYARINCA KOOPERATİFLERİN MUAFİYET ŞARTLARI

Altar Ömer ARPACI
Maliye Bakanlığı
Gelirler Başkontrolörü
Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı
Gelir İdaresi Grup Müdürü V.

I – GİRİŞ

1969 yılına kadar Türk Ticaret Kanunu'nda bir şirket olarak düzenlenmiş bulunan kooperatifler 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu kapsamında çıkarılarak ayrıca düzenlenmiştir. Bahsi geçen Kanunun 1'inci maddesi ile kooperatifler "Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklar" olarak tanımlanmışlardır.

1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe giren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu günümüze kadar birçok değişikliğe uğramış ve son olarak ta değişiklik yapmak yerine Kanun bütün olarak kaldırılmış yerine 21 Haziran 2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu getirilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde kooperatifler, kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmışlardır. Yine bu maddede, vergiye tabi kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu belirlenmiştir. Diğer taraftan, aynı Kanunun 2. maddesinde, "Kooperatifler, 24.04.1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder" hükmü ile kooperatiflerin kapsamı belirlenmiştir. 1969 yılına kadar Türk Ticaret Kanunu'nda bir şirket olarak düzenlenmiş bulunan kooperatifler 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu kapsamında çıkarılarak ayrıca düzenlenmiştir

Kurumlar vergisi mükellefiyetine alınan kooperatiflerin yanında, yabancı kooperatifler de vergi mükellefi olarak sayılmıştır. Bu durumda, tüketim, üretim, kredi, satış, yapı ve sair yabancı kooperatiflerin de kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı Kooperatifler Kanununun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar bu Kanunun uygulanmasında kooperatif sayılmayacak ve kurumlar vergisi mükellefi de olmayacaklardır. Okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda, hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Bu makalemizde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununuyla son şeklini alan kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti anlatılmaya çalışılacaktır.

II – KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAFİYET ŞARTLARI:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Muafiyetler" başlığını taşıyan 4. maddesinin (k) bendinde, *"Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde;*

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,

- İdare meclisi 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 işyeri 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 kanununun 13. maddesine göre bunlarla ilgili 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" kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Önceki, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda mevcut, kooperatiflere ilişkin "muafiyet hükmü", yeni 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, temel şartları itibariyle korunmuştur. Ancak, ihtilaf yaratabilecek yorumlamalara meydan vermemek bakımından, *"tüketim ve taşımacılık kooperatifleri"*, muafiyet kapsamı dışında bırakılmıştır. *"yapı kooperatifleri"* açısından da haklı durumlarda muafiyet kaybettirmemek, istismar edilmeye elverişli uygulamalara da baştan meydan vermemek için ilave açıklama ve şartlar getirilmiştir.

Bu şartlar aşağıda açıklanmıştır.

A -Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun Kooperatif Hesapları başlıklı dördüncü bölümünün A) Gelir-Gider Farkları Bölünmesi ve Paylara Faiz verilmesi başlıklı 38. maddesi şu şekildedir. *"Anasözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hâsılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir.*

Gelir-gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır.

Gelir-gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği anasözleşme ile hükme bağlanabilir.

Ortak dışı işlemlerden elde edilen hâsılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği anasözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır.

Bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde açık, yedek akçelerden ve bunların kâfi gelmemesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır.

Menfi neticeler ortadan kaldırılmadıkça gelir gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz.”

Madde hükmünce

Kooperatiflerde gelir-gider farklarının ortaklara dağıtılmayıp kooperatiflerin yedek akçelerine eklenir. Ancak gelir gider farkının dağıtılması kooperatif ana sözleşmesinde öngörülmüş ise, bunun ortakların alışverişleri oranında yapılması gerekir.¹ Sermaye üzerinden kazanç dağıtımı, gelir gider farkının en az % 50'si ortaklara (risturn şeklinde) dağıtıldıktan sonra genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödemesi şeklinde yapılabilir.²

B –İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Pay Verilmemesi

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun Üyelik Şartları ve Ücret başlıklı 56. maddesinin son fıkrasında, *"Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiçbir ad altında başkaca ödeme yapılamaz"* hükmüne yer verilmiştir.

Madde hükmü uyarınca kooperatiflerin yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmesi mümkün değildir. Burada dikkat edilmesi gereken husus kanunen yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmesi mümkün olmamakla beraber kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanılması için ayrıca yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmeyeceğinin **ayrıca ana sözleşmede** yer alması gerektiğidir.

C -Yedek Akçelerinin Ortaklara Dağıtılmaması

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun Yedek Akçe Ayırımı başlıklı 39. maddesi hükmü şu şekildedir. *"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.*

¹ Risturn denilen bu yönteme göre dağıtım, her ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlem (alış veriş) tutarının, ortaklarla yapılan toplam işlem hacmi içindeki oranına göre yapılır.

² Faiz ödemesi şeklindeki risturn dağıtımı 20 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde kooperatif muafiyetini ihlal edecek şekilde "sermaye üzerinden kazanç dağıtımı" olarak görülmemiştir.

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

Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konacak hükümler geçerli olmamakla beraber, vergi muafiyetinden yararlanılabilmesi için, kooperatiflerin ana sözleşmelerinde yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağı konusunda hüküm bulunması gerekmektedir.

D- Sadece Ortaklarla İş Görülmesi

Sadece ortaklarla iş görülmesi, kooperatifin amaç edinmiş olduğu işin ortak olmayan kişilerle yapılmaması demektir. Maliye Bakanlığının çıkarmış olduğu 1989/3 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu İç Genelgesi ile kurumlar vergisi muafiyet şartlarını taşıyan kooperatiflerin elde ettikleri mevduat faizleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaması gerektiğini ve kooperatiflerin elde ettikleri bu mevduat faizlerini ortaklara dağıtmayıp, sadece kooperatif amaçlarına harcamaları halinde bu işlemin ortak dışı işlem sayılmayacağı dolayısıyla kurumlar vergisi muafiyetinin kalkmayacağı belirtilmiştir.

E- Ana Sözleşmede Yer Alan Muafiyet Şartlarına Fiilen Uyulması

Kooperatiflerin ana sözleşmelerinde yukarıda yer alan muafiyet şartları yazılı olsa dahi, fiilen bu şartlara uymadıkları takdirde muafiyet hükmünden faydalanamayacaklardır. Örneğin sözleşmede ortak dışı işlem yapılmayacağına dair hüküm bulunmakla beraber fiiliyatta ortak dışı faaliyette bulunulması halinde, ilk işlem tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.³

III – MUAFİYET ŞARTLARI KONUSUNDA 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun kooperatiflerde muafiyet maddesi ile ilgili gerekçesi şu şekildedir.

“Kooperatiflerde üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esastır. Bu ilkedен hareketle, günümüzde kooperatif görüntüsü altında yürütülen ticari faaliyetlerin vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek için kooperatiflere sağlanan muafiyet sınırlandırılmıştır. Tüketim ve nakliye kooperatifleri vergilendirme kapsamına alınırken, günümüzde yapı kooperatifi adı altında faaliyet gösteren ancak, gerçekte "Yap-Sat İnşaat" faaliyetinde bulunarak haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçlarla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların da vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Kişilerin karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma amacıyla bir araya gelerek konut ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurmuş oldukları yapı kooperatifleri ise muafiyetten yararlanmaya devam edeceklerdir.”

³ Uygulamadaki tereddütleri ortadan kaldırmak ve uygulamada birlik sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından 1989/3 sıra no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu İç Genelgesi yayımlanmıştır şartlar konusunda ayrıntılı bilgi için bakılabilir.

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için, 5520 sayılı Kanunun 4/k maddesinden de anlaşılacağı üzere, temel şartlara ilaveten, kuruldukları tarihten, giriştikleri inşa faaliyetlerinin sona ermesine kadar, yönetim ve denetim kurullarında; inşaat işleri üstlenen gerçek kişilerle, tüzel kişi temsilcilerine veya bunların ilişkili olduğu kişilere ya da bu sayılanlarla işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemeleri ve yapı ruhsatı ile arsa tapusunun, kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması gerekmektedir.⁴

Böylelikle faaliyet konusu, esas itibarıyla inşaat yapıp satmak olan, piyasada "yap-sat"çı olarak vasıflandırılan müteahhitlerin normal ticari faaliyetlerine yapı kooperatifi görüntüsü vererek vergi ziyanına sebebiyet vermelerinin önüne geçilmekte, ayrıca vergi kanunlarına uyumlu faaliyet gösteren müteahhitlere karşı olan haksız rekabette ortadan kaldırılmış olmaktadır.

Muafiyetle ilgili olarak Son olarak ta 5520 sayılı Kanunun 4/k maddesinde Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilme şartları arasında sayılmadığından, 4369 sayılı Kanun ile getirilen kooperatiflerin üst birliklerine (kooperatif birliği, kooperatif merkez birliği ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği) girmeleri zorunluluğunun kaldırıldığı ortaya çıkmaktadır.⁵

⁴ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1. maddesinin (8) numaralı fıkrasında ise geçiş dönemine ilişkin olarak "2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 1.1.2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılır." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, öteden beri faaliyette bulunan ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurumlar vergisinden muaf olan yapı kooperatifleri ile 2006 yılı içinde kurulmuş olan yapı kooperatiflerinin 31.12.2006 tarihine kadar yukarıda belirtilen şartların tamamını sağlamaları gerekmektedir.

Belirtilen tarihe kadar söz konusu şartları yerine getirmeyen yapı kooperatifleri hakkında, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin (8) numaralı fıkrası gereğince 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis olunur.

⁵ 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 93 maddesinde; kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti ile ilgili olarak bu muafiyetten faydalanabilmek için ayrıca kooperatifin varsa üst kuruluşlara girmesi şartı devam etmektedir.