

# **YAPI KOOPERATİFLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNDEN FAYDALANABİLMESİ İÇİN YÖNETİM VE DENETİM KURULLARINDA GÖREV ALMAMASI GEREKEN KİŞİLER**

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

**M. Aykut KELECİOĞLU**  
**Gelirler Başkan Kontrolörü**

## **1. GİRİŞ**

Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesine göre; 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. Benzer bir tanımın yapıldığı Türk Ticaret Kanunu'nun mülga 488. maddesinde ise; kooperatifler, ortakların ekonomik menfaatlerini ve hususiyle meslek ve geçime ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve kefalet sayesinde sağlayıp korumak amacıyla bir ticaret ünvanı altında kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli bir şirkettir. Bu açıklamalar gereği Ticaret Hukuku uygulamasında kooperatifler, amaçları kar olan ticaret şirketlerinden ayrılmışlardır.

Kooperatifler, amaçları kar olmamakla birlikte kurumlar vergisi mükellefi kabul edilmişlerdir. Ancak kooperatifler bir yandan kurumlar vergisinin mükellefi kabul edilirken bir yanda da kooperatifçiliğin ülke ekonomisine katkısı göz önüne alındığında, kooperatifler diğer iktisadi işletmelerden farklı ve ayrıcalıklı olarak değerlendirilmiş ve Anayasa'nın 171. maddesi gereği, devletin kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri almak zorunda olması nedeniyle belirli şartlar altında kurumlar vergisinden muaf kılınmışlardır.

Kooperatiflere tanınan muafiyet 5520 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye kadar, haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların meydana gelmesine sebebiyet vermiştir. Bu sakıncayı önlemek için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile öteden beri uygulanmakta olan kooperatiflere ilişkin muafiyet hükmünde , kooperatif görüntüsü altında yürütülen ticari faaliyetin vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek amacıyla önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmanın konusunu yapı kooperatiflerine ilişkin muafiyet hükmünde getirilen sınırlama oluşturmaktadır. Söz konusu sınırlama yapı kooperatiflerinde yönetim ve denetim kurullarında görev yapamayacak kişilere ilişkindir.

## **2. YAPI KOOPERATİFLERİNE İLİŞKİN GETİRİLEN MUAFİYET SINIRLAMASININ KANUNİ DAYANAĞI**

5520 sayılı KVK'nın 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren kooperatiflere ilişkin muafiyet hükmü (m. 4/1- k) aşağıdaki gibidir.

*“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.” Kurumlar vergisinden muaftır.*

Konuya yapı kooperatifleri özelinde bakacak olursak, mevcut şartlara ilaveten yapı kooperatifinin muafiyetten faydalanabilmesi için kanun lafzına göre aşağıdaki şartları da taşıması gerekmektedir.

Kooperatif yönetim ve denetim kurullarında kooperatifin kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar aşağıda belirtilen kişiler görev yapmamalıdır.

- İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcileri,
- Yeni KVK'nın 13. maddesine göre yukarıda sayılan kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler,
- Yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlar.

Eğer bu kişiler belirtilen kurullarda görev yapıyorlarsa diğer şartlar sağlanmış bile olsa yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanması mümkün değildir.

### **3. YAPI KOOPERATİFLERİNE İLİŞKİN OLARAK GETİRİLEN MUAFİYET SINIRLAMASININ ANLAMI**

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için yönetim ve denetim kurullarında görev yapamayacak kişiler kanun lafzının tetkikinden de görüleceği üzere çok açık değildir. Özellikle gerçek kişileri de kapsayacak şekilde KVK'nın 13. maddesine yapılan atfın açıklanması gereklidir.

Bu bağlamda yapı kooperatiflerinde yönetim ve denetim kurullarında görev yapamayacak kişileri üç grup altında irdelemek gerekmektedir.

#### **3.1. YÖNETİM VE DENETİM KURULLARINDA GÖREV YAPAMAYACAK KİŞİLER - BİRİNCİ GRUP: YAPI KOOPERATİFLERİNE AİT İNŞAAT İŞLERİNİ KISMEN VEYA TAMAMEN ÜSTLENEN GERÇEK KİŞİLER VEYA TÜZEL KİŞİ TEMSİLCİLERİ**

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen bir gerçek kişiye yer vermemesi gerekmektedir. Örneğin bir konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen bir gerçek kişinin yönetim kurulunda veya denetim kurulunda görev alması, diğer muafiyet şartları mevcut olsa dahi yapı kooperatifinin muafiyetinin yitirilmesi anlamına gelecektir.

Yapı kooperatiflerinin yönetim ve denetim kurullarında görev yapamayacak olanlar inşaat işlerini üstlenen gerçek kişilerle sınırlı değildir. Kooperatifler Kanunu'nun 53. maddesine göre tüzel kişiler kanuni temsilcileri vasıtasıyla yönetim kurulunda görev almaktadır. Bu bağlamda kooperatifin inşaat işini üstlenenler şayet tüzel kişiler ise, tüzel kişilerin temsilcileri yapı kooperatiflerinin yönetim ve denetim kurullarında görev alamazlar. Aksi takdirde muafiyet hükümleri ihlal edilmiş olunur. Örneğin yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen bir limited şirketin müdürü, kooperatifin denetim kurulunda görev yaparsa, muafiyet hükmünden faydalanılması mümkün değildir.

### **3.2. YÖNETİM VE DENETİM KURULLARINDA GÖREV YAPAMAYACAK KİŞİLER - İKİNCİ GRUP: YAPI KOOPERATİFLERİNE AİT İNŞAAT İŞLERİNİ KISMEN VEYA TAMAMEN ÜSTLENEN KİŞİLERLE 13. MADDE GEREĞİNCE İLİŞKİLİ OLDUĞU KABUL EDİLEN KİŞİLER**

Yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için yönetim ve denetim kurullarında kooperatifin kuruluşundan inşaatın bitimine kadar yönetim ve denetim kurullarında görev alamayacak kişiler sınırlamasında ikinci grubu, inşaat işlerini üstlenen kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler oluşturmaktadır.

İlişkili kişinin nasıl tespit edileceğinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemenin yer aldığı 13. maddede yer alan tanımdan hareket edilecektir. Söz konusu madde de ilişkili kişi için *“kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.”* hükmü yer almaktadır.

Bir başka ifadeyle ;

- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin ortakları ve ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin ve tüzel kişi temsilcilerinin ; eşleri, üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları, eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları,

yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında görev almış iseler, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanamayacaklardır.

Özellikle bu grupta kanun lafzından hareketle çözümlenmesi gereken iki konu vardır. Bunlardan birincisi, kanun lafzında *“ ... , söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya kanunun 13. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere ...”* ibaresinde geçen “bunlarla” kelimesinin ne anlama geldiğidir. İkincisi ise inşaat işlerini üstlenen gerçek kişilerle ilgisi bulunan kişilerin KVK'nın 13. maddesi bağlamında nasıl değerlendirileceğidir. Çünkü anılan madde ilişkili kişiyi açıklarken doğal olarak kurumlar vergisi mükellefleri üzerinden konuyu açıklamıştır.

Kanımızca birinci konunun çözümlenmesinde herhangi bir sorun yoktur. Maddede geçen “bunlarla” kelimesinden anlaşılması gereken sadece “tüzel kişi temsilcileri” değil, aynı zamanda “tüzel kişiler” dir. Çünkü daha önce belirtildiği üzere Kooperatifler Kanununa göre tüzel kişiler açısından yönetim ve denetim kurullarında temsil, tüzel kişilerin temsilcileri aracılığıyla olmaktadır. Dolayısıyla “tüzel kişi temsilcisi” ifadesinin “bunlarla” kelimesinin yorumlanması sırasında aynı zamanda “tüzel kişilik” olarak da dikkate alınması gerekir. Aksi bir yorum tarzı sadece inşaat işini yapan tüzel kişinin temsilcisinin ilişkili olduğu kişilerin yönetim ve denetim kurullarında görev yapıp yapmadığına bakılması, yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen tüzel kişilerle ilişkili olan kişilerin yönetim ve denetim kurullarında temsilcileri aracılığıyla görev yapıp yapmadığına bakılmaması sonucunu doğuracaktır. Veya gerçek kişilerin belli dereceye kadar akrabaları yönetim ve denetim kurullarında görev yapamazken, inşaat işini üstlenen tüzel kişi temsilcilerinin aynı dereceye kadar akrabaları bu kurullarda görev yapabilecektir. Sonuç olarak kanımızca madde yorumlanırken olayın her iki yönünde de bakmak gerekecektir.

İnşaat işini üstlenen gerçek kişilerle KVK'nın 13. maddesi gereğince ilişkili olan kişilerin kimler olduğunu saptamak konusu ise kanımızca tartışmaya açıktır. Tüzel kişiler açısından tüzel kişilerin ilişkili olduğu kişileri KVK'nın 13. maddesine göre tespit etmek kolaydır. Çünkü, KVK'nın 13. maddesi ilişkili kişiyi kurumlar bağlamında, kurumların veya kurumların ortaklarının ilişkili olduğu kişiler açısından değerlendirmiştir. Ancak gerçek kişiler açısından konuyu bu şekilde irdelemek zordur. Çünkü belirtildiği gibi KVK'nın 13. maddesi “ortakları” baz alarak ilişkili kişiyi açıklamıştır. Ancak her ne kadar KVK'nın 13. maddesi ilişkili kişiyi kurumlar vergisi mükellefleri için açıklamışsa da, KVK'nın 4. maddesinde gerçek kişilerle ilişkili olan kişilerin belirlenmesinde 13. maddeye göre tespitin yapılması zorunlu kılınmıştır. Dolayısıyla 13. maddede yapılan tarifin gerçek kişiler açısından da yorumlanması gerekecektir.

Bu açıklamalar ışığında yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini üstlenen kişilerle ilişkili olan kişileri gerçek ve tüzel kişi ayırımını dikkate alarak aşağıdaki başlıklar altında toplamak mümkündür.

### **3.2.1. TÜZEL KİŞİLERLE İLİŞKİLİ BULUNAN KİŞİLER**

KVK'nın 4/1-k maddesi , 13. maddesi ve yukarıda yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde yapı kooperatiflerinde inşaat işini üstlenen tüzel kişilerle ilişki içerisinde olan aşağıda sayılan kişiler, muafiyet koşullarına devam edebilmek için yönetim ve denetim kurullarında görev yapmamalıdır.

1. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen tüzel kişilerin ortakları. Örneğin konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen limited şirketin ortağı yönetim kurulunda görev yapmamalıdır.

2. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen tüzel kişilerin ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler. Örneğin yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen limited şirketin ortağının ortak olduğu başka bir limited şirketin temsilcisi yapı kooperatifinin yönetim ve denetim kurulunda görev yapamaz.

3. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen tüzel kişilerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ve nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler. Örneğin yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen limited şirketin sermayesine iştirak ettiği anonim şirketin temsilcisi yapı kooperatifinin yönetim ve denetiminde yer alamaz. Aksi takdirde kooperatifin muafiyet hali kalkar.

4. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen tüzel kişi temsilcilerinin eşleri, üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları,

eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları. Örneğin yapı kooperatifin inşaat işini üstlenen anonim şirketin kanuni temsilcisinin eşi veya oğlu kooperatifin yönetim ve denetim kurullarında görev yapamaz.

### **3.2.2. GERÇEK KİŞİLERLE İLİŞKİLİ BULUNAN KİŞİLER**

KVK'nın 4/1-k maddesi, 13. maddesi ve yukarıda yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde yapı kooperatiflerinde inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle ilişki içerisinde olan aşağıda sayılan kişiler, muafiyet koşullarına devam edebilmek için yönetim ve denetim kurullarında görev yapmamalıdır.

1. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler. Örneğin konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen gerçek kişinin bir limited şirkette ortaklığının bulunması durumunda söz konusu limited şirketin temsilcisi kooperatif yönetim ve denetim kurullarında görev yapmamalıdır. Aksi takdirde muafiyet şartları ihlal edilmiş olur.

2. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin idaresi, denetimi ve sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler. Yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen bir gerçek kişinin, ortak olmadan bir anonim şirketin müdürlüğünü yapması durumunda, bu anonim şirketin diğer kanuni temsilcileri kooperatif yönetim ve denetim kurullarında görev yapamaz. Veya aynı gerçek kişinin bir başka gerçek kişi ile adi ortaklığının bulunması durumunda, ortaklığının bulunduğu gerçek kişi de kooperatifin söz konusu kurullarında görev yapmamalıdır.

3. Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin eşleri, üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları, eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları. Örneğin konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen kişinin çocuğu veya amcası kooperatifin yönetim ve denetim kurullarında görev yapamaz.

### **3.3. YÖNETİM VE DENETİM KURULLARINDA GÖREV YAPAMAYACAK KİŞİLER - ÜÇÜNCÜ GRUP : YAPI KOOPERATİFLERİNE AİT İNŞAAT İŞLERİNİ KISMEN VEYA TAMAMEN ÜSTLENEN GERÇEK VEYA TÜZEL KİŞİLER İLE 5520 SAYILI KVK'NIN 13. MADDESİ GEREĞİNCE BU KİŞİLERLE İLİŞKİLİ OLDUĞU KABUL EDİLEN KİŞİLERLE İŞÇİ VE İŞVEREN İLİŞKİSİ İÇİNDE BULUNANLAR**

Eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında;

- İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişiler,
  - Kanunun 13. maddesine göre bu kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler,
- ile işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunan kişiler varsa muafiyetten faydalanılamaz.

Örneğin konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen Tümer-Metin Adi Ortaklığında görevli mimar Serdar Konuk'un kooperatif yönetim kurulunda görev alması veya, konut yapı kooperatifinin inşaat işini üstlenen bir anonim şirketin ortağına ait bir başka limited şirkette görev yapan mali işler müdürünün konut yapı kooperatifinin denetim kurulunda görev yapması durumunda kooperatif muafiyetten faydalanamayacaktır.

#### 4. SONUÇ

5520 sayılı KVK kooperatiflere ilişkin muafiyet uygulamasında yapı kooperatiflerine yönelik olarak bir takım sınırlayıcı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin amacı kooperatiflere muafiyet tanınmasının mantığına ve gerekçesine uygun olmayan uygulamaların önlenmesidir.

Yapı kooperatiflerinin inşaat işlerini üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin ve bu kişilerle ilişkili olan kişilerin yönetim ve denetim kurullarında görev almaması gerektiğine ilişkin sınırlayıcı düzenleme oldukça geniş kapsamlıdır. Düzenlemenin geniş kapsamlı olması bir yana özellikle inşaat işlerini üstlenen gerçek kişilerle ilişki içinde bulunan kişilerin tespit edilebilmesi KVK'nın 13. maddesine yapılan atıf gereği kolay olmamaktadır.

Aslında KVK'da yapılan böyle bir düzenlemeyi de yadırgamamak gerekir. Vergisel anlamda olmasa da 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununda öteden beri bu düzenlemeye benzer uygulama söz konusudur. Anılan kanunun 59. maddesine göre; kooperatif yönetim kurulu üyeleri ve kooperatif personeli, ortaklık işlemleri dışında kendisi veya başkası namına, bizzat veya dolaylı olarak kooperatifle kooperatif konusuna giren bir ticari muamele yapamaz. Bu hükme aykırı olarak kooperatiflerle ticari muamelede bulunan kooperatif yönetim kurulu üyeleri ve personeli; kanunun Ek 2 nci maddesi uyarınca fiilin önem ve mahiyetine göre üç aydan iki yıla kadar hapis ve ağır para cezası ile cezalandırılırlar.

Görüleceği üzere her iki kanunda da amaç kooperatifçilik ile bağdaşmayacak faaliyetlerin önlenmesidir.