

KOOPERATİFLERİN ÜST KURULUŞLARA ORTAK OLMALARININ VERGİ MUAFİYETLERİNE ETKİSİ

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü

I- GİRİŞ

Bilindiği üzere, kooperatiflerin temel amaçları kâr elde etmek değil; karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma yoluyla ortaklarının ekonomik çıkarlarını, meslek ve geçimlerine ait gereksinimlerini sağlamaktır. Anayasa'nın 171. maddesinde de, Devlet'in kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri almak zorunda olduğu belirtilerek, kooperatifçiliğin önemi vurgulanmıştır.

Kooperatif tanımının yer aldığı 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesine göre; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve 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.

Kanun'da yer alan tanımdan da anlaşılacağı gibi; kooperatifler sosyal amaçlarla ortaklarının gereksinimlerini en uygun şekilde karşılamayı amaç edinen karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma ilkesine dayalı ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır. Şirketlerde teşebbüs sahipleri ile şirketin sunmuş olduğu teslim ve hizmetlerden yararlananlar, yani müşteriler farklı kişiler iken kooperatiflerde teşebbüs sahipleri ile müşteriler aynı kişilerdir. Şirketlerde sermaye unsuru hakim iken, kooperatiflerde kişi unsuru hakimdir.

Temel amacı kâr elde etmek olmayıp, sosyal amaçlarla kurulan kooperatiflerin özendirilmesi ve geliştirilmesi gerektiği şüphesizdir. Kaldı ki, bu Anayasa ile Devlet'e verilmiş bir yükümlülüktür.

Bu yaklaşımın doğal bir sonucu olarak, gerek vergi kanunlarında gerekse Kooperatifler Kanunu'nda kooperatiflere özgü bir takım vergi muafiyet ve istisnaları düzenlenmiştir. Söz konusu muafiyet ve istisnalarının en önemlisi 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. maddesinde düzenlenen kurumlar vergisi muafiyetidir. Maddeye göre kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için aranılan koşullardan birisi, kooperatifin bulunduğu bölgede faaliyette geçen üst kuruluşla ortak olmasıdır.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, yazımızın kaleme alındığı günlerde tasarı halinde olan Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti ile ilgili önemli değişiklikler öngörülmektedir. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı'nda kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmesi için üst birliklere ortak olması koşuluna yer verilmemiştir. Hal böyle olunca da, kooperatiflerin üst birliklere ortak olmasının vergisel yönden getirileri değerlendirilmesi ve tartışılması gereken bir konu olmuştur.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde, kooperatif üst kuruluşları ile ilgili genel bilgilere yer verildikten sonra konu ile ilgili açıklama ve değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

II- KOOPERATİF ÜST KURULUŞLARI HAKKINDA GENEL BİLGİ

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 70. maddesine göre; kooperatiflerin ortak menfaatlerini korumak, amaçlarını gerçekleştirmek için iktisadi faaliyette bulunmak, faaliyetlerini koordine etmek ve denetlemek, dış memleketlerle olan münasebetlerini düzenlemek, kooperatifçiliği geliştirmek ve eğitim yapmak, kooperatifçilik konularında tavsiyelerde bulunmak gibi hizmetlerin yerine getirilmesi için, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği kurulur.

A- KOOPERATİF BİRLİKLERİ

Kooperatifler Kanunu'nun 72. maddesine göre, konuları aynı veya birbiriyle ilgili nitelikte olan yedi veya daha çok kooperatif tarafından birlikler kurulabileceği anasözleşmelerinde tespit edilebilir. Bir tarım satış kooperatifi birliğinin kurulması içinse en az üç tarım satış kooperatifinin bir araya gelmesi gerekmektedir.

Birlikler kooperatif şeklinde kurulurlar. İlgili bakanlık tarafından bölgeler belirlendiği takdirde, bu bölgelerde aynı çalışma konularına sahip birden fazla kooperatif birliği kurulamaz (KK m.72).

Kooperatif birliklerinin en yetkili organı anasözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde kooperatif temsilcilerinden oluşan genel kuruldur. Yönetim kurulu üyelerinin temsilci seçilmesi mümkündür (KK m.73). Kooperatif birliğinin yönetim kurulu, birlik genel kuruluna dahil temsilciler arasından seçilir ve yönetim kuruluna seçilecek üyelerin aynı kooperatifin temsilcilerinden olmaması şarttır (KK m. 74).

B- KOOPERATİF MERKEZ BİRLİKLERİ

Kooperatifler Kanunu'nun 76. maddesine göre, kooperatif birlikleri kendi aralarında kooperatif şeklinde merkez birlikleri kurabilirler. Merkez birliğini oluşturan kooperatif birliklerinin aynı amaçlı ve benzer nitelikli olması zorunludur.

Merkez birliklerinin genel kurulları bu birliğe dahil kooperatifler birliklerinin genel kurulları tarafından seçilecek temsilcilerden kurulur. Kooperatifler birliklerinin yönetim kurulları üyeleri merkez birlikleri genel kurullarına üye seçilebilirler (KK m.76).

Aynı çalışma konularına sahip kooperatif birlikleri birden fazla kooperatif merkez birliği kuramazlar (KK m. 76). Kooperatif merkez birlikleri, kendisine bağlı birlik ve kooperatifleri denetler ve bunların eğitim ve öğretim ihtiyaçlarını karşılar. Yapılan denetim sonuçları ilgili Bakanlığa bildirilir (KK m.75).

C- TÜRKİYE MİLLİ KOOPERATİFLER BİRLİĞİ

Birlikler veya merkez birlikleri kooperatif şeklinde Türkiye Milli Kooperatifler Birliğini kurabilirler. Bu birliğe katılma şartları, Türkiye Milli Kooperatifler Birliği Anasözleşmesinde belirtilir (KK m.77).

Türkiye Milli Kooperatifler Birliği Genel Kurulu bu Birliğe dahil birlikler ve merkez birlikleri genel kurullarınca seçilecek temsilcilerden kurulur. Bu Kurulun kooperatif, birlik ve merkez birlikleri yönetim kurullarından teşkil olunacağı anasözleşme ile hüküm altına alınabilir (KK m.77).

III- ÜST KURULUŞLARA ORTAK OLMANIN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNE ETKİSİ

A- 5422 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi ile kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan kooperatifler, Kanun'un 7. maddesinin 16 numaralı bendinde yer alan şartları sağlamaları halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmektedirler.

Buna göre kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için anasözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
- İhtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
- Münhasıran ortaklarla iş görülmesi,

hükümlerine yer verilmiş olması gerekir. Ayrıca anasözleşmede bu hükümlere yer vermiş olmak tek başına yeterli olmayıp, fiilen de bu şartlara uyulması gerekir.

Öte yandan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun "Muaflıklar" başlıklı 93. maddesinin 4 numaralı bendinde; kooperatiflerin faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 16. bendinde yer alan kurumlar vergisi muaflığından yararlanamayacakları belirtilmiştir. Ancak, Kooperatifler Kanunu'nda yer alan bu hükme rağmen, kooperatiflerin üst kuruluşla ortak olup olmamasının kurumlar vergisi muafiyetini etkileyip etkilemeyeceği uygulamada tereddütlere neden olmuş ve bunun üzerine, 4369 sayılı Kanun ile, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. maddesine; faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatiflerin muafiyetten faydalanamayacağına dair hüküm eklenmiştir. Böylelikle konuya açıklık getirilerek, üst kuruluşlara ortak olmayan kooperatiflerin, diğer şartları sağlamış olsalar dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacakları açık şekilde belirlenmiştir.

Bu şart, kooperatifin bulunduğu bölgede kurulmuş bulunan bir üst kuruluşun bulunması halinde aranacaktır. Başka bir deyişle, kooperatifin bulunduğu bölgede kurulmuş bir üst birlik yoksa bu şart aranmayacaktır.

B- YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU TASARISI'NA GÖRE

Giriş bölümünde de belirttiğimiz gibi, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti ile ilgili olarak, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı'nda önemli değişiklikler öngörülmektedir. Söz konusu Tasarı'nın, 1/1/2006 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülen "Muafiyetler" başlıklı 4. maddesinin (1-l) bendine göre;

"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 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 bu 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 muafırlar.

Bent hükmünden de görüleceği gibi, yeni düzenlemeye göre kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetleri daraltılmaktadır. Tüketim ve nakliye kooperatifleri için muafiyet uygulamasına son verilmekte, yapı kooperatifleri için ise sınırlayıcı hükümler getirilmektedir.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanun Taslağı ile kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin genel şartlarda yapılan bir diğer önemli değişiklik de, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için üst kuruluşla girme şartının kaldırılmasıdır.

Ancak bu noktada hemen belirtmek gerekir ki, Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na yapılan atfın muafiyete etkisinin olup olmayacağı duraksamalara neden olabilecek niteliktedir.

Şöyle ki, Kooperatifler Kanunu'nun söz konusu maddesinin 3. bendinde, kooperatiflerin 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 16. bendindeki esaslar dahilinde Kurumlar Vergisi muafılığından yararlanacağı belirtilmiş, 4. bendinde ise faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatiflerin bu muafılıktan yararlanamayacakları belirtilmiştir. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi Yeni KVK Tasarısı ile üst kuruluşa girme zorunluluğu kaldırılmıştır. Kooperatifler Kanunu'nda üst kuruluşlara girme zorunluluğu ile ilgili atf ise 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesine yapılmaktadır.

Yeni KVK Tasarısı'nın Geçici 1. maddesinin 5 numaralı bendinde; diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanun'a yapılmış olan atıfların, ilgili olduğu maddeler itibariyle bu Kanun'a yapılmış sayılacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, Kooperatifler Kanunu ile yapılan atfın, Yeni KVK'nın ilgili maddesine yapılmış sayılacağına kabul edilmesi gerektiği düşünülebilir ki bu da uygulamada tereddütlere neden olabilecektir.

Kişisel görüşümüze göre, Yeni KVK Tasarısı'nda üst kuruluşa girme şartına yer verilmeyişi, açık şekilde bu şartın artık uygulanmamasının amaçlandığını göstermektedir. Bilindiği gibi, VUK'un 3. maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettikleri ve lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunların konuluşundaki maksat göz önünde tutularak uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Haliyle de, Kanunun konuluşundaki maksat göz önünde bulundurulduğunda, Yeni KVK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte ilgili maddenin yürürlük tarihi olan 1/1/2006 tarihinden itibaren bu şartın aranmaması gerektiği söylenebilir.

Konu ile ilgili olarak doğabilecek karışıklıkların engellenebilmesi için, Kooperatifler Kanunu'nun 5422 sayılı KVK'ya atf yapan 93. maddesinin 4 numaralı fıkrasının değiştirilerek, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılabilmesi için üst kuruluşa girme şartının Kooperatifler Kanunu'ndan da çıkarılmasının uygun olacağı görüşündeyiz.

Ancak, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmak için üst kuruluşlara girme şartının aranmayacak olması, üst kuruluşlara girmelerinin vergisel yönden bir getirisi olmadığı şeklinde değerlendirilmemelidir. Çünkü, aşağıdaki bölümde açıklayacağımız gibi, Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesinde yer alan diğer bazı vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanılabilmesi için üst kuruluşlara girme zorunluluğu aranmaktadır.

IV- ÜST KURULUŞLARA ORTAK OLMAYAN KOOPERATİFLERİN YARARLANAMAYACAKLARI VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNALARI

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun "*Muafıklar*" başlıklı 93. maddesine göre;

1. Kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği;

a. Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar, banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden,

b. Her nevi defterlerin ve anasözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesi her nevi harçtan ve Damga Vergisinden,

c. Kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir cihete tahsis edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden,

d. Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harcından,

Muafıttır.

e. 13 üncü madde gereğince verilecek bildiri Damga Vergisine, diğer harç ve resimlere tabi değildir.

2. Gayrimenkullerin irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin kooperatiflere, kooperatif birliklerine, kooperatif merkez birliklerine, Türkiye Milli Kooperatifler Birliğine sermaye konulması halinde bunlar Emlak Alım Vergisi Kanununun 9 uncu maddesindeki indirimli nispetten,

3. 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 199 sayılı Kanunla değişik 7 nci maddesinin 16 ncı bendindeki esaslar dahilinde Kurumlar Vergisi muafliğından,

Faydalanırlar.

Maddenin 4. fıkrasında ise; kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatifler merkez birliklerinin faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, bu maddenin 1 nolu fıkrasının (b) bendi ile 2 nolu fıkrası dışındaki muafliklardan yararlanamayacakları belirtilmektedir. Dolayısıyla buldukları bölgede faaliyete geçen üst kuruluşlara ortak olmayan kooperatifler, her ne kadar Yeni KVK'ya göre kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecek olsalar da , Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesinin 1. fıkrasının (a), (c), (d) ve (e) bentlerinde yer alan vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanamayacaklardır.

V- SONUÇ

Yazımızın kaleme alındığı günlerde tasarı halinde olan ve kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefiyetleri ile ilgili olarak önemli değişiklikler içeren Yeni KVK Tasarısı ile, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için üst kuruluşlara girmeleri zorunluluğu kaldırılmaktadır. Ancak, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesinde yer alan bazı vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanılabilmesi için üst kuruluşlara girme zorunluluğu devam etmektedir. Dolayısıyla, kooperatiflerin üst kuruluşlara girmelerinin vergisel yönden etkileri değerlendirilirken bu iki hususa dikkat edilmesi gerekir.

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü