

KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 317

Sirküler Rapor Serisi

Seri No: 2007 - 9

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaası

İstanbul Yolu 12. Km. Dökmeci Sanayi Sit. 10. Cad. No:5/8 Şaşmaz/ANKARA
(0.312) 278 43 56

Baskı Tarihi

03 Eylül 2007

TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.
TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayınıcı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibarıyla mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgileneceğe yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2007-9 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Kontrolörü İrfan Vural tarafından hazırlanan **“Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyeti”** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM KOOPERATİFLER HAKKINDA GENEL BİLGİLER

I-	KOOPERATİFİN TANIMI	1
	A- KAVRAM OLARAK KOOPERATİFÇİLİK	1
	B- KOOPERATİF İLE İLGİLİ TANIMLAMALAR	1
	1- Uluslararası Çalışma Bürosu'na (ILO) Göre Kooperatif Tanımı	2
	2- Uluslararası Kooperatifler Birliği'ne (ICA) Göre Kooperatif Tanımı ..	2
	3- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Kooperatif Tanımı	3
	4- 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'na Göre Kooperatif Tanımı	3
II-	KOOPERATİFLERİN GENEL ÖZELLİKLERİ	3
III-	KOOPERATİFÇİLİK İLKELERİ	5
	A- GÖNÜLLÜ VE SERBEST GİRİŞ İLKESİ	6
	B- ORTAĞIN DEMOKRATİK YÖNETİMİ İLKESİ	6
	C- ORTAĞIN EKONOMİK KATILIMI İLKESİ	6
	D- ÖZERKLİK VE BAĞIMSIZLIK İLKESİ	7
	E- KOOPERATİFÇİLİK EĞİTİMİNİN GELİŞTİRİLMESİ İLKESİ ...	8
	F- KOOPERATİFLER ARASI İŞBİRLİĞİ İLKESİ	8
	G- TOPLUMSAL SORUMLULUK İLKESİ	9
IV-	KOOPERATİF TÜRLERİ	9
	A- TARIMSAL AMAÇLI KOOPERATİFLER	9

1- Tarım Satış Kooperatifleri	9
2- Tarım Kredi Kooperatifleri	10
3- Su Ürünleri Kooperatifleri	11
4- Sulama Kooperatifleri	11
5- Tarımsal Kalkınma Kooperatifleri (Köy Kalkınma Kooperatifleri)	11
B- TARIM DIŞI KOOPERATİFLER	12
1- Konut Yapı Kooperatifleri	12
2- İşyeri Yapı Kooperatifleri	12
3- Tüketim Kooperatifleri	13
4- Esnaf ve Sanatkarlar Kefalet Kooperatifleri	13
5- Motorlu Taşıyıcılar Kooperatifi	13
6- Temin Tevzi Kooperatifleri	13
7- Üretim ve Pazarlama Kooperatifleri	13
8- Tedarik ve Kefalet Kooperatifleri	14
9- Yayıncılık Kooperatifleri	14
10- İşletme Kooperatifleri	14
11-Hamallar Taşıma Kooperatifleri	14
12- Sigorta Kooperatifleri	14
13- Yardımlaşma Kooperatifleri	14
14- Turizm Geliştirme Kooperatifleri	15
15- Eğitim Kooperatifleri	15
16- Kredi Kooperatifleri	15
V- KOOPERATİFLERİN KURULUŞ İŞLEMLERİ	15
A- GENEL ŞARTLAR	15
B- KURULUŞA İZİN VERME	16
1- Kuruluş Sırasında İstenen Belgeler	17

2- Anasözleşmede Yer Alması Gereken Hükümler	18
3- Anasözleşmenin Herhangi Bir Maddesinde Değişiklik Yapılması Sırasında İstenen Belgeler	19
4- Kooperatif Türünün ve Anasözleşmenin Tamamının Değişikliği Sırasında İstenilen Belgeler	20
C- TESCİL VE İLAN	21

İKİNCİ BÖLÜM

KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ

I- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNİN KAPSAMI	24
II- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNDEN YARARLANABİLMELERİNİN GENEL ŞARTLARI	26
A- SERMAYE ÜZERİNDEN KAZANÇ DAĞITILMAMASI	29
B- YÖNETİM KURULU BAŞKAN VE ÜYELERİNE KAZANÇ ÜZERİNDEN HİSSE VERİLMEMESİ	32
C- YEDEK AKÇELERİN ORTAKLARA DAĞITILMAMASI	33
D- SADECE ORTAKLARLA İŞ GÖRÜLMESİ	35
1- Üretim Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler	36
2- Kredi Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler	38
3- Yapı Kooperatiflerinde Ortak İçi ve Ortak Dışı İşlemler	38
a- Yapı Kooperatiflerinin Kendilerine Ait Arsaların Kat Karşılığı Vermeleri	38
b- Yapı Kooperatiflerince Konut ve İşyeri Karşılığı Arsa Temin Edilmesi	41
c- Üçüncü Şahıslardan Malzeme Satın Alınması	42
d- Ortaklardan Toplanan Paraların Nemalandırılması	42

e- Kooperatife Ait Taşınmazların Kiraya Verilmesi	43
f- İnşa Edilen Konut veya İşyerlerinin Ortaklara Dağıtımından Sonra Kalan İşyeri, Konut veya Arsaların Ortak Olmayanlara Satılması	44
g- Amacın Gerçekleşmesinden Sonra Elde Kalan Malzeme, Alet ve Edevatın Satılması	44
h- Ana Sözleşmesinde Kulüp, Satış Mağazası, Berber, Oyun Salonu, Sinema Gibi Sosyal Tesisler Kurulacağına Dair Hükümler Bulunan Yapı Kooperatifinin Muafiyetten Yararlanıp Yararlanamayacağı	44
ı- Kooperatif Arsasının Kamulaştırılması	45
j- Konut veya İş Yeri Site Alanlarının Genel Giderlerinin Yapı Kooperatiflerince Karşılınması	47
k- Anasözleşmelerinde Ortak Dışı İşlemlerden Doğan Gelir - Gider Farkını Özel Bir Fon Hesabında Toplanmasına Dair Hüküm Bulunan Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanıp Yararlanamayacakları	47
l- Yapı Kooperatiflerine Ait Arazi veya Arsanın Ortaklara Dağıtılmasının Muafiyete Etkisi	48
m- Yapı Kooperatiflerinin Gayrimenkullerini İpotek Ettirerek Borçlanmasının Muafiyete Etkisi	48

III- YAPI KOOPERATİFLERİNİN MUAFİYETTEN YARARLANABİLMESİ İÇİN ARANILAN ÖZEL ŞARTLAR49

A- MUAFİYETTEN YARARLANILABİLMESİ İÇİN YÖNETİM VE DENETİM KURULLARINDA BULUNMAMASI GEREKEN KİŞİLER	49
1- Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek Kişiler veya Tüzel Kişi Temsilcileri	51
2- Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişilerle 5520 Sayılı KVK'nın 13. Maddesi Gereğince İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişiler	52

3- Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişiler İle 5520 Sayılı KVK'nın 13. Maddesi Gereğince Bu Kişilerle İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişilerle İşçi ve İşveren İlişkisi İçinde Bulunanlar58
B- YAPI RUHSATI İLE ARSA TAPUSUNUN KOOPERATİF TÜZEL KİŞİLİĞİ ADINA TESCİL EDİLMİŞ OLMASI58
C- YAPI KOOPERATİFLERİNİN 5520 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN ÖZEL ŞARTLARA İNTİBAK SÜRECİ60
IV- TASFİYE HALİNE GİREN KOOPERATİFLERİN MUAFİYET KARŞISINDAKİ DURUMU60
V- TARIM SATIŞ KOOPERATİFLERİNDE MUAFİYET UYGULAMASI62
VI- TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİNDE MUAFİYET UYGULAMASI65
VII- KOOPERATİFLERİN MUAFİYET ŞARTLARINI DÖNEM İÇİNDE KAYBETMELERİ VEYA KAZANMALARI65
VIII- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER67
KAYNAKLAR84

BİRİNCİ BÖLÜM

KOOPERATİFLER HAKKINDA GENEL BİLGİLER

I- KOOPERATİFİN TANIMI

A- KAVRAM OLARAK KOOPERATİFÇİLİK

Kooperatif sözcüğü Latince bir kelimedenden çıkarılmıştır. Anlamı “birlikte çalışma” veya işbirliği demektir. İlk defa Latin ve Anglosakson dillerinde kullanılmıştır. Latince “co” ve “operative “ kelimelerinin birleşmesinden türetilmiştir. “Co” birlikte, ile anlamına gelmektedir. “Operative” ise iş, çalışmak veya bir eylemi gerçekleştirmek anlamına gelir. ¹

Türk Hukuk Lügatına² göre kooperatif; meslek, sanat veya mesleklerine ait ihtiyaç ve muamelelerini karşılıklı muavenet ve kefalet sayesinde tedarik ve ifa eylemek amacıyla teşkil edilen ve sermayesi miktarıyla ortaklarının sayısı muayyen olmayan şirkete denir.

B- KOOPERATİF İLE İLGİLİ TANIMLAMALAR

Bugün gerek ülkemizde, gerekse yurtdışında kooperatifçiliğin pek çok tanımı yapılmış olmasına rağmen, herkesin üzerinde birleştiği bir tanımdan söz etmek mümkün değildir. Bunun nedeni ise kimi tanımların kooperatiflerin daha çok sosyal yanıyla, kimilerinin ise ekonomik yanıyla ilgilenmeleridir. Bunun yanı sıra kooperatiflerin

1 Mustafa KARA, Kooperatifçilik, Eduser Yayıncılık, Bolu:2003,s. 12.

2 Türk Hukuk Lügatı, Başbakanlık Basımevi, 3. Baskı, Ankara:1991, s.205.

çok değişik amaçlar için ve farklı ekonomik sistemler içinde faaliyette bulunuyor olmaları da tanımlamayı zorlaştıracı yönde etkilemektedir.³

Kooperatif ile ilgili bu değişik tanımlamalardan bazıları Şu Şekildedir:

1- Uluslararası Çalışma Bürosu'na (ILO) Göre Kooperatif Tanımı

Kooperatif, ortak ekonomik, soysal ve kültürel gereksinim ve özlmlerini karşılamak üzere kişilerin gönüllü olarak birleşip birlikte sahip oldukları ve demokratik kurallara göre işlettikleri özerk bir işletmedir.⁴

2- Uluslararası Kooperatifler Birliği'ne (ICA) Göre Kooperatif Tanımı

Kooperatifin uluslararası düzeydeki en yeni tanımı, kooperatif ilkelerini yeniden belirlemek için 1995 yılında Manchester'de toplanan ICA kongresinde kabul edilen tanımdır. Bu tanıma göre:

Kooperatif, kişilerin ortak ekonomik, sosyal ve kültürel gereksinim ve özlmlerini, müştereken sahip olunan ve demokratik kurallarla yönetilen bir işletme vasıtası ile karşılamak için gönüllü olarak oluşturdukları özerk bir örgüttür.⁵

3 Taşkın GÜNGÖR, Tarım Satış Kooperatifleri ve Birliklerinin Yeniden Yapılanması, Ankara 1995, sf.30

4 Ziya Gökalp MÜLAYİM, Kooperatifçilik, 4. Baskı,Ankara: Yetkin Basımevi, 2003, sf. 68

5 MÜLAYİM, a.g.e., sf. 67

3- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Kooperatif Tanımı

Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin mülga 485. maddesinde kooperatifler, “Ortakların ekonomik menfaatlerini ve hususiyile meslek ve geçime ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve kefalet sayesinde sağlayıp korumak amacıyla bir ticaret unvanı altında kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli bir şirkettir.” şeklinde tanımlanmıştır.

4- 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'na Göre Kooperatif Tanımı

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu (KK)'nin 5146 sayılı Kanunla değişik 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.

II- KOOPERATİFLERİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Yukarıdaki tanımlamalardan hareketle kooperatiflerin genel özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür.

1- Kooperatifler diğer kuruluşlardan farklı bir amaç doğrultusunda kurulurlar. Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan kooperatiflerin amacı ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarını ve özellikle meslek ve geçimlerine ait gereksinimlerini sağlamak ve korumaktır.

Belirli ekonomik menfaatler deyimindeki “belirli” kelimesi, daha çok ana sözleşmenin maksat ve konu hükümleri için önem taşımakta, kanun koyucu tarafından bazı ekonomik menfaatlerin kapsam dı-

şında bırakıldığı şeklinde bir sınırlama anlamına gelmemektedir. Kanun lafzındaki belirli ekonomik menfaatler deyimi, sadece gelir- gider farkının dağıtılması gibi bir menfaatin sağlanmasını kapalı şekilde öngören genel ifadelere de engel olur.⁶

Kooperatifler, amaçlarındaki ortaklarına yönelik bu ekonomik olma niteliği ile ideal gayeler izleyen derneklerden, kâr edip paylaşma amacı ile kurulmamış olmaları bakımından da ticaret şirketlerinden ayrılır.

2- Kooperatiflerde ortaklar yardım, dayanışma ve kefalet amacıyla bir araya gelmektedir. Kooperatiflerin yukarıda belirtilen amaca ulaşmada kullandıkları araç, ortakların yardım, dayanışma ve kefaletidir.

3- Kooperatifler tüzel kişiliği olan kuruluşlardır.

4- Kooperatifler gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulabilir.

5- Kooperatiflerde ortak sayısı ve sermaye değişkendir. Kooperatiflerin ortak sayısı sınırlı değildir. Bu konuda eğer bir sınırlama getirilirse, 1163 Sayılı Kanununun 81. maddesine göre kooperatifin feshi istenebilir. Kuruluş aşamasında ortak sayısına konulacak sınır kooperatifin tescilinin reddini gerektirir.

Ortak sayısına sınır konulamayacağının doğal sonucu olarak da kooperatif sermayesi de değişir özellik arz etmektedir. Sermayenin sınırlandırılması suretiyle kooperatif kurulamaz.

⁶ Ünal TEKİNALP, Kooperatiflerde Ortakların Kişisel Niteliklerinin Önemi Ortak Statüsünün Kazanılması Yitirilmesi, sf.13; Yılmaz ÖZBALCI, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Ankara: Ocak 2003, sf.59.

6- Hak ve yükümlülüklerde ortaklar arasında eşitlik esastır. Sermayesine bakılmaksızın her ortak bir oy hakkına sahip olarak yönetimde söz sahibidir.

III- KOOPERATİFÇİLİK İLKELERİ

Kooperatifçiliğin ilkeleri son olarak 1995 yılında Uluslararası Kooperatifler Birliği (ICA) tarafından 7 başlık altında toplanmış olup, bu ilkelere aşağıda yer verilmiştir.

1. Gönüllü ve Serbest Giriş İlkesi
2. Ortağın Demokratik Yönetimi İlkesi
3. Ortağın Ekonomik Katılımı İlkesi
4. Özerklik ve Bağımsızlık İlkesi
5. Eğitim, Öğretim ve Bilgilendirme İlkesi
6. Kooperatifler Arası İşbirliği İlkesi
7. Toplumsal Sorumluluk İlkesi

Bu yedi ilke, bir kooperatifin esasını oluşturmaktadırlar ve birbirlerine sıkı sıkıya bağlıdırlar. Yani bu ilkeler birbirlerinden bağımsız değildirler. Öyle ki, biri ihmal edildiğinde, tümünün değeri azalır. Bu nedenle bir kooperatif, herhangi bir ilkeye göre değil, tüm ilkelere göre değerlendirilmelidir. Diğer taraftan kooperatif ilkelerini harfiyen uygulanması gereken emirler olarak algılamak da doğru değildir. Çünkü ilkeler, bir emirden öte, bazı kararları almak için bir rehberdirler.⁷

⁷ MÜLAYİM, a.g.e., sf. 75

A- GÖNÜLLÜ VE SERBEST GİRİŞ İLKESİ

Bu ilkeye göre, kooperatifler gönüllü kuruluşlar olup, kooperatife girişte sosyal, politik, dini veya ırk yönünden bir ayırım yapılmaz. Kooperatif hizmetlerinden yararlanmak isteyen ve üyeliğin getirdiği sorumlulukları kabul eden herkes kooperatife gönüllü olarak girebilir ve istediği zaman çıkabilir. Kooperatiften çıkışlarda, genel kurul veya yönetim kurulundan izin alınarak çıkılması, ayrıca belirli bir süre ortaklık şartı kooperatif ana sözleşmesinde yer alabileceğinden, bu şartlar ortak tarafından peşin olarak kabul edilmiş olup, söz konusu ilkenin ihlali anlamına gelmemektedir.

B- ORTAĞIN DEMOKRATİK YÖNETİMİ İLKESİ

Bu ilkeye göre, kooperatif belirli bir amaca ulaşmak için bir araya gelen fertlerin oluşturduğu bir teşkilatlanma biçimi olduğu için; yönetim görevinin de kooperatife meydana getiren kişilerce yürütülmesi gerekmektedir. Bu sebeple kooperatifin faaliyetleri, ortaklar tarafından seçilen yönetim kurulu ve bu kurulca tayin edilen kişilerce yerine getirilir. Bu kontrol, kooperatifteki sermayesi ne olursa olsun her ortağın sahip olduğu bir oy ile sağlanmaktadır. Kooperatifi yöneten kişiler ortakların oylarıyla iş başına geldiklerinden onlara karşı sorumludurlar.

Ortağın demokratik yönetim ilkesi, kooperatifçiliğin temelini oluşturan, yönetimde insan faktörünün önemini ortaya koyan ilke olduğundan kooperatifleri ticaret şirketlerinden ayıran önemli bir özelliğdir.

C- ORTAĞIN EKONOMİK KATILIMI İLKESİ

Bu ilkeye göre, ortaklar kooperatifin sermayesine adil bir biçimde katılırlar ve kooperatifin sermayesini demokratik olarak kontrol

ederler. Genellikle, kooperatif sermayesinin en az bir bölümü kooperatifin ortak mülkiyetindedir. Ortaklar, kooperatife ortaklık koşulu olarak yatırdıkları ortaklık paylarına karşılık, şayet faiz veriyorsa sınırlı oranda bir faiz alırlar. Diğer taraftan ortaklar, işletme fazlalarını şu amaçlardan herhangi birine, ikisine veya tümüne tahsis edebilirler:

- a) Kooperatifi geliştirmek için dağıtılmayan yedek akçe oluşturma (asgari bir kısmı);
- b) Ortakları kooperatifle alışverişleri oranında yararlandırma (ortaklara risturn verilmesi);
- c) Ortaklara uygun bulunan ve onaylanan diğer faaliyetlerin desteklenmesi.⁸

Bu ilke ekonomik nitelikli bir ilke olup, kooperatifin ekonomik yönünü düzenlemektedir. 1966 ilkelerinden, “sermayeye sınırlı faiz verilmesi” ile “risturn verilmesi” ilkelerinin birleştirilmesinden oluşmuştur. Bu nedenle yeni bir ilke olmayıp, esas itibarıyla eski iki ilkenin birleştirilerek yeniden düzenlenmesinden ibarettir.⁹

D- ÖZERKLİK VE BAĞIMSIZLIK İLKESİ

Bu ilkeye göre, kooperatifler ortakları tarafından yönetilen özerk ve karşılıklı yardıma dayanan bağımsız kuruluşlardır. Kooperatiflerin devlet ve diğer kuruluşlarla anlaşma ve işbirliği yapmaları durumunda, bu kuruluşlar ile olan ilişkilerini kooperatifin özerkliğine ve ortaklarının demokratik yönetimlerine engel olmayacak şekilde yürütmeleri gerekmektedir.

⁸ MÜLAYİM, a.g.e., sf. 80

⁹ MÜLAYİM, a.g.e., sf. 80

E- KOOPERATİFÇİLİK EĞİTİMİNİN GELİŞTİRİLMESİ İLKESİ

Bu ilke geniş anlamı ile kooperatif ortaklarına, yöneticilerine, memurlarına, kooperatifçilik hareketini yönlendirecek kamu görevlilerine, kooperatif ilke ve yöntemlerinin demokratik ve ekonomik yönleriyle öğretilmesini ifade eder. Genel eğitim düzeyinin düşük olduğu ülkelerde bu ilke daha da önem kazanmaktadır. Zira, kooperatifçilik eğitimi sayesinde diğer ilkelerin de uygulanabilirliği ve önemi artacaktır.

Kooperatif eğitimi ulusal düzeyde devlet ve kooperatifler, uluslararası düzeyde ise kooperatifçilik ile ilgili çeşitli kuruluşlar tarafından yapılmaktadır.¹⁰

F- KOOPERATİFLER ARASI İŞBİRLİĞİ İLKESİ

Bu ilke kooperatiflerin başarıya ulaşabilmeleri için birbirleriyle yatay ve dikey olarak işbirliği yapmaları ve kazandıkları deneyimi birbirleriyle paylaşmaları amacıyla konulmuştur. Ortaklara ve topluma daha yararlı olabilmek için her kooperatifin bütün imkanlarıyla diğer kooperatiflerle mahalli, bölgesel, milli ve milletlerarası seviyelerde de işbirliği yapması gerekmektedir.

Üst teşkilatlanma sayesinde, birer birim olan kooperatiflerin birlik, merkez birliği ve milli birlik düzeyindeki üst kuruluşlarla işbirliği yapmaları mümkün olabilecektir.¹¹

¹⁰ Rıdvan KARALAR, Teoride ve Türkiye Uygulamasında Tarımsal Pazarlama Açısından Kooperatif İşletmeler No:176, sf.45

¹¹ Hakan KOÇ, Kooperatifçilik, Gazi Büro Kitapevi, Ankara 1995, sf.7

G- TOPLUMSAL SORUMLULUK İLKESİ

Toplumsal sorumluluk ilkesine göre; kooperatifler, ortaklar tarafından kabul edilen politikalar aracılığıyla içinde buldukları toplumun kalkınması için çalışırlar.

IV- KOOPERATİF TÜRLERİ

Ülkemizde kooperatifler çalışma konularına göre, Tarımsal Amaçlı Kooperatifler ve Tarım Dışı Kooperatifler olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadırlar.

A- TARIMSAL AMAÇLI KOOPERATİFLER

1- Tarım Satış Kooperatifleri

Tarım satış kooperatifleri, ortak üreticilerin tarımsal faaliyetleri ile ilgili ihtiyaçlarını karşılamak, ürünlerini daha iyi şartlarda değerlendirmek ve ekonomik menfaatlerini korumak amacıyla hizmet vermek üzere kurulan kooperatiflerdir.

Tarım satış kooperatifleri bu amacı gerçekleştirmek için ortaklarının ürünlerini alıp, en iyi şartlarda değerlendirmek, ürünlerini gerekirse işleyerek piyasaya sürmek ve ortakların ihtiyaç duyduğu üretim faktörlerini temin etmektedirler.

Tarım satış kooperatifleri, 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'a¹² (TSKBHK) tabidir. Söz konusu Kanunun 8. maddesinde, 4572 sayılı Kanunun, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun ayrılmaz bir parçası olduğu belirtilmiş ve tarım satış

¹² 16.6.2000 tarih ve 24081 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kooperatifleri ve birlikleri hakkında uygulanacak hükümlerin neler olduğu sıralanmıştır.

Buna göre tarım satış kooperatifleri hakkında sırasıyla aşağıdaki mevzuat hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

- 1- 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun.
- 2- 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun'da açık şekilde örnek ana sözleşmelerde düzenleneceği belirtilen hususlarda, örnek ana sözleşmeler.
- 3- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu.
- 4- Türk Ticaret Kanunu'nun anonim şirketler ile ilgili hükümleri.

2- Tarım Kredi Kooperatifleri

Tarım kredi kooperatifleri; ortaklarının kısa ve orta vadeli kredi ihtiyaçlarını karşılamak, ürünlerini değerlendirmek, müştereken yararlanabilecekleri her çeşit makine, ekipman ve tesisleri edinmek amacıyla kurulan kooperatif türüdür. Tarım kredi kooperatifleri 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'na¹³ (TKKBHK) tabidir.

Tarım kredi kooperatiflerinin esas çalışma konuları ise şunlardır.

- Ortaklarının; kısa ve orta vadeli kredi ihtiyaçlarını karşılamak, ürünlerini değerlendirmek, müştereken yararlanabilecekleri her çeşit makine, ekipman ve tesisleri edinmek,
- Ortak ve gerektiğinde diğer üreticilerin; üretim ve zaruri tüketim

¹³ 24.4.1972 tarih ve 14172 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

maddeleri ile üretim araçlarını toptan sağlamak, el sanatlarını geliştirmek ve mamullerini değerlendirmek, mesleki ve teknik yönden bilgilerini artırmak, sosyal ve kültürel konularıyla ilgili faaliyetlerde bulunmak, kurslar açmak ve seminerler tertip etmek,

- Mevduat toplamak, bankacılık hizmetleri ve sigorta acenteliği yapmak.

3- Su rnleri Kooperatifleri

Su rnlerinin avlanılması, depolanması, işlenmesi, pazarlanması ve ortakların faaliyetleri ile ilgili sigorta, kredi temini gibi diğer hizmetlerin sağlanması amacıyla 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan kooperatif türüdür.

4- Sulama Kooperatifleri

Sulama kooperatifleri çok sayıda çiftçinin aynı su kaynağından yararlanması gereken hallerde sulama işleminin daha az maliyetle gerçekleştirilmesi için 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan kooperatif türüdür. Sulama motorunun maliyeti ve tesis masraflarının yüksek oluşu nedeniyle çiftçilerin tek başına gerekleştirmeyecekleri veya yüksek maliyetlerle gerçekleştirebilecekleri sulama işlemlerinin rasyonel bir şekilde yapılmasına yönelik olarak sulama kooperatifleri kurulmaktadır.

5- Tarımsal Kalkınma Kooperatifleri (Köy Kalkınma Kooperatifleri)

Kırsal alanda gerek yapının iyileştirilmesi ve gerekse devletçe götürülecek hizmetlerin etkin hale getirilmesi gayretleri bu kesimde yaşayanların örgütlenmelerini gerekli kılmaktadır. Bu düşünceyle ku-

ru lan köy kalkınma kooperatiflerinin ana sözleşmeleri incelendiğinde kooperatiflerin tarımsal üretim için gerekli girdilerin sağlanması ve ortak kullanımını, ürünlerin değerlendirilmesi nedeniyle pazarlama faaliyetlerinin yapılması gibi ekonomik amaçları yanında sosyal, kültürel ve sağlık koşullarının iyileştirilmesini içeren toplumsal amaçları da vardır.¹⁴ Bu kooperatiflerin adı 1989 yılında “Tarımsal Kalkınma Kooperatifleri” olarak değiştirilmiştir.

B- TARIM DIŞI KOOPERATİFLER

1- Konut Yapı Kooperatifleri

Konut kooperatifi, dar ve orta gelirli kişilerin, konut gereksinimlerini olabildiğince ucuz bir fiyata (maliyetine) karşılamak amacıyla kurdukları bir kooperatiftir. Konut kooperatifleri, dağınık ve küçük birikimleri bir araya toplayarak, ortakların aktif girişim ve yatırımını sağlarlar ve kurumsal tasarruflardan da yararlanmak için bir çıkış noktası oluştururlar.¹⁵

2- İşyeri Yapı Kooperatifleri

İşyeri veya küçük sanayi sitesi yapı kooperatifleri, ortakları küçük zanaatkar veya küçük sanayicilerin, günün teknik koşullarına uygun birer işyeri edinmelerini sağlamak amacıyla kurdukları kooperatiflerdir. Bu tür işyeri yapı kooperatiflerinin diğer bir amaçları da işyeri sitesi topluluğunun genel hizmetlerini karşılayacak tesislerin yapılmasıdır.¹⁶

¹⁴ Yılmaz ÜRPER; Türkiye’de Tarımsal Kooperatiflerin Toplumsal Değişmeye Etkileri, Anadolu Üniv.Yay. No.94, Eskişehir 1985, sf.34

¹⁵ MÜLAYİM, a.g.e., sf. 523

¹⁶ MÜLAYİM, a.g.e., sf. 555

3- Tüketim Kooperatifleri

Tüketicilerin ihtiyaç duydukları tüketim maddelerini en iyi şekilde ve mümkün olduğunca düşük fiyatla temin etmek üzere dayanışma suretiyle ekonomik güçlerini bir araya getirdikleri kooperatif türüdür.

4- Esnaf ve Sanatkarlar Kefalet Kooperatifleri

Ortak esnaf ve sanatkarların bankalardan kredi almalarını kolaylaştırmak amacıyla kurulan kooperatif türüdür.

5- Motorlu Taşıyıcılar Kooperatifi

Taşıyıcılığı meslek edinen kişilerin, taşıma hizmetlerini pazarlamak ve bu hizmetlerle ilgili ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan kooperatif türüdür.

6- Temin Tevzi Kooperatifleri

Ortaklarının mesleki ihtiyaçlarını ilk elden veya diğer satıcılardan uygun şartlarla veya ucuza peşin veya kredili temin etmek amacıyla kurulan kooperatiflerdir.¹⁷

7- Üretim ve Pazarlama Kooperatifleri

Aynı cins mal üreten ve imal eden üreticilerin ürettikleri ürünleri ve malları iyi şartlarda pazarlamak ve ortaklarının ekonomik çıkarlarını korumak gayesiyle kurulan kooperatiflerdir.¹⁸

¹⁷ İstanbul Ticaret Odası, Türkiye’de Kooperatifçilik, Yayın No: 2001-46, sf.46

¹⁸ İTO, a.g.e., sf.46

8- Tedarik ve Kefalet Kooperatifleri

Karşılıklı kefalet suretiyle ortaklarının mesleki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan kooperatif türüdür.

9- Yayıncılık Kooperatifleri

Ortaklarının yazdıkları eserleri bastırmak ve pazarlamak amacıyla kurulan kooperatiflerdir.

10- İşletme Kooperatifleri

Kuruluş amacını gerçekleştiren kooperatiflerden amaçlarını değiştirerek ortaklarına çeşitli hizmetler vermeye devam etmek amacıyla kurulan kooperatiflerdir.¹⁹

11-Hamallar Taşıma Kooperatifleri

Bedeni olarak yük taşıyan işçilerin taşıma işlerini organize bir şekilde yürütmek amacıyla kurdukları kooperatiflerdir.

12- Sigorta Kooperatifleri

Sigorta mevzuatına göre sigorta hizmetlerine aracılık etmek ve ortaklarının sigorta ihtiyaçlarına cevap vermek amacıyla kurulan kooperatiflerdir.

13- Yardımlaşma Kooperatifleri

Bir tür yardımlaşma sandığına benzer şekilde faaliyet gösteren bu kooperatifler ortakların birbirine çeşitli konularda kefalet etmesi (örneğin kredi kullanımı) amacıyla kurulmuştur.²⁰

¹⁹ İTO, a.g.e., sf.47

²⁰ İTO, a.g.e., sf.47

14- Turizm Geliştirme Kooperatifleri

Doğal zenginlikleri, tarihi, arkeoloji ve sosyo-kültürel turizm değerleri ile turizm potansiyelinin geliştirilmesine yardımcı olmak ve ortaklarının turizm ile ilgili ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulmuş kooperatiflerdir.

15- Eğitim Kooperatifleri

Eğitim kooperatifleri, ortaklarının eğitim, öğretim ve araştırma gereksinimlerini karşılamak için eğitim yasalarına uygun olarak her derecede ve türde özel eğitim kurumları açmak, işletmek, araştırma ve incelemelere imkan sağlamak amacıyla kurulan kooperatiflerdir.

16- Kredi Kooperatifleri

Ortaklarının kredi ihtiyaçlarını, kendi kaynakları veya banka ve finans kurumlarından daha uygun şartlar altında temin ettiği kaynaklar ile sağlamak amacıyla kurulan kooperatif türüdür.

V- KOOPERATİFLERİN KURULUŞ İŞLEMLERİ

A- GENEL ŞARTLAR

Bir kooperatif en az 7 ortak tarafından imzalanacak ana sözleşme ile kurulur. Ana sözleşmedeki imzaların noterce onaylanması gerekir. (KK m.2.) Bir tarım satış kooperatifinin kurulabilmesi için ise en az otuz üreticinin, bir tarım satış kooperatifleri birliğinin kurulabilmesi için en az üç tarım satış kooperatifinin bir araya gelmesi şarttır. (TSKBHK m.1.)

Yapı kooperatifleri ile konusuna taşınmaz mal temlik dahil bulunan diğer kooperatiflerin ana sözleşmelerinde ortaklara taşınmaz mal temlik edileceği hakkındaki taahhütler başka bir resmi şekil aranmaksızın muteberdir. (KK m.2)

Sermaye miktarı sınırlandırılarak kooperatif kurulamaz. Kooperatif adını ancak bu kanuna göre kurulmuş teşekküller kullanabilir.

Kooperatifler ve üst kuruluşlarının unvanlarında, kamu kurum ve kuruluşlarının isimlerine yer verilemez. Buna aykırı hareket edenler kooperatif veya üst kuruluşların yönetim kurulu üyeleri fiilin önem ve mahiyetine göre bir aydan altı aya kadar hapis ve ağır para cezası ile cezalandırılırlar. (KK m.2, ek m.2)

Kooperatiflerde ticaret unvanı “çekirdek” ve “ek” olmak üzere iki unsurdan oluşur ve bu şekliyle ülke çapında korunur. Kooperatiflerin unvanlarının Türkiye’nin herhangi bir sicil dairesinde daha önce tescil edilmiş bir unvandan ayırt edilebilmesini sağlamak için, tescil ettirilecek ticaret unvanını daha önce tescil olunmuş unvanlardan açık biçimde ayırt etmeye yarayacak eklerin yapılması zorunludur. Kullanılan ekin kooperatifin mali durumu veya büyüklüğü bakımından üçüncü kişilerde yanlış bir izlenim yaratmaması, gerçeğe ya da kamu düzenine aykırı olmaması gerekir. Ayrıca 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu’nun 2 nci maddesine 3476 Sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile eklenen son fıkrasında “Kooperatif ve üst kuruluşlarının unvanlarında, kamu kurum ve kuruluşlarının unvanlarına yer verilemez” denilmektedir. Köylerin tüzel kişilik olması nedeniyle köy adları kullanılamaz. Bazı ekler ise ancak Bakanlar Kurulu’nun izni ile kullanılabilir: Örneğin “Türk”, “Türkiye” ve “Milli” kelimelerinin kullanılabilmesi için bu iznin alınmış olması gerekir.²¹

B- KURULUŞA İZİN VERME

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanarak uygulamaya konulan Örnek Ana sözleşmelerin aynen kabul edilmesi halinde, Konut Ya-

²¹ www.sanayi.gov.tr

pı, Toplu İşyeri Yapı, Tüketim, Turizm Geliştirme, Temin Tevzi, Küçük Sanayi Sitesi Yapı, Küçük Sanat, Motorlu Taşıyıcılar, Üretim ve Pazarlama, Yaş Sebze ve Meyve Pazarlama Kooperatifleri'nin kuruluşlarına İl Müdürlüklerince izin verilmektedir. Bu ana sözleşmelerin, “Unvan”, “Merkez”, “Süre”, “Paylar” maddelerinde yapılmak istenilen değişikliklere ilişkin izin işlemleri de İl Müdürlüklerince yapılmaktadır. Ana sözleşmelerin diğer maddelerinde yapılmak istenilen değişikliklere Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca (Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğü) izin verilmektedir.²²

1- Kuruluş Sırasında İstenen Belgeler

Kooperatiflerin kuruluş işlemlerine ilişkin olarak istenilen belgeler şunlardır:

1. Dilekçe.
2. Kurucuların imzalarını taşıyan Noter onaylı 10 adet ana sözleşme. (Konut Yapı Kooperatifleri ve Tarım Satış Kooperatiflerinin örnek ana sözleşmelerine kitabın 4 ve 5 numaralı eklerinde yer verilmiştir.)
3. Kurucu ortakların tamamının ikametgah belgeleri ve nüfus kayıt örnekleri.
4. Kooperatif Kuruluş Bilgi Formu.

Ana sözleşmeler Ankara'da Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, diğer illerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerinden temin edilebilir. Ayrıca Esnaf Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri ve Birliklerinin ana sözleşmeleri Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri Birlikleri Merkez Birliklerinden temin edilebilir.²³

²² www.sanayi.gov.tr

²³ www.sanayi.gov.tr

2- Anasözleşmede Yer Alması Gereken Hükümler

Kooperatif ana sözleşmesinde aşağıdaki hususlara ait hükümlerin yer alması zorunludur. (KK m.4)

1. Kooperatifin adı ve merkezi,
2. Kooperatifin amacı ve çalışma konuları
3. Ortaklık sıfatını kazandıran ve kaybettiren hal ve şartlar
4. Ortakların pay tutarı ve kooperatif sermayesinin ödenme şekli, nakdi sermayenin en az 1/4 nün peşin ödenmesi,
5. Ortakların aynı sermaye koyup koymayacakları
6. Kooperatiflerin yükümlerinden dolayı ortakların sorumluluk durumu ve derecesi,
7. Kooperatifin yönetici ve denetleyici organlarının görev ve yetki ve sorumlulukları ve seçim tarzları,
8. Kooperatifin temsiline ait hükümler,
9. Yıllık gelir gider farklarının, hesaplama ve kullanma şekilleri,
10. Kurucuların adı, soyadı iş ve konut adresleri,

Anasözleşmeye istenirse aşağıdaki hükümler de konulabilir. (KK. m.5)

1. Genel kurulun toplantısı, kararların alınması, oyların kullanılması hakkındaki hükümler;
2. Kooperatifin çalışma şekline dair esaslar;

3. Kooperatifin birliklerle olan münasebetleri;
4. Kooperatifin diğer bir kooperatifle birleşmesine ait hükümler;
5. Kooperatifin süresi.

Eğer ana sözleşmede yukarıda belirtilen genel kurulun toplantısı, kararların alınması, oyların kullanılması hakkındaki hükümler ile kooperatifin çalışma şekline dair esaslara ait hükümler bulunmuyorsa aşağıdaki hükümler uygulanır. (KK m.6)

1. Genel kurul, kooperatifi temsile yetkililer tarafından imzalanan taahhütlü mektuplarla veya mahalli gazete ile köylerde ise yazılı olarak imza karşılığı toplantıya çağırılır.
2. Kooperatifin faaliyeti; kooperatifin amacı ve çalışma konusuyla sınırlıdır.

3- Anasözleşmenin Herhangi Bir Maddesinde Değişiklik Yapılması Sırasında İstenen Belgeler²⁴

1. Dilekçe,
2. Değiştirilmek istenen madde metninin eski ve yeni şeklinin karşılıklı olarak yazılmış ve yönetim kurulunca imzalanmış şekli (10 nüsha).
3. Ana sözleşme değişikliğine neden ihtiyaç duyulduğuna dair gerekçeli yönetim kurulu kararının Noter onaylı bir örneği.
4. Kooperatifin kuruluş ilanının yayımlandığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinin aslı veya fotokopisi (dosyasında bulunmaması halinde).

²⁴ www.sanayi.gov.tr

5. Kooperatifin en son durumunu gösterir Kooperatif ve Üst Kuruluşları Genel Durum Bildirimi Formu.

Unvan, süre, merkez ve sermaye değişikliği izinleri İl Sanayi ve Ticaret Müdürlüğüne, ana sözleşmedeki diğer madde değişikliği izinleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğüne verilmektedir.

4- Kooperatif Türünün ve Anasözleşmenin Tamamının Değişikliği Sırasında İstenilen Belgeler²⁵

1. Dilekçe,
2. Yönetim Kurulu üyeleri tarafından her sayfası imzalanmış ve usulüne uygun şekilde doldurulmuş 10 adet ana sözleşme (Noter onayına gerek yoktur.).
3. Yürürlükteki ana sözleşmeden bir adet (dosyasında bulunmaması halinde).
4. Yürürlükteki ana sözleşmenin yürürlükten kaldırılarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanan başka bir tür ana sözleşmenin kabul edilmesine ilişkin gerekçeli ve noter onaylı yönetim kurulu kararı.
5. Kooperatifin kuruluş ilanının yayımlandığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinin bir örneği (dosyasında bulunmaması halinde).
6. Varsa, eskiden yapılan ana sözleşme değişikliklerinin yayımlandığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi (dosyasında bulunmaması halinde).

²⁵ www.sanayi.gov.tr

7. Kooperatifin en son durumunu gösterir “Kooperatif ve Üst Kuruluşları Genel Durum Bildirimi Formu”.

Bu değişiklikler sırasında kooperatif türlerine göre başka belgeler de istenebilmektedir.

Kooperatif türünün ve ana sözleşmenin tamamının değişiklik izinleri Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğüne verilmektedir.

C- TESCİL VE İLAN

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın kuruluşu izin vermesi halinde, kooperatif merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve ilan olunur. Tescil ve ilan olunacak hususlar şunlardır (KK m.3) :

1. Ana sözleşme tarihi,
2. Kooperatifin amacı, konusu ve varsa süresi,
3. Kooperatifin unvanı ve merkezi,
4. Kooperatifin sermayesi ve bunun nakdi kısmına karşılık olarak ödenen en az miktar ve her ortaklık payının değeri,
5. Ortaklık payı belgelerinin ada yazılı olduğu,
6. Aynı sermaye ve devralınan akçalı kıymetlerle işletmelerin neden ibaret oldukları ve bunlara biçilen değerler,
7. Kooperatifin ne suretle temsil olunacağı ve denetleneceği,
8. Yönetim Kurulu üyeleriyle kooperatifi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları,
9. Kooperatifin yapacağı ilanların şekli ve ana sözleşmede de bu hu-

susta bir hüküm varsa yönetim kurulu kararlarının pay sahiplerine ne suretle bildirileceği,

10. Kooperatifin şubeleri: Kooperatifler, lüzum gördükleri takdirde memleket içinde ve dışında şubeler açabilirler. Şubeler, merkezin sicil kaydına atıf yapılmak suretiyle buldukları yer ticaret siciline tescil olunurlar.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, ana sözleşmelerin, kanunun ihtiyari hükümlerinden ayrıldığı ileri sürerek kooperatifleri kuruluşuna izin vermekten kaçınmaz.

İKİNCİ BÖLÜM

KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) kooperatifler bir taraftan kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmakla beraber diğer taraftan da kuruluş amaçları, sermaye yapısı ve ortakları ile olan ilişkileri göz önüne alınarak, belirli şartlar altında Kanununun 4. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendi hükmü ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin olarak mülga 5422 sayılı KVK'da yer alan düzenlemeye nazaran 5520 sayılı KVK ile 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere önemli değişiklikler yapılmıştır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti, 5520 sayılı yeni KVK çıkarılmadan önce, mülga 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede öngörülen ve genel olarak her çeşit kooperatifi kapsamına alan kurumlar vergisi muafiyeti, bu kurumların özelliği ve kuruluş amaçları göz önünde bulundurularak getirilmiştir.

5520 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesine göre; esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümler bulunması şartıyla kooperatifler, (Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz) kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

5520 sayılı Kanun ile muafiyetten yararlanabilecek kooperatiflerin kapsamı daraltılmış ve muafiyet şartlarında da özellikle yapı kooperatifleri yönünden önemli değişikliklere gidilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun muafiyetleri düzenleyen 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının, kooperatif muafiyeti ile ilgili (k) bendi hükmü 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 fülen 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 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.”

I- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNİN KAPSAMI

Mülga 5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin 16 numaralı bendinde yer alan şartları taşıyan tüm kooperatifler faaliyet konularına ve ortaklık yapılarına bakılmaksızın kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmekte iken 5520 sayılı KVK ile yapılan değişiklik sonrasında, 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere **tüketim ve taşı-**

macılık kooperatifleri maddede yer alan tüm şartları taşıyıcılar dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklardır. Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışındaki kooperatifler ise aşağıdaki şartları sağlamaları halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabileceklerdir.

5520 sayılı KVK uygulamasında tüketim ve taşımacılık kooperatiflerinin muafiyet karşısındaki durumlar ile ilgili olarak;

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.03.2007 tarih ve 5463 sayılı Özelgesinde,

“(..) Bu hükümlere göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4.maddesinin 1/k bendi uyarınca tüketim kooperatifleri, 01/01/2006 tarihi itibariyle muafiyet kapsamından çıkarıldığından, kooperatifiniz için 01/01/2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekmektedir. Ancak, 5520 sayılı Kanun, 21/06/2006 tarihinde yayımlanmış olduğundan, bu kooperatiflerin bu tarihten önce sona eren geçici vergi dönemlerine ilişkin geçici beyannamesi verme zorunlulukları bulunmamaktadır. Bu itibarla, 21/06/2006 tarihinin içinde bulunduğu ikinci geçici vergi dönemi de dahil olmak üzere müteakip geçici vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerinizi vermeniz gerekmektedir.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.07.2006 tarih ve 13121 sayılı Özelgesinde,

“(..) Bu hükümlere göre; S.S. Taşıyıcılar Kooperatif-i taşımacılık kooperatif-i olup, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin 1/k bendi hükmü gereğince kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanması mümkün değildir. ”

açıklamalarına yer verilmiştir.

II- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYE- TİNDEN YARARLANABİLMELERİNİN GENEL ŞARTLARI

5520 sayılı KVK'ya göre, muafiyet kapsamına giren kooperatiflerin muafiyetten faydalanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde;

- 1-** Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- 2-** Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- 3-** Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- 4-** 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 hüküm bulunması ve ayrıca ana sözleşmede yer alan bu hükümlere fiilen uyulması gerekmektedir. Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır.

Görüleceği üzere, daha önce muafiyetten yararlanabilmek için 5422 sayılı KVK'da yer alan üst kuruluşa girme şartına, 5520 sayılı KVK'da yer verilmemiştir. Dolayısıyla maddede sayılan diğer şartları taşıyan kapsama dahil kooperatifler üst kuruluşlara üye olmasalar dahi yeni düzenlemeye göre muafiyetten yararlanabileceklerdir.

Ancak bu noktada hemen belirtmek gerekir ki, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesi ile 5422 sayılı KVK'ya yapılan atfın muafiyete etkisinin olup olmayacağı tereddütlere neden olabilecek niteliktedir.

Şöyle ki, Kooperatifler Kanunu'nun söz konusu maddesinin 3. bendinde, kooperatiflerin 5422 Sayılı KVK'nın 7. maddesinin 16. bendindeki esaslar dahilinde kurumlar vergisi muafliğından yararlanacağı belirtilmiş, 4. bendinde ise faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatiflerin bu muaflikten yararlanamayacakları belirtilmiştir.

Ancak yukarıda da belirtildiği gibi 5520 sayılı KVK ile, daha önce mülga 5422 sayılı KVK'da yer verilen üst kuruluşla girme zorunluluğu kaldırılmıştır.

Kooperatifler Kanunu'nda üst kuruluşlara girme zorunluluğu ile ilgili atıf 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesine yapılmaktadır. 5520 sayılı KVK'nın Geçici 1. maddesinin 5 numaralı bendinde; diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanun'a yapılmış olan atıfların, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanun'a yapılmış sayılacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, Kooperatifler Kanunu ile yapılan atfın, 5520 KVK'nın ilgili maddesine yapılmış sayılacağı kabul edilmesi gerekir. Ancak, gerek 5422 sayılı KVK'nın mükerrer 45. maddesinde, gerekse 5520 sayılı KVK'nın 35/2. maddesinde kurumlar vergisi ile ilgili muafiyete ilişkin hükümlerin, ancak bu kanun Gelir Vergisi Kanunu veya Vergi Usul Kanunu'na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği belirtilmiştir. Dikkat edilmesi gereken husus 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesinde üst birliğe girme şartının ayrıca ifade edilmiş olmasıdır. Bir başka ifadeyle, 5422 sayılı KVK uygulamasında muafiyetten yararlanılabilmesi için üst birliğe üye olunması şartının dayanağı, Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesi değil, 5422 sayılı KVK'nın 7/16. maddesi idi. Bu şarta 5520 sayılı KVK'da ise yer verilmemiştir. Dolayısıyla 5520 sayılı KVK'ya göre ilgili maddenin yürürlük tarihi

olan 1/1/2006 tarihinden itibaren üst birliğe üye olunması şartı aranmayacaktır.²⁶

5520 sayılı KVK uygulamasında kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmesi için üst birliklere üye olmasının gerekip gerekmediği konusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeldede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.²⁷

“(...) Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf tutulmasına ilişkin olarak, 5520 sayılı Kanun hükümlerinden, yeni yapılan değişikliklerin yanı sıra 5422 sayılı Kanun’da parantez içinde yer alan, “faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatiflerin muafiyetten faydalanamayacaklarına” dair düzenlemeye, yer verilmediği görülmektedir.

Bu durumda, 01.01.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinin (k) bendinde belirtilen şartlara sahip tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları mümkün olup, bu tarihten sonra sözü edilen kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için üst birliğe üye olma zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, anılan Kanun hükmünün yürürlüğe giriş tarihinden önce faaliyete geçen bu mahiyetteki kooperatiflerin 01.01.2006 tarihinden önceki dönemler için üst birliğe üye olma şartı aranılmaya devam olacaktır.”

Ancak, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmak

²⁶ A.Murat YILDIZ - M.Aykut KELEÇİOĞLU - İrfan VURAL, **Kooperatifler İçin Vergi Rehberi**, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2006, sf. 176-177.

²⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 24.08.2006 tarih ve 16387 sayılı Özeldesi.

için üst kuruluşlara girme şartının aranmayacak olması, üst kuruluşlara girmelerinin vergisel yönden bir getirisi olmadığı şeklinde değerlendirilmemelidir. Çünkü, Kooperatifler Kanunu'nun 93 üncü maddesinde yer alan diğer bazı vergi ve harç muafiyet ve istisnalarından yararlanılabilmesi için üst kuruluşlara girme zorunluluğu aranmaktadır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetten yararlanmalarına ilişkin olarak yukarıda sıralan genel şartlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

A- SERMAYE ÜZERİNDEN KAZANÇ DAĞITILMAMASI

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin elde ettikleri kazancı ortaklarına sermaye paylarına göre dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Kooperatif ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılamayacağına dair bir hüküm yoksa, kooperatif fiilen sermaye üzerinden kazanç dağıtmaya dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamaz. Benzer şekilde, ana sözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına dair hüküm bulunmakla beraber, kooperatif fiilen bu hükme uymazsa yine muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Kısaca, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına ilişkin hükmün hem kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması, hem de fiilen sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması gerekmektedir.

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması, yıl sonundaki olumlu gelirden farkının, ödenmiş veya taahhüt edilmiş sermaye üzerinden or-

taklara dağıtılmasıdır. Genellikle sermaye şirketlerinde kâr, ortakların sermaye paylarına göre dağıtılmaktadır. Kooperatiflerde ise amaç kâr elde etmek olmayıp ortaklarının ihtiyaçlarını daha kolay yollarla gidermek ve bu vesileyle ortaklarının ekonomik menfaatlerini korumak olduğundan, oluşan olumlu gelir-gider farkının dağıtımında da sermaye payları esas alınmaz. Kazanç dağıtımında sermaye paylarının esas alınmaması kooperatifleri ticaret şirketlerinden ayıran başlıca özelliklerdendir.

Kooperatifler Kanunu'nun "*Gelir gider farkları, bölünmesi ve paylara faiz verilmesi*" başlıklı 38. maddesi şu şekildedir:

"Ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir.

Gelir-gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmiş 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 ana sözleşme ile hükme bağlanabilir.

Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği ana sözleşmede 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 kafi gelmemesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır.

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

Buna göre;

- Kooperatiflerde asıl olan gelir-gider farklarının ortaklara dağıtılmayıp kooperatiflerin yedek akçelerine eklenmesidir.

- Eğer gelir gider farkının dağıtılması kooperatif ana sözleşmesinde öngörülmüş ise, bunun ortakların işlemleri oranında yapılması gerekir. Risturn denilen bu yöntemle göre dağıtım, her ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlem (alışveriş) tutarının, ortaklarla yapılan toplam işlem hacmi içindeki oranına göre yapılır.

- 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.

- Risturn esasına göre dağıtım, sermaye üzerinden bir dağıtım değildir. Bu nedenle muafiyet şartlarını bozmaz. Faiz ödemesi şeklindeki dağıtım ise 5422 sayılı KVK'ya ilişkin 20 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde kooperatif muafiyetini ihlal edecek şekilde “sermaye üzerinden kazanç dağıtımı” olarak görülmemiş ve dolayısıyla muafiyet şartlarına aykırılık olmadığı belirtilmiştir. Söz konusu tebliğde konuyla ilgili olarak yapılan açıklamalar, 5520 sayılı yeni KVK uygulamasında da esas alınabilecektir.

- Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesinde kazanç dağıtımı ile ilgili olarak düzenlenmiş bulunan bir diğer husus, ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabilecek olmasıdır. Bu tür bir dağıtımın kooperatif ana sözleşmesinde yer alması, hem “sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması” hem de

münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartlarını ihlal ettiğinden, kooperatif açısından muafiyet şartları ihlal edilmiş sayılır.

B- YÖNETİM KURULU BAŞKAN VE ÜYELERİNE KAZANÇ ÜZERİNDEN HİSSE VERİLMEMESİ

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmesi sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin, elde ettikleri kazancı yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Kooperatifler Kanunu'nun 56. maddesinin son fıkrasında, “*Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiçbir ad altında başkaca ödeme yapılmaz.*” hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere, yukarıda sözü geçen hüküm karşısında kooperatiflerin yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmesi mümkün değildir. Böyle bir hükmün ana sözleşmeye konması da Kanun'un bu hükmüne aykırı olacağından mümkün değildir. Yönetim kurulu (idare meclisi) başkan ve üyelerine, bu sıfatla yapacakları hizmet için aylık ücret, katılacakları her toplantı için huzur hakkı, işle ilgili olarak yapacakları seyahatler için yolluk ve zaten kooperatif ortağı olarak hakları bulunan risturn ödemesi yapılabilir. Bunların dışında hangi isim altında olursa olsun başkaca hiçbir ödeme yapılamaz. Ancak, vergi muafiyetinden yararlanılması için ayrıca yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmeyeceğinin ana sözleşmede yer alması gerekir.

Kooperatif ana sözleşmelerinde; genellikle, yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile murahhas üyelere bu sıfatla yapacakları hizmet için aylık ücret veya katılacakları her toplantı için bir huzur hakkı ve yapacakları görev seyahatleri için yolluk ödeneceği, ödemenin miktar ve şekli genel kurulca kararlaştırılacağı belirtilmektedir.

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine bu ödemeler dışında hiçbir ödeme yapılamayacağına kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi ifadesinin ana sözleşmede yazılı olduğu anlamına da gelebilir. Her ne kadar böyle bir durumda, ana sözleşmede adı geçen kişilere kazanç üzerinden hisse verilmeyeceği açık olarak yazılı olmasa da, yukarıda belirtildiği türden bir ifadenin kooperatif ana sözleşmesinde yazılı olması bu şartın sağlanması bakımından yeterli olacaktır.

C- YEDEK AKÇELERİN ORTAKLARA DAĞITILMAMASI

Yedek akçe ya belli bir amacı gerçekleştirmek ya da ileride doğabilecek riskleri karşılamak için ayrılır. Yedek akçe ister belli bir amacı gerçekleştirmek isterse meydana gelecek riskleri karşılamak için ayrılınsın, kârın işletme bünyesinde alıkonulan kısmını ifade eden ve işletmenin öz varlığını arttıran bir unsurdur. Bu yönü ile de şirketle ilişkisi bulunan üçüncü kişilerin haklarını korumaya yarayan ve işletme içinde oto finansman sağlayan bir kaynaktır.

Yedek akçelerin bir kısmı kanuni zorunluluğa dayanarak, bir kısmı da isteğe bağlı olarak ayrılır. Ayrılan yedek akçeler ister kanuni yedek akçe, isterse ihtiyari yedek akçe olsunlar vergi matrahından indirilemez. Yani yedek akçe vergilendirilecek kurum kazancına dâhildirler.

Eski düzenlemede olduğu gibi, 5520 sayılı KVK uygulamasında da kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için aranan koşullardan üçüncüsü, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağına ana sözleşmede yer alması ve fiilen de bu koşula uyulmasıdır.

Kooperatifler Kanunu'nun 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.

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

Daha önce de belirtildiği gibi, Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesine göre, ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan işlemlerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir. Yedek akçeler yıllık faaliyet sonuçlarının menfi olması durumunda ortaya çıkan açıkların kapatılmasında kullanılır.

Yedek akçeler, esas itibariyle, geçmiş yıl kazancıdır. Ayrıldıkları yıllarda dağıtım konusu olmayan bu kazançların (yedek akçelerin) sonraki yıllarda ortaklara dağıtılması, kazanç dağıtımının ertelenmesidir. Ayrıca bu durum, yedek akçelerin amacına uygun kullanılmaması ve kooperatiflerin mali bünyelerinin zayıflaması sonucunu doğurur. 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.

Kooperatifte ayrılmış bulunan kanuni yedek akçe veya ihtiyari ye-

dek akçe ya da her ne isim altında olursa olsun dağıtılması durumu kooperatif muafiyetini ortadan kaldırır. Kooperatifin muafiyetten yararlanabilmesi için yedek akçelerin ortaklarına dağıtmayacağına dair ana sözleşmesinde bir hüküm bulunmasının yanı sıra kooperatifin bu hükme fiilen de uyması gerekir. 5520 sayılı KVK'nın 4-1/k maddesindeki yedek akçelerin dağıtılmaması konusundaki hüküm geniş kapsamlı olup, her ne surette olursa olsun ayrılmış yedek akçelerle, bu nitelikteki fonların tamamını kapsamaktadır.

D- SADECE ORTAKLARLA İŞ GÖRÜLMESİ

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 içi işlem tabiri; kooperatif ana sözleşmesinde belirtilen uğraş konusuna dahil olan ve kooperatifin ortaklarıyla yapmış olduğu faaliyetleri ifade etmektedir.

Ortak Dışı İşlemler ise üyelerin kooperatifin menfaatlerini göz önüne alarak üye olmayan kişilerle yapmış oldukları faaliyetlerdir. Kooperatif tarafından yapılan faaliyet ana sözleşmede yazılı amaç faaliyete uygun olmakla birlikte ortaklarla ilgili bulunmayan işlemlerdir.

Bir işlemin ortak içi işlem sayılabilmesi için şu iki şartın birlikte gerçekleşmiş olması gerekir.

- Kooperatifin yaptığı işlem ana sözleşmede belirtilen faaliyet konusu ile ilgili olmalıdır.
- Bu işlem kooperatif ortağı ile yapılmalı ya da kooperatif ortağı ile yapılan bir işlemle ilgili bulunmalıdır.

Yukarıda yer alan şartlardan birinin gerçekleşmemesi halinde yapılan işlemin ortak dışı işlem olduğunun kabul edilmesi gerekir. Örneğin bir kooperatif, kendi faaliyet konusuna girmeyen bir işlemi kendi ortağına yapmış olsa dahi bu işlemin ortak içi işlem olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, 5520 sayılı KVK'nın kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin 4-1/k maddesinin parantez içi hükmünde; yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiştir. Ancak her bir ortaklık hissesi için birden fazla konut veya işyeri elde edilmesi halinde ise işlem ortak dışı işlem sayılacak ve dolayısıyla muafiyet koşulları ihlal edilmiş olacaktır.

1- Üretim Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, üretim kooperatiflerinin, ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmaları ortak dışı işlem sayılmamaktadır. Ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ise ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Söz konusu genel tebliğde konu ile ilgili olarak aşağıdaki örnekler verilmiştir.

Örnek 1: Ortaklardan alınan sütlerin niteliği değiştirilmeksizin üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu sütlerin işlendikten sonra peynir olarak ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılmaktadır.

Örnek 2: Ortaklardan alınan zeytinlerin ayıklanma ve temizlenme gibi işlemlerle sofralık zeytin haline getirilerek üçüncü kişilere satılması ortak dışı işlem sayılmazken, bu zeytinlerin çeşitli işlemlere tabi tutularak zeytinyağı şeklinde ortaklara veya üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış işlemi ortak dışı işlem sayılacaktır.

Örnek 3: Kooperatiflerin üçüncü kişilerden satın aldığı üretimde kullanılan girdileri (ilaç, gübre, tohum gibi) ortaklara vermesi ve bedelin ortakların kooperatife satacakları ürün bedeli ile ilişkilendirilmesi ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Buna göre bir pancar üretim kooperatifi tarafından üçüncü kişilerden satın alınan gübrenin, kooperatif ortaklarından satın alınacak pancara ait ürün bedelinden mahsup edilmek üzere ortaklara dağıtılması, ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

Tebliğde verilen örnekler dikkate alındığında, “niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan” ifadesinden, çok net olmamakla beraber, ürünün cinsi bakımından bir nitelikten bahsedildiği kanaatindeyiz. Örneğin, ortaktan alınan ürün süt ise üçüncü kişilere de bu ürünün süt olarak satılması veya zeytin ise yine zeytin olarak satılması gibi. Nitelikten kastın bu olduğu kabul edildiğinde, ortaklardan alınan ürünlerin pastörize edilmesi, temizlenmesi, ayıklanması, ambalajlanması vb. gibi ürün cinsini değiştirmeyen işlemler ortak içi işlem sayılabilecektir. Örneğin, ortaklarından ham pamuk alan bir üretim kooperatifi bu pamukları gerekli işlemlere tabi tutarak ve ambalajlayarak satması halinde, satışı yapılan ürün yine pamuk olduğu için yapılan işlem ortak içi işlem sayılabilecektir. Ancak alınan pamuk-

lardan iplik yapılarak satılması halinde ise ürünün cinsi değişmiş olduğu için, üçüncü kişilere yapılan satış ortak dışı işlem olarak kabul edilecektir.

Özet olarak ifade etmek gerekirse, ürünün cinsi deęiőtirilmedięi sürece, temizleme, ayıklama, ambalajlama vb. gibi işlemlerin ortak içi işlemler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünceindediz.

2- Kredi Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler

Kredi kooperatiflerinin kendi kaynaklarından veya banka, kredi kuruluşu benzeri üçüncü kişilerden sağladığı fonları, sadece ortaklarına kredi olarak vermesi halinde, bu faaliyetler ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Kredinin, kooperatif ortağı olmayanlara verilmesi ise ortak dışı işlem olarak kabul edilecektir.

3- Yapı Kooperatiflerinde Ortak İçi ve Ortak Dışı İşlemler

a- Yapı Kooperatiflerinin Kendilerine Ait Arsalarını Kat Karşılığı Vermeleri

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir. Şöyle ki;

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kooperatif muafiyetini düzenleyen 4-1/k maddesinin parantez içi hükmünde; yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, 1.1.2006 tarihinden itibaren yapılan işlemlerde geçerli olmak üzere, arsanın kat karşılığı verilmesi işlemleri or-

tak içi işlem kapsamında değerlendirilecek ve muafiyet şartlarını ihlal etmeyecektir.

Ayrıca, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde ise işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

Yapı kooperatiflerine ait arsaların kat karşılığı verilmesi işleminin ortak içi işlem sayılabilmesi için, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde edilmesi gerekir. Başka bir deyişle, eğer kat karşılığı verilen arsa nedeniyle her bir hisseye birden fazla işyeri ve/veya konut edinilmesi söz konusu ise işlem ortak dışı işlem sayılacak ve muafiyet şartları ihlal edilmiş olacaktır.

Örnek :

S.S. (A) Yapı Kooperatifinin 50 ortağı bulunmakta olup, kooperatif sahibi olduğu arsayı kat karşılığı olarak, (B) İnşaat Taahhüt Ltd. Şti.'ne vermiş ve bu işlem sonucunda 50 adet daire ve 50 adet işyeri edinmiştir. Kooperatif edinmiş olduğu daire ve işyerlerini her bir ortağına birer daire ve birer işyeri olmak üzere dağıtmıştır.

Görüleceği üzere, örnek olayda kooperatifin sahibi olduğu arsayı kat karşılığı olarak vermesi işlemi söz konusudur. Ancak, her bir ortağına birer işyeri ve daire verildiği için işlemin ortak içi işlem sayılması mümkün değildir. Çünkü, yukarıda da belirtildiği üzere bu işlemin ortak içi işlem sayılabilmesi için, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde edilmesi gerekir. Oysa örnek olayda, her bir hisse için bir daire, bir de işyeri elde edilmiştir. Dolayısıyla yapılan işlem,

ortak dışı işlemdir ve muafiyet Şartlarının ihlal edildiği anlamına gelir.

Yapı kooperatiflerine ait arsaların kat karşılığı verilmesi işleminin ortak içi işlem sayılması konusunda dikkat edilmesi gereken bir husus da, yapılan işlemin ortak içi işlem sayılabilmesi için, her bir ortak değil, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde edilmesi gerektiğidir. Bir başka ifadeyle, bir ortağın birden fazla konut veya işyeri edinmesi tek başına yapılan işlemin ortak dışı işlem sayılmasına neden olmayacaktır. nemli olan her bir hisse için bir konut veya işyeri edinilmesidir.

Kooperatifler Kanunu'nun 19. maddesine göre, kooperatife giren her Őahıstan en az bir ortaklık payı alınması gerekmekte olup, ana-sözleşme, en yüksek had tespit ederek bir ortak tarafından bu had dahilinde birden fazla pay alınmasına cevaz verebilir. Buna göre, bir ortağın birden fazla hissesi olması halinde, her bir hisse nedeniyle elde edilen konut veya işyeri sayısına bakmak gerekir. Örneğin, kooperatifin bir ortağının  hissesi olup, bu hisseleri nedeniyle üç adet konut elde etmesi halinde yapılan işlemin ortak dışı işlem olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, yapı kooperatiflerine sağlanan, kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaması ayrıcalığı aynı arsa üzerindeki tasarruflara ilişkin olup, muafiyet Şartlarına haiz bir kooperatifin arsası üzerinde üyelerine hisse başına birer işyeri yada konut yapılması karşılığı müteahhide başka bir yerde bulunan ayrı bir arsanın verilmesi muafiyet Şartlarını ihlal edici işlem olarak kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisini gerektirecektir. Konu hakkında İstanbul

Vergi dairesi Başkanlığı'nca verilen özalgede aşğıdaki açıklamalara yer verilmiştir.²⁸

“(...) Bu hüküm ve açıklamalara göre kooperatifinizin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/k maddesinde belirtilen şartları taşıması kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olması mümkündür. Ancak, kooperatifinizin kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden müteahhidin başka bir arsaya yapacağı konut ve işyerleri karşılığı, kooperatifinize ait arsanın müteahhite devri ortak dışı işlem sayılacağından, böyle bir durumun tezahürü durumunda kurumlar vergisinden muaf olmanız mümkün değildir.”

b- Yapı Kooperatiflerince Konut ve İşyeri Karşılığı Arsa Temin Edilmesi

Yukarıdaki bölümde açıklandığı gibi, 5520 sayılı KVK'nın 4-1/k maddesinin parantez içi hükmü ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiştir.

Uygulamada kooperatifin sahibi olduğu arsayı kat karşılığı müteahhide vermesinde olduğu gibi bu durumun tersi de söz konusu olabilmektedir. Yani, kooperatifin yapmış veya yapacak olduğu konutları arsa sahibine vererek arsa temini mümkündür. Ancak bu durum kooperatifin sadece ortaklarla iş yapılması şartının ihlal edildiği anlamına geldiğinden kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede aşğıdaki açıklamalara yer verilmiştir.²⁹

²⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.10.2006 tarih ve B.07.1 .GİB.4.34.16.01/KVK-4/K-7277 sayılı özalgesi.

²⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.06.2007 tarih ve B.07.1 .GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7662 sayılı özalgesi.

“(...) Diğer taraftan, .. Noterliği tarafından düzenlenen ./01/2003 tarih ve ... sayılı “Arsa Payı Karşılığı Satış Vaadi Ve İnşaat Sözleşmesi”nin incelenmesi neticesinde, kooperatifinize ortak olmayan gerçek kişilere (.....) ait arsayı kat karşılığı inşaat sözleşmesine bağlı olarak almanız ve inşaat bitiminde arsa sahiplerine ve kooperatifiniz ortağı olmayan eski müteahhitlere konut teslim etmeniz “münhasıran ortaklarla iş görülmesi” şartının ihlali anlamına geldiğinden, kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir.

(...) Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifinizin/01/2003 tarih ve sayılı “Arsa Payı Karşılığı Satış Vaadi Ve İnşaat Sözleşmesi”ne istinaden yaptığı kooperatif ortağı olmayan gerçek kişilere ait arsayı kat karşılığı inşaat sözleşmesine bağlı olarak alma ve inşaat bitiminde arsa sahiplerine ve kooperatif ortağı olmayan eski müteahhitlere konut teslim etme işleminden dolayı; 2003 takvim yılı ve sonrasında da kurumlar vergisi mükellefiyetinizin devam etmesi gerekmektedir.”

c- Üçüncü Şahıslardan Malzeme Satın Alınması

Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir v.b. malzeme satın alması, söz konusu inşaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

d- Ortaklardan Toplanan Paraların Nemalandırılması

İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak

kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

e- Kooperatife Ait Taşınmazların Kiraya Verilmesi

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi ortak dışı işlem sayılacaktır.

Bilindiği üzere, yapı kooperatifleri üyelerini her türlü kredi olanaklarından yararlanarak ucuza mesken sahibi yapmak amacı ile kururlar. Bu kooperatifler 5520 sayılı KVK'nın 4-1/k maddesinde öngörülen koşullara uymaları durumunda da vergi muafiyetinden yararlanırlar.

Yaptığı konutları ortaklar adına tahsis etmeden kiraya veren kooperatif, sağladığı kiralara ister ortaklarının borcuna tahsis etsin, ister faaliyetin devamı için ihtiyata veya sermayeye ilave etsin, bu faaliyet ortak dışı sayılır. Kooperatifin, gayrimenkulünün ortaklara veya ortak olmayanlara kiralanması vergi muafiyetinin tamamen kalkmasını, gayrimenkul iratlarının da ticari kazanç olarak vergilendirilmesini gerektirir. Çünkü bu durumda amaç faaliyetle hiçbir ilgisi veya zorunluluğu bulunmayan bir faaliyet ve bu faaliyetten de kâr elde edilmesi amacı söz konusu olmaktadır.

Vergi muafiyetinin kâr amacı gütmeyen kooperatiflere tanındığı gerçeği göz önünde bulundurulduğunda; sahip olduğu gayrimenkulleri kiraya veren, kuruluş amacı dışına çıkarak kâr amacı güden kuruluş haline dönüşen kooperatifin kurumlar vergisine tabi tutulması, muafiyetten yararlandırılmaması gerekir. Ancak ilerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere, 5520 sayılı KVK'nın 14/5. maddesine göre, kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmesine gerek yoktur.

f- İnşa Edilen Konut veya İşyerlerinin Ortaklara Dağıtımından Sonra Kalan İşyeri, Konut veya Arsaların Ortak Olmayanlara Satılması

Kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır.

Muafiyetin kaybı için arsa veya arazinin ortaklar dışındaki kişilere tamamının satılması şart değildir. Bir bölümünün satılması da kooperatifin vergiye tabi olmasını gerektirir. Yani, kooperatifin ortakları ev sahibi olduktan sonra, arsanın bir kısmının ya da daha fazla olan konutların satılması kurumlar vergisine tabi tutulur.

g- Amacın Gerçekleşmesinden Sonra Elde Kalan Malzeme, Alet ve Edevatın Satılması

Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

h- Ana Sözleşmesinde Kulüp, Satış Mağazası, Berber, Oyun Salonu, Sinema Gibi Sosyal Tesisler Kurulacağına Dair Hükümler Bulunan Yapı Kooperatifinin Muafiyetten Yararlanıp Yararlanamayacağı

Bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek ...” hükmü yer alabilmektedir.

1 numaralı KVK Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre, ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı iş-

lem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, ana sözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.

1- Kooperatif Arsasının Kamulaştırılması

Ortaklar dışındaki kişilere zorunlu olarak arsa veya arazi satan kooperatifin kurumlar vergisine tabi olup olmayacağı konusunda iki farklı düşünce söz konusu olabilmektedir.

Bunlardan birincisi, böyle bir durumda kooperatifin iradesi olmaksızın yapılan bir işlem söz konusu olduğu için muafiyet şartlarının bozulmayacağıdır.

Bir diğer yaklaşım ise, arsanın kamulaştırılması kooperatifin iradesi dışındaki olaylar nedeniyle zorunlu da olsa, vergi muafiyet şartlarının kaybedileceğidir. Bu görüşe göre, konut yapı kooperatiflerinin amacı ortaklarını ucuz konut sahibi yapmak olduğuna göre, bu amacın dışına çıkan her türlü davranışın ve işlemin ortak dışı işlem sayılması gerekir.

Konu hakkında Maliye Bakanlığı'nın her iki yönde de görüşleri bulunmaktadır. Aşağıda bu görüşlere örnek olarak iki ayrı özelgeye yer verilmiştir.

- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 05.01.2004 tarih ve 4658 sayılı özelgesi:

“(…) Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde kooperatifler, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Aynı Kanunun 7 nci maddesinin (16) numaralı bendinde ise kooperatiflerin muafiyet şartları belirtilmiştir. Bu şartlardan birisi “münhasıran ortaklarla iş görülmesi” dir.

Kamulaştırma, kooperatifin iradesi dışında, kamu gücü kullanıla-

rak yapılan tek taraflı idari bir işlemdir. Bu nedenle, kamulaştırma, münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartını ihlal eden bir işlem olmadığından kurumlar vergisi muafiyetine bir etkisi bulunmamaktadır.”

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.03.2007 tarih ve KVK-4/k-7533 sayılı özelgesi:

“(...) Bu hükümlere göre, Kooperatif mülkiyetinde olan arsanın İstanbul Büyükşehir Belediyesi tarafından istimlak edilmesi ile kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları için aranan şartlardan “münhasıran ortaklarla iş görülmesi” şartı ihlal edilmiş olacağından kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekmekte olup, kurumlar vergisine tabi kazançların genel hükümler çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.”

Bizim görüşümüze göre; kamulaştırma, kooperatifin iradesi dışında, kamu gücü kullanılarak yapılan tek taraflı idari bir işlem olduğundan, sadece ortaklarla iş görülmesi şartını ihlal eden bir işlem değildir. Dolayısıyla kooperatif arsasının kamulaştırılması işleminin kurumlar vergisi muafiyetine bir etkisi yoktur.

Benzer bir durum konut yapı kooperatiflerine ait arsa ve arazilerin; istimlak edilmesi, imar planlarında yeşil alan olarak ayrılması, konut yapı izni verilmemesi gibi nedenlerle söz konusu kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştiremez duruma düşmesinde de söz konusudur. Bu durumda kooperatifler ellerinde olmayan sebeplerle daha önce almış oldukları arsa veya arazileri elden çıkartmak durumunda kalabilmektedirler. Böyle bir durumda ise, her ne kadar kooperatif arsayı elinde olmayan sebeplerden dolayı satmak zorunda kalmış olsa dahi, satış işleminin ortak dışı işlem olarak kabul edilmesi gerekir.

Öte yandan, kooperatifin kurumlar vergisi mükellefi olması halinde,

arsanın elden çıkarılmasından doğan kazancın; ayrı bir fonda tutulması, ortaklara dağıtılmaması ve kooperatif amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılması halinde 5520 sayılı KVK'nın 5-1/e maddesinde yer alan kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması mümkündür.

j- Konut veya İş Yeri Site Alanlarının Genel Giderlerinin Yapı Kooperatiflerince Karşılanması

Kooperatifler Kanunu'na göre; konut ve işyeri yapı kooperatifleri, ana sözleşmede gösterilen işlerin tamamlaması ve ferdi mülkiyete geçilip veya işyerlerinin ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Ancak; tescil tarihinden itibaren 6 ay içinde usulüne uygun şekilde ana sözleşme değişikliği yapılarak amacın değiştirilmesi halinde dağılmaya ilişkin hükümler uygulanmamaktadır. Bu tür kooperatifler, konut ve işyeri alanlarının ortak genel giderlerini ortaklarından topladıkları aidatlarla karşılamaktadırlar. Kooperatiflerin bu işlemlerden dolayı kâr elde etmeleri halinde bu kâr kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.³⁰ Bir başka deyişle, bu kooperatifler kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaktır.

k- Anasözleşmelerinde Ortak Dışı İşlemlerden Doğan Gelir - Gider Farkını Özel Bir Fon Hesabında Toplanmasına Dair Hüküm Bulunan Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanıp Yararlanamayacakları³¹

Daha önce de belirtildiği gibi, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için sadece ortakları ile iş yapacağına

³⁰ Nevzat SAYGILIOĞLU, Yapı Kooperatiflerinde Özellikli Vergisel Durumlar, Yaklaşım Dergisi, Eylül 1993

³¹ YILDIZ – KELEÇİOĞLU - VURAL, a.g.e., sf.197

ilişkin anasözleşmede hüküm bulunması ve fiilen de bu duruma uyulması gerekir. Anasözleşmelerinde, **ortak dışı işlemlerden** doğan gelir - gider farkını özel bir fon hesabında toplanmasına dair hüküm bulunan kooperatiflerin muafiyet şartını ihlal edip etmediği konusunda belirginlik bulunmamaktadır.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın görüşü, fiilen ortak dışı işlem yapılmadığı müddetçe ana sözleşmede böyle bir hüküm bulursa dahi muafiyet şartının ihlal edilmiş sayılmayacağı yönündedir. Ancak, ana sözleşmesinde yukarıda belirtilen türde hüküm bulunan kooperatif, fiilen de ortak dışı işlem yapar ise elde etmiş olduğu geliri özel bir fon hesabında tutsa dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaktır.

l- Yapı Kooperatiflerine Ait Arazi veya Arsanın Ortaklara Dağıtılmasının Muafiyete Etkisi

Yapı kooperatiflerinin sahibi oldukları arsa veya araziyi parselleyerek ortaklarına ortaklık payları nispetinde dağıtmaları, ortak dışı işlem niteliğinde sayılmayacağından kurumlar vergisi muafiyetine etkisi yoktur.

m- Yapı Kooperatiflerinin Gayrimenkullerini İpotek Ettirerek Borçlanmasının Muafiyete Etkisi

Yapı kooperatiflerinin amaçlarını gerçekleştirmek için sahibi oldukları gayrimenkulleri ipotek ettirerek borç almaları, ortak dışı işlem niteliğinde sayılmayacağından kurumlar vergisi muafiyetine etkisi yoktur.

III- YAPI KOOPERATİFLERİNİN MUAFİYETTEN YARARLANABİLMESİ İÇİN ARANILAN ÖZEL ŞARTLAR

5520 sayılı KVK'da kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyeti uygulamasında, yapı kooperatifler için sınırlayıcı yeni hükümlere yer verilmiştir.

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için öncelikle bir önceki bölümde açıkladığımız genel şartlara uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun yanı sıra yapı kooperatifleri, bir takım özel şartlara daha sahip olmaları durumunda kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanacaklar, aksi takdirde faaliyet sonucunda elde ettiği gelir-gider farkı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Söz konusu özele şartlar ana başlıkları itibariyle şunlardır.

- Yönetim ve Denetim Kurullarında Belli Kişilere Yer Verilmemesi,
- Yapı Ruhsatı İle Arsa Tapusunun Kooperatif Tüzel Kişiliği Adına Tescil Edilmiş Olması.

A- MUAFİYETTEN YARARLANILABİLMESİ İÇİN YÖNETİM VE DENETİM KURULLARINDA BULUNMAMASI GEREKEN KİŞİLER

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.

Bu çerçevede, yapı kooperatiflerinin muafiyetten faydalanabilmesi için kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar **yönetim ve denetim kurullarında** aşağıda sayılan kişilere yer verilmemesi gerekir.

- 1. Grup:** İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcileri,
- 2. Grup:** Kanununun 13. maddesine göre yukarıda sayılan kişilerle ilişkili olduğu kabul edilen kişiler,
- 3. Grup:** Yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlar.

Öte yandan hemen belirtmek gerekir ki, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 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; Kooperatifler Kanunu'nun Ek 2. maddesi uyarınca fiilin önem ve mahiyetine göre üç aydan iki yıla kadar hapis ve ağır para cezası ile cezalandırılırlar.

Görüleceği üzere, kooperatif yönetim kurulu üyelerinin kooperatifin inşaat işini üstlenmeleri kooperatifin kurumlar vergisi muafiyet şartlarını ihlal edeceği gibi, aynı zamanda Kooperatifler Kanunu uyarınca hapis ve ağır para cezasını gerektiren bir fiildir.

1- Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek Kişiler veya Tüzel Kişi Temsilcileri

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 yitilmesi 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.

Örnek :

X Yapı Kooperatifinin inşaat işini İnşaat taahhüt işi ile iştiğal eden Bay B üstlenmiş ise ve Bay B aynı zamanda yönetim kurulunda da bulunuyor ise muafiyet şartları ihlal edilmiştir.

Örnek :

Y Yapı kooperatifinin inşaat işini C Ltd. Şti. üstlenmiş ve C Ltd. Şti.'nin müdürü Bay D aynı zamanda denetim kurulunda da yer alıyor ise muafiyet şartları ihlal edilmiştir.

2- Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişilerle 5520 Sayılı KVK'nın 13. Maddesi Gereğince İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişiler

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 altsoy 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 maddede 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.³²

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 tespit 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 dikate olarak aşağıdaki başlıklar altında toplamak mümkündür.

³² M. Aykut KELECİOĞLU – İrfan VURAL, **Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Faydalanabilmesi İçin Yönetim ve Denetim Kurullarında Görev Almaması Gereken Kişiler**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 216, Eylül 2006

a- Tüzel Kişilerle İlişkili Bulunan Kişiler

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 nufuzu 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 üst-

lenen tüzel kişi temsilcilerinin eşleri, 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.

b- Gerçek Kişilerle İlişkili Bulunan Kişiler

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 nufuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler.

Örneğin, 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.

Örnek :

S.S. (A) Konut Yapı Kooperatifinin inşaat işini (B) İnşaat A.Ş. gerçekleştirmiştir. Kooperatif ortakları arasında (C) İnşaat ve Tahaahhüt Tic. Ltd. Şti. de bulunmakta, Kooperatifler Kanunu'nun 53. maddesine göre kanuni temsilcileri vasıtasıyla yönetim kurulunda görev almaktadır. Bu durumda (C) İnşaat ve Tahaahhüt Tic. Ltd. Şti.'nin, S.S. (A) Konut Yapı Kooperatifinin ortağı veya yönetim kurulu üyesi olması tek başına muafiyete engel teşkil etmemekte, ancak kooperatife ait herhangi bir inşaat işinin bu şirketçe üstlenilmesi veya inşaat yapım işini üstlenen üstlenen (B) İnşaat A.Ş. ile (C) İnşaat ve Tahaahhüt Tic. Ltd. Şti ile yukarıda belirtilen türde dolaylı ve dolaysız bir ilişki kurulabilmesi durumunda (Örneğin (B) İnşaat A.Ş.'nin ortakları arasında (C) Ltd.Şti.'de varsa) (C) Ltd. Şti. doğrudan inşaatı üstlenmemiş olsa bile S.S. (A) Konut Yapı Kooperatifi muafiyetten faydalanamayacaktır.

3- Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişiler İle 5520 Sayılı KVK'nın 13. Maddesi Gereğince Bu Kişilerle İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişilerle İşçi ve İşveren İlişkisi İçinde Bulunanlar

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

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

Örneğin;

S.S. (A) Konut Yapı Kooperatifi'nin inşaat işini üstlenen (B) İnş. A.Ş.'nin inşaat işlerinde çalıştırdığı mühendis (C) şahsının kooperatifin yönetim kurulunda görev yapması,

S.S. (D) Konut Yapı Kooperatifi'nin inşaat işini üstlenen (E) İnş. Müh. Ltd.Şti'nin idaresi ve sermayesi bakımından ilişkili olduğu (F) İnş A.Ş.'nin muhasebe müdürünün kooperatif denetim kurulunda görev yapması,

durumlarında bu kooperatiflerin muafiyetten faydalanmaları söz konusu değildir.

B- YAPI RUHSATI İLE ARSA TAPUSUNUN KOOPERATİF TÜZEL KİŞİLİĞİ ADINA TESCİL EDİLMİŞ OLMASI

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, yukarıda belirtilen şartlara ilaveten, yapı ruhsatı ile arsa

tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması gerekmektedir. Eğer, arsa tapusu veya yapı ruhsatı kooperatif tüzel kişiliğine ait değilse, diğer şartlar sağlanmış olsa dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılması mümkün değildir.

Bu şekilde uygulamada birçok inşaat şirketinin yap-sat uygulaması yerine kooperatiflere tanınan birçok vergisel avantajdan yararlanmak amacıyla kooperatifçiliğin ruhuna aykırı bir biçimde muvazaa-lı kooperatifleşmesinin önüne geçilmesi planlanmıştır.

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir. Yeni kurulan kooperatiflerde ise arsa temini edilmemesi veya henüz inşaat aşamasına gelinmemesi durumunda bu şart aranmayacaktır.

T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından tahsis edilen arsa ve araziler üzerine konut veya işyeri yapabilmekte, ayrıca 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de kooperatiflere arsa temini veya tahsisinde görevli ve/veya yetkili olabilmektedirler.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak değerlendirildiğinden söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri

adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

C- YAPI KOOPERATİFLERİNİN 5520 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN ÖZEL ŞARTLARA İNTİBAK SÜRECİ

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyeti ile ilgili olarak, 5520 sayılı KVK ile getirilen ilave şartlara ne zamana kadar intibak etmeleri gerektiği konusunda, Kanunun geçici maddesi ile belirleme yapılmıştır. Buna göre, yapı kooperatiflerinin **2006 yılının sonuna kadar** 5520 sayılı KVK'nın 4-1/k maddesinde yer alan genel ve özel şartları sağlayamaması durumunda muafiyetleri **1.1.2006** tarihi itibarıyla sona erecek ve bu tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır (5520 sayılı KVK geçici md. 1/8) Dolayısıyla, bu tarihten önce kurulan yapı kooperatifleri, **31/12/2006** tarihine kadar yukarıda belirtilen muafiyet şartlarını yerine getirmiş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

Örneğin; (A) Yapı Kooperatifinin inşaat işini üstlenen müteahhidin oğlunun kooperatif yönetim kurulunda bulunması durumunda, yönetim kurulu üyeliğinden 2006 yılı sonuna kadar ayrılmış olması gerekmektedir. Aksi halde, kooperatifin 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

IV- TASFİYE HALİNE GİREN KOOPERATİFLERİN MUAFİYET KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği üzere kurumların infisahı ya da faaliyetlerini durdurması ani olmayıp, mevcutların, alacakların paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi ve kalanın ortaklara paylaşılması işlemlerinin gerçekleştirilmesi için kurumların tasfiyeye girmesi gerekir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 81. maddesine göre, Kooperatif;

1. Anasözleşme gereğince,
 2. Genel Kurul kararı ile,
 3. İflasın açılmasıyla,
 4. Kanunlarda öngörülen diğer hallerde, ilgili bakanlığın mahkemeden alacağı karar üzerine,
 5. Diğer bir kooperatifle birleşmesi veya devredilmesi suretiyle,
 6. Üç yıl olağan genel kurulunu yapmaması halinde,
 7. Amacına ulaşma imkanının bulunmadığının ilgili Bakanlıkça tespiti halinde mahkemeden alacağı kararla,
- dağılır.

Konut yapı kooperatifleri, anasözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Ancak tescil tarihinden itibaren 6 ay içerisinde usulüne uygun şekilde anasözleşme değişikliği yapılarak kooperatifin amacının değiştirilmesi halinde dağılmaya ilişkin hüküm uygulanmaz. Konut kooperatiflerinde yapı kullanma izninin alınmasını müteakip en geç bir yıl içinde ortakların Kat Mülkiyeti Kanununa göre ferdi münasebet işleri sonuçlandırılır.

Kooperatifleri Kanunu'nun 83. maddesinde ise; tasfiye haline giren kooperatifin bütün borçları ödendikten ve ortak pay bedelleri geri verildikten sonra kalan mallar ancak Anasözleşmede bu husus öngörülmüş olduğu takdirde, ortaklar arasında paylaşılır. Anasözleş-

mede başka bir hal tarzı kabul edilmiş olmadıkça paylaşırma, dağılma anında kayıtlı ortaklar veya hukuki halefleri arasında eşit olarak yapılır.

Ortaklara paylaşırma yapılacağına dair Anasözleşmede açıklama olmadığı takdirde tasfiye neticesinden arta kalan miktar, kooperatifleşme amacına uygun olarak harcanmak üzere Türkiye Milli Kooperatifler Birliğine bırakılır.

Kooperatifler normal faaliyetleri sürecinde, Kanunda yazılı şartları taşımaları halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabileceklerdir. Ancak gerek amacını gerçekleştirmeden, gerekse amacını gerçekleştirdikten sonra elinde ihtiyaç fazlası taşınmaz mal ile tasfiyeye girmesi halinde, sahibi bulunduğu bu taşınmaz malları ortak olmayan kimselere veya ortaklarına ortaklık statüsü dışında satması; sadece ortaklarla iş görme şartının ihlali anlamına geleceğinden muafiyet şartları da ortadan kalkmış olacaktır.

Ayrıca, tasfiye sürecinde sermaye üzerinden kazanç dağıtımı yapılması da, sermaye üzerinden kazanç dağıtımı yapılmaması şartını ihlal edecektir.

V- TARIM SATIŞ KOOPERATİFLERİNDE MUAFİYET UYGULAMASI

Tarım satış kooperatifleri ve birliklerinin de diğer kooperatifler gibi kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için ;

1- 5520 sayılı KVK'nın 4-1/k maddesindeki muafiyet şartlarının ana sözleşmelerinde yazılı bulunması,

2-Yukarıda belirtilen muafiyet şartlarının ana sözleşmede yazılı olmasının yanı sıra fiiliyatta da bu kayıt ve şartlara uyulması,

gerekmektedir.

4572 sayılı “Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun”un 7. maddesi uyarınca Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan “Tarım Satış Kooperatifi Ana sözleşmesi”ne bakıldığında, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi ve yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına dair hükümlerin ana sözleşmede yazılı olduğu görülmektedir.

Ancak, sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin bir hüküm kooperatif ve birlik ana sözleşmelerinde yer almamaktadır. Öte yandan, kooperatif ve birlik ana sözleşmelerinde ortak dışı ürün alınmasına, ortak dışı üreticilerle hesaplaşılmasına ve ortak dışı işlemlerden oluşan olumlu gelir-gider farkının dağıtılmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Dolayısıyla, tarım satış kooperatifleri ve birliklerinin kurumlar vergisi muafiyet şartlarından biri olan, ana sözleşmelerinde sadece ortakları ile iş yapılacağına dair hüküm bulunması şartını sağlayamaması nedeniyle bu kooperatiflerin muafiyet şartlarını ihlal ettiği gibi bir durumla karşılaşmaktadır.

Genel durum bu olmakla beraber, 4572 sayılı TSKBHK’nın 6. maddesine göre kooperatif ve birliklerin ortaklarından aldıkları ürünleri niteliğinde değişiklik olmayacak şekilde ilk işleme tesislerinde işleyerek üçüncü kişilere satmaları ortak içi işlem sayılacaktır.

Bu nedenle, 4572 sayılı TSKBHK’nın yürürlüğe girdiği 16.06.2000 tarihinden sonra söz konusu işlemlerin yapılması durumunda muafiyet şartlarının ihlal edilmediği sonucu çıkmaktadır. Ancak, kooperatif ve birliklerin ortaklarından aldıkları ürünleri niteliğinde değişiklik olacak şekilde ilk işleme tesislerinde işleyerek üçüncü kişilere satmaları, ortak dışı işlem sayılacağından kurumlar vergisi muafiyet şartları ihlal edilmiş sayılacaktır.

Konu ile ilgili olarak Ankara Defterdarlığı tarafından verilen DEF.0.06.11/KVK-2001-13007-146 sayılı özalgede aşğıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“(...) Ancak, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununa göre değil, 3186 Sayılı Tarım satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hakkındaki Kanun’ a göre kurulmuş olan kooperatife ait 25.04.1969 tarihli ana sözleşmenin incelenmesinde kurumlar vergisi muafiyeti için gerekli olan şartların söz konusu sözleşmede yer almadığı anlaşılmıştır.

Öte yandan 16.06.2000 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunun “Muafiyet ve istisnalar” başlıklı 6. Maddesinde, bu Kanuna göre kurulmuş bulunan kooperatifler ve birliklerin, aynı maddenin bentlerinde belirtilen işlemlerinin vergi , resim ve harçlardan müstesna tutulacağı, ancak bu kuruluşların ortak dışı işlemlerden elde edecekleri gelir-gider farklarının ayrı bir hesapta takip ve tespit edilerek vergi kanunları hükümlerine göre vergilendirileceği ve ayrıca kooperatif ve birliklerin ortaklarından aldıkları ürünleri niteliğinde değişiklik olmayacak şekilde ilk işleme tesislerinde işleyerek üçüncü kişilere satmalarının ortak içi işlem sayılacağı belirtilmiştir.

Bu çerçevede, 4572 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 16.06.2000 tarihinden sonra adı geçen Birliğin aynı kanunun 6’ncı maddesinde belirtilen işlemler İle kooperatif ve birliklerin ortaklarından aldıkları ürünleri niteliğinde değişiklik olmayacak şekilde ilk İşleme tesislerinde işleyerek üçüncü kişilere satmaları ve Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16 ncı maddesinde hüküm altına alınan şartları taşıması koşuluyla kurumlar vergisinden muaf tutulması, bu tarihten önceki dönemler için ise kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.”

VI- TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİNDE MUAFİYET UYGULAMASI

Bilindiği gibi, tarım kredi kooperatiflerinin faaliyetlerinin esas amacı, kısa ve orta vadeli kredi sağlamak suretiyle ortakların finansman sorununu çözmek, bununla ilgili her türlü tedbirleri almak ve kredi işlerinin düzenli yürütülmesini sağlamaktır. Diğer taraftan, 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu (TKKKBK)'nın 3. maddesinin II numaralı bendinin (a) alt bendinde, bölge birliklerinin çalışma konularının kooperatiflerin finansman işlerini düzenlemek; (b) alt bendinde de ortak ürünlerinin değerlendirilmesiyle ilgili işlerini yürütmek olduğu belirtilmiştir.

Tarım kredi kooperatifleri diğer kooperatifler gibi 5520 sayılı KVK'nın 4-1/k maddesinde belirtilen şartları taşımaları halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir. Ayrıca, TKKKBK'nın 19. maddesinin (B) bendinde bu kanuna kurulacak kooperatif ve birliklerin kurumlar vergisinden muaf oldukları belirtilmiştir.

Ancak, TKKKBK'nın anılan maddesinde, “*Ancak, bu kuruluşların ortak dışı işlerden elde edecekleri gelir-gider farkları ayrı bir hesapta takip ve tespit edilerek vergilendirilir*” hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, tarım kredi kooperatiflerinin ortakları dışında kalan üçüncü şahıslara yaptığı işlemlerin ayrı bir hesapta izlenmesi ve bu işlemler sonucu oluşan karın vergilendirilmesi gerekir.

VII- KOOPERATİFLERİN MUAFİYET ŞARTLARINI DÖNEM İÇİNDE KAYBETMELERİ VEYA KAZANMALARI

Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılabilmesi için daha önce

belirtmiş olduğumuzun şartların tamamının gerçekleşmesi gerekir. Bu şartlardan herhangi birinin kaybedilmesi kurumlar vergisine tabi olunmasını gerektirir.

Muafiyet koşulunu kaybeden kooperatiflerin hangi tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefi sayılması gerektiği konusu önem arz etmektedir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın yaygın görüşü, söz konusu şartların hesap döneminin tamamı itibariyle arandığı, dolayısıyla şartlardan herhangi birinin ihlal edilmesi halinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin içinde bulunduğu hesap döneminin başından itibaren başlamış sayılacağı yönündeydi

Buna karşın, 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinin 4.17. bölümünde farklı açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu bölümde, kurumlar vergisinden belirli şartlara bağlı olarak muaf tutulan bir kurum veya kuruluşun muafiyet şartlarını ihlal etmesi halinde, bu şartların ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir. Dolayısıyla konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Tebliğinde yapılan açıklamanın dikkate alınması gerekir. Buna göre, muafiyet şartlarını ihlal eden bir kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyeti ihlal tarihinden itibaren tesis edilecektir.

Örneğin; muafiyet şartlarını haiz (Y) Konut Yapı Kooperatifinin, 17/8/2006 tarihinde muafiyet şartlarını kaybetmesi durumunda, anılan kooperatifin 17/8/2006 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Genel durum bu olmakla beraber, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması ve yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi şartlarının ihlal edilmesi halinde muafiyet, sermaye üzerinden kazancın dağıtıldığı veya yönetim kurulu başkan ve

üyelerine pay verildiği yılda değil, ilgili kazancın doğduğu takvim yılından itibaren kalkar.

Örnek:

Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanan (A) Kredi Kooperatifi 2008 yılında, 2007 yılı kazancından yönetim kurulu başkan ve üyelerine hisse vermiştir.

Bu duruma göre, kooperatif kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmanın koşullarından birini 2007 yılı başından itibaren kaybetmiş sayılır. 2007 yılı başından itibaren kurumlar vergisine tabi tutulur.

Öte yandan, 1 nolu Tebliğde yer alan açıklamalara göre, muafiyet şartlarının tekrar kazanılması halinde ise izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlandırılması gerekmektedir. Örneğin, öteden beri kurumlar vergisi mükellefi olan (Z) İşyeri Yapı Kooperatifinin, 21/9/2006 tarihinde muafiyet şartlarını kazanması durumunda ise bu kooperatif, 1/1/2007 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.

VIII- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFIYETİ İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

Kooperatifin Kurumlar Vergisi muafiyeti hk.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK/4-k-7243-17826 sayılı özeldgesi.

“(…) Bu hükümlere, kooperatife ait dairelerin kooperatif ortağı olmayan üçüncü kişilere kiraya verilmesi muafiyet şartları arasında yer alan sadece ortaklarla iş görülmesi şartının ihlali olacağından kurumlar vergisi muafiyeti sona erecektir. Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca,

kooperatif gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyecektir. Diğer taraftan, vergi kesintisine tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirleri dışında gelir elde eden kooperatifler ise, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, vergi kesinti yapılan veya yapılmayan tüm kira gelirlerini beyan edeceklerdir. Beyan edilen gayrimenkul kira gelirleri üzerinden tevkif yoluyla ödenen vergiler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34.maddesi gereğince beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, kooperatifçe lokal açılması ve verilen hizmetler karşılığı aidat alınması halinde de kurumlar vergisi muafiyetinden söz edilemeyecektir. Ayrıca, elde ettiğiniz mevduat faiz gelirlerini de muafiyet şartlarını kaybetmeniz nedeniyle, diğer gelirleriniz ile birlikte kurum kazancı olarak beyan etmeniz gerekeceği tabiidir.”

Tasfiye sürecine giren konut yapı kooperatifinin vergi mükellefiyetinde değişiklik olup olmayacağı, tasfiye dönemi içinde edilecek vergi kesintisi yapılan faiz gelirlerinin vergisel durumu ile ortak aidatlarının ve faiz gelirlerinden oluşan kooperatif özkaynağının dağıtım sırasında stopaj yapıp yapılmayacağı hk.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK/4-k-7255-18944 sayılı özelgesi.

“(…) Kurumun infisalı ya da faaliyetlerini durdurması ani olmayıp, mevcutların, alacakların paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi ve kalanın ortaklara paylaştırılması işlemlerinin gerçekleştirilmesi için kurumların tasfiyeye girmesi gerekir.

Diğer taraftan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 81. maddesinde;

“Kooperatif;

1. Anasözleşme gereğince,

2. Genel Kurul kararı ile,

3. İflasın açılmasıyla,

4. Kanunlarda öngörülen diğer hallerde, ilgili bakanlığın mahkemeden alacağı karar üzerine,

5. Diğer bir kooperatifle birleşmesi veya devredilmesi suretiyle,

6. Üç yıl olağan genel kurulunu yapmaması halinde,

7. Amacına ulaşma imkanının bulunmadığının ilgili Bakanlıkça tespiti halinde mahkemeden alacağı kararla,

dağılır.

Konut yapı kooperatifleri, anasözleşmede gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Ancak tescil tarihinden itibaren 6 ay içerisinde usulüne uygun şekilde anasözleşme değişikliği yapılarak kooperatifin amacının değiştirilmesi halinde dağılmaya ilişkin hüküm uygulanmaz. Konut kooperatiflerinde yapı kullanma izninin alınmasını müteakip en geç bir yıl içinde ortakların Kat Mülkiyeti Kanununa göre ferdi münasebet işleri sonuçlandırılır.

...”;

83. maddesinde ise;

“Tasfiye haline giren kooperatifin bütün borçları ödendikten ve ortak pay bedelleri geri verildikten sonra kalan mallar ancak Anasözleşmede bu husus öngörülmüş olduğu takdirde, ortaklar arasında paylaştırılır.

Anasözleşmede başka bir hal tarzı kabul edilmiş olmadıkça paylaşma, dağılma anında kayıtlı ortaklar veya hukuki halefleri arasında eşit olarak yapılır.

Ortaklara paylaşma yapılacağına dair Anasözleşmede açıklama olmadığı takdirde tasfiye neticesinden arta kalan miktar, kooperatifleşme amacına uygun olarak harcanmak üzere Türkiye Milli Kooperatifler Birliğine bırakılır.” hükümleri yer almaktadır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesinin 4. fıkrasında; “(5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle değişen fıkra. Geçerlilik; 01.01.2006) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.”; 5. fıkrasında; “Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Ka-

nununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.”; 7. fıkrasında ise; “(1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez.” hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, Geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrasında yer alan gelirlere ilişkin tevkifat uygulamasında, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının bir önemi bulunmamakta olup, tevkifata tabi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık beyanname verilmeyecektir.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesinin 1. bendinde, kurumlar vergisinin kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınacağı, 2. bendinde ise, kurumlar vergisi mükelleflerince, (...) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak, 217 seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, işin bırakılması halinde işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemler için geçici vergi ödenmeyeceği, kurumların tasfiyeye girdikleri tarihi ihtiva eden geçici vergi dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödeyecekleri, bu dönemden sonra geçici vergi beyanname vermeyecekleri, tasfiyeye giren kurumların tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyecekleri, açıklamaları yer almaktadır.

Bu hükiim ve açıklamalara göre, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ve tasfiye sürecine girmiş olan kooperatifinizin, tasfiye sürecinde sermaye üzerinden kazanç dağıtımı yapacağından muafiyet şartlarını ihlal etmiş sayılması nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti doğacaktır. Diğer taraftan, ortak aidatlarının ve faiz gelirlerinden oluşan kooperatif özkaynağının aidatlar dışındaki kısmının ortaklarınıza dağıtılması esnasında Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-i bendi uyarınca (23.07.2006 tarih ve 26237 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.07.2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3. maddesi ile 23.07.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere belirlenen oran) % 15 oranında tevkifat yapılması ve dağıtılan kar paylarının kooperatif ortakları açısından Gelir Vergisi Kanununun 75/2. maddesi uyarınca, menkul sermaye iradı sayılması nedeniyle, ortaklar tarafından aynı Kanunun 86/1-c maddesi göz önünde bulundurularak beyan edilmesi gerekir.

Ayrıca, kooperatifiniz tasfiye döneminde bulunduğu için, tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyecektir.”

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olup olmadığı ve bankalardaki mevduatlardan tevkifat yapılıp yapılmayacağı hk.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/K-7277-20333 sayılı özelgesi.

“(…) Bilindiği üzere, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nu ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldıran 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup, söz konusu Kanunun 4. maddesinin (k) bendinde;

“(...)” hükmü ile kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olma şartları belirlenmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67.maddesinde; (5281 sayılı Kanununun 30.maddesiyle eklenen madde) (01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere) 1)Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının iftası halinde alış bedeli ile ifta bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri(herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan).

d) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar.

(...)

4) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94

üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

5) Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1),(2),(3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.

.....” hükmü yer almaktadır.

Konuyla ilgili olarak 18/01/2006 tarih ve 45 no’lu Gelir Vergisi Sirkülerinin “Tevkifat Uygulaması” başlıklı 3.Bölümünde ise; “Geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrasında yer alan gelirlere ilişkin tevkifat uygulamasında, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, gerek vergi kanunlarında gerekse kendi özel kanunlarında gelir ve kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlarca elde edilen gelirler üzerinden Geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrası gereğince tevkifat yapılacaktır. Bu çerçevede, söz konusu gelirlerin kamu kurum ve kuruluşlarınca elde edilmesi durumunda da tevkifat yapılacağı tabidir.

Yukarıda sözü edilen kurum ve kuruluşlarca elde edilen gelirlerin 01/01/2006 tarihinden önce Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi hükümlerine göre tevkifat kapsamı dışında bırakılmış olması, bu gelirler üzerinden

Geçici 67 nci madde kapsamında yapılacak tevkifata ilişkin olarak hüküm ifade etmemektedir.

Öte yandan, menkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlı olduğundan, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan gelirler üzerinden, 01/01/2006 tarihinden itibaren ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Söz konusu gelirlere ilişkin hesapların açılış tarihinin 2005 yılı olması veya 2005 yılında vadesinin yenilenmiş bulunması durumu değiştirmeyecektir.” açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre kooperatifinizin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4/k maddesinde belirtilen şartları taşıması kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olması mümkündür. Ancak, kooperatifinizin kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden müteahhidin başka bir arsaya yapacağı konut ve işyerleri karşılığı, kooperatifinize ait arsanın müteahhite devri ortak dışı işlem sayılacağından, böyle bir durumun tezahürü durumunda kurumlar vergisinden muaf olmanız mümkün değildir.

Diğer taraftan, kooperatifinize ait bankalarda bulunan mevduat hesaplarından elde edeceğiniz faiz gelirleriniz üzerinden % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.”

İnşaat yapı ruhsatı ve arsa tapusunun kooperatif adına olması nedeniyle, 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacağı ile geçici vergi beyannamesi verip vermeyeceği hk.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.11.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7308-23115 sayılı özeldesı.

(...) Buna göre, yapılan düzenleme ile yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde; sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması, münhasıran ortaklarla iş görölmesine dair hükümlerin bulunması ve mutlak surette bu kayıt ve şartlara uyulması, ayrıca, bu şartlara ilave olarak, kuruluşlarından, söz konusu inşaatların sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerinin ve bunların ilişkili olduğu kişiler veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi, yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması durumunda, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1. maddesinin 8. fıkrası hükmüne göre, 2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 01.01.2006 tarihi itibariyle sona ermiş sayılacaktır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 85. maddesinin ikinci fıkrasında, tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabının ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verecekleri hüküm altına alınmış olup, bu hü-

küm 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesi gereğince, kurumlar vergisi mükellefleri için de uygulanacaktır.

Bu hükmü ve açıklamalara göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı yapı ruhsatı ve arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması şartına 31.12.2006 tarihi itibarıyla uyulmaması halinde, ortak kooperatiflerinizin muafiyeti, 01.01.2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacağından, 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olmaları gerekmektedir.

Kooperatif arsalarının Belediye aracılığıyla Toplu Konut İdaresine devredilmesi ortak dışı işlem sayıldığından Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekip gerekmediği hk.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12.02.2007 tarih ve B.07.1. GİB.0.03.50/5006-306-11647 sayılı özelgesi.

“(…) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (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 bu-

lunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzet kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde ise kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde, Kooperatif arsalarınızın Belediyesi aracılığıyla Toplu Konut İdaresine devredilmesi ortak dışı işlem sayıldığından, kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edilmesi gerekmekte; ancak, Kooperatifinizin aktifinde iki yıldan uzun süredir bulunan taşınmazların satışından elde edilen kazancın %75'i, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan diğer şartların da sağlanması halinde, istisna olabilecektir.”

Kooperatifin Kurumlar Vergisi muafiyeti hk.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7416- 1149 sayılı özelgesi

“(…) Kooperatifler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinin (b) bendinde kurumlar vergisi mükellefleri sayılmakla birlikte, esas itibariyle kar amacı gütmemeleri ve ortaklarının müşterek ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve dayanışma ilkesi çerçevesinde karşılamak amacıyla kurulan birlikler olmaları nedeniyle, yukarıda sayılan şartları bir arada taşımaları koşuluyla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Dolayısıyla, kooperatiflerin kuruluş amaçları itibariyle kar amacı

gütmesi istisnai bir durumdur. Böyle bir durumda ise, kooperatiflerin de bir şirket gibi hesap dönemi içerisinde elde ettiği gelirleri üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, yapılan düzenleme ile yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde; sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması, münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümlerin bulunması ve mutlak surette bu kayıt ve şartlara uyulması, ayrıca, bu şartlara ilave olarak, kuruluşlarından, söz konusu inşaatların sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerinin ve bunların ilişkili olduğu kişiler veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi, yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması durumunda, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

Aynı Kanununun Geçici 1. maddesinin 8. fıkrasına göre 2006 yılının sonuna kadar bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 01/01/2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-k bendinde sayılan şartların kooperatif ana sözleşmede yer alması yanında bu hükümlere fiilen de uyulması şartıyla kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün olup, bu şartları sağlayamayan kooperatiflerin ise 01/01/2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

Öte yandan, kooperatiflerin esas itibarıyla kar amacı gütmemeleri

ve ortaklarının müşterek ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve dayanışma ilkesi çerçevesinde karşılamak amacıyla kurulan birlikler olmaları nedeniyle, 7 üyeden oluşan söz konusu kooperatifin üyelerine 300 daire inşa etmesi kooperatiflerin kuruluş amaçlarıyla örtüşmediğinden kooperatifin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekeceği de tabidir.”

Konut yapı birliğinin Kurumlar Vergisi muafiyeti hk.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7419- 1373 sayılı özeldes

“(…) Bu hüküm ve açıklamalara göre, Yapı Kooperatifleri Birlikleri amaç ve çalışma alanları bakımından konut yapı kooperatiflerinden farklı olmadığından, kooperatiflerin ortak dışı işlem yapması halinde diğer şartları taşısalar bile Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri gereğince muafiyetten yararlanma şartlarından “sadece ortaklarla iş görülmesi” şartı ihlal edilmiş olduğundan,Belediye Başkanlığınca Milli Savunma Bakanlığı'ndan alınarak birliğe teslim edilen arazi karşılığında, birliğin Milli Savunma Bakanlığı'na Ankara ve İstanbul'da 200 dairelik lojman yapımı işini taahhüt etmesi ve taahhüt edilen bu işin birlik tarafından da yapılan bir sözleşme ileA.Ş.'ne verilerek yaptırılması ortak dışı işlem olduğundan adı geçen Konut Yapı Birliği'nin Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün değildir.

Diğer taraftan, söz konusu Konut Yapı Birliği'nceA.Ş.'ye yaptırılan yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden dolayı yapılan istihkak ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekeceği de tabidir.”

Konut yapı birliğinin Kurumlar Vergisi muafiyeti hk.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-4304- 2441 sayılı özeldes

"(...) Diğer taraftan, Kooperatif anasözleşmenizın "Amaç ve Faaliyet konuları" başlıklı 6.maddesinde;"

(....)

3-Ortakların sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurar, bu tesisleri işletir veya kiraya verir.

4- Yukarıdaki fıkralarda yazılı hususları sağlamak üzere, ilgili kurum ve kuruluşlarla ortak çalışmalarda bulunabilir, gayrimenkul ve menkulleri iktisap eder, kiralar, kiraya verir, satar ve benzeri tasarruflarda bulunur, aynı hakları tesis eder.

..."

açıklaması yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-k bendi hükümlerinde sayılan şartları topluca taşınması kaydıyla, yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacak olup, kooperatifinize ait arsayı (yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması şartıyla) kat karşılığı müteahhite vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeniz muafiyet şartlarını taşınanıza engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, kooperatiflerin esas itibariyle kar amacı gütmemeleri ve ortaklarının müşterek ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve dayanışma il-

kesi çerçevesinde karşılamak amacıyla kurulan birlikler olmaları nedeniyle, 702 üyeden oluşan kooperatifin arsa+para karşılığında 1041 daire inşa etmesi/ettirmesi kooperatiflerin kuruluş amaçlarıyla örtüşmediğinden kooperatifinizin Kurumlar Vergisi mükellefi olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, kooperatiflerin ortak dışı işlem yapması halinde, “sadece ortaklarla iş görülmesi” şartı ihlal edilmiş olacağından, muafiyet hükümlerinden faydalanılamayacağından Kooperatifinizin anasözleşmesinin 6.maddesinin 3.ve 4. bentlerinde yazılı işlemlerin yapılması halinde elde edilecek kazancın kurum kazancına dahil edilerek beyan edilmesi gerekeceği de tabiidir.”

Konut Yapı Kooperatifinin daire karşılığı aldığı arsa üzerinde yine daire karşılığı alt yükleniciye inşaat yaptırması işinin ortak dışı işlem sayılıp sayılmayacağı hk.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7434- 1933 sayılı özeldesi

“(…) 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 edilecektir.

...”

açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüğümlere göre, kooperatiflerin kurumlar vergisi muaftiyetinden yararlanması için diğer şartların yanında (Arsa Ofisi, Toplu Konut İdaresi veya Belediye gibi kamu kurumlarından tahsisen devir yöntemi uygulamaya mani teşkil etmeyecek olup) her ne sebeple olursa olsun yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması şartları da aranmakta, bu şarta haiz olunması halinde muaftiyet hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, yapı ruhsatı ve arsa tapusu kooperatifiniz adına tescil edilmemiş arsa üzerine kooperatifinizce inşaat yapılması/yaptırılması halinde kooperatifinizin Kurumlar Vergisi mükellefliğinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacak olup, kooperatif arsasına inşaat yaptırılması karşılığı yüklenici firmaya konut verilmesi halinde “sadece ortaklarla iş görülmesi” şartının ihlal edilmiş olacağı da tabiidir.”

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

... İstanbul Ticaret Odası, **Türkiye’de Kooperatifçilik**, Yayın No: 2001-46

... **Türk Hukuk Lügatı**, Başbakanlık Basımevi, 3. Baskı, Ankara:1991

GÜNGÖR Taşkın Tarım Satış Kooperatifleri ve Birliklerinin Yeniden Yapılanması, Ankara 1995

KARA Mustafa Kooperatifçilik, Eduser Yayıncılık, Bolu:2003

KARALAR Rıdvan Teoride ve Türkiye Uygulamasında Tarımsal Pazarlama Açısından Kooperatif İşletmeler No:176

KOÇ Hakan Kooperatifçilik, Gazi Büro Kitapevi, Ankara 1995

KURTULAN Ahmet Yapı Kooperatiflerinde Tek Düzen Hesap Planı Uygulaması ve Muhasebeleştirme, Gözlem Yayıncılık, Ankara 2000

KURTULAN Ahmet Kooperatifler Kanunu ve Açıklaması, Gözlem Yayınları 2. Baskı, Ankara 1998

YILDIZ A. Murat – KELECİOĞLU M. Aykut – VURAL İrfan Kooperatifler İçin Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2006

MAKALELER

KELECİOĞLU Aykut – VURAL İrfan Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Faydalanabilmesi İçin Yönetim ve Denetim Kurullarında Görev Almaması Gereken Kişiler, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 216, Eylül 2006

SAYGILIOĞLU Nevzat Yapı Kooperatiflerinde Özellikli Vergisel Durumlar, Yaklaşım Dergisi, Eylül 1993

VURAL İrfan Kooperatiflerin Üst Kuruluşlara Ortak Olmalarının Vergi Muafiyetlerine Etkisi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 160, Nisan 2006

YILDIZ A. Murat Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyetinin Kapsamı Daralıyor, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 158, Şubat 2006

İNTERNET SİTELERİ

www.adanavdb.gov.tr

www.avdb.gov.tr

www.bursavdb.gov.tr

www.gib.gov.tr

www.gkd.org.tr

www.ivdb.gov.tr

www.koopkontder.org.tr

www.sanayi.gov.tr

www.turmob.org.tr

www.vergisorunlari.com.tr

www.yaklasim.com.tr