



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

KOOPERATİFLERİN VERGİSEL BOYUTU

YAZARLAR

Yusuf ÜSTÜN

Ticaret Başmüfettişi

İbrahim HAK

Yeminli Mali Müşavir, E. Gelirler Kontrolörü



İSMMMO, 2020



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

KOOPERATİFLERİN VERGİSEL BOYUTU

- Genel Açıklamalar
 - Kooperatifler Kanununa Göre Vergilendirme
- Vergi Kanunlarına Göre Kooperatiflerin Vergilendirilmesi
 - Yargı Kararları
 - Uygulamadan Örnekler
 - İlgili Mevzuat
 - Özelgeler

Yusuf ÜSTÜN

Ticaret Başmüfettişi, SMMM, Bağımsız Denetçi

İbrahim HAK

Yeminli Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi, E. Gelirler Kontrolörü

İSTANBUL, 2020

KOOPERATİFLERİN VERGİSEL BOYUTU

İSMMMO Yayınları: 179

Grafik ve Uygulama: Alican Sezer

Baskı ve Cilt:

MEGA BASIM

Cihangir Mahallesi Güvercin Caddesi No: 3/1 Baha İş Merkezi

A Blok 34310 Haramidere, İstanbul Türkiye

Tel:+90 (212) 412 1700

Fax:+90 (212) 422 1151

E-mail: info@mega.com.tr

Yayında Kataloglama Bilgisi

Üstün, Yusuf

Kooperatiflerin vergisel boyutu./Yusuf Üstün, İbrahim

Hak.—İstanbul : İSMMMO, 2020

260 s. ; 24 sm. (İSMMMO yayınları, 179)

ISBN: 978-975-555-258-3

I. Hak, İbrahim 1. Kooperatifler 2. Kooperatifler -- Vergi

336.243

Sunuş

Kooperatifçiliğin kökü, Anadolu'da ortaya çıkan, kooperatifçilik ilkelerine benzer özellikler taşıyan "Ahilik Teşkilatı"na kadar dayandırılmaktadır. Ülkemizde, Türk Kooperatifçilik hareketinin ilk uygulaması, Osmanlı İmparatorluğu döneminde Mithat Paşa'nın kurduğu "Memleket Sandıkları" uygulaması olarak gösterilmektedir.

Ülkemizde kooperatifler ile ilgili esaslı değişiklikler ise Cumhuriyet döneminde Atatürk önderliğinde başlamıştır. 1961 Anayasasında Kooperatifçiliğin yer alması en önemli hukuki düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

1961 Anayasası'nın 51. maddesinde "Devlet, kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır." cümlesi ile devletin sorumluluğunda kooperatifçilik gelişmeye başlamış, ilk önce tarımsal alanda yoğun olarak faaliyet gösterilmiş, daha sonra ekonomik gelişmeler neticesinde hayvancılık, ormancılık, yapı, tüketim, kredi, kefalet ve tüketim gibi alanlarda kooperatifler oluşturulmaya başlanmıştır.

Bugün, Ticaret Bakanlığının verilerine baktığımızda; ülkemizde 35 farklı konuda faaliyet gösteren 50.000'den fazla kooperatif ve 7.000.000'a yakın kooperatif ortağı bulunduğunu görmekteyiz.

Kooperatifçiliğin ülkemizde bu denli gelişmesinde devletin sağladığı desteklerin de önemli bir payı vardır. Bu desteklerin içerisindeki en önemli başlık da vergi kanunları ile sağlanan muafiyet ve istisnalardır. Bu konuda sağlanan destekler ile kooperatiflerin, piyasa ekonomisi içerisinde haksız rekabet yaratacağı, vergi kaybına neden olacağı iddia edilse bile, kâr amacı gütmeyen bu kuruluşların vergi muafiyetlerinden ve istisnalarından yararlandırılması, ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmasını, bunun sonucunda da hiç kuşkusuz bu muafiyet ve istisnaların sayesinde daha fazla miktarda vergi geliri elde edilmesi sonucunu doğuracaktır.

Ülkemizde kooperatiflere, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi kanunlarında çeşitli istisnalar tanınmaktadır. Bunların dışında bazı harç ve fonlardan da muafiyetler söz konusudur. Bilhassa son yıllarda kurumlar vergisi kanununda kooperatifler hakkında önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklere de yer verilmesi açısından “Kooperatiflerin Vergisel Boyutu” adlı çalışmayı mesleğimize ve camiamıza büyük katkılar sağlayacağı inancımızla, kazandıran Sayın Yusuf Üstün ve Sayın İbrahim Hak’a bu önemli çalışmalarından dolayı teşekkür ederiz.

Saygılarımla,

Yücel Akdemir
İSMMMO Başkanı

Önsöz

*Kalkınma, ekonomik ve sosyal sorunları çözerek iktisadi açıdan büyüme-
dendir. Bu açıdan, iktisadi kalkınmanın asıl amacı da insanların
daha iyi yaşamlarını sağlamak için artan olanakları sosyal sorunların
çözülmesinde kullanmaktır.*

*Öyleki, “iktisadi teşekkül” sınıflandırılmasına sokulabilecek
“kooperatif” haricindeki diğer örgüt modellerinin (şirket, vakıf, dernek,
sandık vs.) hiçbirisi, aynı anda hem iktisadi hem de sosyal bir hedefi
bünyesinde barındıramamaktadır. Bu modeller ya iktisadi ya sosyal ya
da bu iki hedefi -derneklerin iktisadi işletmelerinde olduğu gibi- ayrı bir
tüzel kişilik bünyesinde güdebilmektedirler.*

*Kooperatifler, iktisadi ve sosyal alanları aynı anda ve oldukça
solistike bir biçimde kullanarak, ortaklarının ve böylelikle toplumun
kalkınmasını hedefleyen yegâne teşekküldür.*

*Bu itibarla, iktisadi kalkınma isteği içindeki gelişen ülkelerin, bu
yolda verimli bir şekilde kullanması gereken başlıca kalkınma aracı da
kooperatiflerdir.*

*Kooperatiflerde, iktisadi özelliklerin yanı sıra özgürlük, demokrasi,
insan onuru, yardımlaşma ve dayanışma gibi sosyal ve ulvî değerler de
vardır. Kooperatiflerde insanlık vardır.*

*Konuya birde dinî açıdan bakacak olursak, kâinatı yaratan Allah,
yine yarattığı insanoğlu için adil bir iktisadî sistemi işaret etmemiş
olamazdı. Cenab-ı Hakk’ın Fil Sûresinde adeta “şu kapitalist ebrehe ile
mücadele etmek istiyorsanız, eabil kuşları gibi kooperatif kurun” dediği
gibi; doğrudan Mâûn ve Mâide Surelerinde teâvün (karşılıklı
yardımlaşma) ve teâvüniyye’den (kooperatifçilik), dolaylı olarak ta bir
çok ayette “teavün, tesanüd ve tekafülden” (karşılıklı yardımlaşma,
dayanışma ve kefaletten) bahsettiği bir çok kaynakta geçmektedir.*

*Hâl böyle iken kooperatifçilik, şahsım için artık bir meslek veya bir
bilgiden öte, inancımın bir gereği, kendimi adadığım bir yol oldu.*

*Yolun bu durağında da esasen, son dönemde kooperatif
mekanizmasının en az anlaşıldığını değerlendirdiğim vergicilik ve vergi
hukuku ile ülkemizde bu alanda kooperatiflerin nasıl ele alındığını, nasıl
ele alınması gerektiğini, bu alanda “doğru” zannedilen yanlışları ve
yanlış anlaşılan doğruları kritik ederek konuyu açmaya çalıştık.*

*Tüm gayretim, kooperatif meselesinin memleket meselesi olduğunu
izahtan ibarettir.*

Bu vesileyle, daha önce yazdığım kitaplarda da olduğu gibi, tüm emeklerimi ve duamı başta rahmetli dedeme ithaf ediyorum.

Hayatımın her anında hissettiğim annemin ve babamın dualarına, ömürlerinin sonuna kadar talibim.

Eşimin ve çocuklarımın kendileriyle ilgilenmek ve zaman geçirmek yerine, yazabilmem konusunda yaptıkları izahı mümkün olmayan fedakârlığa ve anlayışa bir karşılık vermek, özellikle kızım Ayşe Bade'ye bir hatıra bırakmak isterim.

Son olarak, kitabımızın okuyuculara yararlı olmasını dilerim.

Ankara, 27.10.2020
ysfstn@hotmail.com

Yusuf ÜSTÜN
Ticaret Başmüfettişi

Önsöz

Türkiye’de kooperatiflerin vergilendirilmesi ile ilgili özgün yorum, görüş ve önerilerin yer aldığı kitabımızın siz değerli okurlarımıza ve meslektaşlarımıza ışık tutacağına inanıyorum.

Bu süreçte sevgisini ve güvenini hep hissettiğim sevgili eşim Evren KÖK HAK’a ve yeni dünyaya gelen çok sevdiğim canım oğlum ARHAN’a sonsuz teşekkürler.

Herkes gibi benim de meslek yaşamımda merdivenleri tırmanırken, mesleğime olan inancım ve bağlılığım dışında bir güç vardı... Pes etmeme izin vermeyen, düştüğümde kaldıran, desteğe ihtiyaç duyduğum her an yanımda olan... Benimle her zaman gurur duyan, bana güç veren, daima yüreğimde özlemini hissedeceğim, kısa bir süre önce kaybettiğim canım annem Selviye HAK’a bir vefa olsun kitabım...

“Gölgende büyüdüm, kocaman bir adam oldum” anneciğim. Benimle gurur duyacağın bir işe daha imza atmanın gururunu yaşıyorum.

*İstanbul, 27.10.2020
ibrahimhak82@gmail.com*

İbrahim HAK
Yeminli Mali Müşavir

İçindekiler

SUNUŞ	i
ÖNSÖZ	iii
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xv
BİRİNCİ KISIM KOOPERATİFÇİLİK	1
BİRİNCİ BÖLÜM KOOPERATİFÇİLİĞE GENEL BAKIŞ	3
1. KOOPERATİFİN TARİFİ.....	3
2. KOOPERATİFLERİ DİĞER TİCARET ŞİRKETLERİNDEN AYIRT EDEN ÖZELLİKLERİ.....	6
3. KOOPERATİFLERİN SERMAYE ŞİRKETLERİNDEN FARKI.....	7
4. KOOPERATİFLER DERNEK DEĞİLDİR.....	9
5. KOOPERATİFLERİN DİĞER TİCARET ŞİRKETLERİNE GÖRE AVANTAJLARI.....	11
6. KOOPERATİFLERİN EKONOMİYE OLAN KATKILARI VE EKONOMİK SEKTÖRLERDE KOOPERATİFLERİN ROLÜ	12
7. HUKUKİ ALTYAPI.....	15
7.1. 1163 SAYILI KOOPERATİFLER KANUNU.....	15
7.2. 1581 SAYILI TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ VE BİRLİKLERİ KANUNU.....	15
7.3. 4572 SAYILI TARIM SATIŞ KOOPERATİF VE BİRLİKLERİ HAKKINDA KANUN....	16
8. KOOPERATİFLERDEN SORUMLU BAKANLIKLAR.....	16
9. KOOPERATİF TÜRLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER	19
İKİNCİ BÖLÜM KOOPERATİF HESAPLARI	22
1. ORTAKLIK İÇİ VE DIŞI İŞLEM KAVRAMI.....	22
2. KOOPERATİF HESAPLARI.....	24
3. KOOPERATİFLER İÇİN KÂR VE ZARAR KAVRAMLARI	26
4. SERMAYE PAYLARINA FAİZ VERİLMESİ.....	28
5. ORTAKLIK DIŞI İŞLEMLERDEN ELDE EDİLEN HASILANIN DAĞITIMI.....	29
6. ORTAKLIK İÇİ VE ORTAKLIK DIŞI İŞLEM FARKI.....	31

7. MENFİ NETİCELERİN ORTADAN KALDIRILMASI	34
7.1. OLUMLU GELİR GİDER FARKINDAN PAY ALMA HAKKI	34
7.2. ORTAKLIK DIŞI İŞLEMLERDEN ELDE EDİLEN HASILANIN ORTAKLARA DAĞITIMI VEYA ÖZEL FONDA TOPLANMASI	35
7.3. Ek ÖDEME	36
8. YEDEK AKÇE AYRIMI.....	38
9. ORTAKLAR VE PERSONEL İÇİN YARDIM FONLARI.....	40
10. GELİR GİDER FARKINDAN İLK AYRILACAK FONLAR.....	42
11. YEDEK AKÇELERİN VE FONLARIN KULLANIŞ ŞEKLİ VE ŞARTLARI.....	42
12. GELİR GİDER FARKI BÖLÜŞÜMÜNÜN ÖRNEKLENDİRİLMESİ.....	43
 İKİNCİ KISIM VERGİ UYGULAMALARI	 48
 BİRİNCİ BÖLÜM KOOPERATİFLER KANUNUNA GÖRE VERGİLENDİRME.....	 49
1. MUAFİYET VE İSTİSNA KAVRAMLARI.....	49
2. KOOPERATİFLER KANUNUNDA KOOPERATİFLERE TANINAN VERGİ MUAFİYETLERİ	51
2.1. BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ MUAFİYETİ	52
2.2. HER NEVİ DEFTERLER İLE ANASÖZLEŞMELERİN TASDİKİNDE HARÇ VE DAMGA VERGİSİ MUAFİYETİ	53
2.3. SAHİP OLUNAN TAŞINMAZ MALLARDAN ALINACAK VERGİLERDEKİ MUAFİYET	54
2.4. ORTAKLARIN TEMLİK EDECEKLERİ TAŞINMAZLARIN VERGİ VE HARÇ MUAFİYETİ	55
2.5. ÇIKMA İSTEĞİNİN REDDİ HALİNDE, NOTER ARACILIĞIYLA YAPILACAK BİLDİRİMLE İLGİLİ DAMGA VERGİSİ, HARÇ VE RESİM İSTİSNASI	56
2.6. TAŞINMAZ MALLARIN İRTİFAK HAKLARININ VE TAŞINMAZ MÜKELLEFİYETİNİN KOOPERATİFLERE SERMAYE OLARAK KONULMASI HALİNDE VERGİLENDİRME	57
3. KOOPERATİFLER KANUNUNA GÖRE KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE DİKKAT EDİLECEK YÖNLER.....	57
3.1. KÂRDAN (OLUMLU GELİR-GİDER FARKINDAN) YAPILACAK ZORUNLU KESİNTİLER.....	58
3.1.1. Yedek Akçeler.....	58
3.1.2. Üst Birlik (Kuruluş) Fonu.....	58
3.2. KÂRDAN YAPILACAK İSTEĞE BAĞLI KESİNTİLER.....	59
3.2.1. Risturn.....	59
3.2.2. Ortak ve Personele Yardım Fonu	59
3.2.3. Yatırım ve Geliştirme Fonu	59

İKİNCİ BÖLÜM VERGİ MEVZUATINA GÖRE KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	61
1. GENEL AÇIKLAMA.....	61
2. KOOPERATİFLERLE İLGİLİ VERGİSEL KAVRAMLAR	62
2.1. VERGİ MÜKELLEFİ	62
2.2. VERGİNİN KONUSU	62
2.3. VERGİYİ DOĞURAN OLAY.....	64
2.4. VERGİNİN SORUMLUSU	64
2.5. VERGİ MUAFİYETİ.....	65
2.5.1. Kurumlar Vergisi Kanununda Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyetleri	65
2.5.2. Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Kooperatiflerde Ortak Dışı İşlemlerin Vergilendirilmesi.....	77
2.5.3. Kooperatiflerin Şarta Bağlı Muafiyetlerinin Kaybedilmesi veya Kazanılması.....	81
2.5.4. Kurumlar Vergisi Muafiyetiyle İlgili Özelgeler.....	82
2.6. VERGİ İSTİSNASI.....	84
2.6.1. Risturn İstisnası	86
2.6.2. Kooperatiflere Gider Vergileri Kanununda Tanınan İstisnalar.....	90
2.6.3. Kooperatiflere Damga Vergisi Kanununda Tanınan İstisnalar	91
2.6.4. Kooperatiflere Belediye Gelirleri Kanununda Tanınan İstisnalar.....	92
2.6.5. Kooperatiflere Emlak Vergisi Kanununda Tanınan İstisnalar.....	93
2.6.6. 2982 sayılı Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisna Ve Muafıkları Tanınması Hakkında Kanunda Yer Alan İstisnalar	93
2.6.7. İstisnalarla İlgili Özelgeler.....	95
2.7. 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUNUN KOOPERATİFLERİ İLGİLENDİREN HÜKÜMLERİ	98
2.8. KOOPERATİFLERİN VERGİ KESİNTİSİ YAPMA ZORUNLULUĞU	100
2.8.1. Gelir Vergisi Kesintisi	100
2.8.2. Kurumlar Vergisi Kesintisi.....	102
2.8.3. Gayrimenkul Kira Geliri Elde Eden Kooperatiflerin Vergi Tevkifatı Karşısındaki Durumları	102
2.8.4. Mevduat Faizi Elde Eden Kooperatiflerin Vergi Tevkifatı Karşısındaki Durumları.....	105
2.8.5. Vergi Kesintisi ile İlgili Özelgeler	107
2.9. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN KOOPERATİFLER	110
2.9.1. Kooperatiflerin Katma Değer Vergisinden İstisna Tutulması.....	112
2.9.2. Katma Değer Vergisinde Matrah ve Matraha Dahil Olan ve Olmayan Unsurlar	116
2.9.3. Vergi İndirimi ve Ödenecek Katma Değer Vergisi.....	117
2.9.4. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde KDV İndirimi.....	118
2.9.5. Düzeltilecek Katma Değer Vergisi	119
2.9.6. KDV İle İlgili Özelgeler.....	120
2.10. KOOPERATİFLERDE VERGİ LEVHASI	122

2.11. KOOPERATİFLERİN VERGİ NUMARASI ALMASI VE KULLANMASI	122
3. YAPI KOOPERATİFLERİNDE VERGİLENDİRME	123
3.1. MALZEME SATIN ALIRKEN KDV ÖDENMESİ VE KDV'NİN MAHSUBU	123
3.2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE KDV İSTİSNASI VE ŞARTI.....	125
3.2.1. <i>İnşaat Taahhüt İşleri İstisnasının Koşulları</i>	126
3.3. YAPI KOOPERATİFLERİNİN ARSA (KAT) KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE KDV UYGULAMASI.....	127
3.4. YAPI KOOPERATİFLERİNE KONUT VE İŞYERİ KARŞILIĞI ARSA TEMİN EDİLMESİ HALİNDE VERGİLENDİRME	128
3.5. KÜÇÜK SANAYİ SİTESİ YAPI KOOPERATİFLERİNDE ARSA VE İŞYERİ TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASI	129
3.6. YAPI KOOPERATİFLERİNCE MÜTEAHHİTLERE ÖDENEN HAKEDİŞ BEDELLERİ ÜZERİNDEN GELİR VERGİSİ TEVKİFATI YAPILMASI	130
3.7. YAPI KOOPERATİFLERİNDE ORTAKLARI İÇİN SOSYAL, KÜLTÜREL, EKONOMİK VE TURİZM AMAÇLI TESİSLERİN KURULUP İŞLETİLMESİ HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI.....	131
3.8. ORTAK KULLANIM ALANLARI GENEL GİDERLERİNİN YAPI KOOPERATİFLERİNCE KARŞILANMASI HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI.....	132
3.9. YAPI KOOPERATİFLERİNE İLİŞKİN KDV İLE İLGİLİ ÖZELGELER.....	132
4. KOOPERATİFLERİN VERGİ KANUNLARI VE UYGULAMALARI KARŞISINDAKİ MAĞDURİYETLERİ	136
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM KOOPERATİF ORTAKLARININ VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ	143
1. KOOPERATİF ORTAKLARINCA ELDE EDİLEN RİSTURNLARIN DURUMU	143
2. KOOPERATİF HİSSE DEVİRLERİNDE VE ORTAĞIN ÖLÜMÜ HALİNDE MİRASÇILARIN PAYINA DÜŞEN KOOPERATİF HİSSESİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	144
3. ORTAĞIN KOOPERATİFTEN ALMIŞ OLDUĞU GAYRİMENKULÜ SATMASI HALİNDE VERGİLEME	147
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM KOOPERATİFLERDE TASFİYE VE BİRLEŞME HALİNDE VERGİLENDİRME.....	149
1. TASFİYE MEMURLARININ VERGİSEL SORUMLULUKLARI.....	149
1.1. VERGİ USUL KANUNUNDA ÖNGÖRÜLEN SORUMLULUK	149
1.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA ÖNGÖRÜLEN SORUMLULUK	149
1.3. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN UYARINCA TASFİYE MEMURLARININ SORUMLULUKLARI.....	150
2. TASFİYE DÖNEMİNDE VERGİLENDİRME.....	151
2.1. TASFİYE HALİNE GİREN KOOPERATİFLERİN TAŞINMAZ MALLARININ ORTAK OLMAYANLARA SATILMASI.....	152

2.2. TASFİYE KÂRININ TESPİTİ VE BEYANI	153
2.3. TASFİYENİN ZARARLA KAPANMASI HALİNDE VERGİ DÜZELTMESİ.....	156
2.4. TASFİYEDEN HERHANGİ BİR AŞAMADA VAZGEÇİLMESİ DURUMUNDA VERGİLENDİRME	157
2.5. TASFİYEDE ZAMANAŞIMI	158
2.6. TASFİYE HALİNDE KDV UYGULAMASI.....	158
2.7. TASFİYE İŞLEMLERİNİN İNCELENMESİ.....	158
3. TASFİYE İLE İLGİLİ ÖZELGELER.....	159
4. KOOPERATİFLERDE BİRLEŞME HALİNDE VERGİLENDİRME.....	161
4.1. KOOPERATİFLER KANUNUNA GÖRE KOOPERATİFLERİN BİRLEŞMESİ.....	161
4.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE KOOPERATİFLERİN BİRLEŞMESİ.....	163
4.2.1. Devir Halinde Yenileme Fonu Uygulaması.....	166
4.2.2. Devir Halinde Amortisman Uygulaması	166
4.2.3. Devir Halinde Zarar Mahsubu	167
4.3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNA GÖRE KOOPERATİFLERİN DEVİR İŞLEMLERİ.....	167
5. BİRLEŞME İLE İLGİLİ ÖZELGELER.....	168
ÜÇÜNCÜ KISIM ÇEŞİTLİ ÖZELGELER	172
1. BELEDİYELER TARAFINDAN ALINAN İLAN VE REKLAM VERGİSİ HK.	173
2. TAŞIMA KOOPERATİFİNİN YAPI KOOPERATİFİNE DÖNÜŞTÜRÜLMESİNDE AKTİFTE KAYITLI ARSA VE TAŞITLARIN DEVRİNDE VERGİLENDİRME HK.	174
3. ELEKTRONİK FATURA VE ELEKTRONİK DEFTER UYGULAMASINA GEÇİŞ HK. ...	175
4. YOLCU TAŞIMA KOOPERATİFLERİNE ÖDENEN GECİKME ÜCRETLERİ HK.	176
5. TARIMSAL SULAMA KOOPERATİFİNİN ELEKTRİK ÜRETİMİ KARŞILIĞINDA FATURA DÜZENLEYİP DÜZENLEMEMEYECEĞİ HK.....	177
6. KONUT YAPI KOOPERATİFİNİN BELEDİYEDEN SATIN ALDIĞI DAİRELERİN ÜYELERİNE TESLİMİNİN KURUMLAR VERGİSİ VE KDV KARŞISINDAKİ DURUMU İLE BELGE DÜZENİ HK.	179
7. KOOPERATİFİN JENERATÖR ALMASI VE MONTAJININ YAPTIRILMASININ İNŞAAT TAAHHÜT İŞİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLİP, %1 ORANINDA KATMA DEĞER VERGİSİNE (KDV) TABİ TUTULUP TUTULMAYACAĞI HK.....	180
8. KONUT YAPI KOOPERATİFLERCE EMANET USULÜYLE YAPTIRILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ VE PARSELLERİN SATILMASI VEYA ORTAKLARA TAHSİSİNDE KDV HK.	181
9. KOOPERATİFİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ VE İNTERNET ÜZERİNDEN BEYANNAME VERME VE FORM BA-Bs BİLDİRİMİNDE BULUNUP BULUNMAYACAĞI HK.	182
10. KOOPERATİFİN ANA FAALİYET KONUSU DIŞINDA İŞLEM YAPMASI DURUMUNDA KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ HK.	184
11. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ HK.....	185
12. KOOPERATİFİN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİNDEN TEKRAR MUAFİYETE GEÇEREK TASFİYE İŞLEMLERİNİ GERÇEKLEŞTİRİP GERÇEKLEŞTİREMEYECEĞİ HK. ..	186

13. YARDIMLAŞMA KOOPERATİFİNİN ÜYELERİNE VERDİĞİ BORÇ PARALARIN VERGİLENDİRİLMESİ HK.	187
14. AYRILAN ÜYELERE AİT OLAN VE YENİ ÜYELERE DEVREDİLMEK ÜZERE GEÇİCİ OLARAK KOOP. TARAFINDAN DEVRALINAN ÜYELİK HAKLARININ SATIŞININ ORTAK DIŞI İŞLEM SAYILIP SAYILMAYACAĞI HK.	189
15. YURT DIŞINDA MUKİM KOOPERATİFTEN TÜRKİYE'DE BULUNAN ŞİRKETE DAĞITILAN TEMETTÜLERİN VERGİDEN İSTİSNA OLUP OLMADIĞI HK.	190
16. YAPI KOOPERATİFİNCE FİLEN TESLİMİ YAPILAN ANCAK TAHSİSİ YAPILAMAYAN GAYRİMENKULLERİN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE KİRALANMASININ ORTAK DIŞI İŞLEM OLUP OLMADIĞI İLE BELGE DÜZENİ HK.	192
17. SİGORTA KOOPERATİFİNİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ HK.	194
18. KOOPERATİFE AİT TAŞINMAZIN KURULMASI DÜŞÜNÜLEN VAKFA DEVREDİLMESİ İŞLEMİNİN HARÇLARDAN, VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDEN MUAF OLUP OLMADIĞI HK.	195
19. KOOPERATİF HİSSESİ SATIŞININ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLİP DEĞERLENDİRİLMEMEYECEĞİ HK.	197
20. TARIM KREDİ KOOPERATİFİNE AİT TAŞINMAZIN İFRAZINDA TAPU HARCİ HK.	198
21. KOOPERATİF AKTİFİNDE KAYITLI TAŞINMAZLARIN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE SATIŞININ VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU HK.	199
22. MAHKEME KARARINA İSTİNADEN MEVCUT ARSASININ DEVREDİLİP KARŞILIĞINDA BAŞKA ARSA ALINMASI DURUMUNDA MUAFİYET HK.	201
23. KOOPERATİF ÜYELERİNİN UHDESİNDE BULUNAN ARSALARIN ALT VE ÜST YAPISININ YÜKLENİCİ FİRMAYA YAPTIRILMASI DURUMUNDA KATMA DEĞER VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI HK.	202
24. KREDİ KOOPERATİFİNİN DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI HK.	203
25. KOOPERATİFİN DÜKKANLARI KİRAYA VERMESİ, SİTENİN BAHÇE BAKIM VE TEMİZLİĞİ İÇİN AİDAT TOPLANMASI VE ARSA SATIŞINDAN ELDE EDİLECEK GELİRİN ORTAKLARA DAĞITILMASI HK.	204
26. KOOPERATİFE AİT TAZMİNAT BEDELİNİN ORTAKLARA DAĞITILMASI HK.	207
27. YAPI KOOPERATİFİNİN YENİ KURULACAK OLAN İŞLETME KOOPERATİFİ İLE BİRLEŞMESİ HK.	208
28. TASFİYE HALİNDE KOOPERATİFE AİT ARSANIN SATIŞI HK.	209
29. SİTE İŞLETME KOOPERATİFİNE DÖNÜŞEN YAPI KOOPERATİFİNİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ HK.	211
30. TASFİYE HALİNDEKİ KOOPERATİF ÜYELERİNİN GAYRİMENKUL TAHSİS İŞLEMLERİNDE TAPU HARCİ HK.	212
31. BAKANLIK TARAFINDAN AÇILAN KREDİYE İLİŞKİN OLARAK BANKA İLE YAPI KOOPERATİFİ ARASINDA DÜZENLENEN BORÇ TAAHHÜTNAMESİNİN DAMGA VERGİSİ VE HARCA TABİ OLUP OLMADIĞI HK.	213
32. KOOPERATİF ARSASININ ORTAKLARA DEVRİ HK.	214
33. KOOPERATİFİN TAŞIMALI EĞİTİM İHALESİNİ ALARAK İŞİ ORTAKLARINA YAPTIRDIĞINDA KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ HK.	216
34. TAZMİNAT VE YASAL FAİZLERİN ÜYELERE DAĞITILMASININ VERGİSEL SORUMLULUĞU HK.	217
35. KOOPERATİFİN ÜYELERİNE KONUT TESLİMİNDE VERGİLENDİRME HK.	218
36. TAZMİNAT VE ELDE ETTİĞİ FAİZ GELİRLERİNİN ORTAKLARA DAĞITILMASININ KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNİ SONA ERDİRİP ERDİRMEYECEĞİ HK.	219

37. HENÜZ ARSA VE İNŞAAT RUHSATI OLMAYAN YAPI KOOPERATİFİNİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ HK.	220
38. KOOPERATİF ÜYELİĞİNDEN AYRILANLARIN ORTAKLIK HAKLARININ KOOPERATİF TARAFINDAN SATIN ALINMASI VE ÖDENEN TUTARLARIN VERGİLENDİRİLMESİ HK... ..	221
39. TOPRAK MUHAFAZA SAHALARINDA FİDAN SULAMA VE ÇANAK YAPIMI İŞLERİNİN KURUMLAR VERGİSİNE TABİ OLUNUP OLMAYACAĞI HK.	223
40. KOOPERATİFİN SAHİP OLDUĞU İRTİFAK HAKKINA İLİŞKİN BİR ORTAĞININ HİSSESİNİN DEVRALINMASI HALİNDE KULLANIM HAKKININ VE SABİT YATIRIMLARIN İTFASI HK.	224
KİTAPLAR VE MAKALELER.....	227
RAPORLAR	228
TEZLER	228
KANUNLAR VE İKİNCİL MEVZUAT	228
İNTERNET SİTELERİ.....	229
KAVRAM İNDEKSİ	231
YUSUF ÜSTÜN	236
İBRAHİM HAK	237

Kısaltmalar

BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
BSMV	: Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi
D.	: Danıştay
DVK	: 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
e	: Elektronik
f.	: Fıkra
GVK	: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
GİVK	: 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu
hk.	: Hakkında
ICA	: Uluslararası Kooperatifler Birliği
KDVK	: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KK	: 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

BİRİNCİ KISIM **KOOPERATİFÇİLİK**

BİRİNCİ BÖLÜM

KOOPERATİFÇİLİĞE GENEL BAKIŞ

1. Kooperatifin Tarifi

Kooperatifçilik (*co-operation*) sözcüğü, birlik anlamına gelen “Co” ile çalışma anlamına gelen “*operation*” dan oluşmakta ve ekonomik işbirliği anlamına gelmektedir. Sözcük, Latincede işbirliği anlamına gelen “*Cooperatio*”dan türetilmiştir.¹

Kelimenin tam anlamıyla kooperatif; “*karşılıklı yardımlaşma, dayanışma ve kefalet yöntemiyle bireyin tek başına yapamayacağı işi elbirliği ve bir koordinasyon içerisinde yapabilmek*” demektir.

Kooperatifler, çeşitli kişi veya grupların, daha çok kazanç ve üretim artışı elde etmek veya tükettikleri malları daha ucuza temin etmek amacı ile maddi-manevi güç ve olanaklarını birleştirdikleri örgütler olarak da açıklanmaktadır.²

Kooperatif gönüllü olarak bir araya gelen kişilerin öncelikle ekonomik gereksinimlerini ve isteklerini birlikte karşılayabilmek için oluşturdukları, demokratik biçimde kendi kendini yöneten ve denetleyen bir girişimdir. Asıl amacı, kâr elde etmekten çok, sahibinin ve denetiminden sorumlu ortaklarının ihtiyaçlarını karşılayarak gelişmelerini sağlamak olan kooperatifler, önemli bir kalkınma aracıdır.

Kooperatif girişiminin doğal sonucu; ortağın/bireyin aynı anda sosyal, kültürel ve ekonomik bakımdan gelişimidir.

¹ “Avrupa’da İsviçre devletinin kökenini bir takım dağ kooperatiflerinin oluşturduğu ileri sürülür. Bütün dünya dillerinde bilinen ve kooperatif ve kooperatif ortağı anlamına gelen “*Genossenschaft*” ve “*Genosse*” kelimelerinin, eski Almancadaki “*genoz*” veya “*enöz*”dan kaynaklandığı ve “*nöz*”un “*davar*” manasını taşıdığı ve “*Genosse*”nin “*davar*”a başkaları ile birlikte, yani “*aynı otlakta*” sahip olan şahısları, “*Genossenschaft*”ın da bunların topluluğunu ifade ettiği söylenir.”; POROY/TEKİNALP/ÇAMOĞLU, “Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku”, Arıkan Yayınları, İstanbul, Güncelleştirilmiş 9.Basıdan 10.Tıpkı Basım, s.946.

² ÜSTÜN, Yusuf – AYDIN, Muhittin, “Kooperatifler Hukuku”, Seçkin Yayınları, 2.Baskı, Ankara-2017, s.2

Anayasa Mahkememiz de 1986 tarihli bir kararında kooperatif kuruluşlarını açıklarken; *“Demokratik düşünce kültürünün bir ürünü olarak geçen yüzyılların ortalarından beri varlığını kabul ettiren bu ekonomik sistem, Kooperatifçilik adı altında, özellikle batı uygarlığının önderliğini yapan ülkelerde giderek büyük önem kazanmıştır. Bireylerin kooperatif çatısı altında birleşmeleri ve böylece anamal egemenliğine dayanan geleneksel ekonomik düzenin baskısından kurtulmaları, yeni bir demokratik ve sosyal adaletçi hukuk düzeninin de temelini oluşturmuştur.”* ifadelerini kullanmıştır.³

Geniş toplum kesimlerine ulaşabilmeleri, gelirin ve refahın dağılımında adaletin sağlanmasına olan destekleri, ilke ve değerlere dayalı yönetim anlayışları ve yerel ekonomilerin istikrarlarına olan katkıları gibi aynı anda hem sosyal hem de ekonomik etkileri bünyelerinde barındıran kooperatifler, diğer işletme türlerinden ayrılmakta, otantik bir nitelik taşımaktadırlar.

Uluslararası Kooperatifler Birliği (ICA)⁴’nin tanımına göre kooperatif; *“ortak ekonomik, sosyal ve kültürel ihtiyaçlar ve istekleri müşterek sahip olunan ve demokratik olarak kontrol edilen bir işletme yoluyla karşılamak üzere gönüllü olarak bir araya gelen insanların oluşturduğu özerk bir teşkilattır.”*⁵

Kooperatifler; çeşitli ihtiyaç ve isteklerin karşılanması, piyasada yer alan olumsuzluklara karşı önlem alınması ve kişilerin ekonomik çıkarlarının artırılması gibi amaçlarla kurulabilmektedir. Bir kooperatif kurmanın en temel amacı, yarar elde etme fırsatının maksimize edilmesi; ikincil amacı ise, ortaklarının ve beraber iş yaptığı tarafların risklerini minimum seviyeye indirmektir.

³ Anayasa Mahkemesi, T:26.06.1986, E.9, K.14.

⁴ ICA (International Cooperative Alliance), dünyadaki kooperatifleri birleştiren, temsil eden ve onlara hizmet sunan bağımsız bir sivil toplum örgütüdür. 1895 yılında kurulmuş olan ICA’nın, 85 ülkeden, ekonominin tüm sektörlerinde etkinlik gösteren 221 üye örgütü bulunmaktadır. Bu kooperatifler, 800 milyondan fazla bireyi temsil etmektedir.

⁵ ICA Kooperatif Kimlik Bildirgesi: (International Cooperative Alliance, The Cooperative Identity, Vol.88. No.4/1995. 85f.).

Ekonomik yönden kooperatif; üretim, tüketim, pazarlama, sigorta, kredi, konut gibi başlıca ekonomik ihtiyaçların temini maksadıyla kurulan bir teşebbüstür. Kooperatifçiliği diğer ekonomik modellerden ayıran, hatta üstün kılan yön, salt ekonomik bir organizasyon olmayıp, insanların farklı duygularını tatmin edebilen niteliği haiz olmasıdır.⁶

Tüm bu açıklamalardan hareketle kooperatif; karşılıklı yardımlaşma, dayanışma ve kefalet (*teâvün, tesanüd ve tekâfül*) yöntemlerini kullanarak özünde ortaklarının ekonomilerini ortaklarına tasarruf ettirerek iyileştirmeyi hedefleyen, ortakları dışındaki kişilerle de işlem yapabilen; eşitlikçi ve sermayenin bir egemenlik aracı olarak kullanılmadığı, değişir ortaklı ve değişir sermayeli bir ortaklık türüdür.

Kooperatifler esas itibariyle;

1- Mal ve hizmet üretimi (tarımsal üretim, konut üretimi, enerji ve taşımacılık kooperatifleri vs.),

2- Mal ve hizmet tüketimi (tüketim, temin tevzi, tedarik kooperatifleri vs.),

3- Finans alanlarında (kredi, kefalet, sigorta ve bankacılık)

faaliyet göstermektedir. Karşılıklılık esasına dayalı kooperatifçilik faaliyetleri her ne kadar bu üç ana faaliyet grubunda yürütülse de, ülkemiz uygulamasında unvanlarına göre faaliyet alanları belirlenmekte ya da faaliyetin konusundan (tarımsal, yapı üretim, kredi kefalet vs) hareketle ilgili bakanlığın yürüttüğü kamusal hizmete göre (kuruluş, işleyiş ve denetim) tasnif edilebilmektedir.⁷

Kooperatifler; geleneksel olarak tarım alanında (*üretim, alış ve satış*), toptan ve perakende ticaret alanında, konut/işyeri yapımı, enerji, su, elektrik ve sağlık sektörlerinde, bankacılık ve sigortacılık alanlarında faaliyet göstermektedirler. Bununla birlikte, bilgi ve iletişim teknolojisi gibi sektörlerde, bakım hizmeti, el sanatları, turizm ve kültürel alanda da giderek artan biçimde yeni kooperatif örgütlenmeleri gerçekleşmektedir.

⁶ ÜSTÜN, Yusuf –AYDIN, Muhittin, age, s.3

⁷ Unvan ya da kamusal hizmet durumuna göre yapılan bir tasnif, kooperatiflerin ya da faaliyetlerinin vergilendirilmesinde çeşitli sorunlara yolaçmaktadır.

Bilinenin aksine, kooperatif başlı başına bir ekonomik model ya da ticaret şirketi türü, daha geniş bir yaklaşımda ise “sosyo ekonomik bir yönetim modeli” olup, faaliyet gösterdikleri alanlar itibariyle bir kısıtlamaya gitmek ya da 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun⁸ (TTK) 124. maddesinde zaten “tür” düzeyinde yapılan bir tasnife rağmen her bir kooperatif faaliyet alanını yine tür saymak doğru değildir.

Bu bakımdan “karşılıklı” olmak şartıyla öncelikle ortaklarının ekonomik menfaatlerini gözeten hemen her alanda, “tek başına yapılamayacak bir işi elbirliği ile yapacak şekilde” kooperatif örgütlenmesi yapabilmek mümkündür.

2. Kooperatifleri Diğer Ticaret Şirketlerinden Ayırt Eden Özellikleri

6102 sayılı TTK’nın 124. maddesinde ticaret şirketi türleri sayılırken;

“MADDE 124 – (1) Ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir.

(2) Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır.”

denilmektedir.

Buna göre, ticaret şirketlerini :

- ☐ Anonim şirket,
 - ☐ Sermayesi paylara bölünmüş (hisseli) komandit şirket,
 - ☐ Limited şirket,
 - Kollektif şirket,
 - Adi komandit şirket,
 - Kooperatif şirket,
- şeklinde sıralanır.

⁸ 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı RG

Bu şirketlerden anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketler sermaye şirketleri; kollektif ve komandit şirketler ise şahıs şirketleri olarak gruplandırılmaktadır. Aynı maddede yer alan kooperatifler ise yine bir şirket/ortaklık türü olmakla beraber, kendine özgü farklılıklarından dolayı farklı bir statüde değerlendirilmektedir.

Bahse konu bu farklı statünün anlaşılması ya da anlaşılammaması, kooperatiflerle ilgili yapılacak değerlendirmelerde çok önemli sorun ve sonuçlara yol açabilmektedir.

Bir kooperatifin tanımsal özellikleri şunlardır:

- Serbest ve gönüllü ortaklık ve ortaklıktan çıkma olanağının bulunması,
- Her ortağın bir oy hakkı olması, çoğunluğun kararları alması ve seçimle gelen yöneticilerin ortaklara karşı yükümlülükleri,
- Ortaya çıkan olumlu veya olumsuz ekonomik sonuçların eşit, dürüst ve adil dağıtımı.

Bir örgütlenme şekli olarak kooperatife baktığımızda ise;

- Kooperatif şahıs malı değildir, kooperatifin ortağı olan herkes aynı zamanda kooperatifin sahibidir.
- Eşitlikçi ve katılımcı bir yapı hâkimdir. Karar alınırken her ortağın sadece bir oy hakkı vardır ve kooperatifle ilgili temel kararlar ancak tüm ortakların katılması beklenen genel kurullar aracılığıyla alınabilir.
- Kooperatiflerin, genellikle ortak ihtiyaçlar temel alınarak kurulduğu için (konut, pazarlama, sosyal hizmet sunma, vb.) ekonomik olduğu kadar sosyal bir yanı da vardır. Kooperatifler çoğu kez yanlış anlaşılaraq yalnızca ticari bir kurum hatta sermaye şirketi muamelesi görmektedir. Ancak bu doğru değildir.

3. Kooperatiflerin Sermaye Şirketlerinden Farkı

Kooperatifleri sermaye şirketlerinden (*anonim şirket, limited şirket ve paylı komandit şirket*) ayıran en belirgin özellik amaç yönünden ortaya çıkar.

Diğer ticaret şirketleri kâr elde etmek ve bunu paylaşmak amacı ile kurulur iken, kooperatiflerde amaç ortağın ekonomisini iyileştirmektir. Şirket “*sermaye*” ile amacını gerçekleştirmeye çalışırken, bu amacı gerçekleştirmek için, karşılıklı yardımlaşma, dayanışma ve kefalet araçları kullanılır.

Ortakların koyduğu belirli sermaye paylarına sahip olan kooperatif ve sermaye şirketlerinin (*özelde anonim şirketlerin*) her ikisi de kurallara göre çalışır, rasyonelliğe ve verimliliğe önem verirler. Aynı zamanda ikisi de iktisadi amaç güden ortaklıklardır. Bu benzerliklerin yanı sıra kooperatiflerle sermaye şirketleri arasında bazı farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklar şu şekilde ortaya konabilir:

- Kooperatiflerde amaç, ortağının ekonomisini iyileştirmek iken, diğer ticaret şirketleri kâr elde etmek ve bunu paylaşmak amacı ile kurulur.
- Şirketler sermaye egemenliğine dayalı olup, ortaklarının sermayelerine olabildiğince fazla kâr sağlamak için çalışırlar. Halbuki kooperatiflerin sahibi de müşterileri de kendi ortaklarıdır. Örneğin kooperatifler ortakların ürettiği ürünleri değer fiyatlara satın alır, aynı zamanda ortaklarına ucuz ve kaliteli üretim girdileri, tüketim maddeleri, konut vb. sağlarlar.
- Şirketlerde birinci amaç kârdır, sosyal amaç hemen hemen hiç yoktur. Oysa kooperatiflerde sosyal amaç ve ortağa hizmet önemli unsurlardan birisidir.
- Şirket, hissedarlarının koydukları sermaye ile amacını gerçekleştirmeye çalışırken; kooperatif amacını gerçekleştirmek için, ortaklarının iş gücü ve parasal katkılarıyla “*karşılıklı yardım*”, “*dayanışma*” ve “*kefalet*” araçlarını kullanır. Bu katkı, yalnızca “*işgücü*” veya yalnızca “*parasal*” olabileceği gibi, hem “*işgücü*” hem de “*parasal*” da olabilecektir.
- Şirketlerde elde edilen kârlar sermaye sahiplerine hisseleri oranında dağıtılır, buna “*temettü*” denir. Kooperatiflerde ise elde edilen olumlu gelir gider farkının bir bölümü ortakların kooperatif ile yaptıkları alışveriş oranına göre ortaklarına dağıtılır, buna “*risturn*” denir.
- Şirketlerde hisse senetleri serbest olarak satılabilir. Kooperatiflerde ise ancak yönetim kurulunun ortaklığı devralan kişinin

ortaklık niteliklerini taşıdığını kabul etmesi halinde ortaklık devredilebilir.

- Şirketlerde bir kişinin alabileceği ortaklık payı sınırlandırılmamıştır. Kooperatiflerde bir şahsın sahip olabileceği ortaklık payı sınırlıdır.

- Şirketlerde sermaye sabittir. Belli kanun ve kurallar içinde sermaye artırılabilir. Kooperatiflerde sermaye sınırlı değildir, değişkendir. Ortak alınması veya ortağın ayrılması ile sermaye her zaman değişebilir. Ayrıca yine kooperatif de genel kurul kararıyla sermaye miktarını artırma yoluna gidebilir.

- Şirketlerde ortaklar sahip oldukları hisse senedi miktarına göre oya sahipken, kooperatiflerde her ortak ne kadar paya sahip olursa olsun ancak bir oy kullanabilir.

4. Kooperatifler Dernek Değildir

Kooperatifler sosyal yönü kuvvetli ortaklıklar olduğu için, faaliyet alanları itibariyle çoğu zaman derneklerle karıştırılmakta; dernek kurulacak yerde kooperatif kurulabilmektedir.

Kooperatifler ile derneklerin nitelikleri itibariyle farkı, Anayasa Mahkemesinin aşağıdaki kararıyla ortaya konulmuştur.

“Kooperatiflerin amacı bireyin ekonomisini geliştirmektir. Ekonominin geliştirilmesi geniş kapsamlı ve çok yönlüdür. Bireyin günlük yaşamı için gerekli ve kıt olanaklarla tek başına elde edilmesi zor gereksinimlerini ucuza sağlayabilmesi, rahat yaşam koşullarına uygun bir konut edinebilmesi, mesleği ile ilgili araçları kolaylıkla edinip kullanabilmesi, teknik ilerleme ve düzenli pazarlama olanakları yaratılması kooperatifleşmekle olabilmektedir.

Dernekler ise, bireylerin tek tek gerçekleştirmeyi başarmaya güçlerinin yetmeyeceği amaçlara varabilmek için güzelleşmeye özendirmeye, iyiliğe veya okumaya yönelik veya benzer amaçlarla kurulurlar. Ne kâr paylaşmaya yönelik ticari bir gayeleri vardır ne de amaçlarında böyle bir ekonomik eğilime rastlanır.

*Derneklerde ekonomik amaç, çok istisnai durumlarda ve bazı koşullara bağlı olarak kabul edilmektedir. İki kuruluş yasalarla ve hukukî yapıları bakımından kesin çizgilerle ayrılırlar.”*⁹

Amaçları bakımından çakışan noktaları olmakla birlikte, kooperatiflerin, ortaklarının ekonomik menfaatlerini ön plana çıkarması en önemli ayırıcı özellikleridir. Dolayısıyla, kooperatifleri derneklerden ayıran en belirgin özellik “amaç”ta görülür.

Kooperatifin yukarıda açıklanan amacına karşın, dernekler; belirli bir ideali gerçekleştirmeyi amaçlar. Dernekler, idealize ettikleri hedefleri gerçekleştirmek için iktisadi işletmeler hatta yalnızca üyelerinin ortak olabildiği kooperatifler de kurabilirler.

Kooperatiflerin derneklerle karıştırılmasının farklı yansımaları olabilmektedir. Örneğin, 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununun “Uygulanacak diğer hükümler” başlıklı 20. maddesinde “*Bu Kanunda hüküm bulunmayan hallerde, genel hükümler ile 6.10.1983 tarihli ve 2908 sayılı Dernekler Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*” denilerek, üretici birliklerinin hukuki statüsünün dernek olduğu vurgulanmıştır. Oysa kooperatifler 6102 sayılı TTK’nın 124. maddesinde ticaret şirketi türleri arasında sayılmıştır.¹⁰

Kooperatifler, özel yapıya sahip ekonomik ve sosyal amaçlı kuruluşlar olduğundan, “*kooperatife ait iktisadi işletme*” diye bir kavram bulunmamaktadır. Tüzel kişilikten ayrı bir iktisadi işletme kavramı dernek ve vakıflarda mümkün olup, dernekler kısaca şahıs topluluğu, vakıflar ise mal topluluğu olarak özetlenmektedir. Oysa kooperatifin kendisi bizatihi iktisadi işletmedir ve bir bütündür. İşletmelerde bütünlük esas olup bu kural kendisini TTK m.11’de (Vergi Usul Kanununda ise m.8/5) göstermektedir.

⁹ Anayasa Mahkemesi Kararı, T:13.01.1987, E:22, K:2, RG T:05.07.1987 RG s:19508.

¹⁰ Bkz: Yüksek Seçim Kurulunun 23.11.2013 ve 514 sayılı kararı.

5. Kooperatiflerin Diğer Ticaret Şirketlerine Göre Avantajları

Tüketicileri, üreticileri, mal sahibi işçileri veya farklı çıkarları olan grupları bütünleştiren kooperatiflerin diğer şirket türlerine kıyasla bazı avantajları bulunmaktadır. Bu avantajlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Piyasa başarısızlığını düzeltebilir ve etkin bir piyasa organizasyonunu destekleyebilir.
- Küçük sınaî işletmelere, kendi özerkliklerini kaybetmeksizin daha büyük ve güçlü ekonomik yapılar şeklinde birleşme olanağı sağlar.
- Ürün ya da hizmet arzını koordine etmek suretiyle bireylerin ya da küçük işletmelerin pazar gücünü artırabilir.
- Düşük sermayeli ortaklara da ekonomik kararlara katılım olanağı sağlar.
- Kooperatif ortaklarına/vatandaşlara hizmet ihtiyaçlarını düzenleme veya tespit etme olanağı sağlar.
- Hissedarlarla ilgili değer değil de paydaşların yararı ön planda olduğundan, geleceği daha fazla düşünebilir. Kooperatif ortakları, şirket hissedarlarına göre daha az değişkendir.
- Özellikle başka türlü sorumlu pozisyonlara gelemeyecek olan kişiler için yönetim deneyimleri kazanma olanakları sunar.
- Nüfusun büyük bölümlerinin ekonomik entegrasyonuna olanak sağlar.
- Yerel piyasalar için avantajlar sağlar, orada oturanlarla yakın temaslar sayesinde yerel ihtiyacı karşılar ve kendi bölgesinde ya da ilgili sektörde ekonomik faaliyeti canlandırır.
- İstikrara katkıda bulunur.

- Demokratik olarak yönetildiğinden ve ekonomik açıdan yönetime katılmaya olanak sağladığından güven yaratır, sosyal sermaye oluşturur ve muhafaza eder.¹¹

- Kooperatifin amacı, maksimum kâr elde etmek değil de ortakların desteklenmesi olduğundan, hiç kâr etmediği durumda dahi, ortaklarına hizmet götürmeyi sürdürebiliyorsa genelde ayakta kalmayı başarmakta ve başarılı olmaktadır. Aynı durum yatırımcıların kurduğu ticaret şirketleri için geçerli değildir,

Diğer taraftan, bir kooperatifin başarısı sadece yatırımların geri dönüşü ve yarattığı katma değer ile veya pazar payı göstergesine dayanarak değerlendirilmemelidir. Bir kooperatifin başarı seviyesini değerlendirmek için; ortaklara yarar sağlamaya ve ihtiyaçlarını gidermeye yönelik olması, demokratik hedef saptama ve karar verme yöntemlerine sahip bulunması, sermaye birikiminde ve karın dağıtılması işlemleri için özel kurallarının olması ve amaçları arasında bazı hallerde toplumun çıkarlarının da bulunması gibi hususlara dikkat edilmesi gerekir.

6. Kooperatiflerin Ekonomiye Olan Katkıları ve Ekonomik Sektörlerde Kooperatiflerin Rolü

Kooperatifler, piyasa ekonomisi/karma ekonomi piyasası içinde önemli bir rol oynayan özerk, ekonomik olarak üretken ve yenilikçi girişimlerdir. Kooperatifler, ortakları tarafından kurulan ve yönetilen ve devlete bağımlı olmayan, pazar koşullarında faaliyetlerini gerçekleştiren ve rekabet koşullarında çalışmak zorunda olan işletmelerdir. Diğer taraftan kooperatifler, aynı zamanda özgür birliklerdir.¹²

Tarihsel süreçte, kooperatiflerin pek çok ülkenin ekonomik, sosyal ve politik amaçlarına ulaşmasında önemli katkıları olduğu ve toplumsal kalkınmada önemli roller oynadığı gözlemlenmiş olup, piyasa ekonomisinin hakim olduğu pek çok gelişmiş ülkede, kooperatiflerin

¹¹ Bkz.“Türkiye Kooperatifçilik Stratejisi ve Eylem Planı” 17.10.2012 tarih ve 2844 sayılı Mükerrer Resmî Gazete s. 14-15.

¹² ÜSTÜN, Yusuf – AYDIN, Muhittin, age, s.18

gelişmesi ve çalışma koşullarını iyileştiren ve destekleyen yasal ve kurumsal düzenlemeler yapılmıştır.

Toplum içinde üretim gücü zayıf küçük üreticilerle alım imkanları sınırlı tüketicileri ekonomik ve sosyal bakımdan güçlendirmek üzere karşılıklı yardım, dayanışma ve eşitlik ilkelerine uygun olarak teşkilatlandırılan kooperatifçilik sistemi emek ve sermaye birikiminin sağlanması, üretimin arttırılması, üretim tekniklerinin geliştirilmesi, ürünlerin değerlendirilmesi, düşük faizle kısa ve uzun vadeli kredi sağlanması, araçların saf dışı edilerek üretici ve tüketicilerin daha çok korunması, ortakların kültür düzeyinin deneyimlerle geliştirilmesi, onlara kendi kendilerini yönetme yeteneğinin kazandırılması, toplumun sosyal ve ekonomik sorunlarına olan ilgilerinin arttırılarak katılımlarının sağlanması ve böylece güçsüz fakat geniş kitlenin yaşam düzeyinin geliştirilmesi suretiyle toplumun ekonomik ve sosyal yapısının olumlu yönde değiştirilmesinde önemli derecede katkısı bulunmaktadır.

Kooperatiflerin ekonomik ve sosyal hayata olan diğer katkıları da şu şekilde sıralanabilir.¹³

i. Kooperatifler ürettikleri mal veya hizmeti maliyet fiyatının çok az üstünde düşük bir fiyatla satıp, gerekli işletme masraflarını karşıladıktan sonra kalan gelir artığını ortakları arasında pay eder. Kâr amacı gütmeyen, esas olarak ortağını tasarrufa zorlayan kooperatifler üretim girdilerini en az maliyetle elde ederek verimlilik artışını gerçekleştirirler.

ii. Üreticilere piyasa güvencesi vererek ürettikleri malların fiyatlarının lehlerine olmasını, dışardan gelen yardımlardan herkesin eşit şekilde yararlanmasını sağlarlar ve böylece gelir dağılımındaki dengesizliği ve adaletsizliği azaltırlar.

iii. Gelişmiş sermaye piyasasına sahip olmayan ve toplam tasarrufları yetersiz bulunan az gelişmiş ülkelerde tasarruf alışkanlığını sağlarlar ve bu tasarrufları yatırıma dönüştürürler.

¹³ Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (mülga) Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğü (Mülga), “Kooperatifçilik Sektörünün Yasal Çerçevesinin Yeniden Düzenlenmesi Çalışmaları (Düzenleyici Etki Analizi Raporu Mart 2008)”.

iv. Sundukları bazı hizmetler ve yöntemlerle üretim ve üretim sonrası kayıpları azaltırlar.

v. Depolama, işleme, standartlaşma ve taşıma işlevlerini genişleterek üreticilerin piyasa kontrollerini arttırabilirler.

vi. Üreticileri sigorta kapsamına alırlar.

vii. Tarım sektörünün planlanmasında ve tarımsal üretimin ekonominin gerekleri doğrultusunda yönetilmesinde, kooperatifleşmek ve kooperatifleri etkin bir araç olarak kullanmak önem kazanmaktadır.

viii. Kooperatifler; pazarları, satış zamanlarını, miktarlarını, stoklama olanaklarını, rekolteyi, fiyatları ve diğer piyasa gelişmelerini daha iyi izleyerek değerlendirebilirler. Yeni fikir ve tekniklerin ortaya çıkmasında ve böylece teşebbüs ruhunun gelişmesinde kooperatifler önemli rol oynarlar.

ix. Kooperatiflerin pazarlık gücü, talep yaratma ve talebe göre üretim, piyasa denetimi konularında önceliği vardır.

x. Ürünün pazarlanması boyutunda daha ileri teknoloji kullanımı sayesinde üreticinin gelirinde önemli artışlar olanaklı hale gelir.

xi. Değişik konularda çalışan kooperatiflerin işbirliği ve karşılıklı ilişkileri sayesinde, ekonominin çeşitli kesimleri arasında yaklaşma ve birbirini tamamlama durumu doğacaktır. Örneğin üretim kooperatifleri ile tüketim kooperatiflerinin bu tür bir işbirliği kurmaları halinde üretim kooperatiflerinin hemen bütün ürünlerinin sürüm sıkıntısı olmadan satılabileceği, buna karşılık ise tüketim kooperatifleri ortaklarının da ucuz, iyi nitelikli maddeler sağlamış olacakları söylenebilir.

xii. Çeşitli ülkelerdeki kooperatif kuruluşlarının meydana getirdiği uluslararası birliklerin çalışmaları, dünya milletlerini birbirine yaklaştırır ve bunların arasındaki dostluk bağlarını kuvvetlendirir, yeni bilimlerin ve modern gelişmelerin ülkeden ülkeye yayılmasını sağlarlar.

xiii. Kooperatifler ortaklarının gerek tüketim gerekse üretim ihtiyaçları için lüzumlu madde ve makineleri elde edebilmek ve ortaklarının ürünlerini işleyebilmek üzere sanayi tesislerini kurarlar. Böylece ülkelerin sanayileşmesine yardımcı olurlar.

xiv. Kırsal bölgelerde yaşayan nüfusun önemli bir kesimi her yıl ekonomik ve sosyal nedenlerle kentlere göç etmektedirler. Bu akış kooperatiflerle önlenabilir ve kooperatifler, göç etmek isteyen kırsal bölge insanlarına yaşam kaynağı olabilir.

7. Hukuki Altyapı

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında, en üst düzeyde kooperatifçiliğin geliştirilmesi benimsenmiştir. Anayasamızın 171. maddesi, *“Devlete, milli ekonominin yararlarını dikkate alarak öncelikle üretimin artırılması ve tüketicinin korunmasını amaçlayan kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alma”* görevini vermiştir.

Ülkemizde kooperatifler, türlerine göre üç ayrı Kanuna tabi olarak kurulmakta ve faaliyet göstermektedirler.

7.1. 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu

Kooperatifçilik alanını düzenleyen temel kanundur. Bir çok kooperatifin kurulup gelişmesini sağlayan bu Kanun 24.4.1969 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kooperatifler Kanunu¹⁴ (KK)’nın 98. maddesine göre, kanunda aksine açıklama bulunmayan konularda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunundaki (TTK) anonim şirketlere ilişkin hükümler kooperatifler hakkında da uygulanmaktadır.

7.2. 1581 Sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu

Tarım kredi kooperatiflerinin kuruluş ve işleyişlerine ilişkin özel hükümleri içeren bu 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu¹⁵ 18.4.1972 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunda hüküm bulunmayan konular hakkında KK hükümlerine başvurulmaktadır.

¹⁴ 10/05/1969 tarih ve 13195 sayılı RG

¹⁵ 28.04.1972 tarih ve 14172 sayılı RG

7.3. 4572 Sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun

4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun¹⁶, tarım satış kooperatifleri ve birlikleri için çıkarılan özel Kanundur. 1.6.2000 tarihinde yürürlüğe giren bu Kanun ile genel olarak tarım satış kooperatif ve birliklerine özgü hususlara yer verilmiştir.¹⁷

Bu Kanunda düzenlenmemiş konularda 1163 sayılı KK hükümlerine atıf yapılan hususlarda KK, kooperatif anasözleşmesine atıf yapılan hususlarda ise ilgili anasözleşme hükümleri uygulanmaktadır.

8. Kooperatiflerden Sorumlu Bakanlıklar

Türkiye’de 1961 yılından beri devletin kooperatifçilik politikası, Anayasada kendisine yer bulmaktadır. Ayrıca, beş yıllık kalkınma planlarında kooperatifçiliğin geliştirilmesi çoğu zaman ilke olarak benimsenmiş ve özellikle tarımsal kooperatifçilik, kalkınma politikasının önemli araçlarından biri olarak görülmüştür. Devlet zaman içerisinde düzenleyici yetkisini de kullanarak genel ve özel kooperatif kanunları çıkartmış ve kooperatifleri diğer kuruluşlardan ayıran bir hukukî statü belirleme yoluna gitmiştir. Yine birçok kooperatifin kurulup gelişmesine de devlet tarafından öncülük edilmiştir.

Kooperatifçilik politikası ekonomik ve sosyal yapıda meydana gelen değişikliklere göre de zaman içerisinde biçim değiştirmiştir. Bu çerçevede, kooperatifler örgütlü yapılar olarak devletin desteklemek istediği tarım ile esnaf ve sanatkâr kesimine kaynak aktarmada araç olarak kullanılmış, yine kentleşme sürecinde ortaya çıkan konut sorununun çözümü için de geniş ölçüde kooperatiflerden yararlanılmıştır.

¹⁶ 16/06/2000 tarih ve 24801 sayılı RG

¹⁷ Söz konusu Kanun son olarak 28.3.2013 tarih ve 6455 sayılı “Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile esaslı bir değişikliğe uğramıştır.

Anayasamızda (1982) kooperatifçiliğin geliştirilmesi ile ilgili olarak devlete verilen görev (m.171), esas olarak özel kanunlarda kendisini göstermiştir. Bu kapsamda, 1163 sayılı KK, 4572 sayılı Kanun ve 1581 sayılı Kanunda devletin kooperatifler ile ilgili görevleri ayrıntılı olarak sayılmıştır.

2018 yılında yürürlüğe giren “1 no.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”¹⁸ ve bu Kararnamede değişiklik yapan devamı Kararnamelere göre, Bakanlıkların yeniden yapılandırılması sürecinde, kooperatiflerle ilgili Bakanlıklar ve ilgili birimlerin teşkilat ve görev yapısı da yeniden düzenlenmiştir.

Bu çerçevede, ülkemizde kooperatiflere sunulan hizmetler genel olarak söz konusu Kanunlarda yer alan düzenlemeler çerçevesinde gerçekleşmekte; kooperatiflerin kuruluş, işleyiş, denetim ile eğitime yönelik hizmetleri; kendi kuruluş Kanunları ve 1163 sayılı Kanunda ilgili bakanlık olarak tanımlanan Ticaret Bakanlığı, Tarım ve Orman Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca yerine getirilmektedir.

İlgili Bakanlıkların kooperatiflere yönelik görev ve yetkileri ön plana çıkartarak söz konusu Kararnamelerde geçen ilgili hükümlere bakıldığında Ticaret Bakanlığına (m.441);

“m) Esnaf ve sanatkârlar ile kooperatifçiliğe ilişkin politika, ilke ve hedeflerin ilgili kuruluşlarla işbirliği yapılarak belirlenmesi ve stratejiler geliştirilmesi amacıyla çalışmalar yapmak,

n) Şirketler, kooperatifler ve ticaret sicili memurlukları ile esnaf ve sanatkâr sicil kayıtlarıyla ilgili hizmetleri yürütmek ve bunları denetlemek,”

şeklindeki ifadelerle en geniş yetkilerin verildiği görülmektedir.

Hatta öyle ki, ilgili Bakanlıkların teşkilatlanmasına dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde bulunan “kooperatiflerle ilgili birimin” yetki maddelerine bakıldığında da aşağıdaki tabloyla karşılaşılmaktadır.

¹⁸ 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı RG

Ticaret Bakanlığı Esnaf, Sanatkârlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü	MADDE 453 – (1) Esnaf, Sanatkârlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğünün görev ve yetkileri şunlardır: ... g) Kooperatifçiliğe ilişkin politikaların belirlenmesi amacıyla gerekli çalışmaları yapmak, ğ) Kooperatifçilikle ilgili Ar-Ge çalışmaları yapmak, kooperatif bilgi ve denetim sistemini kurmak ve işletmek, h) Kooperatifçiliğin geliştirilmesi için gerekli tedbirleri almak ve uygulanmasını sağlamak, yayın, tanıtım ve eğitim faaliyetlerinde bulunmak, ı) Kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirmek için hazırlayacakları projeleri desteklemek ve teşvik etmek, teşvik ve desteklere yönelik düzenlemeler yapmak, i) Tarım ve Orman Bakanlığına bağlı tarımsal amaçlı kooperatifler ve üst birlikleri, yapı kooperatifleri ve üst birlikleri hariç olmak üzere, tarım satış kooperatifleri ve birlikleri ile genel hükümlere tabi kooperatif ve birliklerin kuruluşuna, işleyişine ve denetlenmesine yönelik düzenlemeler yapmak, uygulamak ve uygulanmasını sağlamak, kooperatifleri ve üst kuruluşlarını denetlemek veya denetlettirmek, j) Kooperatifler için örnek ana sözleşmeler hazırlamak ve yürürlükte olan ana sözleşmeleri ihtiyaçlar doğrultusunda güncellemek, k) Kooperatiflere ve üst kuruluşlarına yol göstermek ve çalışmalarında yardımcı olmak, yeni alanlarda kooperatif girişimlerinin geliştirilmesine yönelik özendirici ve destekleyici çalışmalar yürütmek, bireysel tasarrufların uygun kooperatif girişimcilik modelleri ile ekonomiye kazandırılmasını sağlamak, l) Tarım satış kooperatifleri ve birlikleri tarafından kullanılan ürün alım kredilerine ve kadın girişi üretim ve işletme kooperatiflerince kullanılan kredilere faiz desteği sağlamak ve bu kredilerin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını denetlemek,
--	---

Tarım ve orman Bakanlığı Tarım Reformu Genel Müdürlüğü	MADDE 417 – (1) Tarım Reformu Genel Müdürlüğünün görev ve yetkileri şunlardır: ... c) Üreticilerin bilgi düzeyini yükseltmek; kooperatif, birlik ve diğer üretici örgütlerinin kurulmasına izin vermek; kooperatif, birlik, oda, üretici örgütleri ve bunların iştiraklerini denetlemek, desteklemek; bunların eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olarak sonuçlandırılması için gerekli tedbirleri almak, ... (2) (Ek:RG-18/4/2019-30749-C.K.-32/15 md.) Genel Müdürlükte, Genel Müdürlüğün iş ve işlemleri ile kooperatif, birlik, oda, üretici örgütleri ve bunların iştiraklerinin denetimiyle görevlendirilmek üzere 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 24 üncü maddesi uyarınca kontrolör ve kontrolör yardımcısı istihdam edilebilir.
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Mesleki Hizmetler Genel Müdürlüğü	Madde 107 - (1) Mesleki Hizmetler Genel Müdürlüğünün görev ve yetkileri şunlardır: ... k) Yapı kooperatiflerinin ve üst birliklerinin kurulması, işleyişi ve denetlenmesine ilişkin iş ve işlemleri yürütmek, kuruluş kayıtlarının ve sicillerinin tutulmasını sağlamak ve uygulamaları denetlemek,

9. Kooperatif Türlerine İlişkin Bilgiler

Türk Ticaret Kanunu m.124'te ticaret şirketleri sayılırken madde başlığı “Türler” olarak kullanılmıştır. Yani kooperatifler ticaret şirketleri türlerinden biri olup, farklı faaliyet alanlarında iştigal eden kooperatiflerin esasen “tür” düzeyinden bir alt kategorik sınıflandırma düzeyinde (grup, sınıf, çeşit vs.) değerlendirilmesi gerekirdi. Bu durumda, kooperatifler faaliyet alanları itibariyle farklılaştırıldığında bu gruplandırma düzeyini “nev’i” ya da “cins” olarak ifade etmek daha doğrudur.

Buradan hareketle, faaliyet alanları itibariyle farklı kooperatifleri “tür” kelimesi altında ayırt etmek hukuk tekniği açısından doğru olmasa da yaygın olarak kullanılan ifade “tür” olagelmıştır. Ancak, uygulamada nasıl ki doğrusunun “*kooperatif ortağı*” olmasına karşın “*kooperatif üyesi*” ifadesi sıklıkla kullanılıyorsa; “*kooperatif nev’i*” yerine “*kooperatif türü*” ifadesini kullanmayı tercih ettik.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, kooperatifler “*değişir ortaklı*” kuruluşlar olduğundan gerek kooperatif gerekse bunların ortakları için her zaman geçerli statik sayılar vermek mümkün değildir. Bu nedenle, kitabımızın bu bölümünde yer alan sayısal bilgiler, 01.01.2020 tarihi itibariyle kooperatifçiliğimizin geldiği noktayı somutlaştırabilmek adına verilen bir hatırlatmadan ibarettir.

Türkiye’de Kooperatifler ve Ortak Sayıları¹⁹

İlgili Bakanlık	Faaliyet Konularına Göre Kooperatifler	Kooperatif		Birlik		Merkez Birliği	
		Sayı	Ortak	Sayı	Koop.	Sayı	Birlik
TB	TÜRKİYE KOOP	-	-	3	55	11	185
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	1 Konut Yapı Koop.	23.164	1.038.614	172	5.251	4	51
	2 Küçük Sanayi Sitesi Yapı Koop.	984	133.259	5	2.460	-	-
	3 Toplu İşyeri Yapı Koop.	1.084	79.938	6	64	-	-
	Ara Toplam	25.232	1.251.811	183	7.775	4	51
Tarım ve Orman Bakanlığı	1 Pancar Ekicileri Koop.	31	1.382.627	1	31	-	-
	2 Tarım Kredi Koop.	1.625	830.188	17	1.625	1	17
	3 Tarımsal Kalkınma Koop.	6.807	746.164	85	4.706	5	95
	4 Sulama Koop.	2.451	298.654	13	678	1	13
	5 Su Ürünleri Koop.	560	30.668	17	231	1	14
	Ara Toplam	11.474	3.288.301	133	7.271	8	139
Ticaret Bakanlığı	1 Kredi ve Kefalet Koop.	992	673.147	32	958	1	32
	2 Tarım Satış Koop.	295	300.357	13	278	-	-
	3 Tüketim Koop.	2006	164.775	8	66	1	9
	4 Motorlu Taşıyıcılar Koop.	5.471	162.331	37	512	1	17
	5 İşletme Koop.	728	113.541	1	7	-	-

¹⁹ Ticaret Bakanlığı, Esnaf, Sanatkarlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü, www.ticaret.gov.tr, Erişim: 01.06.2020

	6	Temin Tevzi Koop.	244	23.383	2	10	-	-	
	7	Üretim Pazarlama Koop.	461	18.396	2	20	-	-	
	8	Turizm Geliştirme Koop.	345	17.051	2	20	-	-	
	9	Yardımlaşma Koop.	18	10.100	-	-	-	-	
	10	Karayolu Yolcu Taşıma Koop.	582	9557	1	7	-	-	
	11	Küçük Sanat Koop.	217	7.175	5	14	-	-	
	12	Karayolu Yük Taşıma Koop.	133	3.926	-	-	-	-	
	13	Eğitim Koop.	60	3.117	-	-	-	-	
	14	Yaş Sebze Meyve Paz. Koop.	29	2.951	-	-	-	-	
	15	Gayrimenkul İşletme Koop.	193	3.764	-	-	-	-	
	16	Kadın Girişimi Üretim ve İşletme Koop.	161	1.829	-	-	-	-	
	17	Tedarik ve Kefalet Koop.	8	606	-	-	-	-	
	18	Hamal Taşıma Koop.	7	606	-	-	-	-	
	19	Yayıncılık Koop.	21	484	-	-	-	-	
	20	Deniz Yolcu Taşıma Koop.	30	528	1	7	-	-	
	21	Yenilenebilir Enerji Üretim Koop.	45	685	-	-	-	-	
	22	Pazarcılar Koop.	8	445	-	-	-	-	
	23	Sigorta Koop.	5	603	-	-	-	-	
	24	Hizmet Koop.	23	316	-	-	-	-	
	25	Bilimsel Ar-Ge Koop.	10	93	-	-	-	-	
	26	Sağlık Hizm. Koop.	2	53	-	-	-	-	
	27	Fikri Mülk. Hak.ve Proje Dan. Koop.	3	24	-	-	-	-	
	28	Deniz Yük Taşıma Koop.	1	9	-	-	-	-	
	29	Kalkınma Koop.	5	35	-	-	-	-	
	30	Basın Yayın İletişim Koop.	-	-	-	-	-	-	
	31	Çocuk Bakım Hizmetleri Koop.	-	-	-	-	-	-	
	Ara Toplam			12.103	1.519.887	104	1.899	3	58
	Genel Toplam			48.809	6.059.999	420	16.945	15	248

İKİNCİ BÖLÜM

KOOPERATİF HESAPLARI

1. Ortaklık İçi ve Dışı İşlem Kavramı

KK m.38'in ilk üç fıkrasında ortaklık içi ("ortak içi" de denilmektedir) işlemlerden, dördüncü fıkrasında ise ortaklık dışı ("ortak dışı" da denilmektedir) işlemlerden bahsedilmiştir.

Anılan madde;

"A. Gelir gider farkları, bölünmesi ve paylara faiz verilmesi

Madde 38 - Anasözleşmede 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 öngörülmüş ise bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır.

Gelir-gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği anasözleşme ile hükme bağlanabilir.²⁰

Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği anasözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır.²¹

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

²⁰ 3476 sayılı Kanunun 7. maddesi ile değişik

²¹ 3476 sayılı Kanunun 7. maddesi ile değişik

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

şeklindedir.

Konu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu²²'nin (KVK) 4. maddesinde de (k bendi) yer almış ve anılan maddede;

*“... Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler “**ortak dışı**” işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri **ortak dışı işlem sayılmaz**. Kooperatiflerin **ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)...***”

şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Keza KVK 5. maddenin (i) bendinde de aynı ayrıma gidilmek suretiyle;

*“Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan **harcanmayarak iade edilen kısımlar** ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar.*

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

²² 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı RG

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır...”

denildiği görülmektedir.

Dolayısıyla, kooperatiflerin ortaklarıyla, kooperatif/ortaklık konusuna giren konularda yaptığı işlemler, ortaklık içi işlemlerdir. Bu işlemlerden dolayı ortağın kooperatife bıraktığı hasıladan maliyetler çıkarıldıktan sonra kalan tutar kooperatif açısından kâr olmayıp, ortak adına kooperatif hesaplarında tutulan ortağın tasarrufu ve iade edilmesi halinde de “risturn” olarak adlandırılan bir değer hükmündedir.

Aynı şekilde, kooperatifin konusu dışında yapılan işlemlerden kooperatifte kalan bir hasıla olduğunda ise bu işlem ortağın kendisiyle dahi yapılmış olsa; kooperatif hesaplarında bu işlemlerden doğan olumlu fark, artık bir tasarruf olarak değerlendirilemeyen, vergilendirmenin konusuna giren bir kazanç²³ olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bütün bu açıklamalardan hareketle, kooperatiflerin çalışma prensipleri ile ortaklık içi işlem ile ortaklık dışı işlem arasındaki farkın doğru anlaşılması, hem kooperatifin iç işleyişinde hem de tüm bu işlemlerin vergilendirilmesi aşamalarında oldukça önem arz etmektedir.

2. Kooperatif Hesapları

Kooperatiflerde yıl içerisinde ortaklarla yapılan işlemler sonucunda, ortakların bir nevi zorunlu tasarrufu hükmünde yıl sonunda zaman zaman fazla bir hasıla elde edilebildiği gibi, olumsuz bir farkta ortaya çıkabilmektedir. İşte bu tasarruf fonksiyonu nedeniyle de, kooperatiflerde kâr veya zarar kavramları yerine yıllık olumlu veya olumsuz gelir gider farkı kavramları kullanılmaktadır.

²³ Bkz. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, m.2

KK 38. maddenin 3 ve 4. fıkraları 1988 yılında 3476 sayılı Kanunla değişikliğe uğramış ve bu değişiklik “*Kooperatifçiliğin temel ilkelerinden risturn ilkesine sadık kalınarak müsbet gelir-gider farkının en az % 50’sinin ortaklara muameleleri oranında dağıtımı uygun görüldüğü gibi, ortakların sermaye paylarına Devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği yanında anasözleşmeye hüküm koymak suretiyle ortak dışı işlemlerden elde edilen hâsılanın ortakların sermaye payları oranında dağıtılabileceği hükümleri getirilerek kooperatiflerde sermaye terakümünün teşviki sağlanmıştır.*” şeklinde gerekçelendirilmiştir.

Buna göre, kooperatifin ortaklarıyla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasıla, ortağa iade edilmemesi halinde “**gelir-gider farkı**” olarak kooperatifin yedek akçelerinde izlenecektir. Bu olumlu hasılanın ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise, bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır. Ortağın kendi tasarrufu olarak iade edilen bu hasılaya “**risturn**” denilmektedir.

Bahsekonu hasılanın dağıtımında da bazı ön şartlar vardır. KK m.38/2’ye göre, gelir-gider farkının en az % 50’si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği anasözleşme ile hükme bağlanabilir.

Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasıla ise ortaklara ancak sermaye payları oranında dağıtılabılır. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır.

Ancak, kooperatifin bir yıllık faaliyeti sonunda ortaya çıkan finansal tablolarında “zarar”²⁴ söz konusu ise, varsa ve öncelikle yedek akçelerden (geçmiş yıllarda dağıtılmayan risturn ve kârlardan), bunların zararı karşılayamaması halinde ise “*ek ödeme*”lerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır.

²⁴ Bu zarar KK m.38’de ‘*açık*’ olarak ifade edilmektedir.

3. Kooperatifler İçin Kâr ve Zarar Kavramları

Kooperatifin genel amacı, ortaklarının ekonomilerini iyileştirmek, ortakların ihtiyaçlarını karşılayıp menfaatlerini korumaktır. Bu sebeple kooperatifler için esas olan ortakları ile yaptığı işlerin arttırılmasıdır.

Bu açıdan kooperatif, ortaklarının ekonomilerini geliştirmek amacıyla kurulan içe dönük bir kişi birliği olup, kooperatifler üçüncü kişilerle değil esasen kendi ortakları ile işlem yaparlar.

Bu durum, kooperatifi diğer ticaret şirketlerinden ayıran temel özelliklerden biridir. Diğer ticaret şirketlerinde sahip olunması gereken müşteriler olup; normal koşullarda kooperatifler bu müşterileri kendi ortağı yapmak, müşteriler de kooperatife ortak olmak isteyeceklerdir. Yani kooperatifte ortaklık dışı işlem yapıldığındaki durum ile diğer ticaret şirketlerinin normal faaliyetleri birebir örtüşmektedir.

Kooperatifler haricindeki diğer ticaret şirketlerinde, müşterilerle yani üçüncü kişilerle yapılan işlerin arttırılması, bu sayede şirketin kazanç elde etmesi amaçtır. Kooperatiflerde ise bu kazanç elde etme amacı yerini kendi kendine yardıma bırakmıştır.

Ortaklık içi işlemler sayesinde ortak, yapılan alış-veriş sonrasında bir miktar kazancı kooperatife bırakmakta, onu da risturn olarak geri alabilmektedir. Dolayısıyla, kooperatifin ortaklarıyla yaptığı işlemlerden dolayı kısa vadede kooperatifin kazancı olarak görünen hasıla, esasen ortağın kooperatife bir zaman zarfında (risturn olarak alıncaya kadar) emaneten bıraktığı tasarrufudur; kooperatif açısından kâr değildir.

Bu açıdan bakıldığında kooperatif için kâr, ortaklık dışı işlem yapıldığında elde edilen hasıladan kaynaklanmaktadır. Oysa sermaye şirketlerinde bir yıllık faaliyet sonucu olumlu ise “kâr”, olumsuz ise “zarar” söz konusu olmaktadır.

Kooperatiflerde ortaklık dışı işlemler sayesinde kâr elde edilmesinden daha önemli olan kavram, ortaklık içi işlemler sayesinde tasarrufun artırılması ve kazancın paylaşılmasıdır. Bu da her kooperatifin faaliyetine göre farklı şekillerde karşımıza çıkabilmektedir. Örneğin, işletme konusu ortaklarının tüketim ihtiyaçlarının karşılanması olan bir kooperatifte sonuç, ortakların ihtiyaç duyduğu malların temini, bireysel hizmetlerin ucuza temini olabilir. Konusu ortaklarının kredi ihtiyaçlarını

karşılama olan bir kooperatifte en iyi şartlarda kredi temin etmek olabilir.

Kooperatifin temel amacının ortaklarının ekonomilerinin iyileştirilmesi olması nedeniyle kooperatiflerde kazanç paylaşma amacı ön planda değildir. Bu sebeple kooperatifler için kâr veya zarar kavramları kullanılamaz. Yani kooperatifler amacı gereği kâra yönelmemek zorundadır. Fakat faaliyet sonucunda hesapları olumlu veya olumsuz bir fark verir. Fark olumlu ise kâr, olumsuz ise zarar olarak düşünülebilir. Ancak, ne olumlu farkı kâr, ne de olumsuz farkı zarar olarak nitelendirmek doğru değildir. Çünkü “fark” kâr elde etmeye yönelmiş bir çabadan değil, kooperatifin varlığını sürdürebilmesi düşüncesinden doğmaktadır.²⁵

Kooperatiflerde ortaklık içi ve dışı işlem kavramlarının birbirinden farkını koyan ilginç bir yaklaşıma Vergi Hukukunda da karşılaşılmaktadır. 5520 sayılı KVK’nın m.4/1-k bendinde 28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Kanunun m.88 ile yapılan değişiklikle bu yaklaşım açıkça ortaya konulmakta ve “... Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler **“ortak dışı” işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz...**” ifadesine rastlanılmaktadır. Maddenin gerekçesinde, kooperatiflerin ortak dışı işlem yaptıkları takdirde elde edecekleri “kâr”dan dolayı kooperatifçilik amacının dışına çıkmasının önüne geçilmek istenildiğinden bahsedilmiştir. Bu madde değişikliği ile kooperatiflerin istisnai nitelikteki ortaklık dışı işlemleri nedeniyle muafiyetten mükellefiyete geçmelerine sebep olan eski uygulama terkedilmiş, kooperatiflerde ortak dışı işlemlerden ne anlaşılması gerektiğine madde metninde yer verilmiştir.

²⁵ TEKİNALP, Ünal, “Kooperatiflerde Ortakların Kişisel Niteliklerinin Önemi, OrtakSıfatının Kazanılması ve Yitirilmesi”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1972, s.58-59.

Burada kooperatifler için kavramsal boyutta sözkonusu edilen “*olumlu gelir gider farkı*”, kooperatifin “*ticari kâr*”ını oluşturmaktadır. Oysa ki vergi matrahında dikkate alınan hesaplama ise “*mali kâr*” üzerinden yapılmaktadır. Bu durumda, kooperatiflerde mali kâr ve ticari kâr her zaman birbirine eşit olmayabilir.

Konuyu yukarıdaki açıklamalarımız doğrultusunda irdelersek, kooperatiflerde vergi matrahının hesaplanmasında doğru yöntem, ortaklık içi işlemlerden kaynaklanan olumlu gelir-gider farkının mali kâra dahil edilmemesidir. Çünkü kişi ya da kurum fark etmeksizin hangi kazanç unsurlarının vergilendirileceği 193 sayılı GVK’nın 2. maddesinde sayılmış (*ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar*) olup, bunlar arasında tasarruflar sayılmamıştır.

KK’nın bütününde ve özellikle 38 ilâ 41. madde blokunda kooperatifin mali yapısının güçlü olması ön planda tutulmuştur. Bu kapsamda ortaklarla yapılan bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamının yedek akçelere ekleneceği esası getirilmiş, gelir-gider olumlu farkının ortaklara dağıtılmaması kural olarak benimsenmiştir. Ancak ortakların kooperatifin gelir-gider olumlu farklarından pay almaları konusunda anasözleşmede düzenleme yapılabileceği de öngörülmüştür.

Anasözleşmede gelir-gider olumlu farkının ortaklara dağıtılabileceği yolunda bir hüküm varsa bu durumda, farkın en az %10’u yedek akçelere eklendikten sonra kalanının dağıtılması söz konusu olabilecektir (KK m.39). Dolayısıyla, anasözleşmeyle de bu fazlaya ilişkin bir dağıtımın öngörülmesi halinde, bu dağıtımın sebep olan hasıla ortakların kooperatif ile yaptıkları işlemlerden kaynaklandığı için dağıtım ortakların kooperatifle yaptıkları muameleleri oranında olacaktır.

4. Sermaye Paylarına Faiz Verilmesi

KK’da 1988 yılında 3476 sayılı Kanunla yapılan bütüncül değişiklikle, ortakların sermaye paylarına faiz verilebilmesi imkanı getirilmiştir.

Ancak, KK m.38/3’e göre sermayeye faiz verilebilmesi için bazı koşullar öngörülmüştür. Sermayeye faiz verilebilmesinin ilk koşulu, bu

durumun anasözleşmede öngörülmüş olmasıdır. Anasözleşmede bu yönde bir açıklık yoksa ya da faiz dağıtımı yasaklanmışsa, faiz dağıtılamaz ve dağıtılması da istenemez. Anasözleşmeyle faiz dağıtımı öngörülse bile genel kurulda sermaye paylarına faiz verilmesi yönünde karar alınmalıdır. Genel kurul, bu kapsamda hem faiz verilmesine yönelik karar alırken verilecek faiz oranını da kararlaştırmalıdır. Ancak bu konuda faiz oranına üst sınır getirilmiştir.

Faiz dağıtımı için gelir-gider olumlu farkının en az yarısının ortaklara muameleleri oranında dağıtılmış olması gereklidir. Faiz hesaplanmasında ortakların yalnız sermaye payları dikkate alınır. Ortakların ek ödemelerine ve diğer ödemelerine faiz yürütülmez. Olumlu gelir-gider farkı üzerinden ödenecek vergiler, yedek akçeler ve anasözleşmede öngörülen diğer fonlar ayrıldıktan sonra kalan miktarın en az yarısı %50'si ortaklara muameleleri oranında dağıtıldıktan sonra arta kalan bakiye, ortakların sermaye payları dikkate alınarak faiz olarak yansıtılabilecektir.

Ayrıca, daha önceki faaliyet dönemlerinde olumsuz gelir-gider farkı doğmuşsa öncelikle bu farkın ortadan kaldırılması gerekir. Bu olumsuz fark ortadan kaldırılmadan o yıl elde edilen olumlu gelir gider farkından faiz dağıtımı yapılamaz.

Bu konuda KK ile getirilen son koşul, dağıtılacak faiz oranının Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçemeyeceğidir. Ölçü olarak alınan bu faiz oranının cari oran olacağı, yani üç ay sonraki ya da bir yıl önceki gibi ucu açık bir belirleme yapılamayacağı tabiidir.

Öte yandan, kooperatiflerin vergi muafiyetlerine yönelik genel hükmün yer aldığı KVK m.4/k bendine göre “*ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılması*” yönünde bir hüküm yer alan kooperatiflerin Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanamayacakları belirtilmiştir.

5. Ortaklık Dışı İşlemlerden Elde Edilen Hasılanın Dağıtımı

Kooperatifler, esasen üçüncü kişilerle değil kendi ortakları ile işlem yapar; bu, kooperatif niteliğinin doğal sonucudur. Ancak, ihtiyaç duyulan kooperatiflerde, genel kuralı zedelememek kaydıyla ortaklık dışı

işlem de yapılabilir. Ortaklık dışı işlem yapılması durumunda önemli olan ölçüyü aşmamak, kazanç sağlama amacına yönelmemek ve hatta peçeleme yapmamaktır. Kaldı ki, ortak dışı işlem yapılması kooperatifin KV muafiyetini de ortadan kaldıracaktır.²⁶

3476 sayılı Kanunla öngörülen düzenlemeye göre, ortaklık dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği anasözleşmede hükme bağlanabilecektir. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanacaktır.

KK'da ortaklık dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara dağıtılabileceğine ilişkin olarak 3476 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin kooperatif değer ve ilkeleri ile bağdaşmadığı, ortak dışı işlemlere ve dolayısıyla şirketler gibi kazanç elde etmeye yönelik görünüşte

²⁶ D. 3.D. E:1996/4819 K:1998/586 T:26.2.1998 “Davacı kooperatifin anasözleşmesinin 19. ve 20. maddeleri hükümlerinin 1990 yılından itibaren KK’nın 38. maddesinin 3. fıkrasına uygun olarak, mevcut karının % 1’inin eğitim fonuna, % 1’inin sosyal yardım fonuna, % 10’unun Pankobirlik fonuna, % 50’sinin yedek akçe olarak ayrılmasından sonra kalan kısmının % 50’sinin risturn, % 50’sinin ise ortakların sermaye payları üzerinden faiz olarak dağıtılabileceği şeklinde değiştirildiği, genel kurul kararıyla da davacı kurumun, 1990 yılı karının % 19’unun ortakların sermaye payları üzerinden faiz olarak dağıtılmasına karar verildiğinin tesbit edilmesi nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin 16. bendinde öngörülen sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması şartının ihlal edildiğinden bahisle davacı kooperatifin beyana davet edilmesi sebebiyle ihtirazi kayıtla verilen ekonomik denge vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen vergiler ve gecikme zammı ile kesilen kusur cezalarının davaya konu edildiğinin anlaşıldığı, pancar üreticisi ortaklarının toprak hazırlığı, ekim işleri, pancar yetiştirilmesi, korunması ve bununla ilgili olarak her türlü gübre, tohum ve araç gereçlerin uygun koşullarda sağlanması ve dağıtılması amacıyla kurulan davacı kooperatifin bir ticari faaliyeti ve bu faaliyet sonucu elde edilen kazancı bulunmadığının çekişmesiz olması karşısında, 1163 sayılı KK’nın 38. maddesi hükmüne uygun olarak hesaplanan faizlerin dağıtılmasına karar verilmesinin, sermaye üzerinden kazanç dağıtımı anlamına gelmediğinden davacı kooperatif adına tahakkuk ettirilen vergiler, gecikme faizi ile kesilen cezalarda hukuka uygunluk görülmediği... **Kooperatifin elde ettiği faiz gelirini ortaklarına dağıtması, sermaye üzerinden kazanç dağıtımı anlamına gelmediğinden kusur cezalı vergi tahakkuk ettirilmesi hukuka aykırı olduğu hakkındaki kararın iptali**” (www.kazanci.com - Erişim:30.06.2020).

kooperatiflerin ortaya çıkmasına yol açabileceği yönünde görüş ve eleştirilerle de karşılaşılmaktadır.²⁷

6. Ortaklık İçi ve Ortaklık Dışı İşlem Farkı

Kooperatiflerin ortaklarıyla ortaklık konusunda yapmış olduğu muameleler sonucunda elde ettikleri hasıla, ortağın kooperatif nezdinde ya da kooperatif hesaplarında tuttuğu tasarrufu niteliğindedir.

Buradan hareketle, kooperatiflerde vergi muafiyetine dair hükümleri içeren KVK'nın 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine 28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Kanunun 88. maddesi ile parantez içerisinde eklenen *“(Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler “ortak dışı” işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanı tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)”* ifadesi de bu konuya açıklık getirmeye dönüktür.²⁸

Risturn terimi genel olarak “geri verme” anlamına gelmekte olup, kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden sağladıkları ve

²⁷ Bir kooperatifin çalışma yapısının doğru analiz edilmesi hatta Kooperatifler Kanunundaki bu konuya ilişkin yaklaşımın anlaşılması halinde bu tarz eleştirilerin yersiz olduğu değerlendirilmektedir. Maalesef KVK m.4/k'da 2006 yılında yapılan değişiklikler esnasında tüketim ve taşımacılık kooperatiflerinin muafiyet dışı tutulması, tam olarak bu yaklaşımın bir sonucudur.

²⁸ 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 88. maddesi ile bu bentte yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış ve bendin sonuna parantez içi hüküm eklenmiş olup aynı Kanunun 123. maddesi uyarınca söz konusu değişiklikler 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

kooperatif hesaplarında geçici olarak tuttıkları tasarrufların, ortağın kooperatifle yaptığı işlem hacmi oranında ortağa geri verilmesi ya da iade edilmesidir. Böyle bir uygulama, ortağın kooperatifle yapmış olduğu işleminden kaynaklanan hasılanın sonradan ortak lehine azaltılmasıdır. Bu paylar, kooperatif kazancı olmayıp ortağın parasıdır. Ortaklar anasözleşme ya da genel kurul kararı ile bu tasarrufların, belirli oranlarda kooperatifte kalmasını da (yedek akçe) isteyebilir.

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) kooperatiflerin muafiyetini düzenleyen 4/1/k maddesinin uygulanmasında “*ortak içi işlem*” tabiri; kooperatif anasözleşmesinde belirtilen faaliyet konusuna dâhil olan ve kooperatifin ortakları ile yapmış olduğu faaliyetleri ifade etmektedir.

Konuyla ilgili Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de “*Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.*” şeklinde bir değişikliğe gidilmiştir.²⁹

Buna göre, bir işlemin ortak içi işlem sayılabilmesi için şu iki şartın birlikte gerçekleşmiş olması gerekir;

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

Bu açıklamadan da anlaşılacağı gibi; sadece ortaklarla iş görülmesi koşulu, kooperatifin faaliyet konusuyla ilişkili olarak getirilmiş bir koşul durumundadır. Yani, bu koşula uyumun denetlenmesi bakımından dikkat edilmesi gereken husus, faaliyet konusuna giren ürünlerin satışının kimlere yapıldığıdır.

Başka bir yaklaşımın kabulü halinde; kooperatif noterde dahi işlem yapamaz, kargo gönderemez, bankacılık işlemi yapamaz vb. hale gelecektir. Bu şekilde bir hareket tarzı da, KVK’da tanımlı muafiyet

²⁹ 15 Şubat 2019 tarih ve 30687 sayılı RG.

hükmünü uygulanamaz hale getirecektir. Kanun koyucunun amacı bu olsaydı, muafiyet hükmünü zaten düzenlemezdi. Oysa kanun koyucunun amacı ve ilgili maddenin Ratio Legis'i³⁰ kanımızca tartışma götürmeyecek kadar açıktır.

Danıştay kararlarının da bu konuda istikrar kazanması, yukarıdaki görüşlerimizi destekler niteliktedir.³¹

Örneğin, üretime yönelik faaliyetlerde bulunan kooperatiflerinde sadece ortaklarla iş görülmesi şartının ne anlama geldiğini açıklamak o kadar kolay değildir. Son dönemde sıklıkla kurulan kadın emeğini üretime yönlendiren bir üretim kooperatifi, ortaklarından topladığı aidatlarla bir kısım makine, alet veya tesisleri satın alıp, kendi tesislerinde/atölyede üretim faaliyetlerine başlamış olsun. Burada ortaklar el emeği ürünlerin muhtelif aşamalarını evlerinde ve/veya kooperatif tesislerinde el emeği ve kısmen makine kullanarak üreterek el emeği ürünü (gıda, hediyeelik eşya vs.) kooperatife teslim etmektedir. Ortakların yapamadığı bir kısım işler ise çoğunlukla (ambalaj vs.) piyasada fason olarak yaptırılmaktadır. Hammadde, yardımcı malzeme, alet edevat ve enerji gibi girdiler dışarıdan temin edilmektedir. Ürünlerin çoğu tesiste yine ortaklarca işlenerek nihai ürün elde edilmekte ve yurt içi ve yurt dışındaki alıcılara satılmaktadır.³²

Üretime dönük faaliyetleri bulunan kooperatiflerde muafiyet şartlarından birisi olan sadece ortaklarla iş görülmesi, “*kooperatifin ortak ile yapması gereken bir üretim işini ortak dışından temin etmemesi*” durumunu kapsamaktadır. Öyleyse, yukarıdaki örneğimizde ürünün ortak tarafından üretilmekte olan herhangi bir aşamasının dışarıda fason olarak yaptırılması, “*sadece ortaklarla iş görülmesi*” şartının ihlali anlamına gelir. Oysa ortak tarafından teknik olarak yapılması mümkün olmayan bir işin dışarıda fason olarak yaptırılması bu şartın ihlali anlamına gelmemelidir.

³⁰ Ratio Legis: *Yasama organının kuralı koyuş amacı, güttüğü gâye.*

³¹ D. 4.D E:1999/700 K:2001/2311 “... kooperatiflerin üyelerinden topladığı aidatları mevduat faizi geliri elde etmesi, münhasıran ortakları ile iş görmesi koşulunun ihlali niteliğinde sayılmaz...”

³² Aynı örneği, ortakları aynı zamanda kooperatif çalışanı olan tüm kooperatiflere teşmil edebiliriz.

Görüldüğü gibi, sadece ortaklarla iş görülmesi veya bu kavramın tersi olan, ortak dışı işlem kavramının aynı maddede açık bir şekilde tanımlanarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak anlaşılır Tebliğler ile konu etraflıca açıklanmalıdır.³³

7. Menfi Neticelerin Ortadan Kaldırılması

KK m.38/6'da "*Menfi neticeler ortadan kaldırılmadıkça gelir gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz.*" denilmektedir. Buna göre, kooperatiflerde gelir gider farkının dağıtılabilmesi ve sermaye üzerinden faiz verilebilmesi için öncelikle kooperatifin sonuç hesaplarındaki olumsuz farkların ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Kooperatifin bir yıllık faaliyetinin neticeleri menfi olduğu hallerde (bir başka deyişle kooperatifin zarar etmesi), kooperatif sermayesinde bir açık söz konusudur. Bu açık; yedek akçelerden ve bunların yeterli gelmemesi halinde ek ödemelerden veya ortak sermaye payları ile karşılanabilecektir.

Dolayısıyla, kanun koyucu bu sermaye açığını kapatmadan yapılacak bir faiz tahakkukunu ve dağıtımını yasaklamıştır.

7.1. Olumlu Gelir Gider Farkından Pay Alma Hakkı

Olumlu gelir-gider farkının ortaklara dağıtılması hususu, daha çok motorlu taşıyıcılar, tüketim, üretim, pazarlama, tarım satış, esnaf ve sanatkârlar kredi ve kefalet gibi kooperatiflerde görülmektedir. Bu bağlamda, kooperatiflerin anasözleşmelerinde olumlu gelir gider farkının ortaklar arasında dağıtılması öngörülmüşse, bu paylaşım ortakların kooperatifle yapmış oldukları işlemlerle orantılı olarak yapılır. Ortakların kooperatifle yapmış oldukları işlemler ise kooperatifin faaliyet alanına (türüne) göre değişkenlik gösterir.

Örneğin; bir tüketim kooperatifinde ortağın kooperatiften alışveriş yapması, motorlu taşıyıcılar kooperatifinde ortağın taşıma yapması, tarım satış kooperatifinde ortağın ürün teslim etmesi gibi işlemlerdir. Bu

³³ Bkz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1), m.4.13.3. "*Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi* (Ek:RG-23/12/2017-30279)" başlığı altındaki açıklamalar.

itibarla, ortağın kooperatifle yaptığı işlem hacmi yükseldikçe bu ortağın olumlu gelir farkından alacağı pay da artacaktır.

Diğer taraftan, KK m.4'te “*Yıllık gelir gider farklarının, hesaplama ve kullanma şekilleri*” ile ilgili hükümlerin kooperatif anasözleşmesinde belirtilmesi zorunlu tutulmuş; ayrıca, KK m.42'de de gelir gider farkının bölüşülmesi hakkında karar verme hususu genel kurulun devir ve terk edemeyeceği yetkileri arasında sayılmıştır. Dolayısıyla, gelir gider farkının dağıtılabilmesi için genel kurulca karar verilmiş olması zorunluluğu bir başka açıdan da ortaya çıkmaktadır.

Gelir-gider olumlu farkının ortaklar arasında işlemleri oranında bölüşülebilmesi için, önceki yıllarda olumsuz gelir-gider farkı meydana gelmişse, bunun ortadan kaldırılması gerektiğini de yinelemek gerekir.

Bu durumda, yine anasözleşme ile ayrılması öngörülen yedek akçeler ve fonlar ayrılmış olmalı, bunlar çıktıktan sonra kalanın risturn olarak ortaklara dağıtılabilmesi izahtan varestedir (KK m.41).

7.2. Ortaklık Dışı İşlemlerden Elde Edilen Hasılanın Ortaklara Dağıtımı veya Özel Fonda Toplanması

KK m.38/4'e göre, kooperatiflerde ortaklık dışı işlemlerden elde edilen hasılanın, anasözleşmeye konulacak bir hükümle ortaklara sermaye payları oranında dağıtılması mümkündür. Ortaklık içi faaliyetlerden kaynaklanan hasıla, nasıl ki ortakların kendi tasarrufları olup bu tasarruflar da tasarrufu yapan ortağın faaliyetine endeksli olarak ortağa geri yansıtılıyorsa; ortaklık dışı faaliyetlerden elde edilen hasıla da başkalarının kooperatife bıraktığı kâr olup, bu kârın ortakların kooperatife koyduğu sermayeye endeksli olarak ortaklara yansıtılması hakkaniyet gereğidir.

Ortaklık dışı işlemlerden elde edilen hasılanın dağıtımına yönelik anasözleşmede bir hüküm bulunmaması halinde veya hüküm olmakla birlikte genel kurul ortaklık dışı işlemlerden elde edilen hasılanın, ortaklara sermaye payları oranında dağıtılması yönünde bir karar almamışsa; bu hasılanın kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere “*özel bir fon*”da toplanacağı da KK m.38/4'te hükme bağlanmıştır.

Anılan maddeye göre, ortaklık dışı işlemlerden elde edilen hasılanın bir kısmının sermaye payları oranında ortaklara dağıtılması, kalan kısmının ise bahsedilen özel fonda toplanması da mümkündür.

KK m.38 ve 39'a göre, anasözleşmede ortaklık içi ya da dışı faaliyetlerden elde edilen hasılanın yukarıdaki ölçüler doğrultusunda dağıtılabilmesi için her zaman ön şart;

- Önceki dönemlere ait zararların ortadan kaldırılması gerektiği,
- Gelir-gider farkının en az %10'unun yedek akçeye,
- Kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az %5'inin olağanüstü yedek akçeye ayrıldıktan sonra kalan tutarın ortaklara dağıtılabilmesidir.

Ayrıca, yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair anasözleşmeye konacak hükümler de muteber değildir (KK m.39/2).

Kooperatifin bir yıllık faaliyet dönemi içerisinde ortaklık dışı işlemlerden olumsuz fark da elde etmesi mümkündür. KK m.38'in 5 ve 6. fıkralarındaki "*menfi neticeler*" ifadesinden, ortaklarla ya da ortak olmayanlarla yapılan işlem ayrımı yapılmaksızın, "*bir faaliyet sonucunda ortaya çıkan olumsuz fark*"ın kastedildiği anlaşılmaktadır.

Bir faaliyet dönemi içerisinde ortaklık içi veya ortaklık dışı işlemlerden birinden olumlu diğerinden ise olumsuz fark elde edilmesi de ihtimal dahilindedir. Böyle bir durumda, bu sonuçların ilgili hesap döneminin gelir-gider farkı içerisinde yapılacak mahsuplaşma sonucunda birbirini telafi etmesi sonucu net fark (*dönem net kar/zararı*) elde edilecektir.

7.3. Ek Ödeme

KK m.31'de yeralan "*Ek Ödeme Yüklemi*" ifadesi, anılan Kanunun kavramsal düzeyde en tartışmalı ifadelerinden birisidir. Kanunun başka bir yerinde ortakların "*yüklem*" kelimesiyle ifade edilen bir sorumluluğu bulunmazken, bu maddede "*ek ödeme yüklemi*" şeklinde ifade kullanılması, çoğu zaman ortakların aidat borçlarına ek borç getirilmesiyle karıştırılmaktadır.

Ek ödeme yüklemi, ortağın kooperatife karşı ödemek zorunda olduğu bir taahhüt olup ancak anasözleşmeyle belirlenebilir. Ortaklara ek ödeme yüklemi getirilerek kooperatif tüzel kişiliğinin korunması ve faaliyetini sürdürmesi amaçlanmıştır.

Ek ödemelerin sadece bilanço açıklarının kapatılmasında kullanılması zorunludur. Eğer kooperatif bilançosu açık vermiyorsa, anasözleşmede hüküm bulunsa dahi ortakların ek ödeme yapmalarına gerek yoktur.

Kooperatifin faaliyetini sürdürmesi, tüzel kişiliğini koruması ve bilanço açıklarının kapatılması için anasözleşmelerle ek ödeme getirilebilir. Ek ödeme yükümü sınırsız olabileceği gibi belirli miktarlarla veya iş hacmi ile veya paylarla orantılı olarak sınırlandırılabilir. Anasözleşmelerinde ek ödeme yükümlülüğü bulunan ortakların bunu kooperatife ödemesi zorunludur. Ek ödemeler sadece bilanço açıklarının kapatılmasında kullanılabilir.³⁴

³⁴ Y. 11. HD. E:2003/13396 K:2004/10151 T:21.10.2004 “1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun “ek ödeme yüklemi” başlıklı 31 nci maddesi ile anasözleşmenin ortakları ek ödemelere yükümlendirebileceği, ancak, ek ödemelerin sadece bilanço açıklarını kapatmada kullanılabileceği, ek ödemenin sınırsızca yüklenebileceği gibi, belirli miktarlarda veya iş hacmi ile veya paylarla orantılı olarak sınırlandırılabilmesi öngörülmüştür. Bu yasa maddesine paralel olarak düzenlenen davalı kooperatif anasözleşmesinin 20 nci maddesinde de, bilanço açıklarının yedek akçelerden bunların yetmemesi halinde oluşturularak özel fondan da karşılanamadığı takdirde ortaklardan 8 nci maddede belirlenen sermaye paylarının (5) katına kadar ek ödeme istenebileceği, ortaklardan istenebilecek bu ek ödeme toplamının o yılın bilanço açığını kapatma dışında kullanılamayacağı ve o yılın bilanço açığını geçemeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca, anılan Yasa'nın 52/1 nci maddesinde, ek ödeme konulmasına ilişkin kararların bütün ortakların $\frac{3}{4}$ ünün rızasının gerektiği düzenlemeye bağlanmış bulunmaktadır.

İptali istenilen davalı kooperatifin 20.6.1999 tarihli genel kurulunun 8 ve 28.11.1999 tarihli genel kurulunun 6 nolu gündem maddeleri görüşülerek alınan kararlarla bütün ortaklardan "katkı payı" adı altında (360.000.000) TL alınmasına karar verilmiştir. Mahkemece, bu kararın bilanço açığını kapatma amacına dönük ek ödeme ihdası anlamına geldiği sonucuna varılmış ise de, kooperatif 1998 yılı bilançosu üzerinde inceleme yaptırılmamıştır.

O halde, mahkemece, şirketler muhasebesi konusunda uzman bilirkişi veya kişiler aracılığı ile davalı kooperatif kayıtları üzerinde inceleme yaptırılarak bilanço açığı olarak tanımlanan zararın hangi kalemlerden oluştuğu açıkça belirlenmek ve yukarıda anılan Yasa ve Anasözleşme hükümleri karşısında ek ödeme yükümü sayılıp sayılmayacağı değerlendirilerek oluşacak sonuç çerçevesinde hüküm

1163 sayılı Kanunun 31. maddesi kapsamında yer alan ek ödeme yükümlülüğünün oluşabilmesi için; anasözleşme ortakları ek ödeme yükümlülüğü ile yükümlendirmiş olması, ek ödemelerin bilanço açıklarının kapatılmasında kullanılması, bilanço açıklarının öncelikle yedek akçelerle karşılanması gerekir.³⁵

8. Yedek Akçe Ayrımı

Ticaret şirketlerinin yıllık net kârları üzerinden belli bir oranda ayrılarak, ortaklara dağıtılmayıp şirkette yedek sermaye olarak tutulan para ve benzeri kıymetlere “**yedek akçe**” denir. Bu durumda yedek akçe, ileride meydana gelebilecek riskli durumlara karşı, işletmenin devamını sağlamak ve pay sahiplerine kâr dağıtabilmek amacıyla kazançlardan ayrılan kıymet olarak açıklanmaktadır.

Bir başka ifadeyle yedek akçe ayrılması, işletmenin vergi sonrası kalan kısmının ya da özvarlığındaki artışın ortaklara dağıtılmayarak işletmenin bünyesinde bırakılmasıdır.

Yedek akçe ayrımı konusu kooperatiflerde de sözkonusu olabilmekte ve bu hususun KK m.39’da açıklandığı görülmektedir. Buna göre anılan madde,

“B. Yedek akçe ayrımı

Madde 39 - Gelir-gider farkının en az % 10’u yedek akçeye, kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az % 5’i

kurulmak gerekirken değinilen yönleri irdeleme ve açıklama özelliği taşımayan yetersiz bilirkişi raporlarına dayalı olarak verilen kararın davalı kooperatif yararına bozulması gerekmiştir.”

³⁵ Y. 11. HD E:7163 K:6175 T:4.10.1993 “Birleşen kooperatifin zararının ortaklara yüklenmesi işlemi ek ödeme anlamındadır ve genel kurulca bu yönde karar verilmemiş ise, ortaklardan ek aidat istenemez. Davacı kooperatif, dava dışı birleşen kooperatifin 1990 yılı zararını ortaklara paylaştırarak davalıdan alacak isteminde bulunmuştur. Bu zararın ödetilmesi işleminin ek ödeme niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Davacı kooperatif genel kurulunca ek ödeme yönünden herhangi bir karar alınmadığı anlaşılmış olmasına göre, davacı kooperatifin ek ödemeye ilişkin olan bu davasının reddine karar verilmesi gerekirken, yazılı olduğu şekilde davanın kabulüne karar verilmesi doğru görülmemiş ve hükmün bozulması gerekmiştir”.

fevkalade yedek akçeye ayrılmadıkça ortaklara dağıtım yapılmaz.
36

Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair anasözleşmeye konacak hükümler muteber değildir.”

şeklinde hukukumuzda yer almaktadır.

Maddenin ilk fıkrası 1988 tarih ve 3476 sayılı Kanunun 8. maddesiyle yukarıda yer verildiği şekliyle değiştirilmiştir.

KK'daki açıklamaya göre yedek akçe; kullanım şekil ve şartları anasözleşme ile belirlenen, kooperatif sermayesine ilave edilmeyen, ortaklara dağıtılmayan, olumlu gelir-gider farkından ayrılan ve kooperatifin aktifinde meydana gelen net artışlardır.

Yedek akçe ayırmaktaki amaç, kooperatifin beklenmedik finansal sıkıntılarını gidermek ve bu anlamda bir olumsuzluk yaşanması halinde sermaye desteği olarak kullanmaktır. Yedek akçe bu ve benzeri amaçlarla dönem kârından ayrılıp yine kooperatif bünyesinde tutulur.

Maddenin son fıkrasıyla, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmasına ilişkin bir yasaklama da getirilmiştir.

KK'da yasal yedek akçeden bahsedilirken, isteğe bağlı (ihtiyari) yedek akçeden söz edilmemiş, ancak bunu yasaklayıcı bir hüküm de getirilmemiştir. TTK'daki ilgili hükümlere bakıldığında yedek akçenin “kanuni yedek akçe” ve “isteğe bağlı yedek akçe” olarak iki ayrı başlık altında değerlendirildiği görülmektedir. Ancak, bu noktada TTK'daki ilgili maddeler (TTK m.519-522) kapsamında konu değerlendirilerek ihtiyari yedek akçe de ayrılabilir.

Ayrıca, KK'nın anasözleşmeye konulacak mecburi hükümlerin sıralandığı 4. maddesinin dokuzuncu bendinde “Yıllık gelir gider farklarının, hesaplama ve kullanma şekilleri”ne de yer verildiğine göre, kooperatif anasözleşmesine yedek akçe ayrılabilirliği yönünde hüküm konulabilir.

KK m.39'da, kooperatiflerde yıllık gelir gider olumlu farklarından zorunlu olarak ayrılması gereken yasal yedek akçe ifade edilmiştir.

³⁶ 3476 sayılı Kanunun 8. maddesi ile değişik

Maddede yasal yedek akçenin kooperatiflerde ve üst kuruluşlarında gelir gider olumlu farkının en az %10'u olarak ayrılması zorunlu tutulmuş, en fazla ise hangi oranda ayrılacağı belirtilmemiştir. Kooperatif üst kuruluşlarında ise %10'luk kanuni yedek akçeye ilaveten ayrıca en az %5'de olağanüstü yedek akçe ayrılması zorunlu tutulmuştur. Maddede öngörülen oranlar anasözleşme ile azaltılamaz; ancak arttırılabilmesi mümkündür.

Maddenin ilk fıkrasına göre, kooperatif üst kuruluşları için %10 oranına ilave en az %5 daha yasal yedek akçe ayrımı zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak maddede her ne kadar bu ayırım için “*fevkalade (olağanüstü) yedek akçe*” ifadesi kullanılmışsa da, burada kastedilenin “*yasal yedek akçe*” olduğu açıktır. Dolayısıyla KK'da olağanüstü yedek akçe ayrılması kooperatifler için öngörülmemiştir.

Gerek yasal ve isteğe bağlı yedek akçe ve gerekse olağanüstü yedek akçe aynı olumlu gelir gider farkı üzerinden ayrılacaktır. KK m.41/2'ye göre, yedek akçelerin kullanım şekil ve şartlarının anasözleşmede gösterileceği ifade edilmekle birlikte, KK m.38/5'e göre yedek akçelerin olumsuz gelir gider farklarının kapatılmasında kullanılabilmesine izin verilerek bu kuralın bir istisnası getirilmiştir. Ayrıca, KK m.39/2'de, yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına ilişkin anasözleşmeye hüküm konulamayacağından hareketle, anasözleşmeye yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağı yönünde hükümler konulması halinde KK'da belirtilen hükümlerin geçerli sayılmayacağı sonucu da çıkmaktadır.

9. Ortaklar ve Personel İçin Yardım Fonları

KK m.40 ile kooperatifin memur ve işçileri ile ortakları için yardım fonları kurulabilmesi imkanı getirilmiştir. Maddede geçen yardım fonları; özel emeklilik fonu, yardımlaşma fonu, faizsiz borç (karz-ı hasen) verilebilmesi vb. fonlar olabilecektir.

Konuya ilişkin madde aşağıdaki gibidir:

“C. Ortaklar ve personel için yardım fonları

Madde 40 - Anasözleşme gerek kooperatifin memurları ile işçileri, gerekse kooperatifin ortakları için yardım kuruluşları vücuda getirmek ve bunları işletmek amacı ile yardım fonları kurulmasını hüküm altına alabilir.

Yardım amacı için ayrılan kıymetler belirli ise, bunlar kooperatifin mamelekinden ayrılarak tahsis edildiği amaçlar için kullanılmak üzere özel bir hesaba alınır.”

Maddeyle kooperatifin memurları, işçileri ve kooperatif ortakları için yardım kuruluşları oluşturmak ve bunları işletmek amacıyla “Yardım fonları” kurulmasına imkân tanınmıştır. Yedek akçeler dışında belirli amaçlar için tesis edilen akçeler de “fon” veya “özel fon” olarak adlandırılmıştır.

Kooperatiflerde ayrılacak söz konusu yardım fonlarının hangi kaynaktan ayrılacağı hususunda KK m.41’deki “Bölünecek gelir gider farkından ilk önce yedek akçe ile kanun veya anasözleşme gereğince kurulan diğer fonlara yatırılacak paralar ayrılır.” ifadesi referans olmaktadır. Buradan hareketle, anasözleşmede yer almak şartıyla kooperatifin çalışanları ve ortaklarının daha çok sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacı için oluşturulan fonların da yedek akçelerin ayrıldığı aynı olumlu gelir gider farkı üzerinden ayrılması gerekmektedir.

Anasözleşmeyle belirlenen amaçlar için yedek akçelerden ayrılarak meydana getirilen yardım fonları için bütçe ve diğer kıymetler belirlenmiş ise, artık bunların muhasebeleştirilmesinde ayrı ve özel bir hesapta takip edilmesi gerekir.³⁷

Kooperatif/Şirket bünyesinden ayrılan yedek akçelerle yardım fonu kurulmasına dair bir başka hüküm ise TTK m.522’de karşımıza

³⁷ Y. 6. HD. T:09.11.1976 E:1976/4890 K:1976/7060 “1- Tarım Kredi Kooperatifleri Memurları Sosyal Yardım ve Zincirleme Kefillik Sandığı Vakfı, Kooperatifler Yasasının 40 ve Medeni Yasanın 903 sayılı Yasa ile değişen 77/A maddesine dayanılarak kurulmuş, İstihdam Edilenlerle İşçilere Yardım Vakfı niteliğindedir. 2- Bu Vakıfların üyelerinin vakıftan faydalanma şartlarına ve idareye iştiraklerine dair, vakıf senedinde yapılacak değişiklikler, vakfın yetkili uzvunun kararı ve teftiş makamının yazılı düşüncesi alınarak Asliye Hukuk Mahkemesince yapılır. 3- Vakıf üyelerinin bu yolda dava açmaya yasal hakları yoktur.” (www.kazancihukuk.com-Erişim:30.06.2020).

çıkmaktadır. Anılan maddenin ikinci fıkrasında “*Yardım amacına özgülenen yedek akçelerin ve diğer malların şirketten ayrılması suretiyle bir vakıf veya kooperatif kurulması zorunludur.*” (TTK m.522/2) denilmek suretiyle, yardımlaşma fonunun bizatihi kendisinin kooperatif şeklinde idare edilebileceği vurgulanmıştır.

Gerçekten de, bugün bazı sermaye şirketlerinin çalışanlarına yönelik kooperatif kurarak konut edindirdiği, bu yönde teşvik ettiği gibi örneklerle karşılaşılmaktadır. Aynı şekilde, “*yardımlaşma fonu*” uygulamasının da bugün belli başlı kooperatif ve üst kuruluşlarında uygulandığı, hatta burada toplanan paranın zaman zaman kooperatifin sermayesinin dahi üzerine çıktığı gözlemlenmektedir.

10. Gelir Gider Farkından İlk Ayrılacak Fonlar

KK m.41’de, bölünecek gelir gider farkından ilk önce yedek akçe ile kanun ve anasözleşme gereğince kurulan diğer fonlara yatırılacak paraların ayrılacağı özel bir hükümle belirtilmiştir.

Ayrıca, yedek akçelerin ve özel fonların kullanılış şekil ve şartlarının da anasözleşmelerde gösterilmesi zorunludur.

“D. Gelir gider farkından ilk ayrılacak fonlar

Madde 41 - Bölünecek gelir gider farkından ilk önce yedek akçe ile kanun veya anasözleşme gereğince kurulan diğer fonlara yatırılacak paralar ayrılır.

Yedek akçelerin ve özel fonların kullanılış şekil ve şartları anasözleşmede gösterilir.”

11. Yedek Akçelerin ve Fonların Kullanış Şekil ve Şartları

Kooperatifler Kanunu’nun 41.maddesine göre kooperatifin yıl sonu hesaplarına göre ortaya çıkacak olumlu gelir-gider farkından (varsa geçmiş yıllar zararlarının kapatılması şartıyla) ilk önce yedek akçe ile kanun veya anasözleşme gereğince kurulan diğer fonlara yatırılacak paraların ayrılacağından bahsedilmiştir.

Bu fonların kullanım şekil ve şartlarının da anasözleşmede gösterilmesi zorunludur. Ancak yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına ilişkin anasözleşmeye konulacak hükümler geçerli olmayacağından, yedek akçelerin fonlara ayrıldıktan sonra bu fonlar üzerinden ortaklara dağıtılması da kanunu dolanmak anlamına geleceğinden geçerli olmayacaktır (KK m.39/2).

KK m.41/1’de geçen “*kanunla kurulan fon*” ile kastedilen KK’nın mülga 94. maddesi gereğince (mülga) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı emrindeki “*Tanıtma ve Eğitim Hizmetlerini Sağlayacak Fon*” idi. Ancak hem adı geçen Bakanlık hem de bahsedilen fonun kuruluşuna dair kanun ilga edildiğinden böyle bir ayırım ortadan kalkmıştır.³⁸ Dolayısıyla olumlu gelir-gider farkı kaynağından yararlanarak ancak anasözleşmeyle fon kurulabilmesi mümkündür.

Öte yandan, mevcut örnek anasözleşmelere bakıldığında öncelikle genel kurula kooperatif ortakları ve personeli için yardım kuruluşları, mesleki ve sosyal tesisler meydana getirmek ve bunları işletmek vb. için yardım fonları oluşturabileceği hususunda yetki verildiği ve diğer maddelerde de kurulacak bu fonlarla ilgili yalnızca fon amaçlarının yazılmasıyla yetinildiği görülmektedir. Oysa ki, KK m.41/2’de “*yedek akçelerin ve özel fonların kullanılış şekil ve şartları anasözleşmede gösterilir.*” ifadesinden anlaşılan, fonun çalışma prensiplerinin de anasözleşmeyle belirlenmesi gerektiği yönündedir.

Dolayısıyla yedek akçeler ile özel fonların kullanılmasına ilişkin esasların, yani bunların kullanım şekil ve şartlarının anasözleşmede açıkça gösterilmesi ve bu konuda genel kurula bir yetki bırakılmaması gerekmektedir.

12. Gelir Gider Farkı Bölüşümünün Örneklendirilmesi

Daha önceki madde başlıklarında da açıklandığı üzere (KK m.38-39), kooperatifin bir yıllık faaliyetlerinin ardından yedek akçelerin ayrılabilmesi için öncelikle varsa önceki yıllar zararlarının kapatılması

³⁸ KK m.94 hükmü 4629 sayılı “*Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun*”un 1. maddesinin (d) bendi hükmü ile yürürlükten kaldırılmıştır.

gerekmektedir. Bu durum, yedek akçe ve fon ayrımı yapılabilmesinin ön şartıdır. Bu şart gerçekleştikten sonra, olumlu gelir gider farkından yedek akçeler (ihtiyari-fevkalade ya da isteğe bağlı-olağanüstü) ile anasözleşme gereğince kurulan diğer fonlara para ayrılabilir.

Ayrıca, ortaklık dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ise anasözleşmede hüküm bulunmak kaydıyla, sermaye payları oranında ortaklara dağıtılabileceği gibi, dağıtılmadığı takdirde kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda da toplanabileceği daha önce açıklanmıştı (KK m.38).

Kooperatifin ortaklarıyla yaptığı işlemlerinden bir yıllık faaliyeti sonucu elde ettiği olumlu gelir gider farkından;

- İlk önce yedek akçeler,
- Anasözleşmeyle kurulan diğer fonlar,

Bunların ayrımı yapıldıktan sonra kalan miktar ise;

- Ortaklık içi işlemleri oranında ortaklara ya da,
- Ortaklık içi işlemleri oranında ortaklara

dağıtılacaktır.³⁹ Anasözleşmede ortaklara ristun olarak dağıtılacağı yönünde bir hüküm bulunmuyorsa bahse konu bakiye de yedek akçelere eklenecektir.

Konuyu basit bir örnekle açıklayacak olursak, yalnızca ortaklık içi faaliyetleri bulunan bir kooperatifin, bir yıllık faaliyet dönemi içinde ortaklık içi işlem hacmi yani cirosu 360.000-TL, bu işlemler sonucunda ortaya çıkan olumlu gelir-gider farkı ise 120.000-TL olsun. Kooperatifin 12 adet ortağı olsun ve bunlardan 11'i kooperatifle aynı işlem hacmine sahip iken birisi diğerlerinin 4 katı yani toplamda 16 birimlik bir işlem hacmine sahip olsun. Bu durumda ortaklar, kooperatifin faaliyetlerinden dolayı kooperatif üzerinden satın aldıkları mal ve hizmetler karşılığında esasen 240.000-TL ödemiş olmaktadır. Kooperatif hesaplarında Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre 120.000-TL “kâr” olarak görünen rakam ise esasen ortaklara iade olunacak tasarruflardır. Buradaki

³⁹ Kooperatif, Kurumlar Vergisi (KV) mükellefi ise yani KV muafiyeti bulunmuyorsa, elde edilen olumlu gelir-gider farkından ilk önce bu vergi ve ilgili diğer kesintilerin yapılması gerekir.

120.000-TL’lik rakamın diğer ticaret şirketlerinde olduğu gibi üzerinden vergi tarhiyatı yapılması uygun değildir. Çünkü “*konusu*” itibariyle bu rakam kazanç değil tasarruf olup, KVK ya da GVK kapsamına girmemektedir.⁴⁰

Yukarıdaki örneğimizi vergi muafiyeti bulunan kooperatifler üzerinden ve örnek anasözleşmelere göre sürüdürecek olursak, bu 120.000-TL üzerinden;

- En az %10 yedek akçe (120.000-TL x %10 =12.000-TL) ayrılacaktır. Bu ayrım KK m.39/1 hükmünden dolayı örnek anasözleşme gereği yapılacaktır.

- %15 yardım fonu (18.000-TL). Bu ayrım da KK m.40/1 ve anasözleşme gereği yapılacaktır.

- Kalan bakiye ise (120.000 – (12.000+18.000)=90.000-TL), kooperatifle yaptıkları işlemleri oranında ortaklara dağıtılacaktır.

Bu örneğe göre 11 ortak eşit işlem yaparken bir ortak diğerlerinin 4 katı kadar fazla ortaklık içi işlem (herbir ortağın kooperatifle yaptığı ciro) yapmış ve bir nevi zorunlu tasarruflarını yıl sonuna kadar kooperatifte bırakmıştır. Bu durumda (11+4) 15 birimlik toplam ve net olumlu gelir-gider farkını ortaklara risturn olarak dağıtacaksak 90.000-TL/15=6.000-TL’lik hesaplamayla her bir ortağa vereceğimiz (iade edeceğimiz) ristrunu bulmuş oluruz. Dolayısıyla eşit işlem yapan 11 ortağın her biri 6.000-TL’lik risturn alırken (toplamda 11 x 6.000-TL=66.000-TL), kooperatifle daha fazla işlem yapan ortak ise 4x6.000-TL’lik (24.000-TL) risturn alabilecektir.

A = Ortaklarla yapılan yıllık toplam işlem hacmi = 360.000-TL

B = Ortaklara yapılan satışların toplam maliyeti = 240.000-TL

C = Yıllık olumlu gelir-gider farkı = 120.000-TL

C = A – B = 360.000 – 240.000 = 120.000-TL

- ZYA = Zorunlu yedek akçe = 12.000-TL

⁴⁰ Ortaklık içi işlemlerinden dolayı tüm kooperatiflerin vergilendirme dışı tutulması gerekirken, KVK m.4/k bendiyle tüketim ve motorlu taşıyıcılar kooperatiflerinin bu muafiyetlerinin bulunmaması anlaşılamamaktadır.

$$- YF = \text{Yardımlaşma fonu vs.} = 18.000\text{-TL}$$

D = Risturn olarak ortaklara dağıtılacak toplam miktar

$$D = C - (ZYA + YF) = (120.000 - (12.000 + 18.000)) = 90.000\text{-TL}$$

$$E = \text{Her bir ortağın yaptığı işlem hacmi} = 11 + 4 = 15$$

$$F = \text{Her birim işlem hacmi için ödenecek risturn} = D / E = 6.000\text{-TL}$$

Formüle dayalı bu hesaplardan da görüleceği üzere, kooperatifle çok iş yapan ortak çok, az iş yapan ortak az risturn elde etmekte; yani tasarruf etmektedir. Bu işlem tarzı kooperatifçiliğin iç sistemi gereği olup KVK m.4/k bendinde negatif ayrıştırıldığı üzere tüketim ve motorlu taşıyıcılar kooperatiflerinin doğrudan muafiyet kapsamı dışında tutulması yanlış olmuştur.

İKİNCİ KISIM **VERGİ UYGULAMALARI**

BİRİNCİ BÖLÜM

KOOPERATİFLER KANUNUNA GÖRE VERGİLENDİRME

1. Muafiyet ve İstisna Kavramları

Muafiyet ve istisna kavramları birbirinden farklıdır. Vergi kanunlarına göre, vergilendirilmesi öngörülen bir konunun vergi dışında tutulmasına “*istisna*”; mükellef olması gereken kişi ya da grupların vergi yükümlülüğü dışında kalmalarına da “*muafiyet*” denir.

Vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, aynı veya başka kanunlarla vergi dışında bırakılmasıdır. Kooperatifler özelinde bu durum, kooperatifin kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergisel sorumluluk dışında tutulmasıdır.

Vergi istisnası ise, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Yani vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, gelirin, servetin, mal teslimi ve/veya hizmet ifasının, kıymetin, evrakın ve/veya işlemin kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasıdır.

Vergi istisnasında, vergilemeye verginin konusu itibariyle bir sınırlama getirilmektedir. Muafiyette ise mükellef açısından sınırlama söz konusudur.

Daha çok sosyal amaçlarla kurulan kooperatiflerin özendirilmesi ve gelişmeleri için desteklenmesi gerektiğinin yoğun biçimde tartışıldığı bir ortamda, kooperatiflerin, hangi şekillerde vergilendirileceği, vergi muafiyetlerinden ve istisnalardan ne şekilde yararlanacağı önem kazanmaktadır. Bu açıdan politika koyucular, kooperatiflerin vergilendirilmeleri ve/veya vergilendirilmemeleri konularında zorlanmaktadırlar. Şöyle ki, bir taraftan haksız rekabetin ortadan kalkması için verginin yaygınlaşması gerekirken, diğer yandan gerek

vergi kanunlarında gerekse Koop. K.'nda kooperatiflere özgü bir takım vergi muafiyet ve istisnaları düzenlenmiştir.⁴¹

Aşağıda aynen alıntılanan KK m.93'te vergi muafiyeti kastedilerek madde “*Muafliklar*” başlığı altında düzenlense de, maddede yeralan bir çok ifade vergi istisnasına işaret etmektedir.

“B) *Muafliklar*:

Madde 93 –

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

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

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

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

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

muafıdır.

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

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

⁴¹ VURAL, İrfan, “Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyetinde Özellikli Konular”, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak, Sayı: 340, İstanbul 2017, s. 22.

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

4. Kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatifler merkez birlikleri faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, bu maddenin 1 nolu fıkrasının (b) bendi ile 2 nolu fıkrasından gayri fıkralarında yazılı muaflıklardan istifade edemezler.”

2. Kooperatifler Kanununda Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyetleri

KK m.93'te kooperatiflerin hangi vergi muafiyetlerinden yararlanabileceklerinden bahsedilmiştir. Buna göre, kooperatif ve üst kuruluşları;

- Gerek birbirlerinden gerekse kendi ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paraların Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden,⁴²
 - Kuruluş sırasında veya faaliyetleri devam ettiği sürece tutulması zorunlu olsun veya olmasın her türlü defterlerin açılış ve kapanış tasdikleri ile ara tasdikleri her türlü harç ve damga vergisinden,
 - Sahip oldukları kendi hizmet binaları bina vergisinden,⁴³
 - Ortakların kooperatiflerine, kooperatiflerin de üst kuruluşlarına temlik edecekleri taşınmaz mallar veraset ve intikal vergisinden,
 - Bir ortağın anasözleşmeye uygun olarak yapacağı isteğe rağmen yönetim kurulunun ortağın istifasını kabulden kaçınması halinde, ortağın çıkma isteğini KK m.13'e göre kooperatife bildirmesine ilişkin olarak noter vasıtasıyla yapacağı bildirim damga ve harçtan,
- muafıdır.

⁴² 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu m.29

⁴³ Yapı kooperatiflerinin kiraya vermedikleri kendi hizmet binaları, emlak vergisinden muafıdır.

2.1. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Muafiyeti

Kooperatifler birbirine veya ortaklarına verdikleri ödünç paralar dolayısıyla birbirlerinden ve ortaklarından “komisyon, faiz, vade farkı” vb. adlar altında para alabilmekte, özellikle kooperatif üst kuruluşlarının kooperatiflere arsa tahsis etmeleri veya ürün alım satımlarına aracılık etmeleri sebebiyle komisyon alabilmekte veya bir esnaf ve sanatkarlar kredi ve kefalet kooperatifinin kredi veren kuruluşlardan aldıkları krediler dolayısıyla ortaklarına kefalet etmesi karşılığında genel gider payı (masraf kesintisi) alabilmektedir. KK m.93/1’in (b) bendi uyarınca, kooperatifler ve üst kuruluşlarının buna benzer işlemlerinden dolayı gerek birbirlerinden gerekse kendi ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)’nden muaf tutulmuştur.

Diğer taraftan, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu⁴⁴ (GİVK) “İstisnalar” başlıklı 29’uncu maddesinin (m) bendinde; “m) Türkiye Halk Bankasının, ihtisas kredileri kapsamında küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerine verdiği krediler ya da bu işletmelerin dış ticaret işlemlerine yaptığı aracılık hizmetleri dolayısıyla aldığı paralar ile Esnaf ve Sanatkarlar Kefalet Kooperatiflerinin kefaleti altında esnaf ve sanatkarlara verdiği krediler dolayısıyla alınan paralar ve bu kooperatiflerin ortaklarından masraf karşılığı adıyla aldığı paralar” denilerek, anılan Bankanın Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatiflerinin kefaleti altında verdiği kredilerden yapılan kesintilerden dolayı alınan paralar ile bu kooperatiflerin ortaklarından masraf karşılığı aldığı paraların, BSMV’den istisna tutulduğu hükme bağlanmıştır.

GİVK’in aynı maddesinin (r) bendinde ise “Kooperatifler aracılığı ile ... Toplu Konut İdaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri dolayısıyla lehe alınan paralar” da BSMV’den müstesna tutulmuşlardır.

⁴⁴ 23/07/1956 tarih ve 9362 sayılı RG

Görüldüğü üzere, KK m.93'ün başlığı “*muafliklar*” olmasına karşın, maddeyle açıklanmak getirilmek istenilen vergi avantajı bir istisnadan ibarettir.

Ancak, kooperatifin veya üst kuruluşlarının bu bentte (KK m.93/1 “a”) bahsedilen muafiyetten yararlanabilmeleri için, faaliyete geçen üst birliğe girme zorunluluğu bulunmaktadır (KK m. 93/4).

2.2. Her Nevi Defterler ile Anasözleşmelerin Tasdikinde Harç ve Damga Vergisi Muafiyeti

KK m.93/1'in (b) bendine göre, kooperatiflerde tutulması zorunlu olsun veya olmasın;

- Her türlü defterlerin açılış ve kapanış tasdikleri,
- Ara tasdikleri,
- Açılış tasdiklerinde defter sayfalarının noter tarafından mühürlenmesi

işlemleri her türlü harçtan ve damga vergisinden muaf tutulmuştur.

KK'da sadece “*anasözleşmelerin tasdiki*”nden bahsedilse de, kooperatifin kurulmasından sonra yapılacak anasözleşme değişikliklerinin tasdiki de KK m.3/3 gereği her nevi damga vergisi ve harçtan muafıdır. Ancak, anılan defter tasdik işlemleri dışında kalan (örneğin kararların tasdiki) işlemler ücret, harç ve damga vergisine tabidir. Keza; kuruluş işlemleri ile yetkililerin ve imzalarının ve anasözleşme değişikliklerinin tescil ve ilanı da ayrıca sicil harcına tabidir.

Bir kooperatifin kuruluş aşamasında yer alan anasözleşmelerin tasdik edilmesi işlemleri daha önce KK m.2'ye göre noterlerce yapılması zorunlu iken, 2018 yılında yapılan bir yeni düzenleme⁴⁵ sonucunda diğer sermaye şirketlerinin kuruluşlarında Ticaret Sicil Müdürlüklerine tanınan yetki, kooperatifler için de tanınmıştır. Bu değişiklik, daha önce noterde

⁴⁵ 10.03.2018 tarih ve 30356 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7099 sayılı Kanunla, kooperatif kuruluşlarında anasözleşme tasdiki defter tasdiki ve imza tescil işlemlerinde değişikliğe gidilmiştir.

yapılan bir kısım giderlerin, ticaret sicil müdürlüklerinde yapılması sonucunu doğurmuştur.

Aynı düzenleme ile kooperatiflerin genel kurul toplantı tutanaklarının ilk tasdik ve bunların Genel Kurul ve Müzakere Defterine yazılması ve tasdik işlemleri de Ticaret Sicili Müdürlüklerine bırakılıp; beraberinde de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu⁴⁶ (VUK) m.223'ün üçüncü fıkrasında “*Defterler anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili müdürlüğünce tasdik edilir.*” şeklinde yapılan düzenlemeyle de Notere gitmeden tüm yasal işlemlerin yapılması öngörülmüştür.

2.3. Sahip Olunan Taşınmaz Mallardan Alınacak Vergilerdeki Muafiyet

KK m.93'ün birinci fıkrasının (c) bendiyle, kooperatifler ve üst kuruluşları; kiraya verilmediği veya gelir (kira, irat) getiren bir hizmete tahsis edilmediği sürece, sahip oldukları gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerden (emlak vergileri gibi) muaf tutulmuşlardır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu⁴⁷ (EVK) m.4/1 “b” ve “p” bentlerine göre⁴⁸, Türkiye’ de kurulu bulunan kooperatifler ile üst kuruluşlarının ve ayrıca Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları, bina vergisinden muaf tutulmuşlardır.

⁴⁶ 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı RG

⁴⁷ 11/08/1970 tarih ve 13576 sayılı RG

⁴⁸ “Daimi muaflıklar:

Madde 4 – (Değişik birinci fıkra: 16/10/1981-2536/1 md.) Aşağıda yazılı binalar, kiraya verilmemek (24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Kanun kapsamında yapılan işletme hakkı devirleri hariç) şartıyla Bina Vergisinden daimi olarak muafır. ((a), (b), (s), (y) ve (z) fıkraları için kiraya verilmeme şartı aranmaz.)...

b) (Değişik: 17/7/1972-1610/1 md.) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseselere ait ...

p) (Ek : 17/7/1972 - 1610/1 md.) Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları.”

Kooperatiflerin ve üst kuruluşlarının anılan bina vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için;

- Binanın kooperatif ve üst kuruluşları adına tapuda kayıtlı olması,
- Bu binanın “*hizmet binası*” olarak kullanılması gerekir.

“*Hizmet binası*”; kooperatifin amacına ulaşabilmesi için mal ve hizmetlerin üretildiği, faaliyetlerin yürütülüp, yönetildiği fabrika, depo, idare binası gibi binalardır. Kooperatiflere ait lojman binaları ise, bu muafiyet kapsamı dışında kalmaktadır.

EVK m.4/1 (p) bendiyle getirilen bina muafiyetinden ayrı olarak; aynı madde ve fıkranın (h) ve (i) bentleri ile genel nitelikte bazı taşınmazlar da bina vergisinden muaf tutulmuştur.

Ayrıca, EVK m.16’ya göre, mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000-TL’si, arazi vergisinden istisna edilmiştir. Anılan istisnadan kooperatifler ve üst kuruluşları da yararlanacak olup, bunun haricindeki arazi ve arsalar için kooperatiflerce arazi vergisi ödenecektir.

Ancak, kooperatifin veya üst kuruluşlarının bu bentte (KK m.93/1 “c”) bahsedilen muafiyetten yararlanabilmeleri için, faaliyete geçen üst birliğe girme zorunluluğu bulunmaktadır. (KK m. 93/4).

2.4. Ortakların Temlik Edecekleri Taşınmazların Vergi ve Harç Muafiyeti

Bir malın mülkiyetinin bütün haklarıyla alacaklıdan başka bir kişiye devredilmesine “*temlik*”⁴⁹ denir. Kelime anlamı olarak da mülk olarak verme şeklinde kullanılır ve genelde bir borcun ödenmesi için yapılır.

Bu durumda, KK m.93 te geçen “*temlik*” sözcüğünden de, bir taşınmazın ivazsız (karşılıksız) olarak kooperatife ve üst kuruluşuna devri anlaşılmalıdır.

⁴⁹ BK m.165’e göre temlik, “*devir, alacağın bir başkasına devri, mülkiyetinin geçirilmesi, alacağın devredilmesi*” anlamlarına karşılık gelmektedir.

Kooperatiflerde ve üst kuruluşlarında ortakların temlik edecekleri taşınmaz malların temlik sırasındadır;

a) 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa (VİVK) göre Veraset ve İntikal Vergisi ve

b) 492 sayılı Harçlar Kanununa (HK) göre Tapu Harcı söz konusu olabilmektedir.

Veraset ve intikal vergisinin konusu, “T.C.” tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yolu ile veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer bir şahsa intikalidir.

KK’ya göre, ortakların kooperatiflerine, kooperatiflerin veya birliklerin de kendi üst kuruluşlarına temlik edecekleri taşınmaz mallar, veraset ve intikal vergisinden muaftır. Yani, kooperatifler ve üst kuruluşları bu yolla ortaklarından edinecekleri taşınmaz mallar için veraset ve intikal vergisi ödemeyeceklerdir.

Kooperatifler ve üst kuruluşları, aynı kapsam ve şartlarla ortaklarının temlik edecekleri bu taşınmaz mallar üzerinden ödenmesi gereken tapu harcı dahil, diğer harç ve vergilerden de muaf tutulacaklardır.

Ancak, kooperatifin veya üst kuruluşunun ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller üzerinden alınan her türlü vergi ve harca ilişkin muafiyetten yararlanabilmeleri faaliyete geçen üst birliğe girme zorunluluğu bulunmaktadır. (KK m. 93/4).

2.5. Çıkma İsteğinin Reddi Halinde, Noter Aracılığıyla Yapılacak Bildirimle İlgili Damga Vergisi, Harç ve Resim İstisnası

Kooperatifler Kanununun 93. maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (c) ve (d) bentleri ile ikinci ve üçüncü fıkralarıyla kooperatiflere ve üst kuruluşlarına vergi kolaylığı sağlanırken, (e) bendi ile de kooperatiflere ve üst kuruluşlarına değil, bunların ortaklarına bir imkan tanımıştır.

KK m.13., yönetim kurulunun, anasözleşmeye uygun olarak yapılacak isteğe rağmen, bir ortağın kooperatiften istifasını kabulden kaçınacak olursa ortağa, çıkma isteğini noter aracılığıyla kooperatife bildirme ve bu bildirim tarihi itibarıyla kooperatiften çıkmış sayılma imkanı tanımıştır.

Bu maddeye göre yapılacak ortaklıktan çıkma isteğine ilişkin bildirim olması halinde, bu bildirim ister bir kooperatif ortağı tarafından verilsin, ister üst birliklerin ortağı olan kooperatif veya birlikçe verilmiş olsun; damga vergisi, noter harcı ve diğer rüsum ödenmeyecek sadece noterlik ücreti ödenecektir.

Dolayısıyla, kooperatiflerinden, ortak kooperatiflerle ortak birliklerin de ortağı bulundukları üst kuruluşlarından çıkmak için KK m.13'e göre verecekleri bildirim, damga vergisi ile diğer harç ve resimlere tabi değildir.

2.6. Taşınmaz Malların İrtifak Haklarının ve Taşınmaz Mükellefiyetinin Kooperatiflere Sermaye Olarak Konulması Halinde Vergilendirme

Gayrimenkullerin irtifak hakları ile gayrimenkul mükellefiyeti, sınırlı ayni haklardandır. Bu haklar, mülkiyet hakkı gibi sahibine geniş haklar vermezler.

Ancak, mer'î mevzuat arasında KK m.93/2'de adı geçen “*Emlak Alım Vergisi Kanunu*” şeklinde herhangi bir kanun bulunmadığından, bahse konu muafiyet ya da istisna da bulunmamaktadır.

3. Kooperatifler Kanununa Göre Kooperatiflerin Vergilendirilmesinde Dikkat Edilecek Yönler

KK'da kooperatiflerin hukuksal yapısını, ortakların görev ve sorumluluklarını, ortaklığa giriş ve ayrılış şartlarını, dönem sonuçlarının (kârın ya da zararın) dağıtımında uyulacak esasları ve diğer konuları düzenlenmiştir. Kooperatif yöneticileri, aynı zamanda anasözleşmelerde yer alan bu hususları göz önünde tutmaları gerekmektedir.

Dönem sonuçlarının dağıtımıyla ilgili KK'da yer alan hükümleri iki ana grupta toplamak mümkündür. Bunlar;

- a. Kârdan yapılacak zorunlu kesintiler
 - Yedek Akçe (en az %10)
 - Üst Birlik Fonu (üst birliğe üye olunmuş ise)
- b. Kârdan yapılacak isteğe bağlı kesintiler (anasözleşmede yer almış ise)
 - Risturn
 - Ortak ve Personeler Yardım Fonu
 - Yatırım ve Geliştirme Fonu

3.1. Kârdan (Olumlu Gelir-Gider Farkından) Yapılacak Zorunlu Kesintiler

Kooperatiflerde dönem sonunda gelir fazlasının ortaya çıkması durumunda, aşağıdaki kesintilerin yapılması gerekmektedir.

3.1.1. Yedek Akçeler

KK'ya göre, aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan işlemlerden bir yıllık faaliyet sonunda ortaya çıkan kârın tamamının gelir gider farkı olarak “yedek akçe” olarak ayrılması zorunludur.

Yedek akçeler, kooperatifin ileride karşılaşılabileceği zararların karşılanması amacıyla oluşturulan bir fondur.

Dönem sonunda kârdan risturn ve/veya diğer fonlara da pay ayrılması öngörülmüş ise, en az %10 yedek akçe ayrılmadıkça bu fonlara dağıtım yapılamamaktadır. Ayrıca kooperatif üst birlikleri ise en az %5 oranında daha olağanüstü yedek akçe ayırmak zorundadırlar.

Yedek akçeler ayrılmadıkça ortaklara kazanç dağıtımı yapılamamaktadır.

Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair anasözleşmeye konacak hükümler geçerli değildir.

3.1.2. Üst Birlik (Kuruluş) Fonu

Üst kuruluşlara üye olan kooperatifler, her yılın kârından üst kuruluşça belirlenen oranda bir payı üst kuruluşça göndermeleri gerekmektedir. Üst kuruluşların başlıca gelir kaynakları, üye kooperatiflerden alınan yıllık aidatlar olmaktadır.

3.2. Kârdan Yapılacak İsteğe Bağlı Kesintiler

KK, zorunlu kesintiler dışında, risturn dağıtımı ve kooperatifin ve ortakların yararına olacak bazı fonların kurulması hususunda kooperatifleri serbest bırakmıştır. Ancak kurulacak fonların isimleri ile kesinti oranları ve ne şekilde kullanılacakları hususunda anasözleşmelerde hüküm bulunması gerekir.

3.2.1. Risturn

Kooperatiflerde dönem sonunda kâr (gelir fazlası) doğmuş ise, bunun dönem içinde alış-veriş yapan ortaklardan fazladan alınan kâr paylarının birikimi (tasarrufu) olarak ortaya çıktığı kabul edilmekte ve yine ortaklara alış-verişleri oranında dağıtılmaktadır. Buna risturn adı verilmektedir.

Ancak risturn, kooperatiflerin anasözleşmelerinde dağıtılacağına dair bir hüküm bulunuyorsa dağıtımı yapılabilir. Anasözleşmede risturn dağıtılacağına dair bir hüküm bulunmuyorsa, dönem sonundaki olumlu gelir gider farkından⁵⁰ ortaklara risturn şeklinde kazanç dağıtımı yapılamamaktadır.

3.2.2. Ortak ve Personele Yardım Fonu

Kooperatiflerde gerek ortaklara, gerekse personele yardım etmek, kış aylarında yakacak yardımında bulunmak, gıda ve giyecek yardımı yapmak, öğrencilere burs vermek ve benzeri mali imkanlar sağlamak amacıyla yardım fonları kurulabilmektedir. Böyle bir fonun kurulması ve bu fona kaynak aktarılabilmesi için anasözleşmede hüküm bulunması ve genel kurulun karar alması gerekmektedir.

Bu fona ayrılacak payların oranı ve ne şekilde kullanılacağı belirlendiğinde, dönem sonu kârından gerekli kesinti yapılarak bu fon hesabına alınırlar.

3.2.3. Yatırım ve Geliştirme Fonu

Kooperatifler mevcut çalışmalarını geliştirmek ve planladıkları yatırımları da gerçekleştirmek amacıyla ihtiyaç duyacakları finansal kaynakları oluşturabilmek amacıyla “*Yatırım ve Geliştirme Fonu*” adıyla bir fon kurulabilmektedirler. Bunun için anasözleşmede hüküm

⁵⁰ Muhasebe işlemleri sonunda kâr olarak görünecektir.

bulunması ve kârdan ayrılacak payların bir fon altında izlenebilmesi için genel kurulun karar vermesi gerekmektedir.

Buna göre; kooperatiflerin ortak dışı işlemler yapması ve kurumlar vergisi muafiyetini kaybetmesi durumunda ortak dışı işlemlerden kaynaklanan kazançlardan kurumlar vergisi ve gelir vergisi hesaplanmasından sonraki kısmın ortaklara dağıtılamayıp kooperatifin gelişmesine yarayacak bir fona aktarılması öngörülmektedir. İşte bu kazançlar da “*Yatırım ve Geliştirme Fonu*”na aktarılacak kaynaklar arasında yer almaktadır.

Ortak dışı işlemlerden kaynaklanan kazançların, vergilerden artan kısmının ortaklara sermaye oranlarına göre dağıtılması da mümkündür.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ MEVZUATINA GÖRE KOOPERATİFLERİN

VERGİLENDİRİLMESİ

1. Genel Açıklama

Kooperatiflerin, sosyal amaçlı karakterlerinin yanısıra çalışmalarının hemen her aşamasında mali nitelikli işlemlerinin olması ve ağırlıklı olarak iktisadi amaçlı birer kuruluş olmaları nedeniyle, bunlardan doğan birçok sorumlulukları da bulunmaktadır.

Kooperatiflerin; Kurumlar (KVK), Gelir (GVK), Katma Değer Vergisi (KDVK) gibi temel vergi kanunları, bu vergilerin tarh, tahakkuk, tahsil gibi usule tabi uygulamaları ile özel düzenleme niteliğindeki Kooperatifler Kanunundaki bazı hükümlerle sürekli bir ilişkisi bulunmaktadır.

KK m.93 ile bazı kooperatif türleri yönünden vergi muafiyet ve istisnaları genişletilerek bütün kooperatifleri kapsayacak bir düzenlemeye gidildiği görülmektedir.

Kooperatif yönetim kurulu da, kooperatifi temsil ve idare eden organ olması nedeniyle, kooperatifin vergi ve sigorta ile ilgili yükümlülüklerini titizlikle takip ederek usulüne uygun olarak yerine getirmekle mükelleftir.

KK m.93 te yalnızca vergi muafiyetlerinden bahsedilmiş olup vergi istisnalarına yer verilmemiştir.

Kooperatiflerin vergi kanunları karşısında, esas olarak da Kurumlar Vergisi karşısındaki durumunu;

- Kurumlar Vergisinden muaf tutulmaları,
- Kurumlar Vergisine tabi kooperatiflere sağlanan risturn istisnası

başlıkları altında irdelemek, konunun vuzuha kavuşması bakımından daha doğru olacaktır.

Öte yandan, konuyla ilgili açıklamalara geçmeden önce, bazı vergisel kavramlara kooperatifler yönüyle değinmek ve açıklama yapmakta yarar görülmektedir.

2. Kooperatiflerle İlgili Vergisel Kavramlar

2.1. Vergi Mükellefi

Vergi Usul Kanununda (VUK) vergi mükellefi “*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişi*” olarak tarif edilmiştir (VUK m.8/1). Bir başka ifadeyle vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre üzerine düşen parasal ve/veya biçimsel ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişiye denir.

Gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefi olabileceği gibi, tüzel kişiliği olmayan kurumlar da (*apartman yönetimi, sandıklar* vs.) vergi mükellefi olabilirler. Vergi mükellefi olabilmek için vergi kanunlarında tanımlanmış bir vergi konusu ile irtibat kurmak gerekli ve yeterlidir.

Kooperatifler, TTK m.124’e göre ticaret şirketleri arasında sayılan, sermaye şirketi olmayan, kendine özgü, karakteristik işleyiş kuralları bulunan bir şirkettir. KK m.1’deki tarifte de “*değişir ortaklı ve sermayeli*” ifadesi kullanılarak esasen diğer şirket türlerinden temel farklılığı da vurgulanmıştır.

Kooperatifler temel amaçları kâr olan ticaret şirketlerinden farklı olarak, sosyal yönleri olan hatta zaman zaman bu sosyal yönleri ağır basan teşekküllerdir. Kooperatifler, faaliyetleri sırasında kurumlar vergisinin konusuna giren gelir unsurlarını (kazanç ve iratları) elde edebilmektedirler. Bu sebeple de kurumlar vergisi mükellefi kabul edilmişlerdir. (KVK m.2)

Kooperatifler de birer vergi yükümlüsü olarak devlete bir takım vergileri ödemek zorundadırlar.

2.2. Verginin Konusu

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve doğrudan veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını teşkil eden iktisadi bir kıymet veya servet niteliğindeki unsurlardır. Kısaca, üzerinden vergi alınan her şey, verginin konusudur. Böylece verginin konusu “*mal, hizmet, gelir, gider, sermaye*

tasarruf, tüketim, muamele, maddi ve gayri maddi varlıklar, servet, fiil, olay vb.” olabilmektedir.

Örneğin Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile gelir/kazanç vergilendirildiğinden, bu vergilerde verginin konusu “gelir”dir. Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ise, mal teslimleri veya hizmet ifasını vergiye konu yaptığından bu verginin konusu mal teslimi ve hizmet ifası ile gerçekleşen harcamalardır. Emlâk Vergisinde konu emlâk, Motorlu Taşıtlar Vergisinde konu motorlu taşıt sahibi olunmasıdır.

Her bir vergi türü itibariyle verginin konusu, vergi kanunlarında ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Örneğin gelir vergisinin konusu (*gelirin unsurları*);

- i. Ticari kazançlar,
- ii. Zirai kazançlar,
- iii. Ücretler,
- iv. Serbest meslek kazançları,
- v. Gayrimenkul sermaye iratları,
- vi. Menkul sermaye iratları,
- vii. Diğer kazanç ve iratlar

olarak sıralanmaktadır⁵¹.

Kurumlar vergisinde ise;

- i. Sermaye şirketleri,
- ii. Kooperatifler,
- iii. İktisadi Kamu Kuruluşları,
- iv. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- v. İş Ortaklıklarının gelir vergisinin konusuna giren kazançları (kurum kazançları)

kurumlar vergisine tabidir.

⁵¹ GVK’nın 4783 sayılı Kanunun 2.maddesiyle değişen 2. maddesi

2.3. Vergiyi Doğuran Olay

Verginin konusu ile mükellefi arasında kurulan bağlantıya vergiyi doğuran olay denir. Vergi borcunun doğabilmesi için, konu ile mükellef arasında var olması gereken bağ, yani vergiyi doğuran olay, bir hukukî işlem (*sözleşme vb.*), hukukî ya da iktisadi bir olay (*bir üretim ya da tüketim ya da ölüm vb.*) olmalıdır. Diğer bir deyişle, vergi borcunun doğmasına neden olan etken vergiyi doğuran olaydır.

Vergi mevzuatımıza göre, kooperatiflerde vergiyi doğuran olaya ilişkin şu örnekleri verebiliriz:

Örnek 1: Gelir vergisinin konusu gelir, mükellefi ise gerçek kişilerdir. Vergiyi doğuran olay ise gelirin elde edilmesidir. Yani, bir gerçek kişi ancak bir gelir elde ettiği zaman gelir vergisi borçlusu olur. Kooperatifin ortakları dışındaki kişilerle yapmış olduğu ticari faaliyet sonucunda, onlardan edindiği “*kâr*” niteliğindeki kazançları ortaklarına dağıtması halinde ortak açısından vergiyi (gelir vergisi) doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

Örnek 2: Kurumlar vergisinin konusunun da kurum kazancı olduğu belirtilmişti. Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptığı ticari faaliyetten dolayı, onlardan kooperatif hesabına aktarılan “*kâr*” niteliğindeki kazançlar, kooperatifin geliridir/kazancıdır. Bu nedenle, kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yapmış olduğu ticari faaliyetten kazanç elde etmeleri, kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefiyeti açısından vergiyi doğuran olaydır.

Örnek 3: Veraset ve İntikal Vergisinde vergiyi doğuran olay, miras yoluyla ya da ivazsız (*karşılıksız*) olarak mal intikalidir.

Örnek 4: Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay mal teslimi, hizmet ifası ya da ithalattır. Bir yapı kooperatifinin inşaat süresince satın aldığı mal ve hizmetlere ilişkin KDV maliyeti, ortaklarından topladığı ödemelerle karşılanmakta ve esasen ortaklarının üzerindedir.

2.4. Verginin Sorumlusu

Vergi sorumlusu, Vergi Usul Kanununda “*Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” olarak

tanımlanmıştır (VUK m.8/2). Bir başka ifadeyle vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmediği halde, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan kişiye vergi sorumlusu denir.

Örneğin kooperatif yönetim kurulu üyelerine ve denetçilere aylık ücret ödendiğinde, yapılacak bu ödemelerden GVK'da belirtilen oranlarda tevkifat yaparak, tahsil ettiği bu ödemeleri bağlı bulunduğu vergi dairesine beyanname ile bildirmek ve aynı süre içinde vergiyi de ödeme sorumluluğu kooperatife aittir. (GVK m.94, 98, 119, VUK m.11). Burada vergi mükellefi ücret geliri elde eden işçidir. Vergi, işçinin ücreti üzerinden kesilmektedir. Kooperatif ise bir başkasının vergi borcu için kesinti yapan ve bunu asıl mükellef adına vergi dairesine yatırmak zorunda olan bir vergi sorumlusudur.

2.5. Vergi Muafiyeti

Vergiden muafiyet, kanunen vergiye tabi bulunması gereken, yani vergi mükellefi olması gereken gerçek veya tüzel kişinin, mükellefiyet dışı tutulmasıdır. Mükellefiyet vergi yükümlüsü, yani konumuz itibarıyla kooperatif tüzel kişiliği ile ilgilidir.

Kooperatifler gerek vergi kanunlarıyla gerekse de 1163 sayılı Kanunla bazı vergilerden muaf tutulmuşlardır.

2.5.1. Kurumlar Vergisi Kanununda Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyetleri

Kooperatifler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde “kurum” olarak değerlendirilmiş, kazançları da kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Ayrıca, KVK m.3'e göre tüm kooperatifler ilke olarak bu Kanun kapsamındaki kurumlardan sayılmaktadır.

5520 sayılı Kanununun 2. maddesinde, yabancı kooperatiflerin de kurumlar vergisi mükellefi oldukları hüküm altına alınmış olmaları nedeniyle; kredi, üretim, taşıma, satış, konut yapı kooperatifleri v.b. ile aynı nitelikteki yabancı kooperatifler, kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Yabancı bir kuruluşun kooperatif olup olmadığı Koop. K.'nun ilgili hükümlerinde göre değerlendirilecektir.⁵²

⁵² TEKİN, Cem – KARTALOĞLU, Emre, “Kurumlar Vergisi Kanun Yorum ve Açıklamaları”, Uygulama Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 42.

Öte yandan, KVK m.4'ün “k” bendiyle belirlenen ve sayılan şartları taşımaları halinde kooperatifler, kurumlar vergisinden muaf sayılan kurumlar/mükellefler arasında sayılmışlardır.

Kooperatiflerin ilke olarak kurumlar vergisine tabi kurumlar olmalarına rağmen, bu maddeye göre, kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri mümkündür. Muafiyet için aşağıdaki şartları taşımaları ve bu şartların tamamını yerine getirmeleri gerekmektedir.

KVK m.4'ün “k” bendi aşağıdaki gibidir:

“Muafiyetler

MADDE 4- (1) *Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır: ...*

k) *Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri. (Ek parantez içi hüküm: 28/11/2017-7061/88 md.) (Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler “ortak dışı” işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanı tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle*

kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)⁵³

Kooperatiflerin bahsedilen muafiyetten yararlanabilmeleri için maddede belirtilen aşağıdaki genel koşulların anasözleşmelerinde yazılı olması ve fiiliyatta da bu koşullar çerçevesinde faaliyet göstermeleri ve bu şartların tamamını taşımaları gerekmektedir.

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

şartlarından herhangi birinin anasözleşmede yer almaması ya da yer almakla beraber bilfiil bunlardan birine uyulmaması, kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetini ortadan kaldıracak ve bu verginin mükellefi olmasını gerektirecektir.

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için, ayrıca üst kuruluşlara üye olma zorunlulukları bulunmamaktadır.⁵⁴

Kooperatiflere Kurumlar Vergisinin uygulanması ve muafiyet şartları 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.⁵⁵

⁵³ 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 88. maddesi ile bu bentte yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış ve bendin sonuna parantez içi hüküm eklenmiş olup aynı Kanunun 123. maddesi uyarınca söz konusu değişiklikler 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁵⁴ D. 11.D. T:17.11.2000 E. 1998/1790, K. 2000/91 “... Olayda, ortaklarını konut sahibi yapmak amacıyla kurulan davacı kooperatifin katma değer vergisine konu bir teslimi bulunduğu yolunda bir tespit yapılmadan **salt üst birliğe üye olmaması neden gösterilerek** re’sen takdire başvurulmasında ve takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden yapılan cezalı tarhiyatı onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.”

7061 sayılı “*Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*”⁵⁶ m.88 ve 89 uyarınca KVK’nın kooperatiflerin vergi muafiyeti ve istisnalarını düzenleyen 4 ve 5. maddelerinde değişiklik yapılmış ve kooperatiflerin vergilendirilmesine ilişkin önemli düzenlemeler getirilmiştir. Akabinde yayımlanan “*Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:14)*”⁵⁷ ile kooperatiflerin vergilendirilmesine yönelik yeni bir uygulama başlatılmıştır.

Buna göre; bir kooperatif iktisadi işletmesi nezdinde ortak dışı işlem yapabilecek, bu iktisadi işletmenin gelirleri, verginin konusu olacak; buna mukabil kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti devam edecektir.

Hal böyle olmakla birlikte; Kanunun akabinde çıkarılan KVK Genel Tebliğinde (Seri No:1) değişiklik yapan Tebliğ (Seri No:14) ile kooperatifin, bünyesinde tüzel kişiliği haiz olmayan bir ticari işletme daha kurulması ve bunlar için de yeni defterler tasdik ettirilmesi öngörülürken; bu kez yayımlanan yeni bir Tebliğ⁵⁸ (Seri No:17) ile değişikliğe gidilmiş ve yapılan son düzenlemede “*iktisadi işletme için ayrı defterler tasdik ettirmeden kooperatiflerin ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmeden, kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi*”nin yolu açılmıştır.⁵⁹

⁵⁵ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı RG

⁵⁶ 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı RG

⁵⁷ 23.12.2017 tarih ve 30279 sayılı RG

⁵⁸ “*Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:17)*”, 15.02.2019 tarih ve 30687 sayılı RG

⁵⁹ **Yazarın notu:** Vergi mevzuatımızın uygulaması bakımından hemen her düzenleme için çoğu zaman da çok geniş alanlara hitap eden tebliğ, genelge, özelge, mukteza gibi ikincil mevzuat düzenlemeleri getirilmektedir. KVK m.4/k’da bunların başında gelmektedir. Anılan bendin ilk kaleme alınmasından, TBMM Plan Bütçe Komisyonu görüşmeleri, yasalaşması ve daha sonra yapılan değişikliklerin hangi mülahazalarla yapıldığının bir müşahidi olarak; hem madde hem de Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra çıkarılan 2007/1 sayılı KVK Genel Tebliğinin içeriğinde kooperatiflere yönelik bir çok defa değişikliğe gidilse de, her iki temel düzenleme halen dahi kendi içerisinde çelişkiler ve “*vergicilik*” açısından hatalar barındırmaktadır.

Kooperatiflerin bahsedilen muafiyetten yararlanabilmeleri için maddede belirtilen genel koşullar aşağıda açıklanmıştır.

2.5.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

Yukarıda bahsedilen Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, sermaye üzerinden kazanç dağıtılması “*sermaye şirketlerine*” ait bir özellik olarak değerlendirilmiştir. Kooperatiflerin elde ettikleri kazancı ortaklarına sermaye paylarına göre dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için anasözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.⁶⁰

Kooperatiflerde faaliyet dönemleri sonunda bir gelir fazlasının (kârın) ortaya çıkması söz konusu olabilir. Dönem sonunda böyle bir kâr ortaya çıkmış ise bu kâr, ortaklardan yıl içindeki alış-verişleri sırasında fazladan alınmış kârların birikimi yani ortakların kendi cepleri yerine kooperatif hesabında tuttukları tasarrufları sayılır. Kooperatiflerde ortaklarıyla yaptıkları faaliyetler açısından kâr amacı da olmadığından, bu kârın (gelir fazlasının) ortaklara yine alış-verişleri oranında, yani kim ne kadar tasarruf ettiyse kendisine belirli bir miktarının iadesi/geri verilmesi gerekir. Böyle bir dağıtım “*risturn dağıtımı*” denilmektedir. Bu husus, kooperatifleri ticaret şirketlerinden ayıran önemli bir özelliktir.

Kooperatifler, ortakları dışındaki kişilerle de işlem yapabilirler. Örneğin bir tüketim kooperatifinden ortak olmayan kişiler de alış-veriş yapabilir ve bunun sonucunda kooperatif hesaplarında ayrıca izlenen bir kâr oluşur. Eğer bu kâr ortaklara dağıtılmak istenirse KK m.38’e göre ortakların sermaye payları oranında dağıtılması gerekecektir.

Tam bu noktada, kooperatifin göstermiş olduğu faaliyet, aynı alanda faaliyet gösteren bir sermaye şirketinden farklı olmayacağından, kooperatifin çok fonksiyonlu bir işletme yönetimi sergileyebildiğini göstermesi açısından önemlidir.

⁶⁰ D. 3D. T:26.02.1998 E:1996/4819 K:1998/586 “*Kooperatifin elde ettiği faiz gelirini ortaklarına dağıtması, sermaye üzerinden kazanç dağıtımı anlamına gelmediğinden kusur cezalı vergi tahakkuk ettirilmesi hukuka aykırıdır.*” (www.kazancihukuk.com - Erişim:25.07.2014)

2.5.1.2. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmesi de sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin, elde ettikleri kazancı yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtması durumunda da, KK m.23'e aykırı ve adeta sermaye şirketlerindeki imtiyazlı hisse sahibi olmaya müsavi bir şekilde kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır.

Kooperatiflerde bireysel kazançlardan ziyade müşterek ve paylaşımcı kazançlar söz konusu olduğundan, yönetim kurulu başkan ve üyelerine sırf bu pozisyonlarından dolayı yıllık kazançlar üzerinden hisse dağıtılması gibi ayrıcalık tanınmaz. Bu yaklaşım kendini KK m.56/son fıkra hükmünde de göstermektedir. Şirketlerde ise, kooperatiflerde olabileceğinden farklı bir şekilde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilebilmektedir.

Dolayısıyla, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için anasözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

2.5.1.3. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması

Kooperatiflerde, ileride doğabilecek zararları karşılamak için biriktirilen yedek akçeler tüm ortaklara aittir ve bu nedenle ortaklara dağıtılamaz.

KK m.39'a göre yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair anasözleşmeye konacak hükümler dahi muteber değildir. Bu durumda, zaten anasözleşme gereği dağıtılamayacak olan yedek akçelerin öngörülmeyle başka bir esasa göre de dağıtılmasına izin verilmemiştir.

Buna paralel olarak, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için anasözleşmede ayrılan yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve bilfiil bu hükme uymaları gerekmektedir.

2.5.1.4. Sadece Ortaklarla İş Görülmesi

Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için, faaliyetlerinin de sadece ortaklarla sınırlı olması beklenir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için anasözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması şartı aranmıştır. Bir başka ifadeyle muafiyetin sağlanması şartlarından biri, anasözleşmelerinde sadece ortaklarla iş görülmesine dair hükümlere yer verilmesidir.⁶¹

Ancak kooperatifler faaliyetleri sırasında ortakları haricinde kişilerle ticari işlem yapabilecekleri gibi ortaklarıyla ancak ortaklık/kooperatif ilişkisi dışında da işlem yapabilirler. İşte “*ortaklık dışı işlem*” denilen bu grup işlemler sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif anasözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır.⁶²

⁶¹ YILDIZ, A. Murat – KELECİOĞLU, M. Aykut – VURAL, İrfan, *Kooperatifler İçin Vergi Rehberi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s. 52.

⁶² D. 4.D. E:2006/5314 K:2007/1431 “1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'nun 19. maddesinin B-a bendinde, bu Kanuna göre kurulacak ve kurulmuş sayılan kooperatiflerin, bölge ve merkez birliklerinin, kurumlar, gider, gayrimenkul kıymet artışı, intikal ve diğer vergilerden ve icra makamları, resmî daireler ve mahkemeler nezdinde yapacakları takip ve tahsillerle açacakları tazminat davaları ile ilgili her nevi talep, tebliğ ve kararların her türlü masraf, vergi, resim ve harçlardan muaf olacakları ancak bu kuruluşların ortak dışı işlemlerden elde edecekleri gelir gider farklarının ayrı bir hesapta takip ve tespit edilerek vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre söz konusu kuruluşlar ancak ortak dışı işlemler yaptıkları zaman bu işlemlerden elde ettikleri gelirler nedeniyle vergilendirilebilecek, bunun dışındaki gelirleri nedeniyle vergilendirilmeyeceklerdir. Ortak dışı işlem kavramı konusunda ilgili Kanunlarda açık bir tanım bulunmamakla birlikte bu deyimden anlaşılması gerekenin, **tarım kredi kooperatifleri ve merkez birliklerinin amaçlarına uygun olmayan işlem ve faaliyetlerde bulunmaları olduğu söylenebilir.** Davacı kuruluşun elde ettiği veya sahip olduğu paraların değer kaybının önlenmesi veya gelir elde edilmesi amacıyla yapılan işlemlerin, 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'nun "amaç ve çalışma koşulları" başlıklı 3. maddesinde sayılan amaçlara aykırı olduğunu söylemek mümkün değildir. Davacının gelir elde etmek amacıyla yaptığı işlemler sonucu elde ettiği paraların değer kaybını önlemek amacıyla bu paraları bankalarda değerlendirmesi kuruluş amaçlarına aykırı olmayıp, **bankalardan elde edilen mevduat faizi ve repo geliri nedeniyle "münhasıran ortaklar ile iş**

Kaldı ki, KVK m.4/k'nın sonuna 7061 sayılı Kanunun 88. maddesi ile eklenen parantez içi hükümde, ortak dışı işlemler “Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler” olarak tarif edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, bir kooperatifte ortaklarla yapılan işlemler ile ortak dışı kişilerle yapılan işlemlerin ayrı kaydedilmesinde yarar bulunmaktadır. Zira ortak dışı işlemlerden kaynaklanan gelirlerin vergilendirilmesi açısından bu ayrımın yapılması çeşitli kolaylıklar sağlamaktadır. Bu yapılmamış ise ortaklarla yapılan işlemlerden elde edilen gelirler/kazançlar ile ortak dışı kişilerle yapılan işlemlerden elde edilen kazançların dönem sonunda birbirinden ayırt edilmesi çoğu kez kolay olmamaktadır. Bu durumda KVK'ya göre ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların toplam kazançtan ayırt edilmesinde, ortaklarla yapılan iş hacminin, genel iş hacmine oranı esas tutulmaktadır.

KVK m.4/k'nın sonuna eklenen parantez içi hükme göre, ortak dışı işlemlerin mahiyetine ilişkin de belirlemeye gidilmiş olup, buna göre;

- Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanı tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile,
- Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri

ortak dışı işlem sayılmayacaktır.

Ayrıca, kooperatiflerin ortak dışı işlemleri varsa, bu nedenle elde ettikleri hasıla kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletmede oluşmuş kabul edilecektir. Ancak, kooperatiflerin iktisadi işletme kabul

görülmesi" şartını ihlal ettiği kabul edilemez. Bu şekilde elde edilen gelirin kuruluş amacının gerçekleşmesi dışında bir nedenle kullanıldığı yolunda da bir tespit bulunmadığından, muafiyet şartlarını kaybettiği belirtilerek bankalardan elde edilen gelirler üzerinden yapılan tarhiyat yasaya uygun olmadığından aksi yöndeki Mahkeme kararında hukukî isabet görülmemiştir.” (UYAP Mevzuat-İçtihat Programı 2013, Erişim:01.08.2020)

edilen bu hesaplarından ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmeleri halinde, bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur.

2.5.1.4.1. Üretim Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler

Üretim kooperatiflerinin, ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmaları ortak dışı işlem sayılmamaktadır.⁶³ Ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ise ortak dışı işlem sayılmaktadır.

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.

⁶³ D. 9. D. T:16.11.1993 E. 1992/2302 K. 1993/4090 “ ... yükümlü kooperatifin sözü edilen Orman Kanununun 34. maddesi gereğince kurduğu kereste imalathanesinde işlenen tomrukların satılması halinin, kooperatifin amacının gerçekleşmesi bakımından zorunlu bir işlem niteliğinde olduğu, **bu satışın münhasıran üçüncü şahıslara yapılmış bulunmasının bu işlemin ortaklık dışı işlem olarak nitelendirilmesi için yeterli olmadığı ve ortaklık dışı işlem olarak kabul edilerek vergilendirilmesinin yerinde bulunmadığı...** ”

2.5.1.4.2. 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.

2.5.1.4.3. Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler

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.

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, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

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.

İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların GVK Geçici m.67'ye göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır.

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır. Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan, bazı kooperatiflerin anasözleşmelerinde, “*ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri*

kurmak, işletmek veya kiraya vermek ...” hükmü yer alabilmektedir. Anasözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, anasözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.

2.5.1.5. Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyetinde Özel Şartlar

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen genel şartlara ilaveten *“Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve KVK m.13’e göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi”* şartının da ayrıca sağlanmış olması gerekmektedir.

Buna göre, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, kuruluşlarından inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili kişi kabul edilen kişi ve kurumlara veya bunlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemeleri gerekir.

Burada sözü geçen ilişkili kişi, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin;

- Ortaklarını,
- Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının eşlerini,
- Ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usûl) ve alt soyları (füruu) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını,

kapsamaktadır.

Bu şartlar, kuruluştan inşaatların bitim tarihine kadar devam etmektedir.

Böylece iş ilişkileri olanların yönetim kurulu kararları üzerine etkide bulunmalarının önüne geçilmiş olmaktadır.

Kooperatif yönetim kurulu üyelerinin kooperatifin inşaat işini üstlenmeleri, kooperatifin kurumlar vergisi muafiyet şartlarını ihlal edeceği gibi, aynı zamanda Kooperatifler Kanunu uyarınca hapis ve ağır cezasını gerektiren bir fiildir.⁶⁴

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için gerekli bir diğer şart “*Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması*”dır.

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.⁶⁵ Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.

TOKİ, konut ihtiyacının karşılanması amacıyla konut ve arsa üretimi yapmakta olup yapı kooperatifleri, TOKİ 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.

KK’ya göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak

⁶⁴ VURAL, İrfan, “*Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu*”, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara 2009, s. 129.

⁶⁵ 2 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 1. maddesiyle değiştirilen cümle.

değerlendirildiğinden, söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının TOKİ veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

2.5.2. Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Kooperatiflerde Ortak Dışı İşlemlerin Vergilendirilmesi

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı KVK'nın m.4 birinci fıkrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükümlerle "1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği, kooperatiflerin bu iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının da muafiyete etkisinin olmayacağı ve ortak dışı işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği" hüküm altına alınmıştır.

Bu suretle kooperatiflerin, 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Öte yandan, ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle 1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir.

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin tam mükellefiyete⁶⁶ tabi başka bir kurumun sermayesine katılımları, iktisadi işletmeleri ile bu kurumlardan kazanç elde etmeleri ve söz konusu kazançları daha sonra ortaklarına dağıtmaları muafiyetlerini etkilemeyecektir.

Bir başka ifadeyle kooperatifler, tam mükellef kurumlar dışındaki kurumlara veya şahıs şirketlerine katılım sağarlarsa, söz konusu muafiyetten faydalanmaları mümkün olmayacaktır.⁶⁷

Örnek 1: (A) narenciye üretim kooperatifinin ortaklarından almış olduğu narenciyeyi niteliğini değiştirmeden üçüncü kişilere satması ortak dışı işlem sayılmazken, niteliğini değiştirerek reçel olarak satması durumunda, kooperatif ortak dışı işlem yapmış olacağından, bu işlem nedeniyle kooperatife bağlı oluşan ayrı bir iktisadi işletme nezdinde bu işlemten doğan kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Örnek 2: (B) tohum üretim kooperatifi, gıda ürünleri üreten (K) A.Ş.'nin sermayesinin %20'sine iştirak etmiş ve bu iştirakinin 2018 hesap dönemine ait kârını 2019 yılı Haziran ayında dağıtması sonucunda 1.500.000-TL kâr payı elde etmiştir. (B) kooperatifi elde ettiği bu kâr payının 600.000-TL'lik kısmını 2020 yılı içerisinde ortaklarına dağıtmıştır.

⁶⁶ “**Tam mükellefiyet**”: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan **kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar**, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

⁶⁷ DÜNDAR, Mustafa, “Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve İktisadi İşletme Uygulaması”;

http://aydinsmmmo.org.tr/new/web_panel/ckfinder/files/files/Duyuru/kooperatif_iktsadi%20isletme_gorus_08012018.pdf. Erişim Tarihi:10.07.2020

(B) tohum üretim kooperatifinin sermaye şirketine iştirak etmesi, bu iştirakinden kazanç elde etmesi ve elde ettiği bu kazancı ortaklarına dağıtması kooperatifin muafiyetine etki etmeyecektir. (B) kooperatifinin başkaca ortak dışı işlemleri nedeniyle iktisadi işletme oluşması halinde (K) A.Ş.’nin sermayesine katılımından elde ettiği kazancını iktisadi işletme ile ilişkilendirmesi de söz konusu olmayacaktır.

Muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

2.5.2.1. Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatiflerin Ayrı İktisadi İşletme Kurmaları ve Bunların Ayrı Defter Tutup Tutmayacakları

7061 sayılı Kanun ile yapılan bazı kanunlarda yapılan düzenlemelerle birlikte 5520 sayılı KVK’nın 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer alan parantez içi hükümde de değişikliğe gidilmiş; akabinde, bu değişikliğe ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 14 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği yayımlanmıştır ⁶⁸.

Ancak, gerek anılan madde gerekse ilgili Tebliğin uygulanmasında;

- İlgili Bakanlıklarca hazırlanan ve uygulanan örnek anaözleşmelerde ve Ticaret Sicil Yönetmeliğine göre “*kooperatiflerin ayrı bir iktisadi işletme açabileceği*” konusunda hiçbir düzenleme bulunmaması,

- Bu durumda, Ticaret Sicilinde tescili olmayan bir teşekkülün TTK’ya göre tutulacak ticari defterlerinden bahsedilemeyeceği ve böyle bir defter onaylatabilmesinin de mümkün görülmemesi,

- Bahsedilen ayrı iktisadi işletmelerin şube olduğunun varsayılması halinde de, kooperatiflerde genel kurulun verdiği bir yetki olmadan yönetim kurulu şube açamaması,

⁶⁸ 23/12/2017 tarihli ve 30269 sayılı RG

- Kooperatifin sahip olduğu sabit kıymetlerinin, ruhsat, çalışma izni, kapasite raporu ve benzeri kazanımların iktisadi işletmeye ne şekilde aktarılacağı konusunda hiçbir açıklama bulunmaması,
- Kooperatifte yıllardır çalışan personelin kazanılmış hakları ödenmeden iktisadi işletmeye aktarılamaması

gibi temel nitelikli bazı sorunlarla karşılaşmıştır.

Konunun yeniden değerlendirilmesi Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca da yapılmış olup⁶⁹, son tahlilde;

1. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde ettikleri kazançları, bu işlemleri nedeniyle olduğu kabul edilen iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak olup, bu kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan kooperatif tüzel kişiliği adına tarh olunacaktır.

2. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin farklı alan veya konularda yaptığı tüm ortak dışı işlemler nedeniyle, alan veya konu ayrımı gözetilmeksizin, kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olarak tek bir iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecek ve bu iktisadi işletmenin kurumlar vergisi beyannamesi de dahil olmak üzere mükellefiyetle ilgili tüm ödevlerin yerine getirilmesinden kooperatif tüzel kişiliği sorumlu olacaktır.

3. Kooperatiflerin gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

4. Kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletmelerin kendi adlarına defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Ancak ortak dışı işlemlerden doğan kazanç ve kurumlar vergisi matrahının tespit edilebilmesi için ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi

⁶⁹ Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığının, 20 Mayıs 2019 tarihli ve 27238360-125.04.02-E..72955 sayılı yazıları

ve diğer işlemlerle ilişkilendirilmeyerek kooperatif tarafından tutulan defterlere bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.

5. 1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları tespit edilerek vergilendirilecektir. Söz konusu mükellefiyet tesisi kooperatiflerce herhangi bir işlem yapılmaksızın ilgili Vergi Dairesi Müdürlüklerince yerine getirilecektir.

6. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilmesi hususu kurumlar vergisi açısından hüküm ifade etmekte olup, iktisadi işletmenin ticaret siciline tescil edilmesini zorunlu kılan bir düzenleme yapılmamıştır.

2.5.3. Kooperatiflerin Şarta Bağlı Muafiyetlerinin Kaybedilmesi veya Kazanılması

Buraya kadar yapılan açıklamalarda, kooperatiflerin KVK'da muafiyetlerinin belirli şartlara bağlı olduğu belirtilmiştir. Kooperatiflerin yıl içinde muafiyet şartlarını kazanmaları veya kaybetmeleri halinde kurumlar vergisinden muaf olacakları veya kurumlar vergisine tabi olacakları tarih önem arz etmektedir.

Kurumlar vergisinden belirli şartlara bağlı olarak muaf tutulan bir kooperatifin muafiyet şartlarını ihlal etmesi halinde, bu şartların ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisine tabi tutulması; muafiyet şartlarının tekrar kazanılması halinde ise izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlandırılması gerekmektedir.

Örneğin, muafiyet şartlarını haiz (Y) Konut Yapı Kooperatifinin, 17/06/2020 tarihinde muafiyet şartlarını kaybetmesi durumunda, anılan kooperatifin 17/06/2020 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Öteden beri kurumlar vergisi mükellefi olan (Z) İşyeri Yapı Kooperatifinin, 21/07/2020 tarihinde muafiyet şartlarını kazanması

durumunda ise bu kooperatif, 1/1/2021 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.

Muafiyet şartlarını kaybedip mükellef olan bir kooperatifin, ileriki dönemlerde anasözleşmesinde gerekli düzenlemeleri yapıp fiilen şartlara uyması halinde tekrar muafiyetten yararlanabileceği tabiidir.

2.5.4. Kurumlar Vergisi Muafiyetiyle İlgili Özelgeler

Sayı: 62030549-125[4-2012/369]-730

Tarih: 03/04/2014

Konu: Kooperatifteki boş üyelikler için yeni ortaklardan eşitleme farkı alınması halinde kurumlar vergisi muafiyeti.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Kooperatifiniz tarafından boş olan üyelikler için yeni ortak kaydı yapılması halinde önceki ortakların ödedikleri katılım paylarına eşitliği sağlamak amacıyla, Genel Kurul Kararı ile yeni ortaklardan "eşitleme farkı" alınmasının kurumlar vergisi karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

...

Buna göre, kooperatife yeni giren ortaklardan alınan ilave paraların, kooperatifin amaçlarının gerçekleşmesini sağlamak üzere, belirlenen miktarda arsa, alt yapı, inşaat ve benzeri gider taksitleri olarak değerlendirilmesi ve kooperatifin bu farklar nedeniyle faiz anlamında bir gelir elde etmediğinin düşünülmesi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, kooperatife yeni alınan ortaklardan alınan fark bedellerinin kooperatif amaçlarının gerçekleştirilmesi için kullanılması halinde, bu işlemler kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmalarını etkilemeyecektir.

... § ...

Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-87

Tarih: 01/02/2011

Konu: Kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinde üst birliğe üyeliğin aranılıp aranılmayacağı

İlgide kayıtlı dilekçenizde 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu hükümleri uyarınca 20.12.1985 yılında kurulan kooperatifinizin 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca bu güne kadar kurumlar vergisi muafiyet şartlarını taşımanız nedeniyle kurumlar vergisinden muaf olduğunuzu belirterek, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi

Kanununda aranılan ancak 5520 sayılı Kanunda muafiyet şartları arasında sayılmayan "üst birliğe üyeliğin" yürürlükteki mevzuat çerçevesinde zorunlu olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Bununla birlikte 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1 inci maddesinin (5) numaralı bendinde "diğer Kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılır" hükmü yer almaktadır. Bu durumda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendiyle üst kuruluşa üye olma şartı bulunmadığından, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için söz konusu şartın 01.01.2006 tarihinden itibaren zorunlu olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre 01.01.2006 tarihinden sonraki dönemlere hüküm ifade eden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca, Kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olması için diğer şartlara haiz olması yeterli olup "üst birliğe üyeliğin" aranılmayacağı hususu tabiidir.

... § ...

Sayı: 84974990-130[8-2015/1]-530216 29.12.2017

Tarih: 29.12.2017

Konu: Kat karşılığı arsasını müteahhide veren Kooperatifin vergisel yükümlülüğü

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, kooperatifiniz adına kayıtlı bulunan arsaların bir kısmının 1994 yılında kura ile tüm ortaklara dağıtıldığı, dağıtılan arsaların bir bölümüne ortakların evlerini yaptırdığı, bir kısmının ise arsa olarak durduğu, kooperatif adına kayıtlı kalan arsa üzerine inşaat yaptırmak üzere 2006 yılında müteahhit ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi düzenlendiği, ancak arsa ile ilgili devam eden dava nedeniyle hayata geçirilemediği, davanın sonuçlanması üzerine .../.../... tarihinde inşaat ruhsatı onaylanarak müteahhit firma ile her bir ortağa 1/4 oranında daire düşecek şekilde sözleşme yapıldığı ifade edilerek, kooperatifinizin Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisi muafiyetinin devam edip etmediği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, 1994 yılında kura ile tüm ortaklara arsaların dağıtıldığı, dağıtılan arsaların bir bölümüne ortakların evlerini yaptırdığı, bir kısmının ise arsa olarak durduğu, kooperatif üzerinde kalan arsa üzerine inşaat yaptırmak üzere 2006 yılında müteahhit ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi düzenlendiği, ancak devam eden mahkeme nedeniyle hayata geçirilemediği, mahkemenin sonuçlanması üzerine müteahhit firma ile

her bir ortağa 1/4 oranında daire düşecek şekilde sözleşme yapıldığı ve inşaat ruhsatı da alınarak inşaatlara başlanıldığı anlaşılmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, kooperatif adına tescilli arsalar için müteahhit firma ile yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmelerine istinaden her bir hisse için bir işyeri veya konut elde edilmesi ve kooperatifinizin maddede belirtilen diğer şartları taşıması halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

2.6. Vergi İstisnası

Vergilendirilmesi gereken bir olayın bazı hallerde vergi dışı bırakılması anlamına gelen “*vergi istisnası*”, bir diğer ifadeyle vergiye konu olan bazı şeylerin “*tümünün*” veya “*bir kısmının*” vergi dışı bırakılmasıdır.

İstisna, vergi konusu ile ilgilidir. Böylelikle, bazı kooperatif faaliyetlerinde vergilendirilmesi gereken bir takım vergiyi doğuran olaylar vergi dışı tutulmuştur.

KVK m.5’te istisnalar düzenlenmiş olup, kooperatiflere dair ilgili hüküm aşağıdaki gibidir:

“İstisnalar

MADDE 5- (1) *Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır: ...*

i) *Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar.⁷⁰*

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan

⁷⁰ 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 123. maddesi uyarınca birinci cümledeki değişiklik 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.”

Gerek kooperatiflerde vergi muafiyeti gerekse vergi istisnası ile ilgili açıklamalardan hareketle, **bir kooperatif kurumlar vergisi muafiyetini kaybetmiş ise** bu durumda kurumlar vergisi mükellefi durumuna gelmiş olmaktadır. Yukarıdaki hüküm ve buna ilişkin ikincil mevzuat düzenlemeleri ile özellikle muafiyetini kaybetmiş kooperatiflerde hangi gelirlerin yine de vergiden istisna olacağı belirtilmiştir.

Buna göre, tüm kooperatifler için geçerli olmak üzere ortaklarının genel yönetim gideri karşılığı olarak yapmış oldukları ödemelerden harcanmayarak iade edilen kısımlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Ayrıca genel yönetim giderlerini karşılamak üzere ortaklardan alınan ödemelerden harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar da bu kapsamda tutulur ve kurumlar vergisinden müstesna olur.

Kanunda sıralanan kooperatif ortakları için yine KVK’da belirtilen durumlara göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Kooperatiflerde gelir-gider olumlu farkının ortaklara dağıtılması söz konusu olup buna “**risturn**” denilmektedir (KK m.38). Risturn verilmesinde ortakların sermaye payları değil kooperatifle yıl içinde yapmış oldukları işlem hacmi göz önüne alınır.

Risturn, tüketim kooperatiflerinde mal karşılığı fazla alınan paranın, kredi kooperatiflerinde faiz farklarının; üretim (istihsal) ve satış kooperatiflerinde ise verilen avanslarla satış fiyatları arasındaki farkların ortaklara iade edilmesini ifade eder.

KK m.38’de gelir-gider farkları, gelir-gider farklarının bölünmesi ve paylara faiz verilmesine ait esas ve usuller hükme bağlanmıştır.

İlgili madde hükmü aşağıdaki gibidir.

“Anasözleşmede 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 öngörülmüş ise bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır.

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

Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği anasözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır. Bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde açık, yedek akçelerden ve bunların kafi gelmemesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır.

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

KVK m.5'te kooperatiflere sunulan risturn istisnaları ile ilgili usul ve esaslar belirtilmiştir. Bu maddeye göre farklı kooperatif ortakları için farklı durumlarda risturn istisnasından yararlanılacağı hüküm altına alınmıştır.

2.6.1. Risturn İstisnası

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı KVK m.5'in birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan ve 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle, münhasıran üretim ve kredi kooperatiflerine tanınan risturn istisnası, KVK m.4/k'da yer alan kooperatif muafiyetine ilişkin olarak yapılan düzenleme çerçevesinde yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, ortaklarla 1/1/2018 tarihinden önceki dönemlerde yapılan işlemler dolayısıyla üretim ve kredi kooperatiflerinin hesapladığı risturnlar kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilecektir.

Öte yandan, KVK m.5'in birinci fıkrasının (i) bendinin ikinci paragrafında, “*Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.*”; üçüncü paragrafında ise “*Ortaklardan*

başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, bütün kooperatifler için ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar da risturn istisnasından yararlanacaktır. Yönetim gideri olarak ödenen paraların risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelere iade edilmesi gerekmektedir. İade nakden olabileceği gibi hesaben de olabilir.

2.6.1.1. Tüketim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası

Tüketim kooperatifleri, dar ve orta gelirli tüketicilerin ihtiyaçlarını kaliteli ve düşük maliyetle karşılamak için bir araya gelip gönüllü bir şekilde meydana getirdikleri kooperatiflerdir.⁷¹

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, tüketim kooperatiflerinde, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, “*kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama*” amacına dayalı olması gerekmektedir. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya v.b.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Ortaklarla yapılan muamelelerden doğan kazancın, şahsi ve ailevi gıda ve giyecek türü mallara ilişkin olan kısmının ayrımında, bu tür mallara ilişkin olarak ortaklarla yapılan iş hacminin, kooperatifin bu kapsama girmeyen işlemlere ait iş hacmi de dahil olmak üzere genel iş hacmine oranı esas alınacaktır.

2.6.1.2. Risturn İstisnasından Faydalanabilmenin Şartları

Risturn istisnasına ilişkin şartlar aşağıda sıralanmıştır;

⁷¹ YILDIZ, A. Murat – KELECİOĞLU, M. Aykut – VURAL, İrfan, a.g.e., s.234.

- Kooperatifin tüketim kooperatifi mahiyetinde olması (Kooperatif türüne bağlı olmaksızın tüm kooperatifler, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlara ilişkin risturn istisnasından yararlanabilirler),
- Gelir-gider farkının risturn şeklinde dağıtılacağına kooperatif anasözleşmesinde düzenlenmesi,
- Risturnların, ortak içi işlemlerden oluşan gelir-gider farkından dağıtılacak olması,
- Kanuni yedek akçe ve fonlar ayrılmadan risturnların dağıtılmaması,
- Dağıtımın faaliyet dönemini izleyen yıl içinde gerçekleştirilmesi,
- Risturnların, ortakların kooperatifle yapmış olduğu muameleler nispetinde dağıtılması.

2.6.1.3. Risturnun Hesaplanması

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır.

Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmayan bu tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması veya ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.

Örnek: S.S. Yenidoğan Tüketim Kooperatifinin 2019 hesap döneminde;

- Olumlu gelir-gider farkı, toplam 300.000-TL,

- Toplam satış hasılatı 1.200.000-TL,
- Ortaklarla ortaklık statüsü içinde elde edilen satış hasılatı 800.000-TL,
- Diğer satış hasılatı (ortaklarla ortaklık statüsü dışında elde edilen satış hasılatı ile ortak dışı işlemlerden elde edilen satış hasılatının toplamı) 400.000-TL,

Risturn Tutarı = Dönem Kârı (olumlu gelir-gider farkı) x [Ortaklarla Ortaklık Statüsünde Yapılan İşlerden Elde Edilen Hasılat] / Toplam Satış Hasılatı

$$300.000 \times [800.000 / 1.200.000] = 200.000\text{-TL}$$

2.6.1.4. Kooperatiflerin Taşınmaz Mal Satışlarına İlişkin İstisna

KVK m.5/1. fıkra hükmünün “e” bendine göre, diğer kurumlar gibi kooperatiflerinde en az iki tam yıl süreyle (730 gün) aktiflerinde yer alan taşınmaz mal satışından doğan kazançların %50’lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu kanuna göre yapılan devir ve bölümler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Örnek: A Kooperatifince 01/06/2019 tarihinde taşınmaz satışından 500.000 TL kazanç elde edilmiş ve bu kazanç tutarının %50’si olan 250.000 TL için istisnadan yararlanılmıştır. İstisnadan yararlanan bu tutarın pasifte özel bir fon hesabına alınması ve fon hesabında bulunan

bu tutarın 31/12/2024 tarihine kadar da sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılmaması veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

Yapı kooperatiflerinin de yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak, istisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması, hiç bir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, diğer kooperatiflerin yapacakları işlemlerden doğan kazançlar da kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

İstisna uygulaması bakımından ortakların bir veya birden fazla konut veya işyeri sahibi olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan, kooperatiflerin amaçlarını gerçekleştirdikten sonra kalan fazla arsa veya konutu elden çıkarmaları halinde de doğan kazanç istisnaya konu olabilecektir.

2.6.2. Kooperatiflere Gider Vergileri Kanununda Tanınan İstisnalar

Kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla ilgili Bakanlığın izni ile kurulmaktadır. Kooperatifler faaliyetlerini sürdürürlerken, bir şekilde BSMV'nin konusuna giren işlemleri yapabilmekte ve verginin muhatabı olabilmektedir. Örneğin Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen banka muamele ve hizmetlerini yasal amaçları dışına çıkarak süreklilik arz edecek şekilde esas faaliyet konusu gibi yapan kooperatifler verginin muhatabı olacaklardır.⁷²

Ayrıca, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (GiVK) m.29'un "m" bendine göre *"Türkiye Halk Bankası'nın Esnaf ve Sanatkârlar Kefalet Kooperatiflerinin kefaleti altında esnaf ve sanatkârlara verdiği krediler"*

⁷² ÖZTÜFEKÇİ, Mehmet Ali, "Kooperatiflerin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, Mart, Sayı:198, İstanbul 2015, s.144

dolayısıyla alınan paralar ve bu kooperatiflerin ortaklarından masraf karşılığı adıyla aldığı paralar” ile aynı maddenin “r” bendi uyarınca “Kooperatifler aracılığı ile Başbakanlık Toplu Konut İdaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri dolayısıyla lehe alınan paralar” banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.

2.6.3. Kooperatiflere Damga Vergisi Kanununda Tanınan İstisnalar

Damga vergisi, ticari ve medeni işlemleri düzenleyen kağıtlar üzerinden alınan hukuki muamele vergisidir.⁷³ Kooperatiflerin faaliyetlerine ilişkin olarak, Damga Vergisi Kanununa⁷⁴ ekli listede yer alan kağıtları düzenlemeleri ve yetkililerce imzalamaları durumunda damga vergisi mükellefiyetleri söz konusu olacaktır.

Kooperatifler de, diğer damga vergisi mükellefleri gibi, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alıp, (2) sayılı tabloya göre damga vergisinden müstesna olan kağıtlar için damga vergisi istisnasından yararlanırlar.

488 sayılı DVK’nın 9. maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yer alan bu kağıtlar ana başlıklar altında aşağıdaki gibidir:

- Resmi işlerle ilgili kağıtlar,
- İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kağıtlar,
- Öğrenciler ve askerlerle ilgili kağıtlar,
- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar,
- Kurumlarla ilgili kağıtlar,

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu m.9’da belirtilen “2 Sayılı Tablo”da kooperatiflere özgü damga vergisinden istisna edilen kağıtlar sıralanmıştır. Buna göre;

⁷³ ÖZBALCI, Yılmaz, “*Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*”, Oluş Yayıncılık, Ankara 2004, s.32.

⁷⁴ 11/07/1964 tarih ve 11751 sayılı RG

- Resmi ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihlal ve istihlak kooperatiflerine ait ve Damga Vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar,
- Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankasıncı Tarım Kredi ve Satış Kooperatifleri ile Birliklerine açılacak kredilerle bunlara ait gayrimenkul ipotek ve menkul rehin muameleleri ile ilgili her türlü kağıtlar,
- Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri, Sulama Kooperatifleri ile Tarım Kredi Kooperatiflerinin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar,
- Çay yetiştirenlerin Türkiye’de çay ziraatini geliştirmek maksadıyla kuracakları kooperatiflerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu kooperatifler tarafından ödenmesi gereken kağıtlar,
- Türkiye Halk Bankasının, Esnaf Kefalet Kooperatiflerine ve ortaklarına, Küçük Sanat Kooperatiflerine ve ortaklarına, bu kooperatiflerin kendi ortakları ile münasebetlerinde tanzim olunacak borç senetleri, borç ödeme makbuzları, ipotek ve rehin senetleri,

kooperatifler için damga vergisinden müstesna tutulmuştur.

2.6.4. Kooperatiflere Belediye Gelirleri Kanununda Tanınan İstisnalar

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu⁷⁵nun m.14’ün sekizinci bendine göre “8. *Altıncı bentte*⁷⁶ yazılı idarelerle, **kooperatifler** ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve sınai kuruluşu ait olmamak üzere hazırlanan her türlü levha ve afişlerle, aynı kuruluşlar tarafından Türkiye’deki ticaret, sanayi, tarım ve mesleki müesseselerinin isim ve ticaret unvanları ile ad ve adreslerini intiva etmek üzere yayınlanacak kitap, broşür, katalog ve dergiler,” için ilan ve reklam vergisi alınmamaktadır.

⁷⁵ 29/05/1981 tarih ve 17354 sayılı RG

⁷⁶ 2464 s.K. m.14/1 “6. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediye yerlerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve Posta - Telgraf - Telefon ve T.C. Devlet Demiryolları İşletmelerinin yapacakları her türlü ilan ve reklamlar,”

Kooperatifler, aynı Kanunun Ek 2. maddesiyle “Kooperatifler eliyle, anasözleşmelerine uygun olarak, yapılan sanayi ve küçük sanat siteleri ile esnaf çarşıları”nın bina inşaat harcından; m.80’in (f) bendiyle de “Organize Sanayi Bölgeleri ile Sanayi ve Küçük Sanat Sitelerinde yapılan Yapı ve Tesisler Bina İnşaat Harcı ve Yapı Kullanma İzni Harcından” müstesna tutulmuştur.

2.6.5. Kooperatiflere Emlak Vergisi Kanununda Tanınan İstisnalar

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu m.4’ün (p) bendine göre “Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları” emlak vergisinden “daimi olarak” muaf tutulmuşlardır.

Ancak, 1969 yılında 1163 sayılı KK ile getirilen ve kooperatiflerin emlak vergisinden muafiyetlerini içeren KK m.93/1 (c) fıkra hükmü, 1972 yılında kabul edilen 1610 sayılı Kanun ile özel kanunlarında yeralan bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisna hükümleri yürürlükten kaldırıldığı için normlar hiyerarşisi kuralları gereği uygulanamayacaktır.

2.6.6. 1982 sayılı Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisna Ve Muaflıkları Tanınması Hakkında Kanunda Yer Alan İstisnalar

1982 sayılı Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yapılacak Yatırımlarda Vergi Resim ve Harç İstisna ve Muaflıkları Tanınması Hakkında Kanun; konut inşaatı ve kalkınmada öncelikli yörelere yönelik yatırımların teşvik edilmesini amaçlamıştır.

Anılan Kanunun “Konut inşaatı” başlıklı m.4 hükmü aşağıdaki gibidir;

“Konut inşaatı:

Madde 4: ...

c) Konut yapı kooperatifleri üyelerinin üyelik aidatı ile ek ödemeleri dolayısıyla konut yapı kooperatifleri lehine düzenledikleri kağıtlar. (1) İkinci maddede yazılı vergi, resim ve harçlardan müstesnadır. Ancak net 150 m²'yi geçen konutlara bu madde hükmü uygulanmaz.”

Bu çerçevede kooperatiflerin işlemleriyle ilgili bulunan kağıtlar için, aşağıda belirtilen durumlarda damga vergisinin alınmaması hüküm altına alınmıştır.⁷⁷

Kanunun 3. maddesinde, konut inşaatı veya kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlar için arazi veya arsa tedariki ile ilgili olarak ivazlı veya ivazsız devir, temlik, kamulaştırma, satış vaadi sözleşmesi, intifa hakkı, iştirak hakkı, alım, satım, kira, geri alma, geri verme, ifraz, tevhit, tescil, cins değişikliği, rehin tesis ve terkini, ipotek tesis ve terkini, ıslah, değişiklik işlemler ve bu işlemler dolayısıyla düzenlenen kağıtların damga vergisinin alınmayacağı belirtilmiştir.⁷⁸

Yine Kanunun 4. maddesinin (a) fıkrasında arazi ve arsa üzerine inşa veya binaya ilave suretiyle konut olarak kullanılacak binalar, bağımsız bölümler veya katların (eklentiler veya ortak yer payları dahil) meydana getirilmesi ve bunlardan ticari maksatla inşa edilenlerin, devir ve iktisapları ile ilgili işlemler ve bu işlemler dolayısıyla düzenlenen kağıtlar ile (b) fıkrasında konut edinmek isteyenlere kredi verilmesi (köyler dahil) hakkındaki işlemler ile bu konuda düzenlenen kağıtlar ve bu kredi muameleleri dolayısıyla her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben alınan paralar damga vergisinden istisna edilmiştir.⁷⁹

Ayrıca, 2982 sayılı Kanunun 4. maddesinin (c) fıkrasında konut yapı kooperatifleri üyelerinin üyelik aidatı ile ek ödemeleri dolayısıyla konut yapı kooperatifleri lehine düzenledikleri kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Ancak bu konutların net alanı 150 m²'yi geçmemesi gerekmektedir.⁸⁰

⁷⁷ AĞBAL, Mehmet, “Vergilerin Kooperatifler Bağlamında Yorumu Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ 2019, s.109

⁷⁸ AĞBAL, M. a.g.e, s.109

⁷⁹ AĞBAL, M. a.g.e, s.109

⁸⁰ AĞBAL, M., a.g.e, s.109-110

2.6.7. İstisnalarla İlgili Özelgeler

Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1354

Tarih:19/08/2011

Konu: Kooperatif ortaklarından tekne bağlama ücreti olarak tahsil edilen bedel üzerinden elde edilen karın ortaklara dağıtılmasının risturn istisnası kapsamında olup olmadığı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, kooperatif ortaklarının teknelerini bağlamak amacıyla Milli Emlak Müdürlüğü'nden Kadıköy Kurbağalı Dereyi kiraladığınız, tekne bağlama bedeli olarak hem kooperatif ortaklarından hem de ortak dışı şahıslardan gelir elde ettiğiniz belirtilerek, kooperatif ortaklarından tahsil edilen bu bedel üzerinden elde edilen karın, yaptıkları işlemlere göre ortaklara dağıtılmasının risturn istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

...

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, ortağınız olmayan kişilere tekne bağlama hizmeti verilmesi halinde, muafiyet şartlarından olan "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartı ihlal edilmiş olacaktır. Ayrıca, gerek ortaklarınıza gerekse ortak dışı kişilere verdiğiniz tekne bağlama hizmeti, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları mallar kapsamında olmadığından, tekne bağlama hizmetinden kaynaklanan kazancınızın ortaklara dağıtılması durumunda dağıtılan tutarların risturn olarak kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.

... § ...

Sayı: B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-269

Tarih:20/07/2010

Konu: Kooperatif aktifindeki konutun ortak dışı kişilere satışının KDV karşısındaki durumu.

İlgi dilekçenizde, Kooperatifinizin ortak olmayan bir kişiye aktifinizde iki yıldan fazla kalan bir konut satmak suretiyle ortak dışı işlem gerçekleştirdiği belirtilerek, bu işlemin vergi mevzuatı karşısındaki durumu sorulmaktadır.

...

Buna göre; kooperatifinizin tasfiyeye girmiş olması nedeniyle mülkiyetinde bulunan gayrimenkulün satışından elde edilen kazancın, 5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen satış kazancı istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, gayrimenkul ticareti yapan kurum mahiyetinde olan Kooperatifinizin iki yıldan fazla süredir aktifinde kayıtlı gayrimenkulün kooperatif üyesi olmayan üçüncü bir kişiye satılmasında, KDV Kanununun 17/4-r maddesinde düzenlenen istisna hükmünün uygulanması mümkün bulunmamakta olup, genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanması gerekmektedir.

... § ...

Sayı: B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2277

Tarih: 24.07.2012

Konu: Kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatife ödenen aidat, bağış ve kooperatifçe ödenen risturların KV ve KDV karşısındaki durumu hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatifinize ödenen aidatlar ve bağışlar ile kooperatifinizce ödenen risturnların kurumlar vergisi ve katma değer vergisi karşısındaki durumu hakkında görüş sorulmaktadır.

...

Diğer taraftan, kooperatifinizin ortakları tarafından üretilerek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden müstesna olup, bu risturnların ortaklara dağıtımı kâr dağıtımı sayılmayacaktır. Ayrıca, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da istisnadan yararlanacaktır. Ancak, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmayacaktır.

... § ...

Sayı: 16700543-155[16-515-244]-36803

Tarih: 12.06.2018

Konu: Damga vergisi ve harç istisnası

İlgide kayıtlı talep formunuzun incelenmesinden, ... Hizmetleri San. ve Tic. Ltd. Şti. ile ... Bankası A.Ş. arasında noterliğinizce 01.11.2016 tarih ve ... yevmiye numarası ile 312.307,33 TL meblağlı bir temlikname tasdik edildiği, temliknamenin kredinin teminatını teşkil etmek üzere yapılan bir işlem olması nedeniyle harç ve damga vergisi istisnası uygulandığı, daha sonra bu işlemin noterliğinizce 03.11.2016 tarih ve ... yevmiye numarası ile feshedildiği

belirtilerek söz konusu fesihnamenin harç ve damga vergisine tabi olup olmadığı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

...

Harçlara ilişkin istisna hükmü, kanunda sayılan kuruluşlar tarafından kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına ve geri ödenmelerine ilişkin işlemlere yönelik olarak düzenlenmiş olup, söz konusu işlemlerin feshine ilişkin işlemler bu kapsamda yer almamaktadır.

Buna göre, özelge talep formunuz eki fesihnamenin, 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/23 numaralı fıkrası kapsamında damga vergisinden, 492 sayılı Harçlar Kanununun 123 üncü maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında harçlardan istisna edilmesi mümkün değildir.

... § ...

Sayı: 97895701-155[9.2015/298]-56722

Tarih: 27.02.2017

Konu: Anonim şirketin nevi değiştirerek kooperatife dönüştürülmesinde damga vergisi ve harç uygulaması.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, anonim şirket statüsünde bulunan şirketinizin kooperatife dönüştürülmesi işlemine ilişkin düzenlenecek kooperatif ana sözleşmesinin damga vergisinden, yapılacak işlemlerin harçtan istisna edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

...

Buna göre, şirketinizin kooperatife dönüştürülmesine ilişkin işlemlerin Kurumlar Vergisi Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasındaki şartlar dahilinde gerçekleşmesi halinde, düzenlenecek ana sözleşmenin 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV/17 fıkrası hükmüne istinaden damga vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Harçlar Kanunu Yönünden Değerlendirme:

492 sayılı Harçlar Kanununun 123 üncü maddesinde, anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemlerden harç alınmayacağı belirtilmektedir.

Buna göre, anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemlerinin 492 sayılı Harçlar Kanununu 123 üncü maddesi hükmüne göre

harçtan istisna edilmesi gerekmekte olup söz konusu istisna hükmü anonim şirketin kooperatife dönüştürülmesine ilişkin işlemleri kapsamamaktadır.

Öte yandan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 93 üncü maddesinde, "1. Kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği;

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

Her nevi defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesi her nevi harçtan ve Damga Vergisinden,

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

Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harcından, Muafıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, anonim şirket statüsünde bulunan şirketinizin dönüştürülmesi sonucunda kurulan kooperatifin her nevi defterlerinin ve ana sözleşmelerinin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesi işlemlerinden dolayı ödenmesi gereken harçlardan muaf tutulması gerekmektedir.

2.7. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Kooperatifleri İlgilendiren Hükümleri

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun⁸¹, kooperatifleri de ilgilendiren “Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlıklı mükerrer 35. maddesinde;

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

⁸¹ 28/07/1953 tarih ve 8469 sayılı RG

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.”

denilmektedir.

Buna göre her ne kadar kooperatifler “sınırlı sorumlu⁸²”, yönetim kurulu da bu ortaklar arasından seçilen yine bir temsilciler grubu olsa da, vergi borcu gibi bir kamu alacağı söz konusu olduğunda bu sorumlulukları diğer şirket türlerinde olduğu gibi şahsi olmaktadır.⁸³

Dolayısıyla, kooperatif tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan bir amme alacağının (vergi, sosyal güvenlik borcu vs.) takip ve tahsilinde, kanuni temsilci ile ortaklık (kooperatif) arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, bu nevi borcun tahsilinde kanuni temsilcilerin (yönetim kurulunun her birinin) şahsi mal varlıklarından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilat yapılabilir.

⁸² Ortaklarının kooperatifin borcuna karşı sorumluluğu, ortakların taahhüt ettikleri payları ya da bu payların anasözleşme ile belirlenmiş katları ile sınırlı olması.

⁸³ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu E:2013/1 K:2018/1 RG Tarihi: 20.6.2019 RG Sayısı:30807 “VI) SONUÇ: Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda ve 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açıktır.

Bu nedenle, içtihadın Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü Daire, Dördüncü Daire ve Yedinci Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesine 11.12.2018 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.”

2.8. Kooperatiflerin Vergi Kesintisi Yapma Zorunluluğu

2.8.1. Gelir Vergisi Kesintisi

Kurumlar vergisinin mükellefi kurumlar (tüzel kişiler) olup, konusu da kurum kazancı iken; gelir vergisinin mükellefi gerçek kişiler olup, konusu da gerçek kişilerin gelirleridir. VUK m.8-11 aralığındaki kurallar uyarınca vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Bu durumda, ortaklarının kooperatif üzerinden kazanç elde etmesi halinde (ki tasfiye artığı böyledir) kooperatifler, ortaklarının ödeyeceği bu gelir vergisi açısından “*vergi mükellefi*” değil, bu vergiyi ortakları adına ödemekle sorumlu olması bakımından “*vergi sorumlusu*”durlar.

Kooperatifler, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) m.94 uyarınca gerçek kişilere yaptıkları ödemelerden, bunların gelir vergilerine mahsuben vergi tevkifatı (vergi kesintisi) yapmak, bunları da süresi içinde beyan ederek ilgili vergi dairesine ödemek zorundadırlar.

Kooperatifler, GVK’nın m.94’te yeralan ilgili hükmünden hareketle;

- Çalıştırdıkları personele yaptıkları ücret ve ücret sayılan ödemelerden (yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödenen aylık ücret ve huzur hakkı) (GVK m.94/1/1),
- Noterlere yapılan ödemelerin dışında, kooperatife yaptıkları “*serbest meslek faaliyetleri*” kapsamındaki işler dolayısıyla bu meslek mensuplarına yapılan ödemelerinden (muhasibeciye, avukata yapılan ödemeler gibi), (GVK m.94/1/2),
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen hakediş bedellerinden (GVK m.94/1/3),
- Yaptıkları kira ödemelerinden (GVK m.94/1/5),
- Ortaklıkdışı işlemlerden elde edilen olumlu gelir-gider farkının sermaye payları oranında ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu paylardan (KK m.38/4, GVK m.94/1/6/a),

- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen olumlu gelir-gider farkı paylarından (GVK m.94/1/6/b) ⁸⁴,
- Çiftçilerden satın alınan zirai mahsullerden (GVK m.94/1/11),
- Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet karşılığı yapılan ödemelerden (GVK m.94/1/13),

nakden veya hesaben yapıldığı esnada, bu sayılan istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak ve ilgili vergi dairesine bildirmekle mükelleftir.

Öte yandan, kooperatiflerde dönem sonlarında bir takım kazançların meydana gelmesi ve bunların ortaklara dağıtılması söz konusu olduğunda, dağıtılacak kazançlar için de GVK hükümlerine bakılması gerekmektedir.

Eğer kooperatiflerde ortaklara dağıtılacak kazançlar sadece risturn ise bunlar gelir vergisine göre kazanç dağıtımı sayılmamaktadır. Şöyle ki, GVK'nın "*menkul sermaye iradi*" türündeki gelirlerin açıklandığı ilgili bölümde, kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar menkul sermaye iradi sayılmasına rağmen, anılan Kanunun m.75/2 fıkra hükmünde "*Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nisbetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.*" denilerek risturn gelirleri ortaklar açısından kazanç veya kâr dağıtımı sayılmamıştır.

Tabiidir ki, kooperatiflerde ortaklarla yapılan işlemlerden doğan ve ortağın kooperatife geçici olarak bıraktığı ve muhasebe kayıtlarında "kâr" olarak görünen değer, ortaklara kooperatifle yaptıkları işlemler oranında iadesi kazanç dağıtımı olarak sayılmamaktadır.

Ancak, bu dağıtım ortağın yıl içindeki alış-veriş miktarına göre değil de, sermaye oranına göre dağıtılması halinde muafiyet söz konusu değildir. Zira sermayeye oranla kâr dağıtımı yapılması (temettü), sermaye şirketlerine ait bir özelliktir.

⁸⁴ Kurumlar Vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım, stopajın matrahından düşülecektir.

Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan gelir-gider farklarının, ortakların yaptıkları işlemleri oranında yine ortaklara dağıtılması, gelir vergisi açısından kazanç dağıtımını sayılmayacağından, bunlar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır (GVK m.75/2/2).

2.8.2. Kurumlar Vergisi Kesintisi

Kooperatifler, kurumlara nakden veya hesaben⁸⁵ yaptıkları belli ödemelerden, ilgili istihkak sahiplerinin ödeyecekleri kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapmak zorundadır (KVK m.15/1).

Kooperatifler, KVK m.15/1 kapsamında; GVK m.94/1/3’de belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden kesinti yapmak durumundadırlar.

Aynı şekilde kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşısında kooperatiflere yapılan kira ödemeleri üzerinden ödemeyi yapanlarca kesinti yapılmak durumundadır. Söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinin de, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Kesintiyi yapanlar da yaptıkları kesintileri muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

2.8.3. Gayrimenkul Kira Geliri Elde Eden Kooperatiflerin Vergi Tevkifatı Karşısındaki Durumları

Kooperatiflerin sahibi oldukları taşınmazı 3. kişilere veya ortaklarına kiraya vermesi ortak dışı işlem niteliğinde olup, kurumlar vergisi muafiyetini ortadan kaldırır.

Ancak, yukarıdaki başlıklarda 5520 sayılı KVK’nın “Muafiyetler” başlıklı m.4 birinci fıkrasının (k) bendinde “*ortak içi ve ortak dışı işlem*” ayrımına dair yapılan açıklamalardan hareketle; anılan maddedeki 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

⁸⁵ KVK m.15/1 deki “hesaben ödeme” deyimiyle, aynı maddenin altıncı fıkrasına göre “kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemler” anlatılmak istenilmiştir.

gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya KVK m.13'e 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 kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanunun “Beyan esası” başlıklı m.14’ün ikinci bendinde, her mükellefin vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname vereceği; beşinci bendinde ise, kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun “Vergi Kesintisi” başlıklı 15. maddesinde “... kooperatifler, ... avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben” kesinti yapacağı belirtilmekte ve bu kesintinin oranı ve ne şekilde yapılacağına dair 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “15.3.2. Taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri” başlıklı maddesinin “15.3.2.1. Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri” başlıklı alt maddesinde:

“Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

... kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmasının bir önemi bulunmamaktadır.”

şeklinde, kooperatiflere yapılacak kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmasının bir öneminin bulunmadığı yönünde açıklamalara yer verilmiştir.

KVK’nın “Safi Kurum Kazancı” başlıklı 6. maddesinde de;

“(1) Kurumlar Vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır...”

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 193 sayılı GVK’nın “*Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti*” başlıklı 38. maddesinde ise, ticari kazancın tespit edilmesi sırasında, VUK’nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK’nın 40 ve 41. maddelerine uyulacağı hükmü yer almıştır.

Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından KVK m.8 ile GVK m.40’ta yer alan giderler indirilebilecektir.

Buna göre, bir kooperatife ait taşınmazların üçüncü şahıslara kiralanması halinde ortak dışı faaliyette bulunulmuş ve muafiyet şartları ihlal edilmiş olacaktır. Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatifin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme varmış gibi KV’ye tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının KV’ye tabi tutulması sözkonusu olmayacaktır.

Safi kurum kazancının tespitinde GVK m.40 ve KVK m.8’e göre katlanılan giderlerin indirilebileceği de tabiidir.

Kooperatifin sahibi bulunduğu taşınmaz malı, GVK m.94 ve KVK m.15 gereğince tevkifat yapmakla sorumlu bulunan ve bulunmayan gerçek, tüzel kişilere kiralanması ve ayrıca kooperatifin başkaca vergiye tabi gelirinin bulunup bulunmamasına göre kira gelirinin vergilendirilmesi değişiklik göstermektedir.

2.8.3.1. Kooperatif Taşınmazlarının Tevkifat Yapmakla Sorumlu Bulunan Kişilere Kiraya Verilmesi Halinde Vergilendirme

Kooperatif aktifinde kayıtlı taşınmaz malların GVK m.94 ve KVK m.15’e göre tevkifat yapmakla sorumlu bulunan gerçek ve tüzel kişilere kiralanması halinde; bu kişiler kooperatife ödedikleri kira bedelleri üzerinden, ödeme sırasında “*vergi sorumlusu*” olarak tevkifat

yapmak ve uhdelerindeki bu vergiyi de ilgili vergi dairesine beyan edip, ödemek zorundadır.⁸⁶

Kooperatifin eğer vergiye tabi başkaca geliri olmayıp, geliri sadece kiracı tarafından tevkifata tabi tutulan kira gelirinden ibaret ise; kooperatifçe bu kira geliri için beyanname verilmeyecektir. Tevkif olunan bu vergi nihai vergi olarak kalacaktır.⁸⁷

Kooperatifin vergiye tabi başkaca geliri varsa, diğer gelirleriyle birlikte brüt kira geliri de Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile beyan edilecektir. Tevkif yoluyla kesilmiş olan ve beyannamede gösterilen kazançlardan KVK m.15/1'e göre kaynağında kesilmiş olan bu vergi, beyannamede gösterilerek, “*Hesaplanan Kurumlar Vergisi*”nden mahsup edilecektir (KVK m.34/1).

2.8.3.2. Kooperatif Taşınmazlarının Tevkifat Yapmakla Sorumlu Bulunmayan Kişilere Kiraya Verilmesi Halinde Vergilendirme

Kooperatif taşınmaz mallarının KVK m.15'e göre tevkifat yapmakla sorumlu bulunmayan gerçek ve tüzel kişilere kiraya verilmesi halinde; kira geliri tevkifata tabi tutulmadan tahsil edilecektir.

Bu durumda kooperatif, kiracısı tarafından tevkifata tabi tutulmadan kendisine ödenmiş bulunan kira gelirlerini, yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile beyan edip vergiyi ödeyerek mükellefiyetini yerine getirecektir.

2.8.4. Mevduat Faizi Elde Eden Kooperatiflerin Vergi Tevkifatı Karşısındaki Durumları

GVK'nın m.75/7 ve KVK'nın 15/1-ç bendine göre mevduat faizlerinden ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

⁸⁶ D., 4.D., E:1997/5279 K:1998/4153 T. 13.11.1998 “... Bu durumda, vergi mükellefi olan kooperatiflere yapılan gayrimenkul kira ödemelerinden de vergi tevkifatı yapılması kanun gereği olup dava konusu düzenlemede kanuna aykırılık bulunmamaktadır.”

⁸⁷ KVK m.14/5 “Kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmez.”

1.1.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, GVK'ya eklenen Geçici 67. madde hükümlerinde elde edilen bazı menkul sermaye iratları ve menkul kıymet alım-satım kazançları yönünden tevkifat hükümlerine yer verilmiştir. Anılan maddenin 5 numaralı bendinde, tevkifatın gerçekleştirilmesinde, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, **vergiden muaf olup olmamasının** veya elde edilen gelirlerin vergiden istisna olup olmamasının tevkifat uygulamasında bir **önemi bulunmadığı** belirtilmiştir.

Kooperatiflerin ortaklarından toplayarak bankaya yatırdıkları aiddat bedellerinden mevduat faiz geliri elde etmeleri durumunda, elde edilen bu faiz, GVK'nın Geçici 67. maddesine göre vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.

Mevduat faizleri, GVK'nın Geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında vergi kesintisine tabi olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanununa göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olmayıp, kurumlar vergisi mükellefi bulunan kooperatiflerin elde edecekleri mevduat faizlerinden ilgili hüküm gereğince tevkifat yapılacaktır. Bu faiz gelirleri verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ilave edilecek ve tevkif yolu ile ödenen gelir vergisi, KVK m.34'e göre hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.⁸⁸

Öte yandan kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin bankalara yatırdıkları bedellerden elde ettikleri faiz gelirlerinin GVK'nın Geçici 67. maddesine göre vergi tevkifatına tabi olması ve ortaklara dağıtmayıp sadece kooperatif amaçları için harcamaları durumunda, kooperatifin vergi muafiyeti devam edecektir.

⁸⁸ D, 3.D. T:14.10.2009 E. 2007/2774 K. 2009/3005 “... Her ne kadar muafiyet şartlarına sahip bir kooperatifin nakit mevcudunu bankaya yatırarak elde ettiği faiz gelirinin ortak dışı bir işlem olarak kabul edilerek vergilendirilmesi mümkün değil ise de, **muafiyet şartlarını taşımayan bir kooperatifin kurumlar vergisi mükellefi olarak beyan etmesi gereken kurum kazancına, elde ettiği faiz gelirini de dahil edeceği açık olduğundan ...**”

Kurumlar vergisinden muaf olsun veya olmasın tüm kooperatifler GVK'ya eklenen Geçici 67. maddede yer alan kazançları elde etmeleri halinde, tevkifat uygulamasına tabi olacaklardır. Söz konusu tevkifat, kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyecek ve kurumlar vergisinden muaf kooperatifler yönünden nihai vergileme olacaktır.

2.8.5. Vergi Kesintisi ile İlgili Özelgeler

Sayı: B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1121

Tarih: 22/03/2012

Konu: Kooperatife ait işyerinin kiraya verilmesi hk.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, Kooperatife ait işyerlerini üyeniz olmayan üçüncü şahıslara kiraya vereceğiniz belirtilmekte, bu kiralama işleminden kaynaklanan kira gelirlerinizin KDV'ye tabi olup olmayacağı, kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacağınız, fatura ve belge düzeninin ne şekilde olacağı, ortaklardan alınan aidatların gelir olarak kaydedilip kaydedilmeyeceği, Ba-Bs bildirim formları verip vermeyeceğiniz ve yapılan masrafların gider olarak gösterilip gösterilemeyeceği hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

...

Öte yandan, Kooperatifinizin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamakta olup, bu durumda kira ödemeleri üzerinden yapılan vergi kesintileri nihai vergi olacaktır.

Kooperatifinizin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellefiyetleri bulunmasından dolayı, Kooperatifinize ait işyerlerini üçüncü şahıslara kiraya vermeniz durumunda kiralama işlemi için Kooperatifiniz tarafından kiracı adına fatura düzenlemeniz gerekmektedir.

Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257'nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 396 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde zikredilen koşulların bulunması halinde, Kooperatifiniz tarafından Ba-Bs bildirim formlarının verilmesi gerektiği tabiidir.

... § ...

Sayı: 84974990-130[2011-2-08-32]-1059

Tarih: 05/10/2012

Konu: Kooperatifin üye sayısından fazla yaptırılan konutlar için para karşılığında yeni üye alması ve alınan paraların ortaklara dağıtılması halinde vergileme.

İlgide kayıtlı dilekçenizde; 34 üyesi bulunan Kooperatifinize ait arsanın kat karşılığı başka bir kooperatife verildiği ve karşılığında 36 adet konut teslim alındığı, konutların üyelere dağıtılmasından sonra kalan 2 adet konut için para karşılığında yeni üye alındığı belirtilerek, alınan paraların ortaklara dağıtılmasının vergi kanunları karşısındaki durumu sorulmaktadır.

...

Buna göre, Kooperatifinizin elinde kalan konutların satışından elde edeceğiniz kazancın ortaklara dağıtılması halinde, söz konusu istisnadan yararlanılamayacağı gibi, dağıtılan tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b-i bendine göre %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilerek süresi içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca, ortaklar tarafından elde edilen menkul sermaye iradı mahiyetindeki bu gelirlerin, Gelir Vergisi Kanununun 22/2 nci maddesi uyarınca yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutarın ilgili yıl için belirlenen beyan haddini aşması halinde, tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecek olup, beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârın dağıtımı aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamının mahsup edileceği tabiidir.

... § ...

Sayı: 62030549-125[4-2017/363]-E.309986

Tarih: 28.03.2018

Konu: Kooperatif adına kayıtlı arsanın kamulaştırma yoluyla satışının vergisel durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 16 dönümlük arsanın 1997 yılında alındığı, söz konusu arsa üzerine 1998 yılından itibaren meyve ve orman ağaçları dikildiği, 2000 yılında ise 4 adet 75 m² büyüklüğünde ev yapıldığı, söz konusu arsanın 4 dönümünün (1 ev ve ağaçların bir kısmı ile birlikte) Kara Yolları Genel Müdürlüğü tarafından istimlak edileceği, tahsil edilecek istimlak bedelinin üyelere dağıtılması veya ortaklara dağıtılmayıp kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması hallerinde kurumlar vergisi muafiyetinin etkilenip etkilenmeyeceği ile KDV yönünden vergilendirmenin nasıl olacağı hususunda

tereddüt hasıl olduğu belirtilerek bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

...

Buna göre, söz konusu arsanın kamulaştırılması sonucunda Kooperatifinize ödenen bedelin ortaklara dağıtılması halinde dağıtılan bedel üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin (6/b-i) bendine göre %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve kooperatifiniz tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

... § ...

Sayı: 62030549-125[4-2017/151]-171693

Tarih: 15.06.2017

Konu: Kooperatiften ayrılan ortağa yapılacak ödeme işleminin vergilendirmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ek dilekçenizde; kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatifinizden ayrılan ortağınıza, ortaklıktan çıkma bedeli olarak ayrıldığı yıl bilançosuna göre hesaplanan tutarın ödenip ödenmeyeceği, ödenmesi halinde vergi ve yasal yükümlülükleriniz hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

...

Diğer taraftan, üyelikten ayrılmak isteyen ortağın hissesinin yedek akçeler hariç olmak üzere, ortağın ayrıldığı yıl bilançosuna göre hesaplanan değeri üzerinden kooperatifiniz tarafından satın alınması halinde ödenen bedelle, ayrılan üyenin ayrıldığı tarihe kadar kooperatifinize ödediği aidat bedeli arasında müspet bir fark olması durumunda, oluşan bu fark üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (6/b-i) numaralı bendine göre % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) bendinde; ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu hükme bağlanmış ve bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının (01.01.2017 tarihinden itibaren) 11.000 TL'lık kısmı gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Dolayısıyla, hissesini kooperatifinize devreden gerçek kişi ortak tarafından elde edilen değer artış kazancının istisna tutarını aşması halinde, aşan kısmının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

... § ...

Sayı: B.07.1.GİB.4.54.15.01-121-2010-2-31

Tarih: 18.08.2011

Konu: Kooperatifin elde ettiği kira gelirinin ve bankada işletilmesi sonucu elde edilen faiz gelirinin üyelerine dağıtılması hk.

İlgide kayıtlı yazınızda; kooperatif olarak ORKÖY kredisi ile soğuk hava deposu yaptırdığınızı, soğuk hava deposunu da kullanmadığınızdan kiraya verdiğinizi, elde ettiğiniz kira gelirini bankaya yatırdığınızı, bankadaki bu geliri de üyelerinize dağıtmayı düşündüğünüzü belirterek, söz konusu meblağı üyelerinize dağıtmanız halinde vergilendirme yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

...

Öte yandan, söz konusu kooperatifin kira gelirleri ile bankada biriken gelirlerini ortaklara dağıtması halinde, ortaklara dağıtılan kar payları üzerinden GVK.nun 94/6-b-i maddesine göre % 15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Kooperatif ortaklarınca elde edilen kar payları ise GVK.nun 85 ve 86. madde hükümleri çerçevesinde beyan edilerek vergilendirilecektir.

2.9. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Kooperatifler

Genel bir harcama vergisi olan Katma Değer Vergisi (KDV), mal veya hizmetin üretim veya ithal aşamasından başlayıp en son tüketiciye ulaşana kadar malın satış değeri üzerinden alınan bir vergi olması nedeniyle her ölçekteki işletmelerin ve kooperatiflerin muhasebe kayıtlarını yakından etkilemektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu⁸⁹nda (KDVK) Türkiye’de yapılan; ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, her türlü mal ve hizmet ithalatının, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

⁸⁹ 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı RG

Bu kapsamda yukarıda sayılan işlemleri gerçekleştiren kooperatifler de Katma Değer Vergisine (KDV) tabidir.⁹⁰

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesisi konusunda ise aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

Konut yapı kooperatiflerinin KDVK'nın Geçici 28. maddenin yayımlandığı 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde bu ruhsatlara dayanılarak inşa edilecek konutların üyelere tesliminde (vergiye tabi başka işlemleri bulunmamak kaydıyla) mükellefiyet tesis edilmesine ve beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu kooperatiflerin 3/7/2009 tarihi itibarıyla inşaat ruhsatı alınmamış başka arsalarının bulunması halinde, bu arsalarda inşa

⁹⁰ D. 11.D. T:16.12.1997 E:1997/2750 K:1997/4853 “3065 sayılı KDVK'nın 1/1. maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu hükme bağlandıktan sonra 2. ve 3. bendlerinde katma değer vergisinin konusunu teşkil işlemler sayılmış, aynı maddenin 2. fıkrasında ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin GVK hükümlerine göre, GVK'da bulunmadığı hallerde TTK ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükmüne yer verilmiştir. Öte yandan, 193 sayılı GVK'da ticari faaliyetin tanımı yapılmamakla birlikte 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların, ticari kazanç olduğu belirtilmiş, 6762 sayılı TTK'nın 11 ve 12. maddesinde tanımı yapılan ve nitelikleri belirtilen ticari işletme, ticarethane ve fabrikanın fonksiyonları sayılmak suretiyle ticari faaliyetin kapsamı açıklanmıştır. Buna göre, herhangi bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi, gelir elde edilmesi amacına yönelik olması yanında, söz konusu işlemlerin devamlı olarak yapılması koşuluna bağlıdır. Mal teslimi veya hizmet ifasının ise katma değer vergisinin konusuna girmesi için ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekir. 1163 sayılı KK'nın 1. maddesinde, kooperatif, tüzelkişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküller olarak tanımlanmış, 70. maddesinde ise, kooperatiflerin müşterek menfaatlerini korumak, amaçlarını gerçekleştirmek için iktisadi faaliyette bulunmak, faaliyetlerini koordine etmek ve denetlemek ... gibi hizmetlerin yerine getirilmesi için kooperatif birlikleri kurulacağı hükme bağlanmıştır. Bu tanım ve amaçlardan hareketle; üye konut kooperatiflerine altyapılı arsa teslim eden birliğin, söz konusu faaliyetinin 3065 sayılı Yasanın 1. maddesinde belirtilen ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.”(www.kazancihukuk.com- Erişim:24.07.2019).

edilecek konutlar için inşaat ruhsatı alınıncaya kadar adlarına mükellefiyet tesis edilmesi gerekmez.

Ayrıca, 3/7/2009 tarihi itibarıyla arsası olup bina inşaat ruhsatı almamış kooperatifler ile bu tarih itibarıyla hiç arsası bulunmayan veya bu tarihten sonra kurulacak kooperatiflerin, bina inşaat ruhsatı almadıkları müddetçe mükellefiyetleri tesis edilmeyeceği gibi; 3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilir, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyannamesi vereceklerdir.

2.9.1. Kooperatiflerin Katma Değer Vergisinden İstisna Tutulması

KDVK'da belirtilen ve tüm katma değer vergisi mükellefleri için geçerli olan istisnalardan kooperatifler de istisnadır.

Bu istisnalar;

- Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna,
- Taşımacılık istisnası,
- Diplomatik istisnalar,
- İthalat istisnası,
- Sosyal ve askerî amaçlı istisnalar ile
- Diğer istisnalardır.

KDVK'nın "*Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar*" başlıklı 17. maddesini incelediğimizde, yukarıda sayılan genel kapsamlı istisnalar dışında kalan ve kooperatiflere tanınan istisnaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Tarımsal amaçlı kooperatiflerin (ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri, tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile

spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri) (KDVK m.17/1-a ve b)⁹¹,

- Tarımsal amaçlı kooperatiflerin, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yaptıkları mal ve hizmet ifaları ile başka kişi veya kurumlar tarafından bu tür kooperatiflere bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları. (KDVK m.17/2-b),

- Ziraî amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticarî amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler (KDVK m.17/4-h),

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri (KDVK m.17/4-k),

- 4369 sayılı Kanun gereğince, 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri (KDVK geçici m.15),

- 5904 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 03.07.2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimleri (KDVK geçici m.28),

KDV'den istisnadır.

KDVK m.17/4-k bendinin 2009 yılından önceki haline göre, Konut Yapı Kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri KDV'den müstesna tutulmuş iken, 5904 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında bu istisna kaldırılmış ve anılan Kanun m.16 ile KDVK'ya eklenen geçici 28. maddede de, *“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den müstesnadır.”* hükmüne yer verilmiştir.

⁹¹ D. 7.D. T:22.06.1989 E. 1987/2026, K. 1989/1689 “... yükümlü kooperatifin tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptığı teslimler, 3065 sayılı Kanunun 17. maddesine göre katma değer vergisinden müstesna tutulduğuna göre, bu teslimler nedeniyle tahakkuk eden faizlerin istisna kapsamında olduğunun kabulü gerekeğinden mahkemece cezalı tarhiyatın terkininde sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.”

Öte yandan, 60 Seri No.lu KDV Sirkülerinin “3.6.5. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt Hizmetlerinde KDV Uygulaması” başlıklı ve “8.2.2. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi” başlıklı bölümlerinde de konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Ayrıca, konuya ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde bazı açıklamalar yapılmıştır.

Bu çerçevede, 5904 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 3/7/2009 dan önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri, m² büyüklüğüne bakılmaksızın KDV’den istisna tutulmuşlardır. Ancak, 3/7/2009 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alan Konut Yapı Kooperatiflerinin net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri %1, diğer taşınmaz teslimleri ile 150 m² nin üzerindeki konut teslimleri ise %18 oranında KDV’ye tabi tutulacaktır.

Dolayısıyla, 3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilecek, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle KDV beyannamesi verilecektir.

Öte yandan, 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyeleri dışındaki kişilere yapacakları konut dahil taşınmaz satışları Kanunun istisna ve oran hükümleri de dikkate alınarak KDV’ye tabi tutulacaktır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, konut yapı kooperatifleri de üye olsun ya da olmasın net alanı 150 m²’ye kadar olan konut teslimleri için %1 (I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler), net alanı 150 m²’nin üzerindeki konut teslimleri için ise %18 (II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler) KDV hesaplayacaktır.

Bu bağlamda 03/07/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları 150 m²’ye kadar olan konut teslimleri için KDV iadesi imkanı doğmaktadır.

Yapılan bu düzenlemeler ile 3/7/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimi KDV’ye tabi olmakta; bununla birlikte konut yapı kooperatifleri

yüklenmiş oldukları KDV'leri indirim konusu yapabilmekte ve indirimli orana tabi teslimle ilgili olup indirim konusu edemediği KDV'nin tespit edilecek sınırı aşan kısmını nakden ya da mahsuben iade alabilmektedir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğe (Seri No: 18)⁹² göre, küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin KDV'ye dair bazı istisnalardan faydalanabilmesi için;

- Küçük sanayi sitesi inşa edilecek arsanın tapu sicilinin küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi adına tescil edilmiş olması,
 - Bu arsanın küçük sanayi sitesi inşa edilmesine uygun olduğunun uygulama imar planı veya yetkili idarelerce verilecek ruhsat veya onay ile tevsik edilmesi,
- şartı aranmaktadır.

Bu Tebliğe göre, küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin;

- Makina, teçhizat, demirbaş, mobilya, mefruşat ve benzeri alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği,
- Su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme tesisleri ile yolların ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin yeniden inşasına yönelik mal ve hizmet alımları bu istisna kapsamına girmekle birlikte, bunların tamir, bakım ve onarımına ilişkin mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği de açıklanmıştır.

Örneğin, bir küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi, mevcut kapasiteyi artırmak amacıyla arıtma tesisinin yıkılarak yeniden inşa edilmesine, doğalgaz tesislerinin ise yıllık bakım ve onarımının yapılmasına karar vermiştir. Söz konusu arıtma tesisinin yeniden inşasına yönelik olarak yapılacak teslim ve hizmetler KDV'den istisna olup, doğalgaz tesislerinin yıllık bakımı ile onarımına ilişkin teslim ve hizmetler bu istisna kapsamına girmeyecektir.

⁹² 05.06.2018 tarih ve 30442 sayılı RG

2.9.2. Katma Değer Vergisinde Matrah ve Matraha Dahil Olan ve Olmayan Unsurlar

Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedeldir. Bu bedel, sadece teslim edilen mal veya hizmetin tutarını değil, teslimle ilgili olarak alıcılardan alınan veya alacaklı duruma geline ve bedele eklenecek olan bazı unsurları da kapsamaktadır.

3065 sayılı KDVK'nun m.24'e göre; aşağıda yazılı unsurlar KDV matrahına dahildir;

- a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar kooperatifçe yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay ve fon karşılığı gibi unsurlar,
- c) Vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerdir.

Örnek: (A) Kooperatifi, (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslim ile ilişkin 10.000 Dolar üzerinden 1.800 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 8 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 5 TL olmuştur. Buna göre, teslim konu malın bedeli 10.000 Dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı 1.000 TL $[(5-4) \times 10.000 \text{ Dolar}]$ olup, bu fark üzerinden $(1.000 \text{ TL} \times \%18)$ 180 TL KDV hesaplanacaktır. (A) Kooperatifi tarafından, (B) A.Ş.'ye düzenlenecek kur farkı faturasında; matrah 1.000 TL, hesaplanan KDV ise 180 TL olacaktır.

3065 sayılı Kanunun m.25'e göre; aşağıda yazılı unsurlar KDV matrahına dahil değildir;

- a) İskontolar: 3065 sayılı Kanunun (25/a) maddesi ile teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların, KDV matrahına dâhil olmadığı hükme bağlanmıştır.
- b) Hesaplanan KDV: 3065 sayılı Kanunun (25/b) maddesi hükmüne göre, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden

hesaplayarak, düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalar üzerinde gösterdikleri KDV vergi matrahına dahil edilmez.

c) Özel İletişim Vergisi: 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun⁹³ 39 uncu maddesinde, bu verginin KDV matrahına dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca özel iletişim vergisi mükellefleri tarafından düzenlenen faturalarda hesaplanan özel iletişim vergisi KDV matrahına dahil edilmez.

2.9.3. Vergi İndirimi ve Ödenecek Katma Değer Vergisi

Vergi indirimi, mal veya hizmet alışları sırasında ödenen katma değer vergisinin, mal ve hizmet satışlarından tahsil edilen katma değer vergisinden indirilebileceğini ifade etmektedir.

Kooperatifler, mal ve hizmet alışları sırasında ödedikleri katma değer vergilerini, mal ve hizmet satışları sırasında aldıkları katma değer vergilerinden indirmektedirler. Ortaklara yapılan satışlar dolayısıyla hesaplanan KDV, alımlar sebebiyle ödenen KDV'den fazla ise aradaki fark ödenecek KDV olarak vergi dairesine beyan edilir.

KDVK'ya göre hesapların denkleştirme işlemleri her ay sonunda yapılmaktadır. Yani, her ay bir KDV dönemidir. Bu amaçla her ay sonunda “*indirilecek KDV Hesabı*” ile “*Hesaplanan KDV Hesabı*” karşılaştırılarak denkleştirilmesi gerekmektedir.

Örnek: KDV'ye tabi mal teslimi ve hizmet ifası ile işgal eden kooperatifin, bir vergilendirme dönemi içindeki, mal ve hizmet alımlarının tutarı 20.000 TL, bu alışları dolayısıyla düzenlenen faturalarda gösterilen KDV ise 3.600 TL'dir. Söz konusu kooperatif tarafından aynı vergilendirme döneminde gerçekleştirilen 26.000 TL tutarındaki mal teslimi dolayısıyla düzenlenmiş bulunan faturalarda 4.680 TL tutarında KDV hesaplanmıştır. Bu durumda, 4.680 TL tutarındaki hesaplanan KDV'den, alış faturalarında gösterilen 3.600 TL tutarındaki KDV indirilecek, kalan (4.680 – 3.600) 1.080 TL tutarındaki vergi ise vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar beyan edilecek ve 26. günü akşamına ödenecektir.

⁹³ 23.07.1956 tarih ve 9362 sayılı RG

7104 sayılı Kanunun 8. maddesiyle, 3065 sayılı KDVK'nın 29. maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle 1/1/2019 tarihinden itibaren indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilecektir.

Bu hükme göre, 2019 takvim yılına ilişkin mal ve hizmet alımlarına (vergiyi doğuran olayı 2019 yılında gerçekleştiren) ait belgelerin 2020 takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili defterlere kaydedilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen KDV tutarları indirim konusu yapılabilecektir.

3065 sayılı Kanunun 34. maddesine göre verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, uygulama kapsamına giren mükelleflerden gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecek mal ve hizmet satın alan mükellefler, satın alınan mal ve hizmetlere ait KDV'yi indirim konusu yapabilmek için, düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda verginin mutlak surette ayrıca gösterilmesini isteyeceklerdir.

2.9.4. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde KDV İndirimi

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin KDV'si diğer işlemlerde olduğu gibi indirime tabi tutulmaktadır.

Ayrıca vergi kanunları, değeri düşük olan iktisadi kıymetlerin/duran varlıkların aktifleştirilmesini ve amortisman tabi tutulmasını rasyonel görmediğinden bunların doğrudan gider yazılabilmesine izin vermiştir. Bu durumda bir defada gider kaydedilen varlıklar için artık amortisman işlemlerine gerek kalmamaktadır. Bunlar için ödenen katma değer vergileri de o dönemde indirime tabi tutulmaktadır.

KDV Kanunun (30/c) maddesi uyarınca, deprem veya sel felaketi ya da Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Ancak 213 sayılı VUK'un 315. maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan

amortismanına tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ilişkin yüklenilen KDV ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan ATİK'lere ilişkin yüklenilen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmının indirim konusu yapılması mümkündür (KDVK 30/c).

Buna göre, ATİK'in Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayi olması halinde bu kıymetin alımında yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek: (A) Kooperatifi 1/4/2017 tarihinde 200.000 TL bedelle satın alarak aktifine kaydettiği faydalı ömrü 5 yıl olan minibüs için 36.000 TL KDV ödemiştir. Söz konusu minibüs 5/6/2020 tarihinde yanarak zayi olmuştur. Bu durumda, minibüsün alımında yüklenilen KDV tutarının işletmede kullanılan süreye (38 ay kullanıldığından 4 yıl olarak dikkate alınmıştır) isabet eden kısmı olan 28.800 TL (36.000/5x4) için düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Minibüs, faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olduğundan kalan 1 yıl için daha önce indirim konusu yapılan 7.200 TL'nin (36.000 - 28.800) indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, konumuz KDV de olsa, kooperatiflerin sahibi olduğu amortismanına tabi kıymetlerini elden çıkarmaları halinde, bunların satış değerinden elde ettikleri kazancın Kurumlar Vergisinden muaf tutulacağına dair düzenleme KVK m.4/1-k bendinde yer almaktadır.

Buna göre, kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları "*ortak dışı işlem sayılmayıp*", bunların satışından elde edilen kazanç KVK'nın anılan maddesi uyarınca kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

2.9.5. Düzeltilecek Katma Değer Vergisi

Vergiye konu işlemin iptal edilmesi yani alınan mallardan bir kısmının veya tamamının satıcıya iade edilmesi durumunda, bunlara ilişkin KDV'nin de düzeltilmesi gerekmektedir.

Satılan mallardan geri gelenlerin de satış işlemleri ve KDV'sinin düzeltilmesi gerekmektedir.

İade olunan malların fiilen kooperatife girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şartıyla malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme dönemi içinde 3065 sayılı Kanunun 35. maddesi hükmü gereğince düzeltirler.

Ayrıca, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.

2.9.6. KDV İle İlgili Özelgeler

Sayı: B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-864-108

Tarih: 27/09/2011

Konu: Kooperatifinizin arsa alımı ve bu arsa üzerine yapılan işyerlerinin üyelere teslimi ile kooperatifinize yapılacak teslimlerde KDV istisnası hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, kooperatifinizce arsa alımı ve bu arsa üzerine yapılan işyerlerinin üyelere teslimi ile kooperatif tamamlandıktan sonra yapılacak işlemlerde Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 17/4-k maddesinde belirtilen istisnanın uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş isteminde bulunulmuştur.

...

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, kooperatifinizin KDV Kanununun 17/4-k maddesi kapsamında kurulmuş bir kooperatif olması halinde, arsa ve işyeri teslimlerinin KDV den istisna edilmesi gerekir.

Öte yandan, kooperatifinize yapılacak her türlü mal teslimi (arsa dahil) ve hizmet ifaları, kooperatifiniz tarafından gerçekleştirilecek arsa ve işyeri dışındaki tüm teslimler ile site dışındaki arsa ve işyeri teslimleri ise KDV ye tabi tutulacaktır.

... § ...

Sayı: B.07.4.DEF.0.65.10.00-Kooperatifin KDV,G.V.ile Kur-2

Tarih: 20/03/2012

Konu: Kooperatifin KDV, Gelir, Kurumlar ve Damga Vergisinden muaf olup olmadığı,

04/02/2011 tarihli Özelge Talep Formunuzda, Kooperatifizin katma değer vergisinden (KDV) muaf olduğu halde Gürpınar Malmüdürlüğünce KDV mükellefiyeti tesis edildiği, KDV beyannamesi vermemeniz nedeniyle resen takdir yoluna gidilerek cezalı tarhiyat yapıldığı ve damga vergisi talep edildiği belirtilerek, Kooperatifizin kurumlar vergisi, KDV ve damga vergisi karşısındaki durumu sorulmaktadır.

...

Bu çerçevede, Kooperatifinizin ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptığı teslim ve hizmetler KDV den istisna olacak, başka faaliyetinizin bulunmaması halinde KDV mükellefiyetiniz tesis edilmeyecektir. Ancak, Kooperatifinizin söz konusu istisna kapsamına girmeyen işlemleri genel hükümlere göre KDV ye tabi olacak ve KDV mükellefiyetiniz tesis edilecektir.

Diğer taraftan, Kooperatifinizin piyasadan mal ve hizmet alımları genel hükümlere göre KDV ye tabi tutulacaktır.

... § ...

Sayı: 16700543-130-8

Tarih: 13/02/2015

Konu: Kooperatife alınacak malzemelerin KDV oranı

İlgide kayıtlı talep formunda; Kooperatifinize ait bina inşaatında kullanılmak üzere demir, kereste, kum, sac, hazır beton alımı yapılacağı belirtilerek, alt yapı işleri (yol, su, kanalizasyon, kuyu açma gibi) duvar örülmesi, sıva, boya, badana yapılması, cam takılması, bilumum doğrama işleri (demir doğrama işleri dahil), parke döşenmesi, mutfak dolap ve tezgahlarının yapılması, çevre düzeni işleri, elektrik işleri, elektrik tesisatı, sıhhi tesisat, kalorifer, karo ve fayans işleri, kooperatife ait arazi dahilinde kalan ara yolların betonlanması, saha tanzim faaliyetleri, pis su arıtma tesisi, televizyon anteni, merkezi vb. malzemelerin alımında katma değer vergisi (KDV) istisnası uygulanıp uygulanmayacağı, KDV uygulanacak ise bunun oranı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Emanet usulüyle inşaat işi yaptırılması halinde de, taşeron ve müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetlerinde istisna veya indirimli oran uygulanacak, bunun dışında inşatta kullanılmak üzere piyasadan satın alınan/alınacak mal ve hizmetler ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

2.10. Kooperatiflerde Vergi Levhası

6111 sayılı Kanunun⁹⁴ 82 nci maddesiyle, VUK'un 5 inci maddesinde yer alan “levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar.” ibaresi “levhayı almak zorundadırlar.” şeklinde değiştirilmiş ve bu değişiklik vergi levhasının asılma zorunluluğu kaldırılmış bulunmaktadır.

213 sayılı VUK'un “Vergi Mahremiyeti” başlıklı 5. maddesinde hangi vergi mükelleflerinin Vergi Levhası almaları gerektiği belirtilmiş ve “sermaye şirketlerinden” bahsedilmiştir. 408 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁹⁵nde de sermaye şirketleri olarak anonim şirketler, limited şirketler, eshamlı komandit şirketler sayılmıştır.

Anlaşılabileceği gibi, kurumlar vergisi mükelleflerinden vergi levhası almak zorunda olanlar anonim şirketler, limited şirketler, eshamlı komandit şirketler (sermaye şirketleri) olarak belirlenmiş olup, kooperatifler bu kapsamda yer almadığından kooperatiflerin vergi levhası alma zorunlulukları bulunmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

2.11. Kooperatiflerin Vergi Numarası Alması ve Kullanması

4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkındaki Kanuna göre, gerçek ve tüzel kişi vergi mükelleflerinin ve vergiyi doğuran olayların zamanında tespit edilmesi için vergi kimlik numarası almaları zorunlu tutulmuştur.

Ayrıca, VUK m. 8/5'te de verilecek vergi numarasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

⁹⁴ 25.02.2011 tarih ve 27857 (Mükerrer) sayılı RG

⁹⁵ 27.05.2011 tarih ve 27946 sayılı RG

3. Yapı Kooperatiflerinde Vergilendirme

Yapı kooperatiflerinin de diğer kooperatifler gibi kurumlar vergisi mükellefi olmaları (KVK m.2) ve bu vergi türünden muaf tutulabilmelerine dair şartlar (KVK m.4/1-k) kitabımızın yukarıdaki bölümlerinde ayrıntılarıyla açıklanmıştı.

Bu bölümde de tekrara girmeksizin ancak en yaygın kooperatif faaliyet alanı olması nedeniyle yapı kooperatifleri ayrıca ele alınmıştır.

Türkiye genelinde yapı kooperatifleri diğer tüm kooperatif türlerinin yaklaşık toplamı kadardır. Yapı kooperatiflerinin esas amacı gelirleri kısıtlı kimseleri konut ve/veya işyeri sahibi yapmak; kişilerin bu amaca ulaşabilmeleri için tek başına yapamayacakları işleri, kooperatif organizasyonu altında elbirliği ile yapmalarını sağlamaktır.

İnsanların konut yapı kooperatifleri aracılığıyla konut ihtiyaçlarını karşılama yöntemi vergi kanunlarıyla teşvik edilmek istenilmiş ve bu alanda faaliyet gösteren kooperatiflere bir takım vergi kolaylıkları sağlanmıştır.

3.1. Malzeme Satın Alırken KDV Ödenmesi ve KDV'nin Mahsubu

Yapı kooperatiflerinde konut ve işyerleri, genel kurulca belirlenen yöntem ile yapılabilmektedir (KK m.42/2-7).

Genel kurul inşaat ve imalat işlerine dair emanet yöntemini belirlemiş ise, yapılması öngörülen inşaatlara ilişkin karar ve harcama yetkisi genellikle ve aynı zamanda emanet komisyonu göreviyle yönetim kuruluna verilmiştir. İşte emanet komisyonu aracılığıyla inşaat yapan konut ve işyeri yapı kooperatifleri, inşaat malzemesi satın alırlarken KDV ödeyeceklerdir.

3065 sayılı KDVK m.29/2'de; ***“Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu***

mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” denilmektedir.

Bakanlık bu çerçevede, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde buna uygun düzenlemeleri de yapmış olup, ilgili Tebliğde de bu minvalde açıklamalarda bulunulmuştur.

Buna göre teslimi düşük oranlı KDV'ye tabi mallarla ilgili olan ve indirilemeyen KDV'nin iade edilebilmesi için;

- İndirilemeyen KDV'nin teslimi düşük oranlı KDV'ye tabi mallarla ilgili olması,
 - Yıl içerisinde indirim yoluyla telafi edilememiş olması ve
 - Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmiş olan sınırı aşması
- gerekmektedir.

“Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının tespitine ilişkin I Sayılı Listede”⁹⁶ yer alan teslim ve hizmetlerin KDV oranı %1 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu I Sayılı Listenin 11. maddesinde, “Net alanı 150 m²’ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut

⁹⁶ 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı RG’de yayımlanan 2007/13033 sayılı BKK

İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m²'nin altındaki konutlara isabet eden kısmının” KDV oranının %1 olarak tespit edildiği görülmektedir.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre⁹⁷, üyelere yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde (%1), 150 m²'nin üstündeki konut teslimlerinde ise (%18) oranında KDV hesaplanacağı belirtilmiştir. Ayrıca, üyeler dışında üçüncü şahıslara yapılan konut teslimleri ile kooperatif üyelerine bile olsa işyeri teslimleri genel hükümler çerçevesinde %18'lik KDV'ye tabidir.

KDVK m.20 uyarınca konut yapı kooperatiflerinin inşa ettikleri konutların üyelerine tesliminin karşılığını teşkil eden bedel, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte üyeler tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar toplamı olacaktır. Ancak, üyelerden toplanan aidatlara, kat karşılığında verilen arsaya ilişkin bedelin dâhil olmaması durumunda, matrahın tespitinde arsa bedelinin her bir üyeye düşen kısmı ile her bir üye tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar birlikte dikkate alınacaktır.

3.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV İstisnası ve Şartı

3065 sayılı Kanunun geçici 15. maddesinde, 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 1/1/1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV'den istisna edilmiştir.

Bina inşaat ruhsatını 29/7/1998 tarihinden sonra almış konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işleri ise 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) na ekli (I) sayılı listenin 12. sırası uyarınca (%1) oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine ifa edilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasına ilişkin açıklamalara da Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (II/G-4.) bölümünde yer verilmiştir.

⁹⁷ Bkz. İlgili Tebliğin “4.1.Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri” bölümü

3.2.1. İnşaat Taahhüt İşleri İstisnasının Koşulları

3065 sayılı Kanunun geçici 15. maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu madde çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işleri, bina inşaat ruhsatı 29/7/1998 tarihinden önce alınmış ise KDV'den istisna tutulur. Bina inşaat ruhsatı bu tarihten sonra alınmışsa söz konusu işlere (%1) oranında KDV uygulanır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli KDV oranı (%1) uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması, gerekir.

Konut yapı kooperatifleri üst birlikleri adına tescilli boş arsaların üye kooperatiflere tahsisi durumunda, üst birlikler de kooperatif durumunda olduğundan, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde de istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanabilir. Yapı ruhsatlarının yapı sahibi bölümünde kooperatifin yanı sıra üst birliğin adına da yer verilmesi istisna ya da indirimli oran uygulanmasına engel teşkil etmez.

İstisna veya indirimli oran uygulaması kapsamına girip girmediği konusunda Çevre ve Şehircilik Bakanlığında alınan görüşler çerçevesinde inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilen işler girmektedir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile mal teslimleri, istisna ya da indirimli oran uygulamasından yararlanamaz. Dolayısıyla bu teslim ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

Buna göre;

- Tek başına hafriyat işi,
- Muhasebecilik,
- Plan-proje çizimi,

- Anayoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması,
- Kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi,
- Parselasyon,
- Aplikasyon (araziye uygulama)

ve benzeri hizmetlerde istisna ya da indirimli oran uygulanamaz.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inşaat işi yaptırmaları halinde, taşeron ve müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetlerinde, yalnızca işçilik hizmetlerine istisna veya indirimli oran uygulanır. Bunun dışında inşaatta kullanılmak üzere piyasadan satın alınan mal ve hizmetler ise genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulur.

Öte yandan, kooperatiflere yapılan teslimler tamamıyla genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Buna göre kooperatiflere yapılan demir, çimento, kereste, cam, kırtasiye malzemesi ve benzeri teslimlerde genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanacaktır.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın doğrudan kooperatiflere teslimi, katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak KDVK'nın (1/3-d) maddesine göre, cebri icra, izale-i şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışlar da dahil olmak üzere, müzayede mahallerinde yapılan her türlü satışlar KDV'ye tabi olduğundan, kooperatiflerin ticari bir işletmeye dahil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsayı satın almaları işlemi de katma değer vergisine tabi olacaktır.

3.3. Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin. “Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler” başlıklı maddesinde; “**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.” denilmektedir.

Arsa kat karşılığı inşaat işleri; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi ile müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi şeklinde teslimden oluşabilmektedir.

Bu kapsamdaki işlemler teslim mahiyetinde sayıldığından, kat karşılığı inşaat işlerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inşaat taahhüt işinden söz edilemez.

Diğer taraftan, üzerinde kat irtifakı kurulan konut yapı kooperatifine ait arsaların, muhtelif müteahhit firmalara ya da diğer konut yapı kooperatiflerine inşaat yapılmak üzere teslimi de inşaat taahhüt işi kapsamında mütalaa edilmez.

Müteahhit firmalar veya konut yapı kooperatifleri tarafından bir konut yapı kooperatifine ait arsalar üzerinde yapılacak olan konutlar için kat karşılığı anlaşma yapılması durumunda, yapı sahibi kooperatife konut tesliminde istisnaya da inşaat taahhüt işi kapsamında indirimli oran uygulamasından söz edilemeyeceği için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

3.4. Yapı Kooperatiflerine Konut ve İşyeri Karşılığı Arsa Temin Edilmesi Halinde Vergilendirme

Yapı kooperatiflerinin kat karşılığında arsa temin etmeleri mümkündür. Bu durumda kooperatif, mülkiyeti başkasına ait olan arsa üzerine varılan anlaşma gereği yapılacak inşaatın bağımsız bölümlerinin bir kısmını, kooperatife terk edilecek arsa payına karşılık arsa sahibine vermektedir.

KVK m.4/1-k bendinde kooperatiflerde belirlenen muafiyet şartları arasında “*yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz*” iken; aynı madde gereği “*sadece ortakları ile iş görülmesi*” ve “*yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif adına olması*” bahsedilen muafiyet için şart koşulmuştur.

Bu durumda, konumuz itibariyle böyle bir arsanın tapusu ve yapı ruhsatının kooperatif adına olması mümkün görülmediğinden; yaptırmış olduğu konut ve işyerlerinden bir kısmını kendisine terk edilecek arsa payına karşılık arsa sahiplerine verilmesi halinde anılan muafiyet şartı da ihlal edilmiş olacaktır.

Bu itibarla, aranılan bu şartın ihlal edildiği tarihten itibaren muafiyet ortadan kalkacak ve kooperatifin vergi mükellefiyeti başlayacaktır.

3.5. Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatiflerinde Arsa ve İşyeri Teslimlerinde KDV İstisnası

Burada, öncelikle belirtilmesi gereken nokta “*toplu işyeri yapı kooperatifleri*” ile “*küçük sanayi siteleri yapı kooperatiflerinin*” amaç ve ortaklık şartları yönünden birbirinden farklı olduğudur. Dolayısıyla, kanunlarda toplu işyeri yapı kooperatiflerine yönelik herhangi bir istisna ya da muafiyet tanımlanmadığından, bu tür kooperatifler tarafından yapılan işyeri teslimleri genel hükümler uyarınca KDV’ye tabi olacaktır.

KDVK’nın m.13/j bendinde ise, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları 1/4/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV’den istisna tutulmuşlardır.

Küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin bu istisnadan faydalanabilmesi için küçük sanayi sitesi inşa edilecek arsanın tapu sicilinin küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi adına tescil edilmiş olması ve bu arsanın küçük sanayi sitesi inşa edilmesine uygun olduğunun uygulama imar planı veya yetkili idarelerce verilecek ruhsat veya onay ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine tanınan bu istisna kapsamına;

- Küçük sanayi sitelerinin içme ve kullanma suyu, kanalizasyon ve yağmur suyu şebekesi, içme, kullanma ve atık su arıtma tesisi, doğalgaz, elektrik ve haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesislerine ilişkin

altyapı işleri ile yolların yapımına ilişkin küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler,

- Küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetler

girmektedir.

Küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme tesisleri ile yolların ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin yeniden inşasına yönelik mal ve hizmet alımları bu istisna kapsamına girmekle birlikte, bunların tamir, bakım ve onarımına ilişkin mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

Aynı şekilde;

- İdari bina, sosyal tesisler, spor tesisleri ve benzeri tesislerin yapım işlerine ilişkin küçük sanayi sitelerine yapılan teslim ve hizmetler ile,

- Küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin makina, teçhizat, demirbaş, mobilya, mefruşat ve benzeri alımları,

istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

3.6. Yapı Kooperatiflerince Müteahhitlere Ödenen Hakediş Bedelleri Üzerinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılması

Kooperatifler GVK m.94'e göre, gelir vergisi tevkifatı yapmakla görevli kurumlar arasında sayılmıştır.

Dolayısıyla, yapı kooperatifleri de birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapan gerçek kişilerden (GVK m.42), nakden ve hesaben istihkak bedelleri üzerinden (avans olarak ödenenler dahil) gelir vergisi tevkifatı yapmak (GVK m.94); tevkif ettikleri bu vergileri de muhtasar beyanname ile bağlı bulundukları vergi dairesine bildirmek (GVK m.98) ve ödemekle yükümlüdür (GVK m.119).

Hakedişler üzerinden yapılan bu tevkifat kooperatifin bir vergisi olmayıp, kooperatife inşaat ve onarım işi yapan gerçek kişi müteahhidin/yüklenicinin vergisi olduğundan; bunlardan doğacak vergi

ve cezalardan kooperatif ve yöneticiler sorumlu olacaklardır (VUK m.10, 11; KK m.62/3).

Bu tevkifat, müteahhidin gelir vergisi beyannamesinde gösterilerek ve hesaplanan vergisine mahsup edilecektir. Ödemelerin avans niteliğinde yapılması halinde de tevkifat yapılacaktır.

Kooperatifler ayrıca, KVK m.15/1’de yazılı esaslar dahilinde, GVK’da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara, (avanslar da dahil olmak üzere) bu işleri ile ilgili olarak nakden veya hesaben yaptıkları hakediş ödemeleri üzerinden, bu istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapmak zorundadır.

Özetle Kooperatifler; GVK m.94’e göre ve KVK m.15’e göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile uğraşan gerçek kişi ve kurumlara nakden veya hesaben yaptıkları hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapmak zorundadır.

3.7. Yapı Kooperatiflerinde Ortakları İçin Sosyal, Kültürel, Ekonomik ve Turizm Amaçlı Tesislerin Kurulup İşletilmesi Halinde Kurumlar Vergisi Uygulaması

Sadece yapı kooperatiflerinin değil bir çok farklı kooperatif anasözleşmelerinin “*amaç ve faaliyet konuları*” başlıklı maddesinde, “*ortaklarının sosyal, kültürel, ekonomik, turizm ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurup işletebileceği veya bunları ortaklarına aktarabileceği*” yönünde hüküm bulunmaktadır.

Kaldı ki, 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ “*Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler*” başlıklı maddesinde de “*... 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, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.*”

Öte yandan, bazı kooperatiflerin anasözleşmelerinde, ‘*ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek ...*’ hükmü yer alabilmektedir. **Anasözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu**

tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hükmün, anasözleşmede yer alması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacaktır.” denilmektedir.

Buna göre, anılan tesislerin kurulabileceği yönünde sadece anasözleşmelerinde hükümlere yer verilmesi, kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetini ortadan kaldırmamakta; ancak, ne zaman ki bu tesisler fiilen kurulur ve bizzat işletmeye başlanırsa, kooperatifin (varsa) kurumlar vergisi muafiyeti de ortadan kalkmış olacaktır.

Sosyal tesislerin kooperatifler tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

3.8. Ortak Kullanım Alanları Genel Giderlerinin Yapı Kooperatiflerince Karşılanması Halinde Kurumlar Vergisi Uygulaması

Konut yapı kooperatifleri, anasözleşmelerinde gösterilen işlerin tamamlanması ve ferdi mülkiyete geçilip konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılır ve dağılır. Ancak, sadece konut yapı kooperatifleri için⁹⁸ son konutun ortak adına tescil tarihinden itibaren 6 ay içinde usulü dahilinde yapılacak işletme kooperatifine dönüşümü sağlayan anasözleşme değişikliği halinde dağılmaya ilişkin hükümler uygulanmayacaktır. (KK m.81/1-2)

Amaç değişikliği yapılarak faaliyetine devam eden konut yapı kooperatiflerinde, site alanlarının veya ortak kullanım yerlerinin genel giderleri ortaklardan toplanan aidatlarla karşılanmaktadır. Bir yıllık bir hesap dönemi içerisinde ortaklardan toplanan bu aidatlarla yapılan bu genel giderler arasında ortaya olumlu bir farkın çıkması halinde, kooperatifin bu gelir-gider farkını beyan ederek bunun kurumlar vergisini ödemesi gerekecektir.

3.9. Yapı Kooperatiflerine İlişkin KDV İle İlgili Özelgeler

⁹⁸ KK m.81/2’ye göre diğer yapı kooperatiflerine bu imkan tanınmazken sadece konut amaçlı kooperatiflere tanınmıştır.

Sayı: 27575268-105[229-2012-9398]-307

Tarih: 20/03/2015

Konu: Kat karşılığı inşaat işi yapan yapı kooperatifinin vergilendirilmesi.

İlgi özelge talep formunuzda, Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, konut yapı kooperatifi olarak arsa sahipleri ile kooperatifiniz arasında kat karşılığı inşaat yapım ve satış vaadi sözleşmesi düzenlendiği, söz konusu sözleşme hükümlerine göre, inşaatı tamamlanacak olan 154 konuttan 72 konutun arsa sahiplerine, 82 konutun ise kooperatifinize kalacağı, kooperatifinize kalacak olan 82 konuttan 32 konutun ise kooperatifin inşaat taahhüt işlerini yapmakta olan taşeron firmaya teslim edileceği belirtilerek KDV yönünden ...

Öte yandan, üyeleriniz dışındaki kişilere yapacağınız (arsa sahibi ve taşeron firmaya) konut dahil taşınmaz satışları KDV ye tabi olup, net alanı 150 m² ye kadar olan konut teslimlerinde % 1 oranında, diğer taşınmaz teslimleri ile 150 m² nin üzerindeki konut teslimleri ise % 18 oranında KDV uygulanacaktır.

-KDV'ye tabi işlemleriniz nedeniyle, kooperatifiniz adına KDV mükellefiyeti tesis ettirilmesi, gerçekleştirilen işlemlerin ilgili dönem beyannamelerinde beyan edilmesi ve KDV Kanununun 40/3 maddesi gereğince vergiye tabi işlemlerin bulunmadığı dönemlerde de boş da olsa KDV beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

-İlgili dönemde indirimli orana tabi işlemleriniz nedeniyle yüklenilip indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 nci maddesine göre teslimin yapıldığı yılda mahsuben, yıl içinde mahsuben iadenin mümkün olmaması halinde ise izleyen yılda nakden veya mahsuben iadeye konu edilebileceği tabiidir.

... § ...

Sayı: 64958909-015-13

Tarih: 25/05/2015

Konu: Küçük Sanayi Sitesi Kooperatifi Adına Kayıtlı Arsanın Satışında KDV

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; üyelerinizin işyeri ihtiyacını karşılamak amacıyla kooperatifin kurulduğu, kooperatifinizin 26.04.2012 tarihinde 22.000,00 TL bedelle Ceylanpınar İlçesi Köylere Hizmet Götürme Birliği Başkanlığından satın aldığı (imar planında akaryakıt istasyonu alanı olarak belirlenen) 6.944,28 m² yüz ölçümlü arsa niteliğindeki taşınmazın 31.08.2014 tarihinde açık arttırma usulü ile satışa

çıkarılacağı, söz konusu satış işleminin katma değer vergisinden istisna olup olmadığı, istisna olmadığı takdirde hesaplanacak katma değer vergisi oranının ne olacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

...

Buna göre, söz konusu taşınmazın satışı, söz konusu taşınmazın Kooperatifiniz tarafından ticareti yapılmak amacıyla satın alınmamış olması ve en az iki tam yıl süreyle Kooperatifiniz aktifinde bulunması koşuluyla KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre KDV'den istisnadır.

... § ...

Sayı: 39044742-KDV.27-472328

Tarih: 20.11.2017

Konu: Kooperatifiniz üyelerine konut tesliminde vergilendirme

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; 1100 üyeli konut yapı kooperatifi olduğunuz, ruhsat Kooperatifinize ait olmak koşuluyla yüklenici bir firmaya kat karşılığı sözleşme ile arsa teslim ederek karşılığında 120 m² konutları teslim aldığınız belirtilerek,

- Yüklenicinin Kooperatifinize 500.000 TL tutarında bağımsız bölüm (daire) faturası düzenlediği ancak belediye vergi değerinin 147.500 TL olarak belirlendiği, her bir üyenin Kooperatifinize ödediği toplam tutarın 30.000 TL olduğu, bu durumda üyelerinize düzenlenecek fatura matrahı olarak hangi tutarın esas alınacağı,

- Kooperatif üyelerinizin konutlarını 5 yıldan önce satması durumunda değer artışı kazancına esas alınacak matrah tutarının ne olacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/G-4.1 "Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri" başlıklı bölümünde, Kanunun 20 nci maddesi uyarınca konut yapı kooperatiflerinin inşa ettikleri konutların üyelerine tesliminin karşılığını teşkil eden bedelin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte üyeler tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar toplamı olacağı ancak, üyelerden toplanan aidatlara, kat karşılığında verilen arsaya ilişkin bedelin dahil olmaması durumunda, matrahın tespitinde arsa bedelinin her bir üyeye düşen kısmı ile her bir üye tarafından ödenen veya borçlanılan tutarların birlikte dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Buna göre, Kooperatifiniz tarafından konutların üyelere tesliminin karşılığını teşkil eden bedel, söz konusu konutların müteahhit tarafından

Kooperatifinize tesliminde belirlenen matrahtan aşağı olmamak kaydıyla, üyeler tarafından ödenen ve borçlanılan tutarlar toplamı olacaktır.

... § ...

Sayı : 90792880-140.04.01[2014/236]-76482

Tarih: 20.02.2018

Konu : Arsa devri karşılığı inşaat yaptıran konut yapı kooperatifinin vergisel yükümlülükleri hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, Kooperatifinize ait 8 adet kat irtifakı tesis edilmiş arsanın konutlarınızın ve alt yapılarının bitirilmesine yönelik ikmal inşaat işinin tamamlanması karşılığında ... Sanayi ve Ticaret Limited Şirketine verileceğinden ve 2009 yılında başka bir müteahhit ile yapılan sözleşmede belirtilen yükümlülükleri yerine getirmemesi nedeniyle icra yolu ile Kooperatifiniz mülkiyetine geçen 3 adet dairenin inşaatlarınızın tamamlanabilmesi için satışın yapılacağından bahisle söz konusu işlemlerin Kurumlar Vergisi muafiyetinize bir etkisinin olup olmayacağı, KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı, hangi oranlarda hesaplanacağı, bedelin nasıl tespit edileceği ve fatura kesilip kesilmeyeceği ile söz konusu devir işleminin damga vergisi ve tapu harcı karşısındaki durumunun ne olacağı noktasında tereddütler hasıl olduğundan bahisle Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

...

Konut yapı kooperatifleri üst birlikleri adına tescilli boş arsaların üye kooperatiflere tahsisi durumunda, üst birlikler de kooperatif durumunda olduğundan, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde de istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanabilir. Yapı ruhsatlarının yapı sahibi bölümünde kooperatifin yanı sıra üst birliğin adına da yer verilmesi istisna ya da indirimli oran uygulanmasına engel teşkil etmez."

... § ...

Sayı: B.07.1.GİB.4.33.15.01-2011-701-14-32

Tarih: 15/07/2011

Konu: Kooperatife yapılacak olan inşaat taahhüt işinin taşeron firmaya yaptırılması halinde uygulanacak kdv oranı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Konut Yapı Kooperatifi ile aranızda yapılan sözleşmeye göre adı geçen Kooperatife inşaat taahhüdiinde

bulunduğunuz, ancak işi tamamen taşeron firmaya yaptıracağınız belirtilerek, taşeron firmanın şirketinize keseceği faturalarda uygulanacak katma değer vergisi (KDV) oranı hakkında bilgi verilmesi istenilmektedir.

...

Buna göre,

- Taahhüde bulunduğunuz inşaat işinde, yapı ruhsatının "yapı sahibi" bölümünde yalnızca inşaat taahhüt hizmetini alan konut yapı kooperatifinin adına yer verilmiş olması şartıyla indirimli oran (%1) uygulanması mümkün bulunmaktadır.

- Taşeron firma tarafından müteahhit durumundaki firmanıza verilen inşaat taahhüt işlerinde ise, işin konut yapı kooperatifine yapılması şartı yerine getirilmediğinden genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.

4. Kooperatiflerin Vergi Kanunları ve Uygulamaları Karşısındaki Mağduriyetleri

Kooperatifler temel amaçları kâr olan ticaret şirketlerinden farklı olarak, sosyal yönleri olan hatta zaman zaman bu sosyal yönleri ağır basan teşekküllerdir. Kooperatifler faaliyetleri sırasında, kurumlar vergisinin konusuna giren gelir unsurlarını (*kazanç ve iratları*) elde edebilmektedirler. Bu sebeple de kurumlar vergisi mükellefi kabul edilmişlerdir.

Vergi kanunları karşısında kooperatiflere muafiyet ve istisna adı altında birçok avantajlar tanındığı görülmektedir. Ancak, geneli itibariyle kooperatifler ve kooperatif ortakları, tanınan muafiyet ve istisnalara rağmen, çoğu zaman vergi uygulamalarının mağduru durumuna düşebilmektedir.

Kooperatiflerin ortaklık içi ya da ortaklık dışı faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları işlemlerin vergilendirilmesinde, muafiyet ve istisnalar olmasına rağmen, ortaya çıkan yorum farklılıkları nedeniyle zaman zaman çok büyük sorunlar yaşanabilmektedir.

Bilinmesi gereken ancak gözardı edilen kritik husus, kooperatiflerin ortaklarıyla ortaklık konusunda yapmış olduğu muameleler sonucunda elde ettikleri hasılanın, ortağın kooperatif nezdinde ya da kooperatif hesaplarında tuttuğu tasarrufu olduğudur.

Kaldı ki, risturn terimi genel olarak “*geri verme*” anlamına gelmekte olup, kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden sağladıkları kazançların, ortağın kooperatifle yaptığı işlem hacmi oranında ortağa geri verilmesi ya da iade edilmesidir. Böyle bir uygulama ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlemde kaynaklanan hasılanın, sonradan ortak lehine azaltılmasıdır. Bu paylar, kooperatif kazancı olmayıp ortağın parasıdır.

KVK’nın kooperatiflerin muafiyetini düzenleyen 4/1-k maddesinin uygulanmasında ortak içi işlem tabiri; kooperatif anasözleşmesinde belirtilen faaliyet konusuna dahil olan ve kooperatifin ortakları ile yapmış olduğu faaliyetleri ifade etmektedir.

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

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

Bu açıklamadan da anlaşılacağı gibi; sadece ortaklarla iş görülmesi koşulu, kooperatifin faaliyet konusuyla ilişkili olarak getirilmiş bir koşul durumundadır. Yani, bu koşula uyumun denetlenmesi bakımından, dikkat edilmesi gereken husus, faaliyet konusuna giren ürünlerin satışının kimlere yapıldığıdır.

Başka bir yaklaşımın kabulü halinde; kooperatif noterde dahi işlem yapamaz, kargo gönderemez, bankacılık işlemi yapamaz v.b hale gelecektir. Bu şekilde bir hareket tarzı da, Kurumlar Vergisi Kanununda tanımlı muafiyet hükmünü uygulanamaz hale getirecektir. Kanun koyucunun amacı bu olsaydı, muafiyet hükmünü zaten düzenlemezdi. Oysa kanun koyucunun amacı ve ilgili maddenin Ratio Legis’i kanımızca tartışma götürmeyecek kadar açıktır.

Bu bağlamda kooperatiflerin örneğin bir sermaye şirketine ortak olması ya da birikimlerini banka hesaplarında değerlendirmesi karşılığında faiz geliri elde etmeleri, amortismanı biten hurda araçlarını satarak yeni araç satın almaları, atıl taşınmazlarını kiraya vermeleri gibi ticari hayatın olağan işlemlerini yapmaları, kooperatif birikimlerinin

süreklilik sağlayacak yöntemlerle değerlendirilmesinden başka bir anlama gelmemektedir.⁹⁹

Danıştay kararlarının da bu konuda istikrar kazanması, yukarıdaki görüşlerimizi destekler niteliktedir.

Örneğin, üretime yönelik faaliyetlerde bulunan kooperatiflerinde sadece ortaklarla iş görülmesi şartının ne anlama geldiğini açıklamak o kadar kolay değildir. Son dönemde sıklıkla kurulan kadın emeğini üretime yönlendiren bir üretim kooperatifi, ortaklarından topladığı aidatlarla bir kısım makine, alet veya tesisleri satın alıp, kendi tesislerinde üretim faaliyetlerine başlamış olsun. Burada ortaklar el emeği ürünlerin muhtelif aşamalarını kooperatif tesislerinde el emeği ve kısmen makine kullanarak üretmekte ve el emeği ürünü (gıda, hediyelik eşya vs.) kooperatife teslim etmektedir. Ortakların yapamadığı bir kısım işler (ambalaj vs.) piyasada fason olarak yaptırılmaktadır. Hammadde, yardımcı malzeme, alet edevat ve enerji gibi girdiler dışarıdan temin edilmektedir.

Ürünlerin çoğu tesiste yine ortaklar işlenerek nihai ürün elde edilmekte ve yurt içi ve yurt dışındaki alıcılara satılmaktadır. Bu örnekte üretim kooperatifi sadece ortaklarla iş görülmesi şartını ihlal etmiş midir? El emeği ürünlerin piyasaya satılması, piyasadan hammadde ve enerji temin edilmesi, bazı kalifiye işler için dışarıdan sigortalı işçi çalıştırılması veya bazı işlerin fason olarak piyasadan temin edilmesi ortak dışı işlem midir?

Kanaatimizce, üretim kooperatiflerinde muafiyet şartlarından birisi olan sadece ortaklarla iş görülmesi, “*kooperatifin ortak ile yapması gereken bir üretim işini ortak dışından temin etmemesi*” durumunu

⁹⁹ D. 4.D E:1985/3636 K:1986/1624 “... kooperatiflerce, ortakların yaptıkları ödemelerin vadeli mevduat hesabına yatırılmasından faiz geliri elde edilmesi, kooperatifin ortak dışı işlemleri bulunduğu kabulünü gerektirmez ...”;

D. 4.D E:1997/1500 K:1998/889 “... kooperatiflerin üyelerinden topladığı aidatları bankada değerlendirerek faiz elde etmesi, kooperatifin amacı dışında bir faaliyet olarak değerlendirilemez ve kooperatifin muafiyet koşullarını ihlal ettiği şeklinde yorumlanamaz ...”;

D. 4.D E:1999/700 K:2001/2311 “... kooperatiflerin üyelerinden topladığı aidatları mevduat faizi geliri elde etmesi, münhasıran ortakları ile iş görmesi koşulunun ihlali niteliğinde sayılmaz...” (www.kazancihukuk.com- Erişim:24.08.2018).

kapsamaktadır. Öyleyse, yukarıdaki örneğimizde ürünün ortak tarafından üretilmekte olan aşamasının dışarıda fason olarak yaptırılması, “*sadece ortaklarla iş görülmesi*” şartının ihlali anlamına gelir. Oysa ortak tarafından teknik olarak yapılması mümkün olmayan bir işin dışarıda fason olarak yaptırılması bu şartın ihlali anlamına gelmemelidir.

Görüldüğü gibi, sadece ortaklarla iş görülmesi veya bu kavramın tersi olan, ortak dışı işlem kavramının aynı maddede açık bir şekilde tanımlanarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak anlaşılır Tebliğler ile konu etraflıca açıklanmalıdır.

Öte yandan, KVK m.4’ün (k) bendi ile 2006 yılında başlayan uygulama ile ülkemizdeki tüketim kooperatifleri sektörün dışında bırakılmış ve adeta kurulmak istenilmeyen bir kooperatif türü haline getirilmiştir. Ancak bu durum Anayasamızın 171. maddesinde yer alan “*Devlet, millî ekonominin yararlarını dikkate alarak, öncelikle üretimin artırılmasını ve tüketicinin korunmasını amaçlayan kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır.*” hükmüne aykırıdır. Dolayısıyla Anayasaya aykırı olarak 2006 yılında başlatılmış olan bu uygulamanın yeni bir kanun değişikliği ile kaldırılmasında bir gereklilik bulunmaktadır.

Aynı şekilde, taşımacılıkla iştigal eden kooperatiflerin de anılan madde kapsamında muafiyet dışı tutulmasının teknik bir anlamı bulunmamaktadır. Şöyle ki, bu tür kooperatiflerin faaliyet konusu ortaklarının sağlayacağı taşıma hizmetinin pazarlanması olup, esas faaliyet konusu olan taşımacılık hizmetinin yalnızca ortaklarına sunulması mümkün değildir. Bundan dolayı “*sadece ortaklarla iş görülmesi*” hükmü bu tür kooperatiflerde fiilen uygulanamamaktadır. Dolayısıyla pratikte taşıma kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyet şartı olan “*sadece ortaklarla iş görülmesi*” hükmünü uygulamaları mümkün olmadığından bu ifadenin bir anlamı bulunmamaktadır.

Kooperatiflerin mağdur oldukları bir başka vergisel alan da “*bölünme*” konusunda yaşanmaktadır. Bölünme, maddî hukuk yönünden ilk defa 6102 sayılı TTK ile düzenlenmiştir. Daha önce KVK’da 4684 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle öngörülmüş ve sermaye şirketleri için bir uygulama başlamıştı, ancak bu düzenlemeler bölünmenin maddî hukuk cephesini içermemekteydi.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kooperatiflerde de bölünme işleminin yapılması mümkün hale gelmiştir. 6102 sayılı Kanunun “Geçerli bölünmeler” başlıklı 160. maddesinde “*Sermaye şirketleri ve kooperatifler sermaye şirketlerine ve kooperatiflere bölünebilir.*” düzenlemesi yer almaktadır. Bu düzenleme ile bir kooperatif başka bir kooperatife ya da bir sermaye şirketine bölünebilecektir. Aynı zamanda bir sermaye şirketi de bir kooperatife ya da bir sermaye şirketine bölünebilecektir. Ayrıca 6102 sayılı Kanunda “*birleşme, bölünme ve tür değiştirme*” hükümlerinde yer alan “*şirket*” ifadesi kooperatifleri de kapsamaktadır.

Kooperatifler; çok çeşitli nedenlerden dolayı bölünme yoluna gidebilirler. Örneğin bir toplu işyeri yapı kooperatifi işyerlerinin bir kısmını, sıklıkla karşılaşıldığı üzere bazı hukuki veya fiili nedenlerden dolayı tamamlayamayabilir. Ancak tamamlanan işyerlerinin de atıl kalmaması için işletme kooperatifine bölünerek işyerlerinin faaliyete geçmesini sağlayabilir.

KVK’nın 19. maddesinde “*tam bölünme ve kısmi bölünme*” tanımlanmakta ve tanımda sadece “*sermaye şirketlerine*” yer verilmektedir. Bölünmenin bu madde çerçevesinde yapılması halinde ise bölünen kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek olup, devir ve bölünmeden doğan kazanç hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Ancak tüm bu düzenlemeler “*sermaye şirketleri*” için uygulanacağından, “*kooperatifler*” bölünme işlemlerinde bu istisnadan yararlanamayacaklardır. Çünkü, kısmi bölünme tanımında sadece sermaye şirketleri yer aldığından kooperatifler de sermaye şirketi olmadığından yapacakları işlemin satış hükmünde değerlendirilerek kurumlar vergisi tahakkuk edecektir. Mevcut hükümler dolayısıyla bölünme işlemi yapmak isteyen kooperatifler ciddi rakamlara ulaşan vergi maliyetinden dolayı bölünme işlemlerinden vazgeçmektedir.

Öte yandan, özellikle Motorlu Taşıyıcılar Kooperatiflerinde, ortaklardan kooperatiflerin giderleri için alınan aidatlar için fatura düzenlenilmesi istenilmekte ve KDV tahsil edilmektedir. Bu kooperatiflerde toplanan aidatlar kooperatifin genel giderleri için kullanılmaktadır. Ancak, vergi dairelerinin uygulamalarında, bu

kooperatiflerin aidat gelirinden dolayı KDV mükellefi olması gerektiği belirtilmekte ve bu yüzden aidat gelirlerinin KDV'sinin beyan edilmesi istenilmektedir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanmış bulunan 60 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinin “1.3. Aidatlar” başlıklı bölümünde;

“Üyelerden veya katılımcılardan alınan aidatlar, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmemek şartıyla KDV'nin konusuna girmemektedir. Örneğin, dernek tüzüğünde belirtilen gelirlerden olan üye aidatları KDV'ye tâbi tutulmayacaktır.

Ancak kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bir kooperatifin ticari nitelikteki teslim ve hizmetlerinin karşılığında yapılan ve kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemeleri KDV'ye tabi tutulacaktır. Örneğin, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri gibi kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kooperatiflerin üyeleri tarafından yapılan ve kurum kazancının bir unsuru sayılan aidat ödemeleri KDV'ye tabi bulunmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan kooperatifin ortak giderleri karşılamak (üyelerin güvenlik, bahçıvanlık, havuz ve sosyal tesislerin bakımı, elektrik ve su gibi ihtiyaçlarının giderilmesi) amacıyla tahsil ettiği aidatlar ise ticari mahiyet arz etmediğinden KDV'ye tabi tutulmayacaktır.”

hususlarına yer verilmiştir.

Buna göre, Tebliğ hükümleri kapsamında, vergi daireleri uygulamalarında Kurumlar Vergisi mükellefi olan kooperatiflerde, ortaklardan toplanan aidatlar kurum kazancının bir unsuru sayılmakta ve müşterek giderler için ortaklardan toplanan aidat ödemeleri katma değer vergisine tâbi tutulmaktadır.

Bilindiği üzere, 3065 sayılı KDVK'nın 1. maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, TTK ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği; bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının ve bunları yapanların hukuki statü ve

kişiliklerinin işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilemeye engel teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Bu kapsamda, taşımacılık kooperatiflerinin giderlerini karşılamak kaydıyla ortaklardan makbuz mukabili tahsil ettiği ortak aidatları Gelir Vergisinin konusuna giren bir gelir unsuru niteliğinde bulunmamaktadır. Bu nedenle, bahse konu kooperatiflerin KDVK'nın 1. maddesi kapsamında katma değer vergisinin konusuna giren bir işleminden söz edilemeyeceğinden, ortaklardan tahsil edilen aidatların katma değer vergisine tabi tutulmaması gerektiği düşünülmektedir. Zira kooperatiflerin ortaklarından genel giderlerini karşılamak için tahsil ettikleri aidatlarda ne mal satışı ne de hizmet alışı vardır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KOOPERATİF ORTAKLARININ VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

1. Kooperatif Ortaklarınca Elde Edilen Risturnların Durumu

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır.

Öte yandan, faaliyet konularına bakılmaksızın bütün kooperatifler için ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar, risturn istisnasından yararlanacaktır.

KVK m.5/1 fıkrasının (i) bendinin ikinci paragrafında, “*Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.*”; üçüncü paragrafında ise “*Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz.*” hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, yönetim gideri olarak ödenen paraların risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelere iade edilmesi gerekmektedir. İade nakden olabileceği gibi hesaben de olabilir.

Kooperatiflerde dönem sonunda ortaklarla yapılan muamelelerden/işlemlerden/alış-verişlerden dolayı bir gelir fazlası doğmuş ise; bunun dönem içinde alış-veriş yapan ortaklardan fazladan alınan kâr paylarının birikimi, yani ortağın geçici bir süreliğine

kooperatife bıraktığı tasarrufu olarak ortaya çıktığı kabul edilmelidir. Kooperatif açısından bu fazlanın (risturn), ortak açısından ise tasarrufun yine ortaklara alış-verişleri oranında dağıtılması bir kâr dağıtımı değildir.

Risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu fazlalar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmayan bu tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması veya ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.

2. Kooperatif Hisse Devirlerinde ve Ortağın Ölümü Halinde Mirasçıların Payına Düşen Kooperatif Hissesi'nin Vergilendirilmesi

KK m.14'e göre ortağın ölümü ile ortaklık sıfatı sona ermekle birlikte ölen ortağın mirasçılarının kooperatifte ortak olarak kalmaları sağlanabilmektedir. Dolayısıyla, böyle bir durumda ölen ortağın ortaklık payı adeta mirasçılara devrolunmaktadır.

Bu devir, ortağın mirasçılarının malvarlığında değer artışına neden olacağından, konu hem GVK'nın değer artışı kazançları hükümlerine göre hem de VİVK hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

GVK'nın "Değer Artış Kazançları" başlıklı Mükerrer 80. maddesinde hangi "mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olduğu" sıralanmış ve bunlar arasında;

"6. İktisap şekli ne olursa olsun ... mal ... ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak ... beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu maddede geçen 'elden çıkarma' deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden

çıkartılmasından sağlananlar hariç, (1.1.2019 tarihinden itibaren) 14.800 TL Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.”

hükmü yer almaktadır.

GVK'nın “Safi değer artışı” başlıklı Mükerrer 81. maddesinde de;

“Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

... Mal ve hakların elden çıkartılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkartıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.”

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704 ve 705. maddelerine göre taşınmaz mülkiyetinin konusuna giren gayrimenkulün mülkiyetinin kazanılmasının, tapuya tescille doğacağından “*iktisap tarihi*” olarak, tapuya tescil tarihinin esas alınması gerektiği; ayrıca miras, mahkeme kararı, cebrî icra, işgal, kamulaştırma hâlleri ile kanunda öngörülen diğer hâllerde, mülkiyetin tescilden önce kazanılacağı, ancak bu hâllerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesinin, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, bir ortağın ölümü dolayısıyla mirasçılara intikal eden kooperatif hissesi için;

- Kooperatif sermayesine katılım payı ödemesinin miras yoluyla intikalden sonra bir kısmının mirasçılar tarafından yapılmış olması halinde, bu kısma isabet eden gayrimenkul payının ivazlı iktisap olarak değerlendirilmesi ve dairenin kat irtifakıyla tapuya tescili işleminin yeni bir iktisap olarak değerlendirilmesi nedeniyle bu gayrimenkulün iktisap tarihinden itibaren başlayarak beş yıllık süre içerisinde satılması halinde bu satıştan elde edilecek kazancın ivazlı iktisaba tekabül eden kısmının, ilgili yıl için belirlenen istisna tutarını aşması halinde, değer artışı kazancı olarak beyan edilmesi,

- Söz konusu kooperatif payının veraset yoluyla edinilmesinden sonra bu hisseye tekabül eden gayrimenkulün herhangi bir ödeme yapılmadan kooperatiftan teslim alınması halinde ise, bu edinimin ivazsız iktisap olarak değerlendirilmesi,

gerekmekte olup bu hisseye tekabül eden gayrimenkulün herhangi bir tarihte satılması sırasında değer artış kazancı meydana gelmiş olmayacağından bu satış işleminin gelir vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

Öte yandan konu 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yönünden incelendiğinde, karşımıza ilk olarak anılan Kanun m.1de *“Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.”* hükmü çıkmaktadır.

Aynı Kanunun 2. maddesinin (b) fıkrasında da, “Mal” tabirinin, mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları ifade ettiği açıklanmıştır.

Bu hükümlere göre, malların veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi olup şahsın verginin mükellefi olabilmesi ve kendisinden beyanname istenebilmesi için veraset yolu ile veya ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde mal intikal etmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 17/1/1997 tarihli ve 1997/1 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesinde; veraset ve intikal vergisi matrahına kooperatif hissesinin dahil olması halinde, bu hissenin alacak olarak

kabul edilerek, VUK m.281'e göre, mukayyet değeri (ölüm tarihine kadar ödenen aidatlar toplamı) ile değerlendirileceği açıklanmıştır.

Buna göre, intikal tarihinden sonra mirasçılarca kooperatif başkanlığından alınan ve intikale konu hisseye isabet eden tutarı gösteren yazının beyannameye eklenmesi ve ilgili vergi dairesince de bu tutarın veraset ve intikal vergisinin matrahının hesabında dikkete alınması gerekir.

Bu itibarla, ortağın vefatı üzerine mirasçılara intikal eden kooperatif hissesinin, ölüm tarihine kadar ödenmiş olan aidatlar toplamının veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekmekte olup, söz konusu intikalin mirasçıların kendi aralarında seçtikleri temsilcinin ikametgahının bulunduğu yerdeki veraset ve harçlar vergi dairesi müdürlüğüne bir beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

3. Ortağın Kooperatiften Almış Olduğu Gayrimenkulü Satması Halinde Vergileme

GVK “Değer artışı kazançları” başlıklı mükerrer 80. maddesinde hangi mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların “değer artışı kazançları” olacağı sıralandığı yukarıdaki bölümlerde de açıklanmıştır.

Söz konusu değer artışı kazançlarından bahsedilirken;

“6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) ... mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde¹⁰⁰ elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)”

denilmiştir.

Buna göre, yapı kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri ortakların, tahsis tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde elden çıkarmaları/satmaları dolayısıyla elde edecekleri değer artış kazancından gelir vergisi mükellefiyeti doğacaktır.

¹⁰⁰ 28/3/2007 tarihli ve 5615 sayılı Kanunun 5. maddesiyle “dört yıl içinde” ibaresi “beş yıl içinde” olarak değiştirilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KOOPERATİFLERDE TASFİYE VE BİRLEŞME HALİNDE

VERGİLENDİRME

1. Tasfiye Memurlarının Vergisel Sorumlulukları

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun m.32 hükmüne göre, tüzel kişilerin tasfiyesinde tasfiye işlemlerini tasfiye memurlarının yapacağı belirtilmiştir.

Tasfiye memurlarının vergisel sorumluluklarına yönelik hükümler VUK'ta, KVK'da ve 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiştir.

1.1. Vergi Usul Kanununda Öngörülen Sorumluluk

VUK m.162'de tasfiye memurlarının tasfiye kararlarını ve tasfiyenin kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır. Anılan bu hüküm aynı zamanda tasfiye memurlarının sorumluluğunun başlangıç ve bitim zamanı düzenlenmiştir.

Buna göre, tasfiye memurları, tasfiye kararının alınması ile tasfiyenin bittiğinin vergi dairesine bildirilmesi arasındaki süre içinde sorumludurlar.

1.2. Kurumlar Vergisi Kanununda Öngörülen Sorumluluk

KVK m.34 hükmüne göre tasfiye memurlarının, kooperatifin;

- Tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergilerini ödemediği veya,

- Bu vergilerle diğer itirazlı tarhiyat için karşılık ayırmadan,

İcra ve İflas Kanunu m.206'nın 6. sırasında yazılı olan imtiyazsız alacaklılara ödeme yapamayacakları ve ortaklara paylaşırma yapamayacakları ifade edilmiştir.

Tasfiye memurları bu gereğe uymadıkları takdirde, belirtilen vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar (KVK m.34/2).

Vergi asıl ve zamları, kendisine paylaştırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Bu durumda ortaklardan vergi asılları tahsil edilmiş ise ayrıca tasfiye memurlarına müracaat edilmez.

Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, tasfiyeden hisse alan ortaklara, paylaştırma yapılmışsa veya ortakların tasfiye payları vergileri karşılamaya yetmezse, alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler (KVK m.34/3).

Buna göre, KVK'nın ilgili hükümleriyle tasfiye memurlarının kendi mal varlıklarından yaptıkları ödemeleri rücu edebilme şartları düzenlenmiştir. Bu hükme göre sadece verginin aslı rücu edilebilir. Ortaklara rücu edilebilmesi için ortakların tasfiyeden pay almış olmaları gereklidir. Paylaştırma yapılmışsa veya ortakların tasfiye payları vergileri karşılamaya yetmezse, alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil etmiş olan İİK m.206'nın 6. sırasında yazılı bulunan imtiyazsız alacaklılara da tasfiye memurları, ödemiş oldukları vergi asıllarını rücu edebilirler.

1.3. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uyarınca Tasfiye Memurlarının Sorumlulukları

6183 sayılı Kanunun 33. maddesinde, tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenlerin, kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamayacakları veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamayacakları hükme bağlanmıştır. Aksi halde, tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Anılan Kanunun 33. maddesinde ayrıca tasfiye memurlarının sorumluluğunun yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemeyeceği ve tasfiye memurlarının ödedikleri borçlar için, kamu alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları bulunduğu da hükme bağlanmıştır.

6183 sayılı Kanuna göre, tasfiye memurlarının sorumluluğu “kusursuz sorumluluk” olarak belirlenmiştir. Ayrıca tasfiye memurları, alacaklı kamu idaresince tahsil edilmemiş olan kamu alacaklarından kendi

mal varlıklarıyla şahsen ve aralarında da müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

2. Tasfiye Döneminde Vergilendirme

Vergi kanunları açısından tasfiye, bir kurumun ticari faaliyetlerinin tamamen sona erdirilmesine yönelik yapılan işlemler sürecidir. Bu işlemler, kooperatifin mal varlığının elden çıkarılması, alacakların tahsili, borçların ödenmesi, mükellefiyetlerin yerine getirilmesi ile hissedar, ortaklar, yönetici, çalışanlar ve üçüncü kişilerle olan ilişkilerin tamamen sona erdirilmesi sürecini kapsar.

Tasfiye haline giren kooperatiflerin vergilendirilmesinde “*hesap dönemi*” yerine “*tasfiye dönemi*” kavramı geçerlidir.

Tasfiye dönemi, kooperatiflerin tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihten terkin kararının tescil edildiği tarihe kadar olan dönem kapsar. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem, bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.

Örnek 1:

Tasfiyenin aynı yıl içinde sonuçlanması hali:

Kooperatifin tasfiyeye giriş tarihi	: 18/1/2018
Tasfiyenin bitiş tarihi	: 12/12/2018
Tasfiye dönemi	: 18/1/2018-12/12/2018

Örnek 2:

Tasfiyenin bir yıldan fazla devam etmesi hali:

Kooperatifin tasfiyeye giriş tarihi	: 15/4/2018
Tasfiyenin bitiş tarihi	: 4/6/2020
I. Tasfiye dönemi	: 15/4/2018-31/12/2018
II. Tasfiye dönemi	: 1/1/2019-31/12/2019

III. Tasfiye dönemi

: 1/1/2020-4/6/2020

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda temel hatlarıyla tasfiyenin nasıl yapılacağına ilişkin hükümler yer almakta iken, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 81. maddesinde özel şartlar ve ayrıca 98. maddesindeki atıfla da 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 529-548. maddelerinde kooperatiflerin tasfiyesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Belirtilen kanun hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, tasfiye işlemleri, kooperatiflerin yetkili organlarının kararları doğrultusunda, faaliyetlerine son vererek, mevcut alacak ve borçların tayin ve tespiti, alacakların tahsili, borçların ödenmesi, tasfiye kârının tespit edilerek ödenmesi gereken vergilerin doğru tespiti ile kooperatifin kalan varlığının pay sahiplerine hisseleri oranından dağıtılarak, tüzel kişiliklerinin sona erdirilmesinden oluşmaktadır.

2.1. Tasfiye Haline Giren Kooperatiflerin Taşınmaz Mallarının Ortak Olmayanlara Satılması

1163 sayılı Kooperatifler Kanununun “Tasfiye mamelekin paylaşılması” başlıklı 83. maddesinde;

*“**Madde 83** – 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.*

Anasözleşmede 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.”

denilmektedir.

Kooperatifler gerek amaçlarını gerçekleştirmeden gerekse yapı kooperatiflerinde olduğu gibi amaçlarını gerçekleştirdikten sonra tasfiye sürecine girdiklerinde, mal varlıkları arasında bulunan ve ortaklarına

dağıtamayacakları taşınmaz malları ortak olmayan kimselere veya ortaklarına ortaklık statüsü dışında satmaları durumuyla sıklıkla karşılaşmaktadır.

Kitabımızın ilgili bölümlerinde defaatle açıklandığı üzere KVK m.4/1-k bendinde öngörülen “*sadece ortakları ile iş görme şartı*”nın ihlali anlamına geleceğinden, varsa muafiyet şartları da ortadan kalkmış olacaktır.

Bu durumda, kooperatifin tasfiye mameleki gayrimenkulünün satışından elde edilen bu kazancın tasfiye beyannamesi ile beyan edilip, doğacak matrah üzerinden kurumlar vergisi ödenecektir.

Kooperatifin elde etmiş olduğu bu kazancın ortaklara payları oranında dağıtılmayıp bankaya yatırılması halinde elde edilecek mevduat faizi de kurumlar vergisi matrahına dahil edilerek vergilendirilmektedir.

Öte yandan, bu şekilde elde edilen tasfiye artığının kâr payı olarak ortaklara dağıtılması halinde “*menkul sermaye iradi*” olarak tevkifat yapılacaktır.

2.2. Tasfiye Kârının Tespiti ve Beyanı

Tasfiye halindeki kooperatiflerin vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı ise, tasfiye döneminin sonundaki “servet değeri” ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktan oluşur.

Kurumlar, tasfiye haline girmekle, normal ticari faaliyetlerine son vermiş bulunduklarından; özsermaye eski işlevini kaybederek statik servet haline dönüşmekte ve yeni ismi de “*servet değeri*” olmaktadır. Başka bir anlatımla, tasfiyeye giren bir kurum normal ticari faaliyetine son verdiğinden, varlığı sermaye olmaktan çıkmakta, servet değerine dönüşmektedir. Bu nedenle de KVK’da özsermaye yerine servet değeri deyimi kullanılmıştır.¹⁰¹

Kooperatif kazancı, bilanço esasında, özsermaye kıyaslaması suretiyle tespit edilir. Tasfiye halindeki kooperatiflerde kurum kazancı, KVK m.17/4’te de belirtildiği üzere servet değerine göre tespit edilir.

¹⁰¹ KIZILOĞLU, Şükrü “Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, Yaklaşım Yayınları, Ankara-2000, s.2266.

KVK m.17/5 hükmünde, tasfiye dönemi başındaki ve tasfiye dönemi sonundaki servet değerinin, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen özsermayesi olduğu belirtilerek; esasında servet değerinin özsermayeden farklı olmadığı vurgulanmıştır.

“Özsermayenin nasıl tespit edileceği?” hususundaki açıklamalara VUK m.192’de yer verilmiştir. Buna göre özsermaye, aktif toplamı ile borçlar arasındaki farktan oluşmakta olup, aynı zamanda ortakların kooperatife koyduğu varlığı ifade etmektedir.

Böylece, özsermaye tespiti;

- i. Analitik usul (aktif toplamından borçların çıkarılması) ya da
- ii. Sentez usulü (özsermaye unsurlarının tek tek toplanması) suretiyle yapılabilecektir.

Tasfiye dönemi başındaki servet değeri, kooperatifin tasfiye dönemi başındaki (kooperatifin tasfiye kararının alındığı genel kurul olan dağılma anındaki) bilançosunda görülen özsermayesidir. Her çeşit karşılıklar ile dağıtılmamış kazançlar bu sermayeye dahildir; ancak vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin/kooperatiflerinin teknik karşılıkları ve hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazançlar tasfiye dönemi başı özsermayeye dahil değildir.

Tasfiye dönemi sonundaki servet değeri, kooperatifin tasfiye sonundaki bilançosunda görülen özsermayesidir. Tasfiye döneminde, aktifteki kıymetler paraya çevrilmiş, alacaklar tahsil edilmiş ve borçlar da ödenmiştir. Bu sebeple, tasfiye dönemi sonu bilançosu, aktifinde kooperatifin nakit mevcudu ile pasifinde nakit mevcudunun dağıtılacağı ortaklarının paylarını belirten basit bir tablo haline gelmiştir.

Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde de izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeri, yani özsermayesidir.

Buna göre vergilendirilecek olan tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktan hareketle ortaya çıkartılabilecektir.

Öte yandan, KVK m.17/4'e göre tasfiye kârı hesaplanırken, tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki servet değerlerine bazı ilaveler yapılacağı ve bu ilaveler neticesinde şekillenecek servet değerlerinin kıyaslamaya esas alınacağı belirtilmiştir.

Buna göre, tasfiye dönemi başındaki servet değerine yapılacak ilaveler;

- Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenir. Ortaklar tarafından yapılan söz konusu ödemeler, sermaye, kar veya ihtiyat hesaplarına ilave şeklinde olmalıdır. Bu şekildeki ödemeler, dönem başı servet değerine ilave edilerek vergiye tabi tutulmaları önlenmiş olur.

- Tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenir. Tasfiye sürecinde de kooperatifler vergiden istisna kazanç elde etmeleri durumunda tasfiye dönemi başı servet değerine ilave edilir. Böylece, tasfiye karı söz konusu kazanç kadar düşük tespit edilir ve söz konusu istisna kazanç vergiye tabi tutulmaz.

Aynı şekilde, tasfiye sürecinde ortaklara tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine eklenir.

Ortaklara yapılan ödemeler de iki grupta toplanabilir. Bunlar;

- Ortaklara, tasfiyeye girmeden önce, mevcut olan sermaye, yedek akçe veya ortak dışı işlemler nedeniyle elde edilen hasıladan kaynaklanan ödeme yapılabilir. Bunlar tasfiye dönemi başı servet değerine dahildir. Tasfiye sürecinde ödenmeleri durumunda tasfiye dönemi sonu bilançosunda yer almazlar. Tasfiye dönemi sonundaki servet değerine eklenerek, tasfiye dönemi kazancını olumsuz etkileri önlenmiş olur.

- Ödeme, tasfiye dönemi içinde doğan kazançlardan da olabilir. Tasfiye dönemi başındaki bilançoda yer almayan bir “servet değeri” tasfiye dönemi sonu servet değerine eklenmek suretiyle tasfiye karı olarak kavranması sağlanmış olur.

2.3. Tasfiyenin Zararla Kapanması Halinde Vergi Düzeltmesi

Tasfiyenin zararla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve önceki dönemlerde fazla ödenen vergiler mükellefe iade edilir. Nihai tasfiye sonucunda matrah beyan edilmesi halinde önceki tasfiye dönemlerinin düzeltilmesi söz konusu olmaz.

Tasfiye işlemleri sürerken vergi oranında meydana gelecek değişimler söz konusu düzeltme işleminin yapılmasını gerektirmeyecektir. Düzeltme işlemleri ancak son tasfiye döneminin zararla sonuçlanması halinde yapılacaktır.

Örnek:

27.10.2016 tarihinde tasfiyeye giren bir kooperatifte tasfiye 15.4.2020 tarihinde tamamlanmıştır. Bu kurumda 27.10.2016–31.12.2016 tarihleri arasındaki dönem birinci tasfiye dönemini, 2017, 2018 ve 2019 yılları ikinci, üçüncü ve dördüncü tasfiye dönemlerini, 1.1.2020–15.4.2020 tarihleri arasındaki dönem de beşinci ve son tasfiye dönemini oluşturacaktır.

Kooperatif;

I. Tasfiye döneminde	20.000-TL Kazanç,
II. Tasfiye döneminde	150.000-TL Kazanç,
III. Tasfiye döneminde	50.000-TL Zarar,
Son tasfiye döneminde ise	25.000-TL Zarar,

bildirmiştir.

Bu beyanlara göre ilk iki dönemde $(4.000 + 30.000 =)$ 34.000-TL (%20) kurumlar vergisi ödenmiştir.

Oysa tasfiyenin kesin ve nihai sonucuna göre kâr $[(20.000 + 150.000) - (50.000 + 25.000) =]$ 95.000-TL'dir. Bu matrah üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisi ise 19.000-TL olacaktır.¹⁰²

Bu durumda $(34.000 - 19.000 =)$ 15.000.-TL kuruma/kooperatife iade olunacaktır.

2.4. Tasfiyeden Herhangi Bir Aşamada Vazgeçilmesi Durumunda Vergilendirme

Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kooperatif hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Bu durumda tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı tasfiye döneminin başından itibaren geçerli olacak, tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçecektir.

Tasfiyesinden vazgeçilen kooperatifin geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri de tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlayacaktır.

Örnek:

Kooperatifin tasfiyeye giriş tarihi	: 14/2/2016
Tasfiyeden vazgeçme tarihi	: 15/4/2018
I. Tasfiye dönemi	: 14/2/2016-31/12/2016
II. Tasfiye dönemi	: 1/1/2017-31/12/2017
Normal beyan dönemi	: 1/1/2018-31/12/2018

Örnekten de anlaşılacağı üzere, tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihin içinde bulunduğu yıl başı itibarıyla normal beyan dönemine geçilmekte ve söz konusu tasfiyeden vazgeçme kararına ilişkin tarihin (15/4/2018) içinde bulunduğu üç aylık geçici vergi döneminin başından (1/4/2018) itibaren geçici vergi yükümlülüğü başlamaktadır.

¹⁰² Kurumlar vergisi oranı % 20 olarak dikkate alınmıştır.

2.5. Tasfiyede Zamanaşımı

Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan başlar.

Örnek:

11/2/2014 tarihinde tasfiyeye giren bir kooperatifin tasfiyenin 4/6/2018 tarihinde sonuçlanmış olması halinde tarh zamanaşımı 1/1/2019 tarihinden itibaren başlar ve 31/12/2023 tarihine kadar 11/2/2014 – 4/6/2018 tarihlerini kapsayan tasfiye dönemleri için tarhiyat yapılabilir.

2.6. Tasfiye Halinde KDV Uygulaması

Normal faaliyet dönemlerinde olduğu gibi tasfiye durumundaki kooperatiflerin KDV mükellefiyetleri aynen devam eder. Mükellefler bu dönemlerde diğer dönemlerde olduğu gibi, katma değer vergisine tabi işlemleri için vergi hesaplayarak beyan edecek, beyan ettikleri vergiden yüklenmiş oldukları vergiyi indirim konusu yapacaklardır.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu m.29/2’de, bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamının, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olması halinde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği hükme bağlanmış olup; aynı Kanun m.58’de de mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV’nin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısıyla, tasfiyeye giren kooperatiflerin tasfiye sonucunda devreden KDV’sinin bulunması halinde indirim imkanı kalmayan bu tutar, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

2.7. Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi

Tasfiye işlemlerinin incelenmesi talebini içeren dilekçenin vergi dairesine verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanacak; vergi incelemesinin bitmesini takip eden otuz gün içinde de

vergi dairesi, söz konusu vergi incelemesinin sonucunu tasfiye memurlarına bildireceklerdir.

Buna göre, kooperatiften alınması muhtemel vergilerin sonucu ortaya çıkıncaya kadar tasfiye memurlarının KVK m.17'ye göre varolan sorumlulukları devam edecektir.

3. Tasfiye ile İlgili Özelgeler

Sayı: B.07.1.GİB.4.22.15.01-2010/KDV-13-2-15

Tarih: 12/07/2011

Konu: Tasfiye halindeki kooperatife yapılan işlerde KDV oranı hk.

İlgide kayıtlı dilekçenizde; tasfiye halindeki kooperatifinizce yaptırılacak doğalgaz tesisatı işinin hangi oranda katma değer vergisine tabi olacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

...

Diğer taraftan, tasfiyeye girmiş bir konut yapı kooperatifinin görevi; alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi, kooperatif mal varlığının elden çıkarılması ve amacına uygun gerçekleştirdiği meskenleri üyelerine teslim etmek suretiyle tasfiyesinin sonuçlandırılmasıdır. Dolayısıyla, tasfiye halindeki kooperatifin bu işlemler dışındaki herhangi bir iş yapması halinde daha önce vergiden muaf veya istisna olmasını gerektiren durum ortadan kalkmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, tasfiye halinde olduğu anlaşılan Kooperatifinizin, tasfiyeye girdiği tarihten itibaren yaptıracığı inşaat taahhüt işlerinin KDV den istisna tutulması veya (%1) oranının uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla, bahse konu Tebliğler ve Sirkülerlerde yer alan şartlar sağlansa dahi tasfiye halindeki kooperatifinize verilecek inşaat taahhüt işleri dahil tüm hizmetler ile her türlü mal teslimleri, alınan mal veya hizmetin tabi olduğu oranda KDV ye tabi tutulacaktır.

... § ...

Tarih: 21/11/2011

Sayı: B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2010-14017-28-1034 1/11/2011

Konu: Tasfiyeye giren işletme kooperatifinin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, tasfiyeye giren kooperatifinizin elinde bulunan gayrimenkullerin satılması sonucu elde edilen gelirin üyelere dağıtılmasının kurumlar vergisi açısından ne şekilde vergilendirileceği; satışın ne şekilde belgelendirileceği; satışın katma değer vergisine (KDV) tabi olup olmayacağı, tabi olması halinde uygulanacak KDV oranı sorulmaktadır.

...

Bu itibarla, kooperatifinizin tasfiyeye girmesi nedeniyle satacağı arsa ve işyerlerinden elde ettiği kazancı ortaklara dağıtması halinde, bu ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması ve söz konusu tevkifatın muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, ortaklarınız tarafından elde edilen kâr payının menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanununun 22, 85 ve 86 ncı maddeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, tasfiyeye giren Kooperatifinizin aktifinde kayıtlı olan ancak ticareti yapılan gayrimenkullerin satışı KDV Kanununun 17/4-r maddesinde düzenlenen istisna kapsamında yer almadığından, bu satış işleminin genel hükümlere göre KDV ye tabi tutulması gerekmektedir.

... § ...

Sayı : 27575268-105[229-2015-355]-181228

Tarih: 29/07/2016

Konu: Tasfiye halindeki kooperatife ait arsanın satılması ve bedelin ortaklara dağıtılmasının KV, KDV ve VUK karşısındaki durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, kooperatifinizin 1995 yılında kurulduğu ve her üyeye bir konut yapmak suretiyle amacını gerçekleştirerek 01/01/2006 tarihinde tasfiyesinin sona erdiği, ancak imarsız olanarsadan belediye tarafından imar işlemi yapıldıktan sonra kesinti yapıldığı ve yapılan bu kesintinin kooperatifinize geri verildiği, kooperatifinizin yeniden ihyası için Ticaret Mahkemesine dava açıldığı, bu arsanın üçüncü şahıslara satıldıktan

sonra bedeli üyelere dağıtılarak kooperatifinizin tekrar kapatılacağı belirtilerek, bu işlem sonucunda kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi (KDV) ve Vergi Usul Kanunu yönünden yapılacak işlemler hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmiştir.

...

Bu itibarla, kooperatifinizin mahkemeye yaptığı ek tasfiye talebinin kabul edilerek ticaret siciline kaydının yapılmasını müteakip kurumlar vergisi yönünden durumunuz tasfiye halinde olan bir kooperatif olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi çerçevesinde değerlendirilecektir.

Buna göre; kooperatifinize ait arsadan imar uygulaması sonucu kesinti yapılan payın kooperatifinize geri verilerek tescil işlemleri yapıldıktan sonra satışı, kooperatifinizin arsa ticareti ile uğraşmaması ve söz konusu arsanın kooperatifiniz aktifinde iki yıldan fazla süreyle kayıtlı bulunması şartıyla 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

4. Kooperatiflerde Birleşme Halinde Vergilendirme

4.1. Kooperatifler Kanununa Göre Kooperatiflerin Birleşmesi

Kooperatiflerin birleşmelerine dair hüküm KK m.84'te yer almakta olup anılan hüküm aşağıdaki gibidir;

“D) Birleşme suretiyle dağılma:

Madde 84 – Bir kooperatif bütün aktif ve pasifleriyle diğer bir kooperatif tarafından devralınmak suretiyle dağıldığı takdirde aşağıdaki hükümler uygulanır:

- 1. Devralan kooperatifin yönetim kurulu, dağılan kooperatifin tasfiye hakkındaki hükümlere göre alacaklarını bildirmeye çağırır.*
- 2. Dağılan kooperatifin mameleki, borçları tediye veya teminata bağlanıncaya kadar ayrı olarak idare edilir. Yönetimi devralan kooperatifin yönetim kurulu üyeleri üzerine alır.*
- 3. Devralan kooperatifin yönetim kurulu üyeleri alacaklılara karşı yönetimin ayrı olarak yürütülmesinden şahsan ve zincirleme sorumludurlar.*

4. Mameleki ayrı olarak yönetildiği süre içinde, dağılan kooperatife karşı açılacak davalara dağılmadan önceki yetkili mahkeme bakar.
5. Dağılan kooperatif alacaklılarının devralan kooperatif ve onun alacaklıları ile olan münasebetlerinde, devralınan mallar aynı süre içinde dağılan kooperatife ait sayılır. Devralan kooperatifin iflası halinde ise bu mallar ayrı bir masa teşkil eder. Gerekirse yalnız dağılan kooperatifin borçlarının ödenmesinde kullanılır.
6. Her iki kooperatifin mameleki, ancak dağılan kooperatifin malları üzerinde tasarruf etmek caiz olduğu andan itibaren birleştirilebilir.
7. Kooperatifin dağılmasının tescili Ticaret Sicili memurluğundan istenir. Borçları ödendikten veya teminata bağlandıktan sonra kooperatifin kaydı sildirilir.
8. Kooperatifin dağılmasının tescili ile ortakları da bütün hak ve borçları ile birlikte devralan kooperatife katılmış olurlar.
9. Mameleki ayrı idare edildiği sürece dağılan kooperatifin ortakları yalnız onun borçları için ve o zamana kadar sorumluluklarının bağlı olduğu esaslar dairesinde takip olunabilirler.
10. Aynı süre esnasında, dağılan kooperatifin ortaklarının sorumlulukları veya ek ödeme yükümlülükleri birleşme neticesinde hafiflemeye uğradığı ölçüde, bu hafifleme dağılan kooperatifin alacaklılarına karşı ileri sürülemez.
11. Birleşme neticesinde dağılan kooperatifin ortakları için şahsi sorumluluk veya ek ödeme yükümlülüğü doğduğu veya ağırlaştığı takdirde birleşme kararı, ancak bütün ortakların 3/4 ünün çoğunluğu ile verilebilir. Sorumluluğa ve ek ödeme yükümlülüğüne mütedair hükümler birleşme kararına katılmamış olan ve bundan başka kararın ilanı tarihinden başlamak üzere üç ay içinde kooperatiftan çıkacağını bildiren ortaklara uygulanmaz.”

4.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kooperatiflerin Birleşmesi

Şirketlerin birleşmesi, ekonomik sebeplerin ortaya koyduğu zorunluluklar veya tarafların birleşmelerinden gördükleri faydalar sonucu ortaya çıkmaktadır. Şirket birleşmelerine neden olan çok sayıda sebep ileri sürülebilir. Ancak bu sebeplerin başında ekonomik nedenler ve yararlanılacak avantajlar gelir. Zira, şirketlerin birleşmesi demek; daha büyük sermaye organizasyonu ve kazanç elde etme yani şirketlerin büyümesi anlamına gelmektedir.¹⁰³

Kurumlar Vergisi Kanununun 18., 19 ve 20. maddeleri birleşme işlemlerinin vergilendirilmesine ilişkin kanuni düzenlemeler içermektedir. KVK'nın 18. maddesi “*vergili birleşmeyi*” düzenlerken KVK'nın 19. maddesi ise “*vergisiz birleşmeyi*” düzenlemektedir. Aşağıda vergili birleşmenin Kanunu düzenlemesi verilecek olup, ağırlıklı olarak vergisiz birleşme (devir) üzerinde durulacaktır.

Yukarıda alıntılanan KK m.84 hükmüne karşın KVK'nın “*Birleşme*” başlıklı 18. madde hükmünde;

“MADDE 18- (1) Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.

(2) Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, müfesihi kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdaki alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir.

(3) Kanunun 17 nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur.”

¹⁰³ UYSAL, Ali – EROĞLU, Nurettin, “Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu”, 2. Bası Ankara 2008, s.717-718

denilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde de;

*“(1)Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dâhilinde gerçekleşen **birleşmeler devir hükmündedir:***

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye 'de bulunması.

b) Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.”

*(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde **tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.”***

denilmektedir.

Birleşmenin devir şeklinde gerçekleşebilmesi için gerekli olan ilk şart, devrolan ve devralan kurumların niteliğine bağlanmıştır. KVK m.3'te kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar, tam mükellef sayılmıştır. Dolayısıyla, birleşmenin devir olarak gerçekleşebilmesi için gerekli olan ilk şart devreden ve devralan kurumların her ikisinin de tam mükellef kurum olmasıdır.

KVK m.19 hükmüne göre, birleşmenin devir şeklinde gerçekleşebilmesi için gerekli olan diğer şart, bir kooperatifin kayıtlı değerler üzerinden bütün aktif ve pasifleriyle ancak diğer bir başka kurum/kooperatif tarafından devralınmak suretiyle birleşebilmesi ve dağılmasıdır.

Öte yandan, KVK m.19'da kurumların “devir, bölünme ve hisse değişimi” halinde uygulanacak hükümlere de yer verilmiştir. Buna göre, anılan maddede “birleşme”, “tam bölünme”, “kısmi bölünme” ve “hisse değişimi” hükümlerine yer verilirken; tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişiminin ancak tam mükellef sermaye şirketleri arasında yapılabileceği öngörülmüştür.

Oysa kooperatifler TTK m.124 uyarınca ticaret şirketleri arasında sayılmakla birlikte bunlardan sermaye şirketleri sınıfına girmemektedir.

TTK m.137'ye göre Kooperatifler;

- a) Kooperatiflerle,
- b) Sermaye şirketleriyle ve
- c) Devralan şirket olmaları şartıyla, şahıs şirketleriyle, birleşebilirler.

Bu durumda, KVK’da yapılan açıklamalar ancak “*kooperatiflerin bir başka kurumla/kooperatifle birleşme suretiyle dağılması*” ön şartına uygun olarak değerlendirilmelidir.

Öte yandan, KVK’nın “*Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme*” başlıklı m.20 hükmünde bu konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur.

Buna göre, kooperatiflerin bir başka kurum/kooperatifle birleşme suretiyle dağılması durumunda, birleşme suretiyle dağılacak olan kooperatifin sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecektir. Bu kooperatiflerde varsa birleşmeden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Birleşme suretiyle dağılacak olan kooperatif ile birleşilen Kurum/kooperatif;

i. Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları birleşme suretiyle dağılacak olan kooperatife ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

ii. Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, birleşme suretiyle dağılacak olan kooperatifin önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesihi kooperatife ait kurumlar vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme suretiyle dağılacak olan kooperatifin bağlı bulunduğu vergi dairesine vereceklerdir.

Birleşilen kurum/kooperatif, “*birleşme suretiyle dağılacak olan kooperatifin tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini*” münfesihi kooperatifin birleşme

sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder.

Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan/kooperatiften ayrıca teminat isteyebilir. KVK uygulanmasında, mahallin en büyük mal memuru vergi dairesi başkanlığının bulunduğu illerde vergi dairesi başkanları, diğer illerde ise defterdarlardır.

Verilecek beyannamelerin ekine söz konusu taahhütname ile devre ilişkin bilançonun ve gelir tablosunun bağlanması gerekmektedir.

Devir nedeniyle münfesi hale gelen kooperatifin, devir tarihine kadar ödediği geçici vergiler, devir dolayısıyla vergilenecek devir öncesi kazanç üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Mahsup edilemeyen tutarın kalması halinde, bu tutar birleşilen kooperatifin varsa kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

4.2.1. Devir Halinde Yenileme Fonu Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu m.19 kapsamında gerçekleşen devirlerde, devir olan kooperatifin bilançosunda yer alan yenileme fonunun devir alan kurum/kooperatif bilançosuna intikal ettirilmesi mümkündür.

Ancak, yenileme fonunun kullanılabileceği üç yıllık sürenin devir alınan kurumda yenileme fonunun ayrıldığı hesap dönemi birinci yıl kabul edilmek suretiyle hesaplanması ve bu süre içinde kullanılmamış olan kârın üçüncü yılın sonunda devir alan kurumun vergi matrahına eklenmesi gerekir.

Söz konusu yenileme fonunun bir iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde ise devir alan kurum tarafından iktisap edilecek iktisadi kıymetin devir olan kurum tarafından satılan iktisadi kıymetle aynı nev’iden olması gerektiği unutulmamalıdır.

4.2.2. Devir Halinde Amortisman Uygulaması

Devir sonucunda devre konu iktisadi kıymetler, kayıtlı değerleri üzerinden; aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif ve pasif hesaplarla birlikte devrolunacağından, söz konusu iktisadi kıymetlerin

devir işleminin amortisman uygulamaları bakımından ilk iktisap olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Diğer bir ifadeyle devralan kurumda/kooperatifte devir işlemi nedeniyle devrolan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edilecektir.

4.2.3. Devir Halinde Zarar Mahsubu

Devir halinde, varlıkları devralan kurumlar/kooperatifler, devralınan kurumların zararlarını aşağıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde mahsup imkanına sahiptirler.

Buna göre devralan kurumlar/kooperatifler, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra; devir halinde devralınan kooperatiflerin devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını kazançlarından indirebileceklerdir. Devir halinde devreden zarar tutarları, devralınan kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır.

Devir halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

- Devralınan kooperatiflerin son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devir neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun/kooperatifin, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi,

gerekmektedir.

4.3. Katma Değer Vergisi Kanununa Göre Kooperatiflerin Devir İşlemleri

3065 sayılı KDVK'nun (17/4-c) maddesi, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılan devir işlemlerini vergiden istisna edilmiştir.

Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmayacağı için önceki kooperatife ait devreden KDV tutarları yeni kurum/kooperatif tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.

Bu düzenlemeye göre, birleşme işleminin KDVK m.17/4-c'ye göre Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen şartları taşıyan bir devir

işlemi olması halinde, katma değer vergisinden istisna tutulması gerekmektedir.

5. Birleşme ile İlgili Özelgeler

Sayı: B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-153 09/02/2012

Tarih: 09.02.2012

Konu: Yapı kooperatifinin yeni kurulacak olan işletme kooperatifi ile birleşmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 81 inci madde hükümlerine uygun olarak konutların ortaklar adına tescil ettirildiği, ancak mahkemeler sebebiyle 6 aylık süre geciktirilmiş olduğundan aynı madde gereğince yapı kooperatifini işletme kooperatifine dönüştürme hakkınızı kaybettiğiniz, yapı kooperatifini tasfiye etmek yerine bütün aktif ve pasifi ile birlikte yeni kurulacak işletme kooperatifi ile birleştireceğiniz belirtilerek, söz konusu birleşmenin kurumlar vergisi ve katma değer vergisine tabi bir işlem olup olmadığı ile vergiye tabi bir işlem olması halinde bu vergiye ilişkin mükellefiyetin hangi kooperatife ait olduğu hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; kooperatifiniz ile yeni kurulacak işletme kooperatifi arasında gerçekleştirilecek birleşme işleminin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında "devir" olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu devir işleminin anılan Kanunun 19 ve 20 nci maddelerinin birinci fıkraları çerçevesinde gerçekleşmesi durumunda ise, devir işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Ayrıca bu devir işleminin katma değer vergisinden istisna tutulması ve infisah eden konut yapı kooperatifi tarafından yüklenilen ve indirilmeyen vergilerin devralan işletme kooperatifi tarafından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

... § ...

Sayı: B.07.1.GİB.0.02.63/6314-370/45491

Tarih: 02.05.2008

Konu: Mükteza hk.

İlgide kayıtlı yazınız ekinde bulunan ve İliniz Tapu Sicil Müdürlüğü'ne hitaben yazılan tarih ve sayılı özelgenizde,Konut Yapı Kooperatifinin bütün aktif ve pasifiyle birlikte Turizm Geliştirme Kooperatifi ile birleşmesi sırasında tapu da yapılacak işlemlerden harç aranılmaması yönünde görüş verildiği anlaşılmaktadır.

...

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemlerinin 492 sayılı Harçlar Kanununun 123 üncü maddesi hükmüne göre harçlardan istisna edilmesi gerekmektedir.

Ancak, kooperatifler 492 sayılı Kanunun 123 üncü maddesinde yer almadığından, kooperatiflerin yapacağı bu tür işlemlerin harca tabi tutulması icabeder.

... § ...

Sayı: B.07.1.GİB.4.35.16.01.176300-612

Tarih: 21.06.2012

Konu: Kooperatifin nevi değiştirerek anonim şirkete dönüşmesi halinde aktifte kayıtlı gayrimenkullerinin defter değeri ile gerçek değeri arasındaki farkın ne şekilde vergilendirmeye tabi tutulacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf ve gayri faal olduğu, kooperatifinizin aktifine kayıtlı gayrimenkullerin piyasadaki gerçek değerinin ilgili mahkemede tespit ettirileceği, bu işlemten sonra kooperatifinizin nevi değiştirerek anonim şirkete dönüşeceği belirtilerek, söz konusu gayrimenkullerin defter değeri ile gerçek değeri arasındaki farkın ne şekilde vergilendirmeye tabi tutulacağı ve bu iki işlemin vergi uygulamalarında ne sonuç doğuracağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Bu çerçevede; kooperatifinizin devir tarihindeki bilânço değerlerinin, nev'i değişikliği suretiyle kurulacak anonim şirket tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi kaydıyla söz konusu devir işlemi 5520 sayılı Kanunun 19. maddesi kapsamında gerçekleştirilen bir devir işlemi olarak kabul edilecektir.

Öte yandan, söz konusu nev'i değişikliğinde, 5520 sayılı Kanunun 20. maddesinde belirtilen şartlara uyulduğu takdirde devir nedeniyle doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Bu çerçevede, kooperatifiniz genel kurulunun nev'i değişikliği kararı alması üzerine anonim şirkete dönüşüm süreci başladığından, bu tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis ettirilmesi ve devir tarihi itibarıyla hazırlanan ve müştereken imzalanan kooperatifinize ait kurumlar vergisi beyannamesinin nevî değişikliğinin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bağlı bulunduğunuz vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Ayrıca, nevî değişikliği sonucu kurulacak anonim şirket, kooperatifinizin tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini beyanname ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edecek ve söz konusu taahhütname ile birlikte devre ilişkin bilanço ve gelir tablosu da verilecektir.

ÜÇÜNCÜ KISIM **ÇEŞİTLİ ÖZELGELER**

1. Belediyeler Tarafından Alınan İlan ve Reklam Vergisi hk.**Sayı: 60938891-175.02[2018]-E.2075****Tarih: 16.01.2019****Konu: Belediyeler Tarafından Alınan İlan ve Reklam Vergisi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 4572 sayılı ... Kanunun 6 ncı maddesi gereği bu Kanuna göre kurulmuş bulunan kooperatifler ve birliklerin faaliyetlerinde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduklarından bahisle 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatifi ve Birlikleri Hakkındaki Kanun ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu kapsamında kurulmuş olan ... Yağlı Tohumlar Tarım Satış Kooperatifleri Birliği ve Birliğe bağlı Kooperatiflere ait tesislerin isimlerinin yazılı olduğu levhaların ilan ve reklam vergisine tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmaktadır.

...

Buna göre, belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, ilan ve reklam vergisine tabi olacak; ilan ve reklam vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişiler olacak; işyerlerinin içine ve dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı 1/2 metrekareyi aşmayan ışıksız levhalardan ilan ve reklam vergisi aranılmayacak, bu nitelikteki ilan ve reklamların alanının 1/2 metrekareyi aşması durumunda ise aşan kısmı vergiye tabi tutulacaktır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, tarım satış kooperatif birliklerinin ve birliğe bağlı kooperatiflere ait tesislerin isimlerinin yazılı olduğu levhaların 1163 sayılı Kanunun 93 üncü maddesine ve 4572 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (d) fıkrasına göre ilan ve reklam vergisinden muaf tutulması mümkün bulunmamaktadır.

... § ...

2. Taşıma kooperatifinin yapı kooperatifine dönüştürülmesinde aktifte kayıtlı arsa ve taşıtların devrinde vergilendirme hk.

Sayı: 93767041-125[4-k/2013/17]-15686

Tarih: 05.02.2018

Konu: Taşıma kooperatifinin yapı kooperatifine dönüştürülmesinde aktifte kayıtlı arsa ve taşıtların devrinde vergilendirme.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekli dilekçenizde, Kooperatifinizin olağan genel kurulu kararı ile ana sözleşme değişikliği yaparak taşıma kooperatifinden konut yapı kooperatifine dönüşeceği, Kooperatifinize ait bir adet arsa ve iki adet ticari olmayan binek otomobilin bulunduğu belirtilerek, tür değişikliği nedeniyle söz konusu taşıtlar ile arsanın devri ve mükellefiyetiniz ile ilgili olarak kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mevzuatı açısından Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden: ...

Buna göre, genel kurul kararıyla ana sözleşmede değişiklik yapılarak unvanınızın taşımacılık kooperatifinden konut yapı kooperatifine dönüştürülmesi durumunda, yapı kooperatifinin 5520 sayılı Kanunun 4/1-k maddesinde yer alan şartları taşıması ve faaliyet sırasında da bu şartlara fiilen uyması halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkündür.

Ancak, yapı kooperatiflerinin kuruluş amacı ortaklarına konut veya işyeri inşaa etmek ve ettirmek olduğundan, yapı kooperatifi bünyesinde bu amaç dışında faaliyette bulunulması durumunda, ortak dışı işlem yapıldığı kabul edilecek ve bu işlemlere başlanıldığı tarih itibariyle de kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden: ...

Buna göre, KDV mükellefiyeti bulunan Kooperatifinizin unvanının genel kurul kararıyla ana sözleşmede değişiklik yapılarak taşıma kooperatifinden konut yapı kooperatifine dönüştürülmesi KDV'nin konusuna girmediğinden, Kooperatifinize ait bir adet arsa ve iki adet ticari olmayan binek otomobil için unvan değişikliği nedeniyle KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

... § ...

3. Elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçiş hk.**Sayı: 11395140-105[VUK1-20138]-263984****Tarih: 27.12.2016****Konu: Elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçiş.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; kooperatifinizin muhtasar ve KDV yönünden mükellefiyetinin bulunduğu, kurumlar vergisinden muaf olduğu, 2016 yılında üyelerine konut teslimlerini gerçekleştirdiği ve amacına ulaştığından dolayı 10/06/2016 tarihinde tasfiyeye girdiği, tasfiyenin 2017 takvim yılında sonlandırılacağı, üyelere yapılan konut teslimlerinden dolayı düzenlenen faturalar üzerine 454 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde bulunan hadlerin aşıldığı belirtilerek e-Fatura ve e-Defter uygulamalarına hangi tarihte geçmeniz gerektiği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Buna göre; kooperatifinizin 454 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen hadleri 2016 hesap döneminde aşması nedeniyle anılan Tebliğ gereği e-Fatura ve e-Defter uygulamalarına; 2016 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başı olan 1.1.2018 tarihi itibarıyla geçmesi gerekmektedir. Ancak kooperatifinizin tasfiye sürecinin yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda 1.1.2018 tarihinden önce sonlandırılması ve ticaret sicilinde tescil edilmesi halinde e-Fatura ve e-Defter uygulamalarına dahil olma zorunluluğunuzun bulunmayacağı tabiidir.

... § ...

4. Yolcu Taşıma Kooperatiflerine Ödenen Gecikme Ücretleri hk.**Sayı: 18008620-125[ÖZG-2013-8]-19****Tarih: 16/06/2015****Konu: Yolcu Taşıma Kooperatiflerine Ödenen Gecikme Ücretleri.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, kooperatif üyelerinizin taşıma işini kendi nam ve hesabına yapan ve kendi adlarına mükellefiyetleri bulunan minibüs sahiplerinden oluştuğu, kooperatifinizin genel kurul kararına göre, minibüslerin yolcu indirme ve bindirme duraklarına gelmiş olması gereken dakikada gelmemesi halinde geciktikleri her dakika için ... TL. gecikme ücreti ödedikleri belirtilerek, söz konusu gecikme ücretleri için minibüs sahipleri adına fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, KDV oranı, Kurumlar Vergisi yönünden herhangi bir istisnanın olup olmadığı ile minibüs sahiplerinin bu faturaları Gelir Vergisi ve KDV yönünden indirim konusu yapıp yapamayacakları hususlarında bilgi verilmesi istenilmektedir.

I - KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Ayrıca, sözkonusu Kanunda, taşımacılık kooperatiflerinin üyelerinden aldıkları gecikme ücretlerinin kurumlar vergisinden istisna olduğuna ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Buna göre, Kooperatifiniz üyelerince ödenen gecikme ücretlerinin, Kooperatifinizin kurum kazancının bir unsuru sayılarak vergiye tabi kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir.

II - KATMA DEĞER VERGİSİ VE VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

Bu hükümler çerçevesinde, Kooperatifinizin genel kurulunda alınan karara istinaden üyelerinden tahsil ettiği durak gecikme bedellerinin, hizmetin karşılığını teşkil eden bedel olarak %18 oranında KDV'ye tabi tutularak minibüs sahipleri adına azami yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, gerçek usulde KDV mükellefi olan üyeleriniz tarafından ödenen söz konusu gecikme ücretlerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması ve düzenlenen faturada gösterilen KDV'nin ise teslim ve hizmetlerine ilişkin olarak hesaplanan KDV'den indirimi mümkün bulunmaktadır.

5. Tarımsal Sulama Kooperatifinin elektrik üretimi karşılığında fatura düzenleyip düzenlemeyeceği hk.

Sayı: 37538499-125[4-2015-1]-38

Tarih: 12/11/2015

Konu: Tarımsal Sulama Kooperatifinin elektrik üretimi karşılığında fatura düzenleyip düzenlemeyeceği

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ek dilekçede, Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numarasında kayıtlı tarımsal sulama kooperatifi olduğunuzu, kooperatif üyelerini köyde yaşayanların oluşturduğunu, kooperatifinizin kuruluş amaçlarına bağlı kalarak tarımsal sulama faaliyetinizde kullanmak amacıyla, tesisinizin ihtiyacı olan elektriğin bir kısmını karşılayacak seviyede üretim kapasitesine sahip güneş panellerinden üretilen elektriğin, teknik imkansızlıklar dolayısıylaElektrik Dağıtım A.Ş. iletim hattı üzerinden tesisinize aktarıldığı ve kalan elektrik ihtiyacınızın yine söz konusu Şirketten temin edildiği belirterek, EDAŞ'a verilen elektriğin kooperatifinizin daha önce tahakkuk etmiş ve bundan sonraki dönemlerde de tahakkuk edecek olan elektrik borçlarınıza mahsup edilip edilemeyeceği, güneş panellerinden üretmiş olduğunuz elektriğin EDAŞ'a tesliminde fatura düzenlemenizin gerekip gerekmediği ile katma değer vergisi ve kurumlar vergisi yönünden vergiden muaf tutulmanızın mümkün olup olmadığı hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

I-Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

...

Bu çerçevede, kooperatifinizin ana sözleşmesinde belirtilen faaliyet konusuna dahil, ticari amaçlı olmayan ve tarımsal sulama faaliyetinizde kullanmak amacıyla, tesisinizin ihtiyacı olan elektriğin bir kısmını karşılayacak seviyede üretim kapasitesine sahip güneş panellerinden ürettiğiniz elektriğin, teknik imkansızlıklar dolayısıyla Elektrik Dağıtım A.Ş. iletim hattı üzerinden tesisinize aktarılması ve kalan elektrik ihtiyacınızın yine söz konusu Şirketten temin edilmesi; üretmiş olduğunuz elektriğin ise daha önce tahakkuk etmiş ve bundan sonra tahakkuk edecek elektrik borçlarınıza mahsup edilmesi işlemi ortak dışı işlem

olarak kabul edilmeyecek olup, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer alan diğer şartların da sağlanması halinde, kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün olacaktır.

Ancak, güneş panellerinden üretilen elektrik miktarının tarımsal sulama faaliyetiniz için gerekli miktardan fazla olması ve üretim fazlasının üçüncü kişilere satılması halinde "Sadece ortaklarla iş görülmesi" şartı ihlal edileceğinden, kooperatifinize kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirileceği tabiidir.

II- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

...

Buna göre, Kooperatifinizin ana sözleşmesinde belirtilen faaliyet konusuna dahil, ticari amaçlı olmayan ve tarımsal sulama faaliyetinizde kullanmak amacıyla, tesisinizin ihtiyacı olan elektriğin bir kısmını karşılayacak üretim kapasitesine sahip güneş panellerinden üretilen elektriğin, teknik imkansızlıklar dolayısıyla iletim hattı üzerinden tesisinize aktarılmasına yönelik Elektrik dağıtım A.Ş. ne teslimi KDV nin konusuna girmemektedir.

Ancak, güneş panellerinden üretilen elektrik miktarının tarımsal sulama faaliyetiniz için gerekli miktardan fazla olması ve üretim fazlasının üçüncü kişilere satılması halinde KDV mükellefiyetinizin tesis ettirileceği ve söz konusu teslimlerde KDV hesaplanacağı tabiidir.

III-Vergi Usul Kanunu Yönünden:

Buna göre, kooperatifinizce üretilecek elektrik enerjisinin yine kooperatifinize ait tarımsal sulama işinde kullanılmak amacıyla elektrik dağıtım şirketine verilmesi durumunda müşteriye satılan bir mal veya yapılan bir iş söz konusu olmadığından, bu işlemler nedeniyle fatura düzenlenmesi mümkün bulunmamaktadır.

... § ...

6. Konut yapı kooperatifinin belediyeden satın aldığı dairelerin üyelerine tesliminin Kurumlar Vergisi ve KDV karşısındaki durumu ile belge düzeni hk.

Sayı: 27575268-105[229-2016-211]-398668

Konu: Konut yapı kooperatifinin belediyeden satın aldığı dairelerin üyelerine tesliminin Kurumlar Vergisi ve KDV karşısındaki durumu ile belge düzeni hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, kooperatifinizin 23.12.2015 tarihinde kurularak, ticaret siciline tescil edildiği, 04.02.2016 tarihinde belediyeden tapuda tarla vasfında olan bir taşınmazı KDV ödemeksizin satın aldığı, alınan taşınmazın üzerinde iskanı mevcut 28 daireli 2 apartman bulunduğu, tarla vasfında bulunan söz konusu taşınmazın cins tashihi yapılarak 28.02.2016 tarihinde mesken haline dönüştürüldüğü belirtilerek, 28 üyeli kooperatifinizin aktifinize kayıtlı bulunan söz konusu meskenlerin üyelerinize teslim edilmesi durumunda, kooperatifiniz adına Kurumlar Vergisi ve KDV yönünden mükellefiyet tesis edilip edilmeyeceği ile belge düzeni hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

Buna göre, konut yapı kooperatifinizin üçüncü kişilerden satın aldığı konutları üyelerine teslimi 3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olup, Kooperatifinizin KDV mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

... § ...

7. Kooperatifin jeneratör alması ve montajının yaptırılmasının inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilip, %1 oranında katma değer vergisine (KDV) tabi tutulup tutulmayacağı hk.

Sayı:50426076-130[28-2015/20-1204]-140

Tarih:01/10/2015

Konu:Kooperatifin jeneratör alması ve montajının yaptırılmasının inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilip, %1 oranında katma değer vergisine tabi tutulup tutulmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge telep formunuzda, Kooperatifinizin jeneratör alımı ve montajının yaptırılmasının inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorulmaktadır.

Özelge talebiniz eki jeneratör alımına ilişkin satış sözleşmesinin incelenmesinden montaj ve buna ilişkin inşaat işlerinin Kooperatifiniz tarafından yerine getirileceğine yönelik hükümlere yer verildiği anlaşılmış olup, bu çerçevede jeneratör satış işleminin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Buna göre, inşaat taahhüt işi olarak kabul edilemeyecek söz konusu jeneratör alımında malın tabi olduğu oranda KDV uygulanması gerekmektedir.

... § ...

8. Konut Yapı Kooperatiflerce emanet usulüyle yaptırılan inşaat taahhüt işleri ve parsellerin satılması veya ortaklara tahsisinde KDV hk.

Sayı:B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2009-14008-100-1002

Tarih:16/11/2011

Konu:Konut Yapı Kooperatiflerce emanet usulüyle yaptırılan inşaat taahhüt işleri ve parsellerin satılması veya ortaklara tahsisinde KDV

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, mülkiyeti kooperatifinize ait olan ve 90 parselden meydana gelen arsa üzerine emanet usulü ile 27 adet konut yaptırılacağı ve bu konutları üyelere dağıtılacağı, geri kalan parsellerden 27 adedinin ortaklara verileceği ve 36 parselin ise konutların yapımında kullanılmak üzere satılacağı belirtilerek, söz konusu parsellerin satılması veya ortaklara tahsisi ile 27 konutun inşası nedeniyle gerçekleştirilecek ödemelerin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi karşısındaki durumu hakkında görüş talep edilmektedir.

...

Buna göre, Kooperatifiniz tarafından 13/6/2002 tarihinde iktisap edilen araziye imar planlarının uygulanması sonucu ortaya çıkan arsaların 27 adedinin üyelerinize satışı suretiyle devri ve 36 adedinin de üyeleriniz dışındakilere satışı, bu kıymetlerin ticaretinin yapılması nedeniyle KDV Kanununun 17/4-r maddesindeki istisna kapsamında yer almamakta, genel hükümlere göre KDV ye tabi bulunmaktadır.

... § ...

9. Kooperatifin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve internet üzerinden beyanname verme ve form Ba-Bs bildiriminde bulunup bulunmayacağı hk.

Sayı: 27575268-105[Mük257-2012-9208]-843

Tarih: 20/08/2015

Konu: Kooperatifin Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve internet üzerinden beyanname verme ve form Ba-Bs bildiriminde bulunup bulunmayacağı

İlgi özelge talep formunuzda; Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, kooperatifinize ait 2 ayrı grupta ortak kaydınız bulunduğu, kooperatifinizin birinci grup ortakları için mevkiinde, ikinci grup ortaklarınız için ise OSB'de arsa alındığı, mevkiinde alınmış olan arsa için 24 kayıtlı ortağınızın bulunduğu, bu arsanızla ilgili olarak herhangi bir işleminizin söz konusu olmadığı, mevkiinde bulunan arsa tapularınızdan söz konusu arsalara belirli hisseler ile sahip olunduğu ve bu arsalara ilişkin olarak henüz inşaaata başlanılmadığı, yapı ruhsatının alınmadığı ve kat karşılığı sözleşmenin yapılmadığı,

... OSB'deki arsanıza ise 4 kişinin ortak olduğu ve bu arsanın 20.06.2014 tarihinde "Düzenleme Şeklinde Taşınmaz Satış Vaadi ve Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesine" istinaden müteahhit bir firmaya verildiği ve bu sözleşme karşılığında söz konusu arsanıza yapılacak iş merkezinden 4 adet işyerinin kooperatifiniz ortaklarına verileceği belirtilerek; kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden muafiyetinizin devam edip etmeyeceği, kurumlar vergisi muafiyetinizin devam etmesi ve katma değer vergisi mükellefiyetinizin açılması halinde, katma değer vergisi beyannameleri ile Ba-Bs bildirim formlarının kağıt ortamında verilir verilmeyeceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmiştir.

A-Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

...

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartları taşımanız halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.

B-Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

...

Özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, söz konusu toplu işyeri yapı kooperatifinizin bağımsız bir kooperatif olduğu, küçük sanayi sitesi kurulması amacıyla oluşturulan bir kooperatif konumunda bulunmaması nedeniyle küçük sanayi sitesinin kurulmasından, oluşturulmasından ve yönetilmesinden sorumlu olmadığı anlaşılmıştır.

Söz konusu hüküm ve ilgili Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde; müteahhit firma tarafından Kooperatifinize yapılan işyeri teslimleri ile Toplu İşyeri Yapı Kooperatifinizin üyelerine yapacağı işyeri teslimleri genel oranda (% 18) KDV ye tabi olacaktır.

C-Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme:

...

Yukarıda yer alan açıklamalara göre; kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olması halinde; muaftiyetten yararlanılan hesap döneminden itibaren Ba-Bs bildirim formu verme yükümlülüğü bulunmamakta olup, kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olmaması halinde ise muaftiyet şartlarının ihlal edildiği dönemden itibaren Ba-Bs bildirim formu verme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Diğer taraftan, kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayan mükelleflerin muhtasar ve Katma Değer Vergisi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunlulukları bulunmamaktadır. Dolayısıyla kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunmaması halinde Muhtasar ve Katma Değer Vergisi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme mecburiyetinin olmadığı, kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunması halinde ise; Muhtasar ve Katma Değer Vergisi beyannameleri ile Ba-Bs bildirim formlarını elektronik ortamda gönderme mecburiyetinin bulunduğu tabiidir.

... § ...

10. Kooperatifin ana faaliyet konusu dışında işlem yapması durumunda Kurumlar Vergisi mükellefiyeti hk.**Sayı: 51421814-125[4-2014/107]-105****Tarih: 26/05/2015****Konu: Kooperatifin ana faaliyet konusu dışında işlem yapması durumunda Kurumlar Vergisi mükellefiyeti**

... Vergi Dairesi Müdürlüğünün 28.0..2014 tarih ve sayılı yazısı ekinde alınan ilgide kayıtlı özelge talep formunuzda, kooperatifinizin ortaklarının sulama suyu ihtiyacını sağladığı, sulama ve ortak aidatı dışında başkaca bir geliri olmadığı, kurumlar vergisi ve KDV yönünden mükellefiyet kaydı bulunmadığı bildirilerek kooperatifinizin asıl faaliyet konusu olan sulama dışında ana sözleşmesindeki kırsal turizm ortaklarınıza ve yakınlarına sosyal faaliyetlerde bulunmak amacıyla hazineye ait yeri çay bahçesi, lokanta, piknik alanı ve benzeri faaliyet konularında işletmek istediğiniz belirtilerek kurumlar vergisi ve KDV mükellefiyeti yönünden durumunuzun ne olacağı hususunda bilgi verilmesi istenilmiştir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Buna göre, asıl faaliyet konusu ortaklarının tarımsal sulama ihtiyacını karşılamak olan kooperatifinizin ana sözleşmesinde yer alan, ancak asıl faaliyet konusu dışında kalan kırsal turizm ile ortaklarının ve bunların yakınlarının sosyal faaliyetlerinde kullanılmak üzere hazineye ait kargir bina ve arsasının çay bahçesi, lokanta, piknik alanı ve benzeri faaliyet konularında işletilmesi, muafiyet şartlarından biri olan "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartının ihlali sayılacağından ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek olup, söz konusu faaliyetlere başlanıldığı tarihten itibaren gerek sulama ve gerekse çay bahçesi, lokanta vb. işletmecilik faaliyetleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Bu nedenle yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde, kooperatifinizce yapılan zirai amaçlı su teslimlerinin Katma Değer Vergisinden istisna tutulması, ancak çay bahçesi lokanta vb. faaliyetleriniz katma değer vergisine tabi olduğundan katma değer vergisi mükellefiyetinizin tesis edilmesi gerekecektir.

... § ...

11. Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti hk.

Sayı: 85550353-125[2014-1-1]-10-15/06/2015

Tarih:15/06/2015

Konu: Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti

İlgili kayıtlı özelge talep formunuzda, kooperatifinizin üst birlik üyesi olduğunu, ortak dışı satış yapmayıp kar dağıtmadığı belirtilerek, kurumlar ve damga vergisi yönünden mükellefiyet durumunuz ile fatura basımı halinde ne yapılması gerektiği hususunda bilgi istenilmektedir.

Kooperatifçe yapılan bir işlemin ortak içi işlem olarak dikkate alınabilmesi için; işlem, faaliyet amacına, diğer bir ifadeyle, kooperatifin ana sözleşmesinde belirtilen uğraşı konusuna dahil olmalıdır ve faaliyet amacına dahil olan işin münhasıran kooperatif ortağıyla yapılması gerekmektedir.

Ayrıca anılan Tebliğin, "4.13.1.4.1. Üretim kooperatiflerinde ortak dışı işlemler" başlıklı alt bölümünde de, üretim kooperatiflerinin, ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmalarının ortak dışı işlem sayılmadığı, ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılmasının ise ortak dışı işlem sayılacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Bununla beraber, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmaları hususunda Kurumlar Vergisi Kanununda üst birliğe üye olma şartı bulunmamaktadır.

Buna göre, kooperatifinizin Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartlar ile konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen şartları taşıması halinde, üst birliğe üye olup olmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.

... § ...

12. Kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyetinden tekrar muafiyete geçerek tasfiye işlemlerini gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceği hk.

Sayı: 43626428-001.02-8

Tarih: 30/03/2015

Konu: Kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyetinden tekrar muafiyete geçerek tasfiye işlemlerini gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceği.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Kooperatifinizin 1996 yılında kurulduğu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendindeki şartları yerine getirmek suretiyle kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanıldığı, 1996 yılında Kooperatifinizce alınan aktifinize kayıtlı dükkânların Aralık 2013 döneminde ihale yolu ile satışının yapıldığı, satış sonrasında kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edildiği ve bu satışlar dolayısıyla oluşan kazancın vergilendirildiği, Kooperatifinizin 28/1/2014 tarihinde tasfiyeye girdiği belirtilerek, tasfiye işlemleri gerçekleştirilirken mükellefiyetinizin sonlandırılmasının mümkün olup olmadığı hususunda Defterdarlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

...

Diğer yandan; tasfiye, kurumların fesih ve infisahını teminen, kurum mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının tayin ve tespiti ile alacaklarının tahsili, mevcutlarının nakde çevrilerek borçlarının ödenmesi ve geri kalan nakdin ortaklara kanun ve ana sözleşme hükümlerine göre dağıtılmasını temin eden işlemler sürecidir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 28/1/2014 tarihinde tasfiyeye giren kooperatifinizin, tasfiyeye girdiği tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin devam etmesi ve tasfiye sonuçlanana kadar vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesi gerekmektedir.

... § ...

13. Yardımlaşma kooperatifinin üyelerine verdiği borç paraların vergilendirilmesi hk.**Sayı: 84974990-130[2011-1-1-99]-942****Tarih: 26/09/2014****Konu: Yardımlaşma kooperatifinin üyelerine verdiği borç paraların vergilendirilmesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; kooperatifiniz ana sözleşmesinde belirtilen amaçlar doğrultusunda üyelerinize kredi verme işlemi ile kooperatifinize ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi karşılığında alınan bedellerin kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve banka sigorta muameleleri vergisine tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

A-Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirme:

...

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, kooperatifinize ait gayrimenkullerin üçüncü kişilere kiraya verilmesi işlemi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesindeki muafiyet şartlarından "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartını ihlal edici nitelikte olduğundan, bu işlemlerin başladığı tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerekmekte olup kooperatifinizin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, geçici vergi beyannameleri dahil olmak üzere kurumlar vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Ancak, Kooperatifinizin kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira geliri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizi dışında başka gelirlerinin de bulunması halinde Kooperatifinizin kurumlar vergisi beyannamesi vermesi, verilen beyannameye, ortaklarınıza kredi verme işlemi nedeniyle bir gelir elde edilmesi halinde söz konusu bu gelirin de dahil edilmesi gerekmektedir."

B-Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Yönünden Değerlendirme:

...

Bu hükümlere göre, nakit kredi işlemlerini esas iştigal konusu olarak yapan ...banker kapsamında BSMV mükellefi olup, anılan kooperatifin ortaklarına kullandırdığı krediler nedeniyle lehe aldığı faiz ve komisyonlar BSMV'nin konusuna girmekle birlikte bu vergiden istisnadır.

C-Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirme:

...

Aynı Kanunun 17/4-d maddesi ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri; 17/4-e maddesi ile de banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler KDV'den istisna tutulmuştur.

Buna göre, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gereken kooperatifinize ait gayrimenkullerin kiralanması işlemleri genel oranda (%18) KDV'ye tabi, üyelerine kredi kullandırılması işlemleri ise KDV Kanununun 17/4-e maddesi uyarınca KDV'den istisna bulunmaktadır.

... § ...

14. Ayrılan üyelere ait olan ve yeni üyelere devredilmek üzere geçici olarak koop. tarafından devralınan üyelik haklarının satışının ortak dışı işlem sayılıp sayılmayacağı hk.

Sayı: 50426076-125[4-2013/20-226]-62

Tarih: 24/04/2014

Konu: Ayrılan üyelere ait olan ve yeni üyelere devredilmek üzere geçici olarak koop. tarafından devralınan üyelik haklarının satışının ortak dışı işlem sayılıp sayılmayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, Kooperatifinizin üyelerine sosyal konut yapmak amacıyla kurulmuş kurumlar vergisinden muaf bir kooperatif olduğu, 5341 adet sosyal konut inşa ettiği ve 5341 üyesi bulunduğu, ancak üyelerinizden 141 kişinin ödeme imkânsızlığı nedeniyle üyelikten ayrıldığı ve bu üyelere ayrılış tarihine kadar ödemiş oldukları aidatlarının ödendiği, Kooperatifiniz adına geçici olarak devralınan üyelik haklarının en yüksek giriş aidatını verecek kişilere devredileceğinden bahisle, bu durumun ortak dışı işlem sayılıp sayılmayacağı ile kurumlar vergisi muafiyetinizin devam edip etmeyeceği hususlarında, Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla, ödeme imkânsızlığı nedeniyle üyelikten ayrılan 141 ortağın hissesine tekabül eden paylarının, yedek akçeler hariç olmak üzere ortağın ayrıldığı yıl bilançosuna göre hesaplanan değeri üzerinden Kooperatifiniz tarafından geçici olarak devralınması ile bu ortakların yerine kooperatife yeni alınacak ortaklardan enflasyondan kaynaklanan nedenlerden dolayı eski ortakların ödediği meblağın üzerinde alınan fark bedellerinin, kooperatif amaçlarının gerçekleştirilmesi için kullanılması şartıyla, bu işlemler Kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyecektir.

Ancak, kooperatifin konut inşaatlarını tamamlaması neticesinde konutların kooperatif üyelerine ferdileştirme yapılmak suretiyle teslim edilmesinden sonra 141 ortağın hissesine isabet eden ve kooperatifin elinde kalan konutların, yeni üye kaydı yapılarak devredilmesi halinde; bu devir işlemi, üçüncü kişilere yapılmış bir satış olarak değerlendirilecek olup; 5520 sayılı Kanunun 4/1-k maddesinde yer alan muafiyet şartlarından "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartı ihlal edilmiş olacağından, Kooperatifinizin muafiyet şartının ihlal edildiği tarih

itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerektiği tabiidir.

15. Yurt dışında mukim kooperatiften Türkiye'de bulunan şirkete dağıtılan temettülerin vergiden istisna olup olmadığı hk.

Sayı: 49327596-125[KVK.2013.ÖZ.39]-107

Tarih: 22/04/2014

Konu: Yurt dışında mukim kooperatiften Türkiye'de bulunan şirkete dağıtılan temettülerin vergiden istisna olup olmadığı

İlgide kayıtlı dilekçenizde, şirketinizin yurt dışında sürdürmekte olduğu turizm faaliyetleri dolayısıyla Hollanda'da sermayesinin %99'una sahip bir kooperatifin kurulduğu belirtilerek; Hollanda mukimi kooperatiften şirketinize dağıtılan temettülerin Türkiye'de vergiden istisna olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Buna göre, ortak olduğunuz Hollanda mukimi kooperatifin, Hollanda'da, Anlaşmanın 3 üncü maddesinin 1/e fıkrası kapsamında vergileme yönünden tüzel kişi olarak muamele gören bir şirket olması durumunda, Hollanda'da doğan ve şirketinize yapılan temettü ödemeleri, 10 uncu maddenin 1 inci fıkrası çerçevesinde Türkiye'de vergilendirilebilecek, ancak kaynak devlet olarak Hollanda da bu gelirleri anılan maddenin 2 nci fıkra hükümlerine göre vergiye tabi tutacaktır.

Anlaşmaya Ek Protokolün XIV numaralı maddesi kapsamında Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu ile buna ilişkin muhtemel değişiklik hükümleri, Hollanda'da mukim şirketlere, Türkiye'de mukim şirketlerden elde ettikleri temettüler için Hollanda Kurumlar Vergisi ödememe hakkını tanıdığı sürece, şirketinizin Hollanda mukimi şirketin en az yüzde 10 sermayesini doğrudan doğruya elinde bulundurması durumunda elde edeceğiniz temettü, Anlaşmanın 23 üncü maddesinin 1/a fıkrası uyarınca Türkiye'de vergiden muaf tutulacaktır. Ancak bu koşulların olmaması durumunda ise Anlaşmanın 23 üncü maddesinin 1/b fıkrası uyarınca mahsup yöntemiyle çifte vergilendirme önlenecektir.

Anlaşmanın 10 uncu madde hükümlerinin uygulanabilmesi için Hollanda'da mukim kooperatifin vergileme yönünden Anlaşmanın 3 üncü maddesinin 1/e fıkrasında tanımlanan şirket olarak muamele gördüğünün, ayrıca, Anlaşmanın 23 üncü maddesinin 1/a fıkrasının uygulanabilmesi için Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca Hollanda'da mukim şirketlere, Türkiye'de mukim şirketlerden elde ettikleri temettüler için Hollanda Kurumlar Vergisi ödememe hakkının tanındığı hususu ile Hollanda'da mukim kooperatifin en az yüzde 10 sermayesini doğrudan doğruya elinde bulundurduğunuz hususunun Hollanda yetkili makamlarından alınacak belge ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

... § ...

16. Yapı Kooperatifince fiilen teslimi yapılan ancak tahsisi yapılamayan gayrimenkullerin üçüncü kişilere kiralanmasının ortak dışı işlem olup olmadığı ile belge düzeni hk.

Sayı: 11395140-019.01-877

Tarih: 11/04/2014

Konu: Yapı Kooperatifince fiilen teslimi yapılan ancak tahsisi yapılamayan gayrimenkullerin üçüncü kişilere kiralanmasının ortak dışı işlem olup olmadığı ile belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; kooperatifinizin, ortaklarını işyeri sahibi yapmak amacıyla kurulduğu, işyerlerinin iskânının alınarak fiilen teslim edildiği ancak işyeri arsalarına ilişkin olarak TOKİ ile mahkeme sürecinin devam etmesi nedeniyle ortaklar adına tahsislerin yapılamadığı ve ortaklarla ferdi münasebete geçilemediği belirtilerek; sanayi sitesinin sevk ve idaresi ile güvenlik vb. ortak ihtiyaçlar için sitede faaliyet gösteren ortaklarınızdan ve bazı işyerlerinin ortaklarınız tarafınızdan kullanılmayarak kiraya verilmesi nedeniyle üçüncü kişilerden aidat toplanması ile kooperatife ait gayrimenkullerin ve henüz proje aşamasında olan sosyal tesislerin kiraya verilmesinin "ortak dışı işlem" sayılıp sayılmayacağı ile söz konusu aidatlar ve kira gelirleri için belge düzenlenip düzenlenmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

...

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifiniz tarafından ortaklara fiilen tesliminin yapılmasına rağmen devam eden yargı süreci nedeniyle ortaklar adına tahsisleri henüz yapılamamış olan gayrimenkullerin, gelirleri kendilerine ait olmak üzere, ortaklarınız tarafından kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilemeyecektir.

Öte yandan, fiilen ortaklara teslim edilmesine rağmen tahsisi yapılmamış olan gayrimenkullere veya ortak kullanım alanlarına ait kiralama işlemlerinin kooperatif tarafından gerçekleştirilmesi ya da

ortaklarının sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile gerekli tesislerin kurularak kiraya verilmesi veya işletilmesi, muafiyet şartını ihlal edici ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek olup muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir. Bu durumda, ortak giderleri (ısıtma, aydınlatma, yakıt, bina bakım onarım, tadilat, çevre düzenleme, güvenlik, temizlik vb.) karşılamak amacıyla işyeri sahibi veya kiracılardan tahsil edilen aidatların kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir.

II - VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

...

Kooperatifinizin kurumlar vergisi veya katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunması halinde, üyelerin güvenlik, bahçıvanlık, havuz ve sosyal tesislerin bakımı, elektrik ve su gibi ihtiyaçlarının giderilmesi amacıyla tahsil edilen aidatlar için üyeler adına; kooperatife ait gayrimenkullerin veya proje aşamasındaki sosyal tesislerin tamamlandığında kiraya verilmesi durumunda ise kiracı adına fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, kooperatifinizin katma değer vergisi ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaması halinde tahsil edilen aidatlar için fatura düzenlemesine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu aidatların kooperatiflerin bağlı oldukları mevzuata göre gelirleri için düzenleyecekleri belgelerin düzenlenmesi suretiyle kayıtlara alınması gerekmektedir.

... § ...

17. Sigorta kooperatifinin kurumlar vergisi muafiyeti hk.**Sayı: 62030549-125[4-2013/215]-1664****Tarih: 09/10/2013****Konu: Sigorta kooperatifinin kurumlar vergisi muafiyeti.**

İlgi (a)'da kayıtlı özelge talep formu ile ilgi (b)'de kayıtlı ek dilekçenizin incelenmesinden, sigorta kooperatifinizin amacının yalnızca ortaklarıyla sigorta branşlarında her nevi sigortacılık hizmet ve işlemlerini yapmak olduğu, kooperatifin yalnızca sigortacılık işlemleri ve bunlarla doğrudan bağlantısı bulunan diğer işlemleri yapacağı belirtilerek kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olup olmadığı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

...

Kooperatifinizin ana sözleşmesinde, yalnızca ortaklarıyla sigorta sözleşmesi düzenlenmek suretiyle hayat ve emeklilik dışı sigorta branşlarında sigorta hizmeti vereceği hususu ile muafiyet şartlarına ilişkin diğer hükümlere yer verildiği anlaşılmıştır.

Öte yandan, ana sözleşmenin “Amaç ve Faaliyet Konuları” başlıklı 6 ncı maddesinde; her türlü menkul ve gayrimenkul mallar ile gayri maddi haklar iktisap edebileceği, satabileceği, devredebileceği bunlar üzerine ipotek ve başkaca şahsi haklar tesis edebileceği, gerçek ve tüzel kişilerce kurulmuş ve kurulacak olan her türlü yerli ve yabancı şirketlerin sermayesine katılmak amacıyla hisse senedi, tahvil alabileceği, satabileceği, devredebileceği, yatırım faaliyetlerinde bulunabileceği, gerekli tesisleri kurup işletip kiraya verebileceği, faaliyet konusu kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapabileceği ve kurulmuş ortaklıklara iştirak edebileceği, amaca uygun gördüğü gayrimenkulleri satın alıp, yaptırıp, kiraya verip satabileceği gibi ortak dışı işlem olarak kabul edilebilecek faaliyetlere de yer verildiği görülmüştür.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, sigorta kooperatifinizin Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartlar çerçevesinde, kurumlar vergisi muafiyet hükmünden yararlanması mümkün değildir.

... § ...

18. Kooperatife ait taşınmazın kurulması düşünülen vakfa devredilmesi işleminin harçlardan, veraset ve intikal vergisinden muaf olup olmadığı hk.

Sayı: 97895701-140[57-2012/213]-753

Tarih: 21/05/2013

Konu: Kooperatife ait taşınmazın kurulması düşünülen vakfa devredilmesi işleminin harçlardan, veraset ve intikal vergisinden muaf olup olmadığı

İlgi'de kayıtlı özelge talep formunda, Kooperatif Birliği olarak tasfiye sürecinde olduğunuz belirtilerek, Birliğinizin sahip olduğu taşınmazların kurulacak vakfa devri ile ilgili yapılacak işlemlerin veraset ve intikal vergisinden, tapuda yapılacak tescil işlemlerinin tapu harcından ve diğer resmi ödemelerden muaf olup olmadığı hususunda bilgi verilmesi istenilmektedir.

I. 492 SAYILI HARÇLAR KANUNU YÖNÜNDEN

...

Bu itibarla, devir işleminin bağış şeklinde yapılması durumunda, gayrimenkullerin bağışlanmasında harcın mükellefi tapuda lehine işlem yapılan kişiler olduğundan, gayrimenkulünü bağışlayan Kooperatif Birliğinizden harç aranılmayacak; lehine işlem tesis edilecek vakıftan ise, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin I/4 üncü maddesine göre harç aranılması gerekecektir. Ancak söz konusu vakfın Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıflar kapsamına alınmış olması durumunda, vakıftan da harç aranılmaması gerekir.

Devir işleminin ivaz karşılığında yapılması durumunda ise, hem Kooperatif Birliğinizden hem de söz konusu vakıftan 492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I/20-a maddesi uyarınca harç aranılması gerekecektir. Ancak vakfın Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti

tanınan vakıflar kapsamına alınmış olması durumunda söz konusu vakıftan harç aranılmaması gerekir.

II. 7338 SAYILI VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

...

Bu hükümlere göre, 7338 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin (b) fıkrasında belirtilen amaçları gerçekleştirmek için kurulan vakıfların, bu nitelikleri devam ettiği sürece veraset ve intikal vergisinden muaf tutulması ve bu vakıflara yapılan bağış ve yardımlar için veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmemesi gerekmektedir.

... § ...

19. Kooperatif hissesi satışının Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2012/184]-2729

Tarih: 06/09/2012

Konu: Kooperatif hissesi satışının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin (1-e) bendi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz belirtilerek, şirketiniz aktifinde kayıtlı olan ... Yapı Kooperatifi hissesinin satışı halinde, satıştan doğacak kazancın %75'inin, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1-e) bendine göre kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

...

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz aktifinde kayıtlı olan kooperatif hissesinin; en az iki tam yıl süreyle aktifinizde yer alması ve maddede öngörülen diğer şartların da sağlanması halinde, satışından elde edilen kazancın %75¹⁰⁴'i kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

... § ...

¹⁰⁴ İlgili istisna oranı 05.12.2017 tarihinden itibaren %50 olarak uygulanmaktadır.

20. Tarım Kredi Kooperatifine ait taşınmazın ifrazında Tapu Harcı hk.**Sayı: B.07.4.DEF.0.02.10.00-2010/3-16****Tarih: 09/08/2012****Konu: Tarım Kredi Kooperatifine ait taşınmazın ifrazında Tapu Harcı hk.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, İlçemiz ... Belediye Başkanlığınca Kooperatifinize ait bulunan gayrimenkulun tapu tadilatının yapıldığı ve Tapuda yapılacak ifraz işlemi için Kooperatifinizce tapu harcı ödenip ödenmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

...

Kanun maddesinin incelenmesinden de görüleceği üzere, tarım kredi kooperatiflerine ait gayrimenkullerin ifrazına ilişkin tapu işlemlerinden harç alınmayacağına dair herhangi bir istisna hükmü bulunmamaktadır.

Buna göre; Kooperatifinize ait gayrimenkullerin ifraz dolayısıyla tapuda yapılacak işlemlerden 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifede yer alan hükümlere göre tapu harcı aranılması gerekmektedir.

... § ...

21. Kooperatif aktifinde kayıtlı taşınmazların üçüncü kişilere satışının vergi kanunları karşısındaki durumu hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[267-2012/VUK-1- . .]-2285

Tarih: 25/07/2012

Konu: Kooperatif aktifinde kayıtlı taşınmazların üçüncü kişilere satışının vergi kanunları karşısındaki durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Kooperatifiniz aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin üyeniz olmayan üçüncü kişilere satıldığı belirtilerek, KDV oranının fatura bedeli üzerinden mi yoksa rayiç bedel üzerinden mi hesaplanacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

...

Buna göre, kooperatifinizin aktifinde kayıtlı dükkanların satılması, Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesinde belirtilen şartlardan "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartını ihlal etmiş olacağından, bu satış işleminin gerçekleştiği tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, iki yıldan fazla süredir aktifinizde kayıtlı olan dükkânların satılması, taşınmaz ticareti kapsamında değerlendirileceğinden, bu dükkânların satışından elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir

Ayrıca, kooperatifinizin sahibi olduğu dükkânların satış bedelinin gerçek değerinden düşük gösterilmesi halinde ise re'sen veya ikmalen vergi tarhiyatı ile karşılaşılabileceği tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

...

Buna göre, Kooperatifiniz aktifinde kayıtlı iş yerlerini üyeniz olmayan üçüncü kişiye satılması işlemi, Kooperatifin gayrimenkul ticareti yapan kurum mahiyetinde olması sebebiyle KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde düzenlenen istisna hükmünden faydalanması mümkün olmayıp, Kooperatifiniz aktifinde kayıtlı iş yerlerinin 3. kişilere satışı genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi olup, satış bedelinin

emsaline göre açık bir şekilde düşük olması ve bu düşüklüğün sebebinin haklı bir sebeple açıklanamaması halinde emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

...

Bu itibarla, Kooperatifiniz adına kayıtlı bulunan işyerlerinin üyeleriniz dışındaki kişilere satılması karşılığında alınan bedel için satışın gerçekleştiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde gerçek satış bedeli üzerinden, gerçek satış bedelinin emsaline göre açık bir şekilde düşük olması halinde ise emsal bedel üzerinden fatura düzenlemeniz gerekmektedir.

... § ...

22. Mahkeme kararına istinaden mevcut arsasının devredilip karşılığında başka arsa alınması durumunda muafiyet hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-1691

Tarih: 23/05/2012

Konu: Kooperatifin mahkeme kararına istinaden mevcut arsasını devredip karşılığında başka arsa alması durumunda muafiyet

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinde,Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, hissedarlar arasında taksimi mümkün olmadığından açılan İzale-i Şuyu davaları üzerine ... Sulh Hukuk Mahkemesinin ... dosya numaralı kararı ile ... 151 ada, 3 parselde kayıtlı arsanın satışına karar verildiği, bu arsadaki hissenize isabet eden satış bedelinin tahsil edilmeyerek, aynı Mahkemenin aynı dosya numaralı kararı ile ... 151 ada, 4 parselde kayıtlı hissedarı bulduğunuz arsanın kalan 648/872 hissesinin satın alınması karşılığı mahsup edildiği belirtilerek, söz konusu işlem nedeniyle kurumlar vergisi muafiyetinizin kalkıp kalkmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

...

Bu hüküm ve açıklamalara göre; hisseli olarak kooperatifiniz adına kayıtlı bulunan arsanın, müşterek maliki olan hissedarlar arasında taksimi mümkün olmaması sebebiyle açılan İzale-i Şuyu davaları üzerine mahkeme kararına istinaden bir parseldeki hissenizin satılarak, hissesinin bir kısmına sahip olduğunuz diğer parselin kalan hisselerinin satın alınmasının, kooperatifiniz amacının gerçekleştirilmesini teminen yapılan zaruri bir işlem olarak kabul edilerek ortak dışı işlem olarak kabul edilmemesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesinde yer alan şartların sağlanması halinde muafiyet hükümlerinden yararlanmanız mümkündür.

... § ...

23. Kooperatif üyelerinin uhdesinde bulunan arsaların alt ve üst yapısının yüklenici firmaya yaptırılması durumunda katma değer vergisi ve kurumlar vergisi uygulaması hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.10.15.01-2011/KVK-837-44

Tarih: 30/04/2012

Konu: Kooperatif üyelerinin uhdesinde bulunan arsaların alt ve üst yapısının yüklenici firmaya yaptırılması durumunda katma değer vergisi ve kurumlar vergisi uygulaması hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; kooperatifiniz tüzel kişiliği adına kayıtlı arsanız ve yapı ruhsatının bulunmadığını, kooperatifiniz üyelerinin uhdesinde bulunan arsaların alt ve üst yapısını yüklenici firmaya ihale ederek yaptıracağınızı belirterek, katma değer vergisi ve kurumlar vergisi yönünden mükellefiyetinizin gerekip gerekmediği hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

Kurumlar Vergisi Yönünden:

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, kooperatif üyeleri adına tescilli arsalar üzerine alt veya üst yapı faaliyetinde bulunulması nedeniyle gerek arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmemiş olması, gerekse başkasının arsası üzerinde alt veya üst yapı yapmak suretiyle müteahhitlik faaliyetinde bulunulması nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Yönünden:

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde tapu sicilinde kooperatifiniz adına kayıtlı olmayan arsaların alt ve üst yapısına ilişkin kooperatifinize yapılacak inşaat taahhüt işleri genel (% 18) oranda KDV ye tabidir. Arsaların üyelerinize ait olmasının bu uygulamayı değiştirmesi söz konusu değildir.

Ayrıca, Kooperatifiniz tarafından üyelere ait arsalar üzerinde alt ve üst yapının oluşturulmasına yönelik teslim ve hizmetlerde bulunması halinde, bu işlemler genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi olup, bu işlemlerin yapıldığı dönem itibariyle KDV mükellefiyetinizin tesis edileceği tabiidir.

... § ...

24. Kredi kooperatifinin damga vergisi istisnası hk.**Sayı:17192610-155[DMG-18-56]-E.12189****Tarih:16/01/2019****Konu: Kredi kooperatifinin damga vergisi istisnası**

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, kredi kooperatifi olarak ortaklarınıza kredi kullandırdığınız, söz konusu kredilere karşılık teminat olarak borçlulara ait taşınmazların kooperatif lehine ipotek ettirildiği belirtilerek, ipotek tesis işleminin 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun V/18 fıkrasında yer alan düzenleme kapsamında damga vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

...

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, Kooperatifinizin statüsü ve tabi olduğu mevzuat itibarıyla esnaf kefalet ve küçük sanat kooperatifi olması şartıyla kooperatif ortaklarına verilen kredilerle ilgili işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlardan söz konusu fıkra da sayılanlara damga vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır.

... § ...

25. Kooperatifin dükkanları kiraya vermesi, sitenin bahçe bakım ve temizliği için aidat toplanması ve arsa satışından elde edilecek gelirin ortaklara dağıtılması hk.

Sayı: B.07.1.GİB.0.06.49-KVK 4-1417

Tarih: 20/04/2012

Konu: Kooperatifin dükkanları kiraya vermesi, sitenin bahçe bakım ve temizliği, otopark ve güvenlik hizmetleri için aidat toplanması ve arsa satışından elde edilecek gelirin ortaklara dağıtılması hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuzu, yapı kooperatifi olarak kurulan kooperatifinizin, 1988 yılında inşaatlarını tamamlayarak ortaklara devretmesinden sonra işletme kooperatifi olarak unvan değişikliğine gittiğini, yapmış olduğu inşaat işinden sitenizin ihtiyaçlarını karşılamak için adınıza 4 adet dükkan ile 5 adet otopark alanı ayırdığınızı ve halen sitenin bahçe bakım ve temizliği, otopark ve güvenlik hizmeti işi ile iştigal ettiğinizi, başkaca bir faaliyetinizin bulunmadığını ve söz konusu faaliyetlere ilişkin giderlerin, kısmen kira gelirlerinden, yetmediği durumlarda ise site sakinlerinden giderlere katkı payı adı altında tahsilat yapılmak suretiyle karşılandığı belirtilerek; yapı kooperatifi döneminden ihtilaflı olan ve yargı kararı ile tekrar adınıza tescil edilen arsa mahiyetindeki gayrimenkulü satmanız ve bu satıştan elde edilecek kazanç ile işgalcilere açmış olunan kal davası sonucu elde edilen gelirlerin ortaklarınıza dağıtılması halinde kurumlar vergisi, gelir vergisi stopajı ve diğer vergi yükümlülüklerinizin neler olduğu hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

A) Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

...

Buna göre; kooperatifinizin unvan değişikliğinden önceki yapı kooperatifi olduğu dönemden uhdesinde kalan taşınmazları kiraya vermesi ortak dışı işlem sayıldığından, kooperatifin muafiyet şartını ihlal ettiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi; ayrıca, kira gelirleri ile sitenin, bahçe bakım ve temizliği, otopark ve güvenlik hizmetlerine ilişkin giderlerini karşılamak amacıyla sitede oturanlardan

katkı payı adı altında tahsil edilen bedellerin, kurum kazancının bir unsuru sayılarak vergiye tâbi kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yapı kooperatifi döneminde ihtilaflı olan ve yargı kararı ile tekrar adınıza tescil edilen arsanın iktisap tarihinin, yargı kararından önceki ilk iktisap tarihi olarak alınması gerektiğinden; söz konusu taşınmazın kooperatifinizin aktifinde iki yıldan fazla bulunması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan diğer şartların da sağlanması durumunda taşınmaz satışından elde edilecek kazancın % 75'inin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmakta; ancak söz konusu satıştan doğan kazançların, kooperatif ortaklarına dağıtılması, satışın yapıldığı yılı izleyen beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi ve bu süre içinde tasfiyeye girilmesi halinde, anılan istisna hükmünden yararlanılamayacak olup satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin de ziyaa uğrayacağı tabiidir.

Ayrıca, kooperatifinizin mahkeme kararı ile yapı kooperatifi döneminden ihtilaflı olan ve yargı kararı ile tekrar adınıza tescil edilen taşınmazın satılması sonucu bu satıştan elde edeceğiniz kazanç ile işgalcilere açmış olduğunuz kal davası sonucu elde ettiğiniz gelirleri ortaklarınıza dağıtmanız halinde, dağıtılan bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b-i bendine göre %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilerek süresi içerisinde ödenmesi gerektiği gibi ortaklar tarafından elde edilen menkul sermaye iradı mahiyetindeki bu gelirlerin, Gelir Vergisi Kanununun 22/2 nci maddesi uyarınca yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutarın ilgili yıl için belirlenen beyan haddini aşması halinde, tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecek olup, beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârın dağıtımı aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

B-) Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

...

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre;

-Kooperatifiniz tarafından sitenin ihtiyaçları için yapılan konut yapı kooperatifi olunan dönemden kalan dükkân ve otoparkların kiralınması işlemi, Kanunun 1/3-f maddesi kapsamında KDV'ye tâbi olacaktır.

-Sitenin giderlerinin karşılanması için kira gelirlerinin yeterli olmaması halinde katkı payı adı altında toplanan bedeller, kurum kazancının bir unsuru sayıldığından KDV'ye tâbi tutulacaktır.

-Konut yapı kooperatifi olunan dönemle ilgili yargı kararı sonucu elde edilen veya edilecek arsaların satışı işlemi, mutad taşınmaz alım satımı ticareti kapsamında olmaması ve en az iki tam yıl süreyle kooperatifiniz aktifinde yer alması koşuluyla Kanunun 17/4-r maddesine göre KDV'den müstesna olacaktır.

... § ...

26. Kooperatife ait tazminat bedelinin ortaklara dağıtılması hk.**Sayı: B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-241****Tarih: 23/02/2012**

Konu: Kooperatife ait arsaya belediye tarafından kamulaştırmaz el konulması nedeniyle mahkeme kararıyla elde edilen arsa ve tazminat bedelinin ortaklara dağıtılması hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ada ... parsel no.lu 1080 m² arsanıza kamulaştırmaz el koyma yöntemiyle Belediyesi tarafından el konulduğu ve karşılığında mahkeme kararıyla elde edilen arsa bedeli ve tazminat bedelinin kurumlar vergisinin konusuna girip girmediği ile 173 ortaklı kooperatifinizin 3.522.000 TL toplam bedel üzerinden avukatlık, yargı, kesintiler gibi masraflar düşüldükten sonra kalan tutarın düzenlenen protokol gereğince 2011, 2012, 2013, 2014 yıllarında ortaklara eşit olarak dağıtılacağı belirtilerek, bu ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı, yapılacaksa kesinti oranı, ödemelerin verginin konusuna girecek olması halinde, vergilendirme işleminin taksit bedelleri üzerinden mi yoksa toplam dağıtılacak bedeller üzerinden mi yapılacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

A) Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

Buna göre; kooperatifin sahip olduğu söz konusu arsaya el konulması nedeniyle elde edilen kazançlar ile bu kazançların değerlendirilerek nemalandırılmasından elde edilen gelirlerin ortaklarınıza dağıtılması durumunda, dağıtılan tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (6/b-i) bendine göre %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

B) Vergi Usul Kanunu Yönünden:

Buna göre; kooperatifinizin bilançosunda yer alan arsaları maliyet bedeli ile değerlemeniz ve kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edildiği tarih itibarıyla de düzenlenen bilançonuzun Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesine göre, şartların oluşması halinde

aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutmanız gerekmektedir.

... § ...

27. Yapı kooperatifinin yeni kurulacak olan işletme kooperatifi ile birleşmesi hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-153

Tarih: 09/02/2012

Konu: Yapı kooperatifinin yeni kurulacak olan işletme kooperatifi ile birleşmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 81 inci madde hükümlerine uygun olarak konutların ortaklar adına tescil ettirildiği, ancak mahkemeler sebebiyle 6 aylık süre geciktirilmiş olduğundan aynı madde gereğince yapı kooperatifini işletme kooperatifine dönüştürme hakkınızı kaybettiğiniz, yapı kooperatifini tasfiye etmek yerine bütün aktif ve pasifi ile birlikte yeni kurulacak işletme kooperatifi ile birleştireceğiniz belirtilerek, söz konusu birleşmenin kurumlar vergisi ve katma değer vergisine tabi bir işlem olup olmadığı ile vergiye tabi bir işlem olması halinde bu vergiye ilişkin mükellefiyetin hangi kooperatife ait olduğu hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; kooperatifiniz ile yeni kurulacak işletme kooperatifi arasında gerçekleştirilecek birleşme işleminin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında "devir" olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu devir işleminin anılan Kanunun 19 ve 20 nci maddelerinin birinci fıkraları çerçevesinde gerçekleşmesi durumunda ise, devir işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Ayrıca bu devir işleminin katma değer vergisinden istisna tutulması ve infisah eden konut yapı kooperatifi tarafından yüklenilen ve indirilmeyen vergilerin devralan işletme kooperatifi tarafından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

... § ...

28. Tasfiye halinde kooperatife ait arsanın satışı hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-4-40-265

Tarih: 21/02/2012

Konu: Tasfiye halinde kooperatife ait arsanın satışı

İlgi (a)'da kayıtlı dilekçenizde Kooperatifinizin kurumlar vergisinden muaf olup olmadığı hususunda görüş talebi üzere ilgi (b)'de kayıtlı özeldede; kooperatifinizce verilen söz konusu dilekçede üst birliğe üye olmadığınız belirtildiğinden kooperatifinizin kuruluşunun tescil edildiği tarihten 31.12.2005 tarihine kadar kurumlar vergisi ve geçici vergi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerektiği, ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi gereğince, 01.01.2006 tarihinden itibaren kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için söz konusu maddede belirtilen muafiyet şartlarını taşımaları gerektiği belirtilerek, konut yapımının imkansızlaşması halinde, kooperatifinize ait arsanın parsellenerek kura ile ortaklara dağıtılmasının kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyeceği ancak, kooperatifinize ait arsanın satılması halinde muafiyet şartlarından "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartı ihlal edileceğinden, satışın yapıldığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edileceği bildirilmiştir.

Bu defa, kooperatifiniz tarafından Başkanlığımıza hitaben verilen ilgi (c)'de kayıtlı özelge talep formunuzda ise, kooperatifinizin Başkanlığımızca verilen ilgi (b)'de kayıtlı özelge doğrultusunda 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi muafiyetinden faydalandığı, 2007 takvim yılı dahil kurumlar vergisi beyannamesi ve ek belgelerinin anılan vergi dairesine verildiği, söz konusu beyannamelerde cari yıl zararı ve geçmiş yıl zararlarının beyan edildiği, 2008 yılından itibaren kurumlar vergisi muafiyetinden yararlandığınız, kooperatifiniz adına Kasım 2005 tarihinde alınan arsanın 02.09.2010 tarihinde satıldığı, kooperatifinizin amacının gerçekleştirilememesi nedeniyle 14.11.2010 tarihinde yapılan genel kurulca tasfiye kararı alındığı belirtilerek, söz konusu arsa satışı dolayısıyla alış tarihi ile satış

tarihi arasında geçen sürenin değer artış kazancı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, elde edilecek olan satış kazancından geçmiş yıl zararlarının mahsup edilip edilmeyeceği, arsa satışından elde edilen kazancın kurumlar vergisine ve kurum geçici vergiye tabi olup olmayacağı, karın ortaklara dağıtımına karar verilmesi halinde gelir vergisi tevkifatının uygulanıp uygulanmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmiştir.

...

Başkanlığımız kayıtlarının incelenmesinden 2000-2007 yılları arasında ve 01.01.2010 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olduğunuz anlaşılmıştır.

Buna göre, kooperatiflerin kuruluş amaçları arasında yer alan faaliyetlerini sadece ortaklarıyla yapmaları ve anılan Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen diğer şartlara da fiilen uymaları halinde kurumlar vergisinden muaf tutulmaları gerekmekte olup 01.01.2008 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifinize ait arsanın 02.09.2010 tarihinde satılması nedeniyle anılan hükümde yer alan "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartı ihlal edildiğinden söz konusu satışın yapıldığı tarihten itibaren kooperatifiniz adına kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi ve arsa satışı dahil tüm kazanç ve iratların kurum kazancı olarak değerlendirilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

...

Bu hükme göre; kurumlar vergisinden muaf olduğunuz dönemlere ilişkin zararların, arsa satışı sonucunda elde edilen kazanç dolayısıyla verilecek 2010 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

...

Bu itibarla, arsa satışı dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatifinizin vergi sonrası kârı ortaklarına dağıtması aşamasında %15 oranında kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapması gerektiği tabiidir.

... § ...

29. Site işletme kooperatifine dönüşen yapı kooperatifinin kurumlar vergisi muafiyeti hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[4-11/23]-248

Tarih: 20/02/2012

Konu: Yapı kooperatifi iken unvan değişikliği ile site işletme kooperatifine dönüşen Kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanıp yararlanamayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; yapı kooperatifi iken unvan değişikliği ile site işletme kooperatifine dönüşen Kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanıp yararlanamayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

...

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, kooperatifinizin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen şartları taşıması halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün bulunmakta olup, anılan bentte belirtilen şartlardan herhangi birinin ihlal edilmesi halinde, bu işlemlerin yapıldığı tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

Diğer taraftan, özelge talep formu ve eklerinden, kooperatifinizin unvan değişikliği yaparak site işletme kooperatifine dönüştüğü ve unvan değişikliğini .../.../2007 tarihli ve ... sayılı Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde .../.../2007 tarihi itibarıyla tescil ettirdiği ayrıca kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmelerinde bulunması zorunlu olan hükümlere kooperatifinize ait ana sözleşmenin 60 ıncı maddesinde yer verildiği anlaşılmıştır.

Ayrıca kooperatif ana sözleşmesinin 6 ncı maddesinin (2) ve (3) numaralı bentlerinde belirtilen iş ve işlemlerin ana sözleşmede yer alması kooperatifinizin muafiyetini etkilemeyecek, ancak anılan bentlerde sayılan faaliyetlerin yapılması veya Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü

maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen diğer şartlardan herhangi birinin ihlal edilmesi halinde, bu şartların ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

... § ...

30. Tasfiye halindeki kooperatif üyelerinin gayrimenkul tahsis işlemlerinde tapu harcı hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.06.17.02-140[57-2011/14]-188

Tarih: 09/02/2012

Konu: Tasfiye halindeki kooperatif üyelerinin gayrimenkul tahsis işlemlerinde tapu harcı

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, 31/10/2010 tarihinde yapılan olağanüstü genel kurul toplantısında kooperatifinizin tasfiyesine karar verildiği ve halen tasfiye sürecinin devam ettiği belirtilmiş olup, tasfiye kararı alındıktan sonra yapılan ferdi tapu işlemleri sırasında ne şekilde harç alınacağı hususunda görüş istenmektedir.

...

Buna göre, konut yapı kooperatiflerinin amaçları ve ferdi mükellefiyete geçiş işlemi tamamlanarak tüzel kişiliklerinin sona erecek olması dikkate alınır, konutların ortaklar adına tescil edilmesiyle amacına ulaşmış sayılarak dağılacığından tescil işleminin tasfiyeye giriş tarihinden önce yapılmış olması gerekmektedir. Konut yapı kooperatiflerinin tasfiye sürecinde devredeceği gayrimenkullerin "ortaklara dağıtılacak gayrimenkuller" kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu itibarla, kooperatif ana sözleşmesine göre inşa edilen konutların ferdileşme sürecinde üyelere dağıtılmasında (4) sayılı tarifenin 15'inci maddesine göre binde 1,98, tasfiye sürecinde devredilecek gayrimenkullerin ise aynı tarifenin 20/a fıkrasına göre binde 16,5 oranında harca tabi tutulması gerekmektedir.

... § ...

31. Bakanlık tarafından açılan krediye ilişkin olarak banka ile yapı kooperatifi arasında düzenlenen borç taahhütnamesinin damga vergisi ve harca tabi olup olmadığı hk.

Sayı: B.07.4.DEF.0.53.10.00-H.K-25-29

Tarih: 21/12/2011

Konu: Bakanlık tarafından açılan krediye ilişkin olarak banka ile yapı kooperatifi arasında düzenlenen borç taahhütnamesinin damga vergisi ve harca tabi olup olmadığı hk.

İlgi :... tarih ve ... sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı adına ... Bankası ile Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi arasında düzenlenen borç taahhütnamesinin damga vergisi ve harçtan istisna olup olmadığı husunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

...

İlgide kayıtlı yazınız eki "Borç Taahhütnamesi" başlıklı kağıdın incelenmesinden, ... Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifinin alacağı kredi desteği için Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bütçesi ödeneklerinden sağlanan krediye ilişkin olarak Bakanlık adına ... Bankası ile adı geçen kooperatif arasında düzenlendiği anlaşılmış olup, söz konusu kağıda ilişkin olarak Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda düzenlenmiş herhangi bir istisna veya muafiyet hükmü bulunmamaktadır.

Buna göre, söz konusu kağıdın 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrası uyarınca damga vergisine, noterde yapılan tasdik işleminin de 492 sayılı Kanuna bağlı (2) sayılı tarifenin I/1 fıkrası gereğince harca tabi tutulması gerekmektedir.

... § ...

32. Kooperatif arsasının ortaklara devri hk.**Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-2145****Tarih: 29/11/2011****Konu: Kooperatifin arsasını hisseleri oranında ortaklarına devir etmesi.**

İlgide kayıtlı dilekçenizde, muhtasar yönünden Vergi Dairesinin vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuzu ve üye sayınızın azalması ve çıkan diğer sorunlar nedeniyle tasfiyeyi düşündüğünüzü belirterek, aktifinizde bulunan arsayı tasfiye nedeniyle ortaklarınıza hisseleri oranında devretmeniz halinde bu durumun; Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu kapsamında değerlendirilmesi yönünde Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifinizin tasfiyeye tabi tutularak sahibi olduğu arsayı üyelerine hisseleri oranında devretmesi, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemlerin ortak dışı işlem sayılması nedeniyle, bu işleminiz muafiyet şartının ihlali olarak değerlendirilecek ve bu şartın ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilerek kurumlar vergisine tabi tutulmanız gerekmektedir.

...

Buna göre, kooperatifinizin ortaklarından topladığı aidatların iade edilen tutarları üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, kooperatifin sahip olduğu arsayı ortaklara hisseleri oranında devretmesi halinde dağıtım yapılacak arsanın emsal bedeli ile ortaklardan toplanan aidatlar arasındaki olumlu fark üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (6-b-i) bendine göre %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN:

Buna göre, kooperatifiniz tarafından 2002 yılında iktisap edilen ancak, konut elde etme amacının gerçekleşmemesi nedeniyle üyelere devredilen arsa, en az iki tam yıl süreyle kooperatifin aktifinde bulunmuş olması kaydıyla KDV'den istisna olacaktır.

III- HARÇLAR KANUNU AÇISINDAN:

...

Bu itibarla, kooperatifiniz tarafından konut yapmak amacıyla 2002 yılında iktisap edilen arsaların, kooperatifinizin tasfiye edilmesi nedeniyle üyelere devredilmesinden, 492 Sayılı Harçlar Kanununa ekli (4) sayılı tarifenin I/20-a fıkrası uyarınca devir eden ve devir alandan binde 16,5 oranında tapu harcı alınması gerekmektedir.

... § ...

33. Kooperatifin taşımali eğitim ihalesini alarak işi ortaklarına yaptırdığında kurumlar vergisi muafiyeti hk.

Sayı: B.07.4.DEF.0.78.10.00-K.V. 4-5

Tarih: 22/08/2011

Konu: Kooperatifin taşımali eğitim ihalesini alarak işi ortaklarına yaptırdığında kurumlar vergisi muafiyeti.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ...Vergi Dairesi Müdürlüğüne ... vergi numarası ile adı altında kayıtlı tarımsal amaçlı kooperatif olduğunuzu, Kooperatifinizin faaliyeti içerisindeki köylerden yapılacak olan taşımali eğitim ihalesini alarak işi ortaklarınıza yaptırdığınızda Kurumlar Vergisi muafiyetinizin devam edip etmeyeceği hususunda tereddüt olduğundan Defterdarlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

...

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, tarımsal amaçlı kooperatifinizin köylerden yapılacak olan taşımali eğitim ihalesini alarak bu işi yapmaya başlaması veya üyelerine yaptırması halinde, "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartı ihlal edileceğinden kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

... § ...

34. Tazminat ve yasal faizlerin üyelere dağıtılmasının vergisel sorumluluğu hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-418

Konu: 11/10/2010

Konu:Tazminat ve yasal faizlerinin üyelerinize dağıtılması halinde kurumlar vergisi ve diğer vergilere tabi olup olmadığı

İlgide kayıtlı dilekçenizde tasfiye halinde olan Kooperatifinizin 1999 yılında tamamlanarak teslim edilen gayrimenkullerdeki yapım hataları nedeniyle müteahhit şirket aleyhinde 2000 yılında açmış olduğunuz davanın 2009 yılında yargı tarafından lehinize karara bağlandığını belirterek, mahkeme kararı ile alacağınız tazminat ve yasal faizlerin üyelere dağıtılması halinde kurumlar vergisi ve diğer vergilere tabi olup olmadığınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Bu hüküm ve açıklamalara göre, tasfiye halinde olan kooperatifinizin tasfiyesinin sonunda, 1999 yılında tamamlanarak teslim edilen gayrimenkullerdeki yapım hataları nedeniyle müteahhit şirket aleyhinde 2000 yılında açmış olduğunuz davanın 2009 yılında lehinize sonuçlanması neticesinde, mahkeme ilamına istinaden alacağınız tazminat ve yasal faizlerinin üyelerinize dağıtılması halinde, kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin şartlar ihlal edilmiş olacağından, şartın ihlal edildiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca dağıtacağınız bu kazançların, gerçek kişi ortaklara, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılması halinde, sorumlu sıfatıyla tarafınızdan %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

... § ...

35. Kooperatifin üyelerine konut tesliminde vergilendirme hk.**Sayı: 39044742-KDV.27-472328****Tarih:20.11.2017****Konu: Kooperatifiniz üyelerine konut tesliminde vergilendirme**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; 1100 üyeli konut yapı kooperatifi olduğunuz, ruhsat Kooperatifinize ait olmak koşuluyla yüklenici bir firmaya kat karşılığı sözleşme ile arsa teslim ederek karşılığında 120 m² konutları teslim aldığınız belirtilerek,

- Yüklenicinin Kooperatifinize 500.000 TL tutarında bağımsız bölüm (daire) faturası düzenlediği ancak belediye vergi değerinin 147.500 TL olarak belirlendiği, her bir üyenin Kooperatifinize ödediği toplam tutarın 30.000 TL olduğu, bu durumda üyelerinize düzenlenecek fatura matrahı olarak hangi tutarın esas alınacağı,

- Kooperatif üyelerinizin konutlarını 5 yıldan önce satması durumunda değer artışı kazancına esas alınacak matrah tutarının ne olacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Diğer taraftan, konuya ilişkin olarak yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “4.13.1.4.3. Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler” başlıklı bölümünde; “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...” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

...

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatiflerin kendi adlarına tescilli arsaları için müteahhit firmalar ile yaptıkları kat karşılığı inşaat sözleşmelerine istinaden her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacağından Kooperatifinizin madde metninde belirtilen muafiyet şartlarını taşıması halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

... § ...

36. Tazminat ve elde ettiği faiz gelirlerinin ortaklara dağıtılmasının kurumlar vergisi muafiyetini sona erdirip erdirmeyeceği hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-159

Tarih: 08/06/2010

Konu: Kooperatifin mahkeme kararıyla aldığı tazminat tutarı ile elde ettiği faiz gelirlerini ortaklara dağıtmasının kurumlar vergisi muafiyeti sona erdirip erdirmeyeceği

İlgide kayıtlı dilekçelerinizde, ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, kooperatifinize ait arsaya ... ne kat karşılığı inşaat yaptırdığınızı, anılan kooperatif tarafından sözleşme şartlarına uyulmadığı için mahkeme kararı ile kooperatifinize 149.100 TL tazminat ödendiğini, bu tutar üzerinden 28.657,19 TL avukatlık ücreti ödendikten sonra 120.422,81 TL'nin ve ortaklarınızdan tahsil ettiğiniz aidatların bankada değerlendirilmesi sonucu toplam 14.424,45 TL faiz tahakkuk ettirildiğini, 120.422,81 TL ve faiz tutarı 14.424,45 TL'yi ortaklarınıza dağıtma kararı aldığınızı belirterek, dağıtacağınız tutarlar üzerinden tevkifat yapılp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünü sormaktasınız.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kurumlar vergisi mükellefi bulunmayan kooperatifinizin mahkeme kararı ile elde ettiği tazminat ve bu tazminat tutarı ile üye aidatlarının bankada değerlendirilmesi sonucu elde edilen faizin ortaklara dağıtılması halinde, muafiyet şartlarından "sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması" şartı ihlal edilmiş olacağından kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmekte olup, dağıtılan kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 75/2 ve 94/6-b-i maddeleri gereğince tevkifat yapılması ve tevkif edilen gelir vergisinin, muhtasar beyanname ile beyan edilerek süresi içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Ayrıca; faiz ve benzeri gelirlerin kooperatifiniz vasıtasıyla dağıtılmasında, üyeler tarafından elde edilecek kar payının, kar paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler çerçevesinde gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceği tabiidir.

... § ...

37. Henüz arsa ve inşaat ruhsatı olmayan yapı kooperatifinin kurumlar vergisi muafiyeti hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.10.15.01-2010-KVK/820-16

Tarih: 30/06/2010

Konu: Arsa temini ve inşaat ruhsatı olmayan yapı kooperatifinin kurumlar vergisi muafiyeti

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile kooperatifiniz adına arsa alımı ve inşaat ruhsatı olmadığını belirterek kurumlar vergisinden muaf olup olmayacağınız hususunda Başkanlığımızın görüşünü talep etmektesiniz.

Konu ile ilgili olarak ... Vergi Dairesi ile yapılan yazışma sonucu cevaben alınan ... tarih ve ... sayılı yazı ve eklerinin tetkikinden, kurumlar vergisi muaf olabilme şartlarını taşıyıp taşımadığınıza dair bilgi istenildiği, kooperatifiniz tarafından verilen ... tarih ve ... sayılı dilekçe ile kooperatif adına arsa alımı yapıldığı, ancak mahkemelik olduğundan tapu tescili yapılamadığı, bu nedenle de inşaat aşamasına geçilemediğini beyan ettiğiniz anlaşılmıştır

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. (2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 1. maddesiyle değiştirilen cümle) Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler içinbu şartlar aranmayacaktır. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır..."

denilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmediği anlaşılan kooperatifinizin mevcut durum itibariyle diğer şartları taşıması kaydıyla kurumlar vergisinden muaf tutulması gerekmektedir.

... § ...

38. Kooperatif üyeliğinden ayrılanların ortaklık haklarının kooperatif tarafından satın alınması ve ödenen tutarların vergilendirilmesi hk.

Sayı: B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-21-30

Tarih: 01/06/2010

Konu: Kooperatif üyeliğinden ayrılanların ortaklık haklarının kooperatif tarafından satın alınması halinde ortak dışı işlem yapılmayacağı ve ortaklık haklarına ilişkin ödenen tutarların vergilendirilmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formu incelenmiş olup; Kooperatifinizce, henüz inşaat çalışmalarına başlanılmamış olması nedeniyle, aidatların bankalarda değerlendirilmek suretiyle faiz geliri elde edildiği ve bu gelirler üzerinden bankalarca gelir vergisi tevkifatı yapıldığı, istifa ederek ayrılan üyelere, ana sözleşmenin 15 inci maddesindeki "devir dışında bir nedenle ortaklığı sona erenlerin sermaye ve diğer alacaklarının o yılın bilançosuna göre hesaplanarak bilanço tarihinden itibaren bir ay içinde geri verilir." hükme istinaden bilançonun aktifî üzerinden ödeme yapılması halinde, hissesine düşen birikmiş sermaye tutarı ile iade edilen tutar arasındaki fark üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ile söz konusu tutarın ortak tarafından gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilip edilmeyeceği hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

...

Buna göre, üyelikten ayrılmak isteyen ortakların hisselerinin yedek akçeler hariç olmak üzere, ortağın ayrıldığı yıl bilançosuna göre hesaplanan değeri üzerinden kooperatif tarafından satın alınması 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde belirtilen muafiyet şartlarının ihlali anlamına gelmeyecektir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) bendinde; ortaklık haklarının veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu hükme bağlanmış ve bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının (01.01.2010 tarihinden itibaren) 7.700 TL'lık kısmı gelir

vergisinden müstesna tutulmuştur. Dolayısıyla, hissesini kooperatifinize devreden gerçek kişi ortaklarınızca elde edilen değeri artış kazancının istisna tutarını aşması halinde, aşan kısmının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, ödeme sırasında kooperatifiniz tarafından herhangi bir tevkifat yapılması söz konusu değildir.

... § ...

39. Toprak Muhafaza sahalarında fidan sulama ve çanak yapımı işlerinin kurumlar vergisine tabi olup olmayacağı hk.

Sayı: 38418978-125[4-14/3]-696

Tarih: 09/07/2014

Konu: Kooperatifin Orman İşletme Müdürlüğüne vermiş olduğu taahhüte göre Toprak Muhafaza sahalarında fidan sulama ve çanak yapımı işlerinin kurumlar vergisine tabi olup olmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Kooperatifiniz ile Orman İşletme Müdürlüğü arasında 15.06.2012 tarihinde imzalanan Sözleşmenin 4 üncü maddesi uyarınca adı geçen Müdürlüğe ... ve ... Toprak Muhafaza sahalarında fidan sulama ve çanak yapımı işlerinin taahhüt edildiğinden bahisle bu faaliyetten dolayı kurumlar vergisine tabi olup olunmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

...

Buna göre, Kooperatifiniz tarafından 15.06.2012 tarihli sözleşme ile Orman Müdürlüğüne karşı taahhüt edilen, kooperatif ana sözleşmesinde belirtilen faaliyet konusuna dahil olan işin münhasıran kooperatif ortakları ile yapılarak elde edilen kazancın tamamının ortaklara dağıtılması ve Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesinde yer alan diğer şartların da taşınması halinde, Kooperatifinizin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

... § ...

40. Kooperatifin sahip olduğu irtifak hakkına ilişkin bir ortağının hissesinin devralınması halinde kullanım hakkının ve sabit yatırımların itfası hk.

Sayı: 11395140-105[315-2014/VUK1-18649]-356390

Tarih: 08/05/2020

Konu: Kooperatifin sahip olduğu irtifak hakkına ilişkin bir ortağının hissesinin devralınması halinde kullanım hakkının ve sabit yatırımların itfası hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- Şirketinizin, römorkör imalatı, satışı, ve çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetinde bulunduğu,

- 1986 yılında Hazineye ait ...'da bulunan ... m²lik arsanın irtifak hakkının, 49 yıllığına ... Kooperatifine verildiği,

- Kooperatifin söz konusu arsayı kendi ortaklarından ...Şti.'ye tahsis ettiği,

- 2010 yılının Haziran ayında ... Şti.'ye ait ortaklık payının (hissenin), şirketiniz tarafından tüm hak ve bedeli ile satın (devir) alındığı,

- 18.06.2013 tarihli ve 81 sayılı Kooperatif Kararında 4307 parseldeki ... Şti.'ye ait olan kullanım haklarının bedelsiz olarak şirketinize devredilmesine oy birliğiyle karar verildiği,

- Ortaklık payının devri ile kullanım hakkı şirketinize geçen arsa üzerinde şirketinizin tersane inşa ettiği

belirtilerek, üst hakkı kurulmayan arsa üzerine inşa edilen tersanenin, tersanenin üzerinde bulunan arsanın ve kooperatif ortaklık payının hangi hesap sınıfında muhasebeleştirilmesi gerektiği ile hangi oranlarda amortismanı tabi tutulması gerektiği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 279 uncu maddesinde, "...",

-272 nci maddesinde, "...",

- 313 üncü maddesinde, "...",

- 315 inci maddesinde; "...",

- 327 nci maddesinde, "..."

hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümlere göre; ... Ltd. Şti.'ye ait kooperatif ortaklık payının (hissesinde) alış bedeli ile değerlendirilmesi,

... Ltd. Şti.'nin haiz olduğu kullanma hakkının şirketinize geçmesi neticesinde şirketinize tahsis olunan arsa üzerinde inşa etmiş olduğunuz tersaneye ilişkin amortisman tabii iktisadi kıymetleri özel maliyet bedeli ile değerlemeniz, bu kıymetlerden sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenleri genel hükümlere göre, sözleşme süresi içerisinde yenilenmesi gerekmeyenleri ise hak süresine göre eşit yüzdelerle itfa etmeniz gerekmektedir.

Öte yandan, mezkur Kanunun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile mükelleflerin, muhasebe sistemlerinde uymakla yükümlü bulundukları kurallara belirlenmiştir.

Bu belirlemelere göre, mükelleflerin muhasebenin temel kavramlarına, muhasebe politikalarının açıklanması ve mali tablolar ilkelerine, tekdüzen hesap planı ve işleyişine ilişkin yapılan düzenlemelere uymaları gerekmektedir.

Muhasebenin temel kavramlarından "Sosyal Sorumluluk Kavramı", muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder. "Özün Önceliği Kavramı" ise işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok, özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. "Tam Açıklama Kavramı"na göre de mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar

vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu Tebliğın; "264- zel Maliyetler" bölümünde; "Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar." ifadesi yer almaktadır.

Bu çerçevede, ... Kooperatif Kararıyla kullanım hakkının şirketinize devrine istinaden inşa edilen tersanenin inşasına ilişkin giderler/harcamalar Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesi kapsamında, özel maliyet bedeli niteliğinde olduğundan bu kapsamda itfa edilecek olup, bahsi geçen tersane maliyetinin de "264- zel Maliyet Hesabı"nda izlenmesi gerekmektedir.

§

Kitaplar ve Makaleler

DÜNDAR, Mustafa, “Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve İktisadi İşletme Uygulaması”,

http://aydinsmmmo.org.tr/new/web_panel/ckfinder/files/files/Duyuru/kooperatif_iktisadi%20isletme_gorus_08012018.pdf.

KIZILOĞLU, Şükrü, “Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, Yaklaşım Yayınları, Ankara-2000

ÖZBALCI, Yılmaz, “Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Ankara 2004

ÖZTÜFEKÇİ, Mehmet Ali, “Kooperatiflerin Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi Karşısındaki Durumu”, Vergi Sorunları Dergisi, Mart, Sayı:198, İstanbul, 2015

TEKİN, Cem - KARTALOĞLU, Emre, “Kurumlar Vergisi Kanun Yorum ve Açıklamaları”, Uygulama Yayıncılık, İstanbul, 2010

TEKİNALP, Ünal, “Kooperatiflerde Ortakların Kişisel Niteliklerinin Önemi, Ortak Sıfatının Kazanılması ve Yitirilmesi”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1972

UYSAL, Ali - EROĞLU, Nurettin, “Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu”, 2. Baskı Ankara 2008

ÜSTÜN, Yusuf – AYDIN, Muhittin, “Kooperatifler Hukuku”, Seçkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara-2017

VURAL, İrfan, “Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu”, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara 2009

VURAL, İrfan “Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyetinde Özellikli Konular”, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak, Sayı: 340, İstanbul 2017

YILDIZ, A. Murat – KELECİOĞLU, M. Aykut - VURAL, İrfan “Kooperatifler İçin Vergi Rehberi”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006,

Raporlar

Düzenleyici Etki Analizi Raporu; “Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğü –Kooperatifçilik Sektörünün Yasal Çerçevesinin Yeniden Düzenlenmesi Çalışmaları”, Mart 2008

Türkiye Kooperatifçilik Raporu 2016, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü

Tezler

AĞBAL, Mehmet, “Vergilerin Kooperatifler Bağlamında Yorumu Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ 2019, s.109

Kanunlar ve İkincil Mevzuat

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun, RG, 8469, (28.07.1953)

Belediye Gelirleri Kanunu, RG, 17354, (29.05.1981)

Damga Vergisi Kanunu, RG, 11751, (11.07.1964)

Emlak Vergisi Kanunu, RG, 13576, (11.08.1970)

Gelir Vergisi Kanunu, RG, 10700, (06.01.1961)

Gider Vergileri Kanunu, RG, 9362, (23.07.1956)

Katma Değer Vergisi Kanunu, RG, 18563, (02.11.1984)

Kooperatifler Kanunu, RG, 13195, (10.05.1969)

Kurumlar Vergisi Kanunu, RG, 26205, (21.06.2006)

Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu, RG, 14172, (28.04.1972)

Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun, RG, 24081, (16.06.2000)

Türk Ticaret Kanunu, RG, 27846, (14.02.2011)

Vergi Usul Kanunu, RG, 10703, (10.01.1961)

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, RG, 26482, (03.04.2007)

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 14 Seri No.lu Tebliğ, RG, 30279, (23.12.2017)

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, RG, 28983, (26.04.2014)

Bakanlar Kurulu Kararı, 2007/13033

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 27238360-125.04.02 E..72955 sayılı kararı, (20 Mayıs 2019)

İnternet Siteleri

www.gib.gov.tr

www.ica.coop

www.kazanci.com

www.kazancihukuk.com

www.lexpera.com

www.mevzuat.gov.tr

www.resmigazete.gov.tr

www.ticaret.gov.tr

Kavram İndeksi

A

aidatların iade edilen tutarları · 211
 alacaklılara rücu · 148
 alet ve edevatın satılması · 73
amaç dışında faaliyet · 171
 Amortisman · 135
 amortismanına tabi iktisadi kıymetler · 116, 117
 Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin KDV'si · 116
 anasözleşmelerin tasdik edilmesi · 53
apartman yönetimi · 61
asıl faaliyet konusu dışı · 181
 ATİK · 116

B

Ba-Bs bildirim formları · 179
 Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi · 52
 Beyan esası · 101
 Bilanço Açıklarının Kapatılması · 37
 bina vergisi · 54
 bir veya birden fazla konut veya işyeri sahibi olma · 88
 Bir yıldan fazla süren tasfiyeler · 152
 birleşme · 160, 162, 205
 birleşme suretiyle dağılma · 163
 birleşmeden doğan kârlar · 163
Borç Taahhütnamesi · 210
Bölünme · 137
 brüt kira geliri · 103

Ç

çıkma · 56
 çıkmış sayılma · 56

D

dağılma anı · 152
 Damga vergisi · 89
 Dayanışma · 8
 defter tasdik işlemleri · 53
değer artış kazancı · 206, 218

Değer Artış Kazançları · 142
Değer artışı kazançları · 145
değişir ortaklı · 20
 Dernek · 9
devir · 205
 devreden KDV · 156
 Dolar KDV · 114
dükkanların satılması · 196

E

e-Defter · 172
e-Fatura · 172
 ek ödeme · 25, 34
Ek Ödeme · 36
ek ödeme yüklemi · 36
elektrik dağıtım · 175
emanet usulü · 178
 emanet usulüyle inşaat işi · 125
 Emlak Vergisi Kanunu · 54
emsal bedel · 197
 Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri · 52

F

fason · 136
 faturalarda gösterilen KDV · 115
 faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan ATİK · 116
 fon · 59
Fon · 40
fon hesabı · 202

G

gayrimenkullerin kiraya verilmesi · 184
gecikme ücretleri · 173
 gelir fazlası · 58, 141
 Gelir Unsurları · 134
gelir-gider farkı · 25
 Gelirin Unsurları · 62
 Genel Kurul ve Müzakere Defteri · 53
Genossenschaft · 3
 Gönüllü · 7
güneş panellerinden üretilen elektrik · 175

H

hakediş ödemeleri üzerinden kesinti · 100
 Hasıla · 24
hesap dönemi · 149
 hesaplanan KDV · 156
Hesaplanan Kurumlar Vergisi · 103
hisse değişimi · 162
 Hissedar · 8
Hizmet binası · 55

İ

iade edilmeyen vergi · 121
ifraz · 195
iktisadi işletme · 78
iktisadi işletme · 23
iktisap tarihi · 143
ilan ve reklam · 170
 ilan ve reklam vergisi · 91
 imtiyazlı hisse · 69
indirilecek katma değer vergisi · 121
 indirilecek KDV · 156
 indirim hakkı · 115
 indirimli KDV · 124
inşaat taahhüt işi kapsamı · 177
 intikal · 56
isteğe bağlı yedek akçe · 39
istisna · 24, 49
 istisnai nitelikteki ortaklık dışı işlemler · 27
 İş Gücü · 8
 İşletmelerde bütünlük · 10
 işyeri teslimleri · 123
 ivazlı iktisap · 144
 ivazsız iktisap · 144

K

kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlar · 92
 kamu alacağı · 97
Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu · 97
kanuni yedek akçe · 39
kanunla kurulan fon · 42
 kanunu dolanmak · 42
 Kar · 27
 kâr · 26, 35
 Kâr · 3, 134
 Kâr amacı gütmeyen · 13
 kâr dağıtımı · 100
kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi · 142
kar paylarının vergilendirilmesi · 216
karın ortaklara dağıtımı · 207

kârların birikimi · 68
 Karşılıklı Yardım · 8
 karz-ı hasen · 40
 kat karşılığı · 73
 kat karşılığı inşaat işleri · 125
 kat karşılığında arsa temin etmeleri · 126
 Katılımcı · 7
katkı payı adı altında tahsil edilen bedeller · 202
 Katma Değer Vergisi · 108
 kayıtlı değer · 162
 kazanç · 26
 kazanç dağıtımı · 100
 kazanç üzerinden hisse verilmesi · 69
 kazanç üzerinden pay · 69
 KDV iadesi · 112
 Kefalet · 8, 34
kısmi bölünme · 162
 kira gelirinin vergilendirilmesi · 103
kira gelirleri · 201
 konut teslimleri · 111, 123
 konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri · 123
konut yapımının imkansızlaşması · 206
 kooperatif · 5
 Kooperatif · 7
Kooperatif hissesi satışı · 194
 kooperatif iktisadi işletmesi · 67
 Kooperatif kazancı · 151
 kooperatif nev'i · 20
kooperatif ortağı · 20
 kooperatif payının veraset yoluyla edinilmesi · 144
 kooperatif türü · 20
kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme · 76
kooperatif üyesi · 20
 kooperatife ait iktisadi işletme · 10
 kooperatiflerde amaç · 8
 kooperatiflere yapılacak kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisi · 102
 kooperatiflerin sahibi · 8
kredi kooperatifi · 200
 Kredi kooperatifleri · 72
 kur farkı · 114
 kur farkı faturası · 114
 kuruluş, işleyiş, denetim · 17
 kurumlar vergisinden muaf sayılan kurumlar · 65
 Kurumlar vergisinin konusu · 63
 küçük sanayi sitesi yapı kooperatifi · 113

M

mahallin en büyük mal memuru · 163
 Mal · 144

mali kâr · 27
masraf kesintisi · 52
menfî neticeler · 36
 menkul sermaye iradı · 99, 151
 mevduat faiz geliri · 104
 mirasçılara intikal eden kooperatif hissesi · 143
 muafiyet · 49
muafiyet şartını ihlal · 201
 Muafiyet Ve İstisna · 134
 muhtasar beyanname · 100
 mukayyet değer · 145

N

net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri · 112
 normlar hiyerarşisi · 92

O

olağanüstü yedek akçe · 39, 58
 organize sanayi bölgeleri · 127
 ortağın mirasçılarının malvarlığında değer artışı · 142
 ortağın ölümü · 142
ortak dışı · 23
 ortak dışı faaliyet · 102
ortak dışı işlem · 201
 Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasıla · 25
 ortak dışı işlemlerden kaynaklanan gelirler · 71
ortak dışı işlemlere ait hasılat · 67
 ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazanç · 76
ortak giderler · 189
 ortak içi işlem · 32, 182
 ortak içi işlemlerinden elde edilen kazanç · 76
 ortak kullanım yerlerinin genel giderleri · 130
 ortaklardan toplanan aidatlar · 139
 ortaklarının genel yönetim gideri karşılığı olarak yapmış oldukları ödemeler · 84
 ortaklık dışı işlem · 29
Ortaklık dışı işlem · 70
ortaklık haklarının veya hisselerin elden çıkarılması · 218
 Oy Hakkı · 7

Ö

Ödemelerin avans niteliğinde yapılması · 128
 ödenen KDV · 115
 öz sermaye tutarını geçmeyen zararlar · 165
Özel Fon · 40
 özsermaye kıyaslaması · 151
Özün Önceliği Kavramı · 222

P

Parasal · 8
 pasifte özel bir fon hesabı · 88
 Paydaş · 11
 peçeleme · 29

R

Ratio Legis · 135
risturn · 23, 24, 25, 31, 58, 84, 142
Risturn · 8, 35, 134
 risturn dağıtımı · 68
 risturn gelirleri · 100
 Risturn istisnası · 141

S

sadece ortaklarla iş görülmesi · 135, 181, 184, 207, 213
Safi değer artışı · 143
Safi Kurum Kazancı · 102
sandık · 61
 satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı · 88
 sermaye · 9
 sermaye şirketleri · 7, 162
 sermaye şirketlerinin kuruluşları · 53
sermaye terakümü · 25
 sermaye üzerinden kazanç dağıtılması · 68
 sermayeye faiz verilebilmesi · 28
 servet değeri · 151
 sınırlı aynı hak · 57
 sicil harcı · 53
 sigorta ile ilgili yükümlülükler · 60
sigorta kooperatifi · 191
site işletme kooperatifine dönüş · 208
Sosyal Sorumluluk Kavramı · 222
 sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi · 73

Ş

şahıs şirketleri · 7

T

Tam Açıklama Kavramı · 222
tam bölünme · 162
 tam mükellef · 162
 tam mükellefiyet · 71
 tarh zamanlaşımı · 155
 tasarruf · 13, 28, 31
 Tasarruf · 134
tasfiye · 183, 211
tasfiye artışı · 98, 151
tasfiye dönemi · 149
 Tasfiye dönemi · 149
 Tasfiye dönemi başı · 152
 Tasfiye dönemi sonu · 152
tasfiye işlemleri · 147
tasfiye kararı alındıktan sonra yapılan ferdi tapu işlemleri · 209
tasfiye kârı · 150, 151, 152
tasfiye mameleki · 151
tasfiye memurları · 147
tasfiye memurlarına müracaat · 148
tasfiye memurlarının sorumluluğu · 148
tasfiyenin sona erdiği dönem · 149
taşımıcılık kooperatiflerinin giderleri · 139
taşımali eğitim · 213
taşınmaz satışları · 112
taşınmazların kurulacak vakfa devri · 192
taşınmazların üçüncü şahıslara kiralanması · 102
tazminat bedelinin ortaklara dağıtılması · 204
tazminat ve yasal faizlerin üyelere dağıtılması · 214
tekâfül · 5
temettü · 100
Temettü · 8
 temlik · 55
 teşekkül · 61
 ticaret şirketi · 6
 Ticaret Şirketi · 10
 Ticaret Şirketi Türü · 6
 ticaret şirketleri · 162
ticari kâr · 27
 TOKİ · 75
 Tüketim Kooperatifleri · 137
 Tür · 19
 Türk Kooperatifçilik Kurumu · 54

U

unvan değişikliği · 171

Ü

ücret geliri · 64
 ücret sayılan ödemeler · 98
 üretim kooperatifi · 136
 Üretim kooperatifleri · 72
üst birliğe üye olma şartı · 182
üst hakkı · 221

V

veraset · 56
 Vergi asıl ve zamları · 148
 Vergi indirimi · 115
 Vergi istisnası · 49
 Vergi İstisnası · 83
 vergi kesintisi · 100
Vergi Kesintisi · 101
 vergi konusu · 83
 Vergi Levhası · 120
 vergi levhasının asılma zorunluluğu · 120
 Vergi muafiyeti · 49
 Vergi Muafiyeti · 64
vergi mükellefi · 98
 Vergi Mükellefi · 61
 vergi sorumlusu · 64, 98
 Vergi Sorumlusu · 64
 vergi tevkifatı · 98
 Verginin Konusu · 61
 vergisiz birleşme · 161
 Vergiyi Doğuran Olay · 63

Y

yabancı kooperatifler · 64
yapı kooperatifini işletme kooperatifine dönüştürme · 205
 Yapı kooperatifleri · 73
 yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri · 74
 Yapı ruhsatlarının yapı sahibi bölümü · 124
Yardım Fonları · 40
 yedek akçe · 31, 38, 58
 yenileme fonu · 164
 yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri · 127
 yönetim gideri · 85
Yurt dışında mukim kooperatif · 187

Z

zarar · 26
Zarar · 27
zaruri bir işlem · 198

Yusuf ÜSTÜN

1972 yılı Sungurlu doğumlu. İlk, orta ve lise öğrenimini Sungurlu’da tamamladı. 1992 yılında Gazi Üniversitesi İİBF Maliye MYO’ndan (1), 1997 yılında da Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi-Maliye Bölümünden (2) mezun oldu.

Çalışma hayatına 1996 yılında Maliye Bakanlığında “(1) Bütçe Memuru” olarak başladı; 1998 yılından itibaren Sanayi ve Ticaret Bakanlığında “(2) Kooperatifler Kontrolörü” ve Şubat 2006 - Temmuz 2011 dönemini kapsayan yaklaşık 6 yıl boyunca “(3) Kooperatifler Dairesi Başkanı” olarak memuriyetine devam etti. Halen “(4) Ticaret Başmüfettişi” unvanıyla Ticaret Bakanlığının görev ve yetkisindeki tüm alanlarda (şirket, kooperatif, oda, borsa, toptancı halleri, tüketici mevzuatı vs.) denetim görevini yerine getirmiştir. Halen Cumhurbaşkanlığı Devlet Bilgi ve Koordinasyon Merkezinde Ticaret Bakanlığı temsilcisi olarak görev yapmaktadır.

Kooperatifçilik sektöründeki hizmeti 1998 yılından beridir devam etmekte olup, sektörün her alanında (lojistik, sigorta, eğitim, konut, tarım, vs.) ve her yönüyle (kuruluş, işleyiş, denetim, eğitim, mevzuat vb.) birçok çalışmaları; “(1) Kooperatifler Kanunu ve İlgili Mevzuat” ile “(2) Kooperatifler Hukuku” adları altında iki ayrı kitabı, yayımlanmış birçok makale ve sunumları ile kooperatiflerin kuruluş, işleyiş ve denetimi alanında çok sayıda çalışması ve konferansları bulunmaktadır.

Kooperatifçilik özelinde ayrıca, (1) “Türkiye Kooperatifçilik Stratejisi ve Eylem Planı”nın (TÜKOSEP 2012-2016) hazırlanması, (2) “Yeni Kooperatifler Kanunu Taslağı” hazırlık süreci koordinasyonu (2010-2019) ve bu süreçte yapılan sunum ve ilgili raporların hazırlanması gibi nitelikli çalışmaları da vardır.

Kadro görevinin haricinde “(1) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)”, “(2) Bağımsız Denetçi”, “(3) Bilirkişi” ve “(4) Konkordato Komiserliği” belgesini haiz olan Üstün, evli ve iki çocuk babasıdır.

İbrahim HAK

1982 yılı Üsküdar doğumlu. Lise öğrenimini Haydarpaşa Lisesinde tamamladı. 2004 yılında Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünden (1) mezun oldu. 2016 yılında Marmara Üniversitesi İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisansını (2) tamamladı. 2017 yılından itibaren İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Bölümünde (3) eğitimi devam etmektedir.

Çalışma hayatına 2006 yılında Maliye Bakanlığında “(1) Vergi Denetmeni” olarak başladı; 2009 yılında Sanayi ve Ticaret Bakanlığında “(2) İç Ticaret Kontrolörü”, Şubat 2010 - Temmuz 2011 dönemini kapsayan süre boyunca “(3) Gelirler Kontrolörü”, 2018 yılı sonuna kadar “(4) Vergi Müfettişi” olarak memuriyetine devam etti.

Vergi alanındaki uzmanlığı yanında maliye idaresinde de yaklaşık 4 yıl yönetici olarak görev yaptı. Mart 2015 - Mart 2018 dönemini kapsayan 3 yıl boyunca “(1) Vergi Denetim Kurulu İstanbul Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkan Yardımcısı”, Mart 2018 - Aralık 2018 dönemi boyunca da “(2) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Grup Müdürü” olarak idari görevlerde bulundu.

Bu görevleri süresinde Türkiye’nin sayılı şirketleri nezdinde vergi incelemeleri gerçekleştirmiş, çok sayıda Vergi Müfettiş Yardımcısının mesleğe alım aşamasında bulunmuş olup, eğitim çalışmalarına katılmıştır.

Grup Müdürü olarak 6 Vergi Dairesi Müdürlüğünden sorumlu olmuş, ayrıca “(1) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu Başkanı” ve “(2) Rapor Değerlendirme Komisyon Başkanı” olarak da görevlerini yürütmüştür.

Çeşitli dergilerde yayımlanmış çok sayıda “(1) makalesi ve “(2) TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolarda Raporlanması” konusunda tez çalışması bulunmaktadır.

2019 yılından itibaren “(1) Yeminli Mali Müşavir” ve “(2) Bağımsız Denetçi olarak özel sektörde çalışmalarına devam etmekte olup, ayrıca “(3) Konkordato Komiserliği” belgesine haiz olan Hak, evli ve bir çocuk babasıdır.