

I- KOOPERATİFLERDE VERGİ MUAFİYETİ

A- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAF OLABİLMELERİ İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR

1- Kurumlar Vergisi Kanununa ve Kooperatifler Kanununa göre

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7. maddesinin 2362 Sayılı Kanun' la değişik 16 numaralı bendinde, **kooperatiflerin**, esas mukavelelerinde;

- a) Sermaye üzerinden kazanç dağıtmak,
- b) İdare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse vermemek,
- c) İhtiyat akçelerini ortaklara dağıtmamak,
- d) Münhasıran ortaklarıyla iş görmek

şartlarının yazılı bulunması ve fiiliyatta da bu kayıt ve şartlar dahilinde faaliyet göstermeleri halinde kurumlar vergisinden muaf oldukları hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu' nun 93. maddesinin 4. fıkrasında; kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatif merkez birliklerinin faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7. maddesinin 16 numaralı bendinde yazılı kurumlar vergisi muafılığından yararlanamayacakları hükme bağlanmıştır. Uygulamada, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu' nun 93 / 4 maddesindeki bu hükme rağmen, üst birliğe üye olmama halinin, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmalarını engellemeyeceği yönünde bazı yargı kararları üzerine, 4369 Sayılı Kanun' un 81/D-7 maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7/16 maddesine; **“... faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz”** hükmü eklenmiştir. Böylece, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için gerekli olan **“ üst birliğe girme”** şartı, hem Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7/16 maddesinde, hem de Kooperatifler Kanunu' nun 93/4 maddesinde mükerreren düzenlenmiş olmaktadır.

Bu hükümler uyarınca, kooperatiflerin, kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmeleri için;

- 1-) Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7/16. maddesindeki muafiyet şartlarının kooperatif ana sözleşmelerinde yazılı bulunması,
- 2-) Ana sözleşmede muafiyet şartları yazılı olmakla beraber, fiiliyatta da bu kayıt ve şartlar dahilinde faaliyet göstermeleri,
- 3-) Kooperatiflerin faaliyet gösterdikleri alanda **varsa** bir üst kuruluşta girmiş olmaları gerekmektedir.

2- Kooperatiflerin Anasözleşmelerinde Yer Alan Bazı Hükümlerin Muafiyete Etkisi

- a- **“Sosyal, Kültürel ve ekonomik Tesislerin Kurulup İşletilmesi” Hükmü**

Bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinin amaç maddesinde, **“ortakların sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurar, bu tesisleri işletir veya kiraya verir”** hükmü yer almaktadır.

Ana sözleşmelerinde söz konusu hükme yer veren kooperatiflerin, fiilen maddede belirtilen tesisleri kurup, bizzat işletmeleri, veya kiraya vermeleri halinde ortak dışı faaliyette bulunmuş olmalarından, ana sözleşmelerinde muafiyet şartlarının tamamı yazılı olsa dahi, bu işlemlerin yapıldığı tarihten itibaren mükellefiyetlerinin tesisi gerekmektedir.

Ancak, ana sözleşmelerinde ortak dışı işlem yapılacağına dair hükümlere yer veren kooperatiflerin kurumlar vergisine tabi olmaları açıktır.

b- “Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması” Hükümü

Bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, **“sermaye üzerinden kazanç dağıtmamak”** şartı açıkça yer almamakla birlikte;

“Gelir gider farkı genel kurulca onaylanan yıllık bilançoya göre tespit edilir, yönetim ve denetim kurulu üyelerine gelir gider farkından pay verilmez ve kooperatif yalnız ortaklarıyla işlem yapar.

Gelir gider müspet farkının %1’i bilanço tarihinden itibaren 3 ay içinde, 1163 Sayılı Kanun’ un 94. maddesi uyarınca Sanayi ve Ticaret Bakanlığı emrindeki fona yatırılır. Ortaklarla yapılan işlemlerden doğmuş bulunan geri kalan farkın tamamı yedek akçe olarak ayrılır. Yedek akçeler ortaklara dağıtılmaz.

Gelir gider farkı menfi olduğu taktirde, ortaya çıkan açık, yedek akçelerden, bunun yetmemesi halinde ortak sermaye paylarından ve 70. maddeye göre oluşturulan özel fondan karşılanır” hükmünün yer aldığı görülmektedir.

İncelenmesinden anlaşılacağı üzere, bu hükümde, muafiyet şartlarından; **“yönetim ve denetim kurulu üyelerine kazanç üzerinden hisse vermemek”**, **“ihtiyat akçelerini ortaklara dağıtmamak”** ve **“ münhasıran ortaklarıyla iş görmek”** şartları açıkça yazılı bulunmaktadır.

Yine, aynı maddede, ortaklarıyla yapılan işlemlerden doğmuş bulunan kalan farkın tamamının yedek akçeye ayrılacağı ve ortaklara dağıtılmayacağı açıkça belirtildiğinden; bu durumda kooperatifin **“sermaye üzerinden kazanç dağıtması”** fiilen mümkün değildir. Dolayısıyla **“sermaye üzerinden kazanç dağıtmamak”** şartının zımnen varolduğunun kabulü gerekir. Buna göre, ana sözleşmelerde söz konusu hükmün yer alması halinde, muafiyet şartlarının tamamının yazılı olduğu kabul edilecek ve bu ana sözleşmeye göre kurulan kooperatifler, fiiliyatta da bu şartlara uymaları halinde, kurumlar vergisinden muaf tutulacaklardır.

c- Üst Birliğe Üye Olma Şartı

Bilindiği üzere, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7/16. maddesine göre, gerek 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu' nun 93. maddesinin 4.fıkrasına göre; kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatif merkez birliklerinin, faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanmaları mümkün değildir.

Ancak, bu şart, kooperatifin faaliyet gösterdiği **bölgede ve alanda** kurulmuş bulunan bir üst birliğin bulunması halinde aranacaktır. Kooperatifin faaliyet gösterdiği bölgede ve alanda kurulmuş bir üst birlik yoksa söz konusu şart aranmayacaktır

Burada ortaya çıkabilecek sorun, **“kooperatifin faaliyet gösterdiği bölgeden”** ne anlaşılması gerektiğidir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teşkilatlandırma Genel Müdürlüğü bir olay nedeniyle açıkladığı görüşünde, kooperatiflerin **“muafiyetlerden istifade edebilmeleri için kuruldukları il sınırları içinde hükmi şahsiyet kazanarak faaliyette bulunan birliklere girmeleri gerekmektedir”** demiştir. Dolayısıyla **“kooperatifin faaliyette bulunduğu bölge”** tabirinden il sınırlarının anlaşılması gerekmektedir.

Uygulamada çok istisnai de olsa, ilde tek üst birliğin olduğu, üst birliğin çeşitli nedenlerle üyelik başvurusunu reddettiği, kooperatifin de en yakın ildeki üst birliğe üye olduğu görülmektedir. Bu durumda, **kanımızca**, üst birliğe üyelik şartının gerçekleştiğinin kabulü gerekir.

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu' nun 93/4. ve Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7/16. maddeleriyle getirilen üst birliğe üye olma koşulu ile (üst birlikler kuvvetlendirilerek) genel olarak kooperatifçiliğin geliştirilmesinin amaçlandığı açıktır. Ancak, kooperatifler, ortaklarının ortak dayanışma içerisinde, ekonomik durumlarını korumak ve geliştirmek amacıyla kurulmaktadır. Bilindiği üzere, kooperatif ortaklarını, genel olarak ekonomik durumları kuvvetli olmayan kişiler teşkil etmektedir. Dolayısıyla kooperatiflerin en önemli sorunu mali yetersizliktir. Durum bu iken, üst kuruluşa girmenin getirdiği mali külfet, doğal olarak kooperatifleri üst birliğe girmemeye sevk etmektedir. Kooperatiflerin üstbirliğe girme konusundaki isteksizliklerinin diğer nedeninin de, üst birliklerin somut ve yeterli hizmet vermemeleri olduğu ifade edilmektedir.

Nedeni ne olursa olsun, kooperatiflerin üst birliğe üye olmamaları halinde kurumlar vergisinden muaf olmaları mümkün değildir. Bu ise, kooperatiflerin kurumlar vergisi ve geçici vergi mükellefi olmalarını ve vergi kanunlarının kendilerine yüklediği görevleri yerine getirmeleri sonucunu doğurmaktadır. Sonuç olarak, üst birliğe üye olmayan kooperatifler, boş da olsa, süresinde kurumlar vergisi ve geçici vergi beyannamelerini vermek zorundadırlar. Ayrıca Kooperatifler Kanunu' nun 93. maddesinde düzenlenen vergi, resim ve harç muafliklarından (defter ve anasözleşme tasdiki dışında) yararlanamayacaklardır. Üst birlik şartını bu şekilde özetledikten sonra, şimdi de, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu' nda yer alan üst birliklerle ilgili hükümlere kısaca değinelim.

c.a- Kooperatif Birlikleri

Konuları aynı veya birbiriyle ilgili nitelikte olan (7) veya daha çok kooperatif tarafından üst birlik kurulabileceği anasözleşmelerinde tespit edilebilir. İlgili Bakanlık

tarafından bölgeler belirlendiği takdirde, bu bölgelerde aynı çalışma konularına sahip birden fazla kooperatif birliği kurulamaz (1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu Md. 72). Kooperatifler merkez birliği kuruluşunu tamamlamadığı hallerde, birlikler kendisine bağlı kooperatifleri denetler ve bu denetim sonuçları ilgili Bakanlığa bildirilir. (Md.75).

c.b- Kooperatif Merkez Birlikleri

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

c.c- Türkiye Milli Kooperatifler Birliği

Kooperatif birlikleri veya merkez birlikleri, kooperatif şeklinde Türkiye Milli Kooperatifler Birliği kurabilirler (Md.77).

c.d- Danışma Kurulu

Türkiye Milli Genel Kooperatifler Birliği Genel Yönetim Kurulu ile Devlet Planlama Teşkilatı, Sanayi ve Ticaret, Tarım ve Köyişleri, Maliye, Bayındırlık ve İskan, Milli Eğitim Bakanlıkları, kooperatifleri finanse eden bankalar ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun birer temsilcisinin katılımıyla “**Türkiye Kooperatifleri Danışma Kurulu**” kurulur. Bu kurulun görev ve yetkileri, çalışma şekli ve şartları Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanacak bir tüzük ile belirlenir (Md.80).

c.e- Kooperatif Birlikleri, Kooperatif Merkez Birlikleri, Türkiye Milli Kooperatifler Birliği ve Danışma Kurulu Görev ve Sorumlulukları

Kooperatiflerin, ortak menfaatlerini korumak, amaçlarını gerçekleştirmek için iktisadi faaliyette bulunmak, faaliyetlerini koordine etmek ve denetlemek, dış memleketlerle olan münasebetlerini düzenlemek, kooperatifçiliği geliştirmek ve eğitim yapmak, kooperatifçilik konularında tavsiyede bulunmak gibi hizmetlerin yerine getirilmesi için kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği kurulur. Bunların yönetim kurulu üyeleri ile memurları suç teşkil eden fiil ve hareketlerinden dolayı “**Devlet Memurları**” gibi ceza görürler (Md.62 ve 70).

Kooperatif ve üst kuruluşları, üst kuruluşun tespit edeceği esaslara göre, kendilerine yönelik denetim ve eğitim hizmetlerine ait giderlere iştirak ederler (Md.75).

B- KOOPERATİFLERİN YIL İÇİNDE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYET ŞARTLARINI KAYBETMESİ VEYA KAZANMASI

Kooperatiflerin yıl içinde muafiyet şartlarını kazanmaları veya kaybetmeleri halinde hangi tarihten itibaren kurumlar vergisinden muaf olacakları veya hangi tarihten itibaren kurumlar vergisine tabi olacakları konusunda, Kurumlar Vergisi Kanunu' nda bir düzenleme yapılmamıştır. Örneğin, bir kooperatifin yıl içinde ana sözleşmesini KVK' nın 7/16. maddesine uygun hale getirerek veya bir üst kuruluşa girerek kurumlar vergisi muaflik şartlarını kazanması halinde bu kooperatif hangi tarihten itibaren kurumlar vergisinden muaf olacaktır?

Vergi İdaresi bir olay nedeniyle bu konudaki görüşünü aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

“Kooperatif anasözleşmelerinde yıl içinde yapılacak değişikliklerle Kurumlar Vergisi Kanunu’ nun 7. maddesinin 16 numaralı bendindeki muafiyet şartlarına yer verilmesi ve kooperatifin faaliyet gösterdiği bölgede ve alanda kurulmuş bulunan üst birlik varsa bu birliğe üye olunması halinde; muafiyet şartlarını taşıyan anasözleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren kooperatifin kurumlar vergisinden muaf tutulması gerekir.

Öte yandan, yıl içinde, muafiyet şartlarının kaybedilmesi halinde, bu tarihten itibaren kooperatifin kurumlar vergisi mükellefi olacağı tabiidir.”

C- KOOPERATİFLER KANUNUNDA DÜZENLENEN VERGİ, RESİM VE HARÇ MUAFLIĞI

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu’ nun 93. maddesinde, kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin, kooperatif merkez birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği’ nin muaf olduğu vergi, resim ve harçlar aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- 1) Birbirinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi’nden muaf tutulmuştur.
- 2) Her nevi defterlerinin ve ana sözleşmelerinin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfaların mühürlenmesi, her nevi harçtan ve damga vergisinden muafıdır.
- 3) Kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir cihete tahsis edildiği müddetçe, sahip oldukları gayri menkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden muafıdır. Burada düzenlenen şartlı emlak vergisi muaflığıdır. Şartlar ise, bu gayrimenkuller kiraya verilmemiş olacak veya irat getirmeyen bir amaca tahsis edilmiş olacak. Bu muaflik düzenlemesi aşağıda açıklanacağı üzere **“hizmet binaları”** için Emlak Vergisi Kanunu’ nun 4/p maddesindeki **“daimi muaflik”** ile mükerrer bir düzenlemeyi ifade etmektedir.
- 4) Yine 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu’ nun 93. maddesinde ortakların temlik edecekleri gayri menkuller, her türlü vergi ve harçtan muaf tutulmuştur.

- 5) Diğer taraftan yönetim kurulu, anasözleşmeye uygun olarak yapılacak isteğe rağmen, bir ortağın kooperatiften istifasını kabulden kaçınırsa, bu ortağın çıkma isteğinin noter aracılığı ile kooperatife bildirilmesi halinde, bu bildirim de damga vergisine ve diğer harç ve resimlere tabi tutulmayacaktır (1163 SK Md. 93/1-e).
- 6) 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu' nun 93/2. maddesinde düzenlenen gayrimenkullerin, irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetlerinin kooperatiflere veya birliklere sermaye olarak konulması halinde Emlak Alım Vergisi Kanunu' nun 9. maddesindeki “**indirimli nispetin**” uygulanmasının, Emlak Alım Vergisi Kanunu' nun kaldırılması (Tapu harçlarına dönüştürülmesi) nedeniyle işlerliği kalmamıştır.
- 7) 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu' nun 93/3. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu' na atıf yapılmak suretiyle, KVK' nın 7/16. maddesindeki şartlar dahilinde, kurumlar vergisinden muaflik mükerreren düzenlenmiştir.
- 8) Yine, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu' nun 93/4. maddesiyle kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin ve kooperatif merkez birliklerinin faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri taktirde, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu ile getirilen ve yukarıda açıklanan vergi, resim ve harç muafliklarından (defter ve ana sözleşme tasdiki dışında) yararlanamayacakları hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 4572 Sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun' un 6. maddesinde, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu' ndaki vergi, resim ve harç muaflik veya istisnalar paralelinde veya ilave, sözkonusu kooperatif ve birlikleri hakkında vergisel muaflik veya istisnalar ayrıca düzenlenmiştir.

D- KOOPERATİFLERİN HİZMET BİNALARININ EMLAK VERGİSİNDEN MUAFLIĞI

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu' nun 4/p maddesine göre, tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 Sayılı Kanun' a uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği' nin ve Türk Kooperatifçilik Kurumu' nun sahip oldukları kendi hizmet binaları emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulmuşlardır. Ancak Emlak Vergisi Kanunu' nun 10. maddesinin 3. fıkrasına göre, “**daimi**” muafiyetten faydalanacak olanların da beyanname vermeleri mecburi tutulduğundan, yukarıda sayılan kooperatifler, birlikler ile kurum, kendilerinin kullandıkları hizmet binaları ile ilgili olarak 4 yılda bir **Emlak Vergisi Beyannamesi** vermek zorundadır (EVK Md. 23/a).

E- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİ VE 2982 SAYILI KANUN KAPSAMINDAKİ VERGİ, RESİM VE HARÇ İSTİSNA VE MUAFLIKLARI

01.03.1984 tarihinde yürürlüğe giren 2982 Sayılı “**Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisna ve Muaflikları Tanınması Hakkında Kanun**”un 1. maddesinde; Kanun' un amacının, “**konut inşaatı ile**

kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımların vergi, resim ve harç istisnası ve muafıkları yoluyla teşviki'' olduğu hüküm altına alınmıştır.

Görüldüğü üzere, 2982 Sayılı Kanun ile (genel olarak) konut inşaatı ve (kooperatifler ve bunların birlikleri tarafından yapılacak olanlar dahil) kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlar teşvik edilmektedir.

2982 Sayılı Kanun hükümlerine göre uygulanacak istisna ve muafıklar;

- Veraset ve İntikal Vergisi,
- Damga Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Harçlar,
- Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınan vergi, resim ve harçları kapsamaktadır.

2982 Sayılı Kanun' un uygulama süresi çeşitli kanunlarla uzatılmış olup ve nihayet bu **Kanun' un uygulama süresi 31.12.1997 tarihinde sona erdiğinden işlerliğı kalmamıştır.**