

Türkiye’de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi

Yrd. Doç. Dr. O. Murat KOÇTÜRK

Celal Bayar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, MANİSA

ÖZET

Kooperatifler, kamu ve özel sektör kuruluşları yanında bir çok ülkede üçüncü sektör olarak kabul edilmektedir. Türkiye Milli Kooperatifler Birliği (TMKB)’nin 2004 yılı verilerine göre kırsal ve kentsel kooperatif sayısı 58.414 olup ortak sayısı da 7.544.872’ dir. Böylesine önemli bir nüfusun ekonomik çıkarlarını gözeten ve bir kişi birliği olan kooperatiflere değişik vergi kanunlarında çeşitli muafiyetler ve istisnalar getirilmiştir. Bu çalışmada kooperatiflere uygulanan vergilendirme ve muafiyetler üzerinde durulmuştur. Sosyal ekonominin önemli bir unsuru olan kooperatifler AB ülkelerinin ekonomilerinde de önemli fonksiyonlar üstlenmişlerdir. Türkiye’de de kooperatiflere sağlanan vergi indirimleri ve istisnaların kooperatifçilik hareketinin gelişimine katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Kooperatif, vergi, kooperatiflerin vergilendirilmesi, kooperatif kanunu, vergi muafiyeti

Taxation on Cooperatives In Turkey

ABSTRACT

Cooperatives are regarded as the third sector in line with the private and the public sectors in most countries. According to Turkey National Cooperatives Union’s by 2004 there are 58 414 cooperatives and 7 544 872 cooperative members both in rural and urban cooperatives in Turkey. Therefore, the cooperatives in Turkey are supported by the government with various instruments such as tax exemptions and reductions. In this paper, taxation on cooperatives and their implementation on cooperative sector were examined. Being an important instrument of social economy, cooperatives undertake significant roles in EU countries. It is thought that those exemption and reductions on cooperative sector would make a considerable contribution to the Turkish cooperative movement.

Key Words: Cooperative, tax, Cooperatives taxation, cooperative legislation, tax exemption

I GİRİŞ

Kooperatifler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar olarak ekonomik faaliyetlerini sürdüren, özel yapıya sahip ekonomik ve sosyal amaçlı kuruluşlardır. Bu tanımlamadan gelen nitelikleri dolayısıyla kooperatiflere sağlanan muafiyet ve istisnalar da oldukça önem arz etmektedir. Vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin yoğun biçimde tartışıldığı bir ortamda, kooperatiflerin, hangi şekillerde vergilendirileceği, vergi muafiyetlerinden ve istisnalardan ne şekilde yararlanacağı önem kazanmaktadır.

Son olarak düzenlenen Kurumlar Vergisi yasa tasarısında da kooperatiflere ilişkin düzenlemeler, uygulamada bazı uyumsuzluklara yol açmış, bir türlü yerine oturtulamamıştır. Kurumlar vergisi kanununda risturn istisnasının kapsamı, kooperatiflerin kâr amacı güden bir ticaret şirketi biçimine dönüşmemesi için dar tutulmuştur.

Kooperatiflere sağlanan bazı vergi muafiyet ve istisnaları, gerçek kooperatifler ile görünürde kooperatifler gibi önemli bir sorunu da beraberinde getirmektedir. Özellikle yapı kooperatiflerinde gözlenen bu durum kooperatifleri gerçek amacından uzaklaştıran, kar amacı güden bir ticari şirket gibi bazı kişi ya da kuruluşlara çıkar sağlayan kuruluşlar şekline dönüştürebilmektedir. Bu çalışmada Türkiye’de kooperatiflerin vergilendirilmesi ve kooperatiflere sağlanan bazı muafiyet ve istisnalar genel hatları ile ele alınacaktır.

II.TÜRKİYE’DE KOOPERATİFLERİN SINIFLANDIRILMASI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

A – Kooperatifçiliğin Kısa Tarihçesi

Sanayileşmenin yaygınlaşmaya başladığı 19. yüzyılda bireylerin ekonomik ve sosyal yönden dayanışma gereksinimi sonucunda İngiltere’nin Rochdale Kasabası’nda 1844 yılında ortaya çıkan kooperatifçilik hareketi zamanla yaygınlaşmıştır (Mülayim, 2003: 69). Kişilerin tek başlarına temin etmeleri güç olan kimi üretim araçlarının sağlanmasıyla üretilen ürünlerin pazarlanması sonucu üreticiler, daha ucuz tüketim mallarının tedariki sayesinde tüketiciler kooperatifçilikten büyük ölçüde faydalanmışlardır. Türkiye’de ise kooperatifçilik, 1863 yılında Mithat Paşa tarafından kurulan Memleket Sandıkları ile başlatılmış daha sonra bu hareket gelişerek bugünkü Ziraat Bankası ve Tarım Kredi Kooperatiflerini oluşturmuştur.

Cumhuriyet dönemi öncesi Aydın’da başlayan tarım satış kooperatifçiliği hareketi 1935 yılına kadar durgun bir dönem geçirmiş, daha sonra 1935 yılında çıkarılan kooperatifçilik yasaları ile devlet öncülüğünde kooperatifçilik geliştirilmeye çalışılmıştır. Demokratik kooperatifçiliğin gelişimi ise 1969 yılında çıkarılan 1163 sayılı yasadan sonra gerçekleşmeye başlamıştır. Halen üç farklı yasaya göre faaliyetlerini sürdüren Türk Kooperatifçilik Mevzuatı son yıllarda yapılan bazı yasal düzenlemelerle özerkleşme konusunda oldukça önemli mesafe almıştır.

Üreticiden tüketiciye ulaşan bir mala, dağıtım kanalının her aşamasında üretim faktörlerinin payı olan kâr, ücret, faiz, rant (kira) gibi değerler yüklenmektedir. Bu mal nihai tüketiciye ulaşınca kadar ne kadar çok el değiştirirse, yüklendiği maliyet unsurları o kadar artmakta ve sonuçta tüketiciye yansıyan fiyatı da o kadar yüksek olmaktadır. Tüketicinin ve ihtiyaç sahiplerinin korunması, üretici ile tüketici arasındaki aracı sayısının azaltılması gibi nedenler kooperatifçilik hareketinin gelişmesinde önemli rol oynayan etkenler arasında sayılabilir.

B – Kooperatifçiliğin Tanımı

Kooperatifin tanımı, 1969 yılında yürürlüğe giren 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ve 2004 yılında yapılan 5146 sayılı yasa değişikliği ile şu şekilde yapılmıştır: “Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet sureti ile sağlayıp korumak

amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklardır”.

Bu yasanın 9. maddesinde kamu ve özel hukuk tüzel kişilerin de kooperatif kurucusu olabileceği belirtilmiştir. Bundan sonra özel şirketlerinde kooperatif kurucusu ve ortağı olabileceği yasa ile belirlenmiştir. Böylelikle bir kişi birliği olan kooperatifçilik terimi, şirketlerle şahısların bir arada olabileceği yeni bir kimlik kazanmıştır.

III- KOOPERATİFLERİN TÜRLERİ

Kooperatif girişimlerin faaliyet alanlarına göre yapılan sınıflandırma pratikte en çok görülen sınıflandırma şeklidir.

Türkiye’de kooperatifleri faaliyet türlerine ve hukuksal düzenlemelere göre iki ana başlık altında sınıflandırarak incelemek mümkündür. Buna göre:

A- Faaliyet Türlerine Göre

Bu çerçevede faaliyet türlerine göre kooperatifler beş grup altında değerlendirilebilir (Çıkın ve Karacan, 1994: 307):

(i) Üretim Kooperatifleri

Herhangi bir sınai veya tarımsal ürün üreticilerinin bir araya gelerek kurdukları kooperatif türüdür. Bu tür kooperatifler hammadde temininden ürünlerin değerlendirilmesine kadar çok farklı amaçlarda kurulmaktadırlar.

(ii) Tüketim Kooperatifleri

Tüketici durumunda olan ortaklarına daha ucuz ve daha kaliteli mal ve hizmet temini amacıyla kurulurlar. Ülkemizde yaygın olarak gıda, giyim vb. konulardaki tüketim kooperatiflerine rastlamak mümkündür.

(iii) Kredi Kooperatifleri

Kredi Kooperatifleri, ortaklarının finansman gereksinimlerini karşılamak üzere kurulurlar. Kooperatif bünyesinde toplanan paralar ihtiyacı olan ortaklara belirli esaslar çerçevesinde kredi olarak verilir. Kredi kooperatifleri kooperatifçiliğin ekonomik ve sosyal boyutunun açık bir biçimde ortaya çıktığı kooperatif türleridirler.

(iv) Yapı ve İşyeri Kooperatifleri

Kooperatif ortaklarının konut ve işyeri gibi gereksinimlerini karşılamak amacıyla kurulan kooperatiflerdir. Kooperatifin ömrü, yapılması inşaatı öngörülen yapıların tamamlanıp kooperatif ortaklarına dağıtılması ile sınırlıdır.

(v) Diğer Kooperatifler

Yukarıda belirtilen kooperatif türlerinin dışında kalan kooperatif türleri bu başlık altında yer almaktadır. Örneğin temin ve tevzi, nakliye, eğitim, okul, eğlence vb. gibi.

B- Hukuksal Düzenlemelere Göre

Ülkemizdeki mevzuat açısından baktığımızda kooperatifleri; 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’na tabi olan kooperatifler ve diğer özel kooperatif

kanunlarına tabi olan kooperatifler olarak ikili bir ayırıma tabi tutmak mümkündür.

(i) Kooperatifler Kanununa Tabi Kooperatifler

Özel yasalarla kurulan hariç olmak üzere, ülkemizde kurulan kooperatifler 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’na tabidirler. Bu bağlamda kurulan kooperatifler ilgili bakanlıklar dikkate alınarak Kırsal (tarımsal) ve Kentsel kooperatifler olarak iki grupta ele alınabilir. Kırsal kooperatifler; Pancar Ekicileri Kooperatifi, Sulama, Su Ürünleri ve Tarımsal kalkınma kooperatifleri olarak Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı nezdinde kuruluş ve faaliyetlerini sürdürmektedirler. Esnaf Kefalet ve Kredi Kooperatifleri ve yapı ve işyeri kooperatifleri, temin, tedarik, nakliye, turizm geliştirme vd. kooperatifleri ise kentsel kooperatifler ayırımına tabi tutulup Sanayi ve Ticaret Bakanlığı nezdinde kurulup faaliyetlerini sürdürmektedirler.

(ii) Özel Yasalara Tabi Kooperatifler

Kooperatifler Kanunu dışında diğer yasalar çerçevesinde kurulan kooperatifler bu başlık altında yer almaktadırlar. Bu kapsamda yer alan kooperatifler, 1581 Sayılı yasaya tabi Tarım Kredi Kooperatifleri ve 4572 Sayılı yasaya tabi Tarım Satış Kooperatifleri ve Tütün Tarım Satış Kooperatifleridir. Tarım Kredi Kooperatifleri Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının ilgili kuruluşu iken Tarım Satış ve Tütün Tarım Satış Kooperatifleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığının ilgili kuruluşlarıdır.

TMKB’nin 2004 yılı verileri ışığında Türkiye’de, ortalama olarak, her iki aileden birisinin kooperatif üyesi olduğu varsayımı ile kooperatiflerin ülke ekonomisindeki yeri ve önemini ortaya koymak yerinde olacaktır. Bundan sonraki bölümde, kooperatiflerin ülkemizdeki vergi yasaları karşısındaki durumu genel hatları ile değerlendirilmeye çalışılacaktır.

IV – KOOPERATİFLERİN VERGİ YASALARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Türkiye’nin son yıllarda içinde bulunduğu çok ciddi kamu finansman sorununu çözebilmesi için, ekonomik ve mali politikaların birbirleriyle uyumlu bir şekilde hazırlanıp uygulamaya konulması ve özellikle kamu tarafından sunulan mal ve hizmetleri iç borçlanma yerine vergi gelirleri ile finansmanını sağlayacak tedbirlerin alınması ve bu konuda gerekli düzenlemelerin vakit geçirmeden yapılması zorunludur (DPT, 2001: 65). Bu düzenlemelerin en önemlilerinden birisi ise ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmasıdır. Bu çerçevede kooperatifler yaptıkları tüm hizmetleri belgelendirme ve ortaklarına hesap vermeleri sonucunda vergilendirme açısından ekonomiye önemli katkıda bulunmaktadır. Buna karşılık kooperatiflerin, vergi kaybına neden olacağı ileri sürülse bile, doğrudan kâr amacı gütmeyen kuruluşlar olarak bazı vergi muafiyetlerinden yararlanmasının, ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması sonucu bu muafiyetlerden daha fazla miktarda vergi geliri sağlayacaktır.

A – Kurumlar Vergisinde Kooperatiflerle İlgili Düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1'inci maddesi "B" bendinde kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmıştır (KVK. m.1, b.1). KVK 3'üncü maddesinde, 1'inci maddenin B bendinde yer alan kooperatiflerin, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na ya da özel kanunlarına göre kurulan tüketim, üretim, kredi, satış, yapı vs. kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatifler olduğu belirtilmiştir. Öte yandan aynı maddenin ikinci fıkrasında okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar KVK' nın uygulanmasında kooperatif olarak addolunamayacağı da hükümlenmiştir (KVK. m.3, b.1).

KVK' nın 7. maddesinin 16. bendinde ise bazı şartları taşıyan kooperatiflerin Kurumlar Vergisi'nden muaf olacağı belirtilmiştir. Muafiyet sayesinde kooperatiflerin;

(i).Kâr amacı taşımayarak kamu hizmetine benzeyen hizmetleri yerine getirmesi ve bu bakımlardan kamu müesseselerine benzemesi,

(ii).İktisadi ve sosyal hayata zararlı olabilecek teşebbüslerin etkilerini giderici fiyat istikrarını sağlayıcı fonksiyonları bulunması,

(iii).İktisadi gücü zayıf kitlelerin üretim ve tüketim imkanlarını koruyarak sosyal devlet ilkesi gereği devletin korumasına muhtaç topluluklara hizmet etmesi gibi yapıcı vasıfları değerlendirilmiş olmaktadır (Fer, 1970: 6).

Kooperatiflerin vergilendirilme rejimine ilişkin olarak bir diğer düzenleme ise K.V.K.' nun 8. maddesinin 2. bendinde yer alan Kurumlar Vergisi'ne tabi kooperatifler için öngörülen risturn istisnasına ilişkin hükümlerdir. Bu maddelerden de görüldüğü üzere, kooperatiflerin Kurumlar Vergisi uygulamasında muafiyeti düzenleyen hükümleri ile vergiye tabi kooperatiflerde dağıtılan risturnlara ilişkin tanınan istisna ön plana çıkmaktadır.

1- Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyeti

Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi'nden muaf olabilmeleri için K.V.K.'nın 7/16 maddesinde sayılan, aşağıdaki koşulların ana sözleşmede yer alması ve bu koşullara fiilen uyulmuş olması gerekmektedir:

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- İdare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
- İhtiyaç akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
- Münhasıran ortaklarıyla iş görülmesi
- Muafiyet şartlarına fiiliyatta da uyulması
- Faaliyete geçen bir üst birliğe üye olunması.

Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi'nden muaf olabilmeleri için bu koşulların yanı sıra, faaliyete geçen üst kuruluşa da üye olmaları gerekir. Bu koşul K.V.K.' nun yanı sıra Kooperatifler Kanunu'nun 93/4 maddesinde de yer almaktadır (KK. m.93, b.4).

Kooperatifler açısından üst birlik, Kooperatifler Kanunu'nun 71. maddesinde düzenlenen "Kooperatif Birlikleri" dir. Bu birliklerin üst kuruluşu

Kooperatif Merkez Birlikleridir (KK. m.76). Kooperatif Merkez Birlikleri’nin üst kuruluşu ise Türkiye Milli Kooperatifler Birliği’dir (K.K. m.77)

Bir kooperatifin Kurumlar Vergisi’ne tabi olmaması için KVK.’nın 7/16 maddesinde yer alan koşulların tamamını sağlamış olması gerekir. Bu koşullardan birisine uyulmaması durumunda muafiyet ortadan kalkar ve kooperatif Kurumlar Vergisi’ne tabi olur.

a- Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması

Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanmak isteyen bir kooperatifin ana sözleşmesinin, diğer şartların yanında, hem “sermaye üzerinden kazanç dağıtılamayacağı”na ilişkin bir hüküm bulunmalı ve hem de hükme fiilen uyulmalıdır.

KK m.38 f.4’e göre; ortak dışı işlemlerden elde edilen hasıla dağıtılamamakta, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanmaktadır. Ortak içi işlemlerden elde edilen hasılının ise en az yüzde onu yedek akçe, üst kuruluşlarda ise buna ilaveten en az yüzde 5’i olağanüstü yedek akçe olarak ayrılmak şartı ile kooperatiflerle yaptıkları işlemleri oranında ortaklara risturn olarak dağıtım yapılabilmektedir (KK. m.39, f.1). Bu gelir gider farkının en az yüzde ellisi ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği ana sözleşme ile hükme bağlanabilmektedir (KK. m.38, f.3). İşte ana sözleşmelerinde bu yönde bir hükme yer veren kooperatifler Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklardır (Kurtulan, 2003: 614).

b- Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi

Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi’nden muaf olabilmeleri için idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin olarak ana sözleşmede bir hüküm olması ve bu hükme fiilen uyulması gerekmektedir.

Kooperatiflerde Yönetim Kurulu (YK) başkan ve üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiç bir ad altında başkaca bir ödeme yapılması mümkün bulunmamaktadır (KK m.56, f.6). Kooperatiflerde, Kanundan da anlaşılacağı gibi yönetim kurulu başkan ve üyelerine yukarıda sayılan dört tür ödemeden başka ödeme yapılması yasaklanmıştır. YK üyelerini teşvik etmek ve daha verimli çalışmalarını sağlamak amacıyla dahi olumlu gider gelir farkından kendilerine pay ayırmaları yasaklanmıştır.

c- İhtiyatların (Yedek Akçe) Ortaklara Dağıtılmaması

Kooperatiflerin ve üst kuruluşların Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için yasa ve ana sözleşmede ayrılmış olan bu yedek akçelerin ortaklara dağıtılamayacağına ilişkin bir hükmün ana sözleşmede açıkça belirtilmesi gerekir (Kurtulan, 2003: 615). Yedek akçelerin ortaklara

dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konacak hükümler muteber değildir, yasa yedek akçelerin ortaklara dağıtılamayacağını hüküm altına almıştır (KK. m.39, f.2).

Tasfiye artığından ortaklara pay verileceğinin ana sözleşmede ön görülmüş olması, yedek akçelerin ve tasfiye sırasında doğan kazancın ortaklara dağıtım anlamına geldiğinden bu durum kooperatifin Kurumlar Vergisi muafiyetinin kalkmasını gerektirir (Kızılot, 2000: 457).

Tasfiye haline giren kooperatifin bütün borçları ödendikten ve ortak pay bedelleri geri verildikten sonra kalan mallar ancak ana sözleşmede bu husus öngörülmüş olduğu takdirde, ortaklar arasında paylaşılır (KK. m.83, f.1).

d-Münhasıran Ortaklarla İş Görülmesi

Kooperatif içe dönük bir kişi birliğidir. Amacı kendi ortaklarının ekonomilerini geliştirmektir (Poroy vd, 1995: 832). Kooperatiflerin, ortakları dışında üçüncü kişilerle işlem yapmaları kooperatifçiliğin ruhuna aykırıdır.

Bir işlemin ortak içi işlem olarak dikkate alınabilmesi için; işlem amaç faaliyetine, yani kooperatifin ana sözleşmesinde belirtilen uğraşı konusuna dahil olmalıdır. İşlem kooperatif ortağı ile yapılmalı veya kooperatif ortağı ile yapılan muamele ile ilgili bulunmalı, onun gereği olmalıdır. Bunların dışında kalan her türlü işlemi ortak dışı işlem olarak tanımlamak mümkündür (Özbalcı, 1997: 100).

Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu 1989/3 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu İç Genelgesi ile Kurumlar Vergisi muafiyet şartlarını taşıyan kooperatiflerin elde ettikleri mevduat faizleri üzerinden G.V.K.'nun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmaması gerektiğini ve kooperatiflerin elde ettikleri bu mevduat faizlerini ortaklarına dağıtmayıp, sadece kooperatif amaçlarına harcamaları halinde bu işlemin ortak dışı işlem sayılmayacağını dolayısıyla da kurumlar vergisi muafiyetinin kalkmayacağını ifade etmiştir (Sönmez-Ayaz, 1997: 104).

Kooperatif içinde gerçekleşen bir işlemin ortak dışı mı yoksa ortak içi mi olduğu, kooperatifin kuruluş amacına bakılarak anlaşılabilir.

e-Muafiyet Şartlarına Fiiliyatta da Uyulması

Yukarıda açıklamış olduğumuz dört şartın devamında KVK m.7 b.16'da parantez içinde; "Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler muafiyetten yararlanamaz" hükmüne yer vermektedir. Kanunda açıkça görüldüğü gibi, KVK 17. maddesinin 16. bendinde sayılan şartların kağıt üzerinde yerine getirilmesinin yanında, bu şartlara fiilen uyulması da gerekmektedir.

f-Faaliyete Geçen Bir Üst Birliğe Ortak Olunması

22.07.1998 günlü 4369 sayılı kanunun 81/D-7'nci maddesi ile KVK'nın 7'inci maddesinin 16 numaralı bendinin parantez içi hükmü "Esas mukavelelerinde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler ile faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen

kooperatifler muafiyetten faydalanamaz” şeklinde değiştirilerek konuya açıklama getirilmiştir. Kanuna göre kooperatifler ve üst kuruluşları muafiyetten yararlanabilmeleri için faaliyete geçen bir üst birliğe ortak olmak zorundadırlar.

2- Kooperatiflerde Risturn İstisnası

a- Risturn ve Kâr Payı Kavramları

Risturn ilkesi, Uluslararası Kooperatifler Birliği’nin (ICA) 1937 yılında tespit ettiği ilkelerde, fazlanın alım satım oranında ortaklar arasında paylaşılması şeklinde ifade edilmiştir. Bu ifade, daha çok tedarik amaçlı kooperatifler ile satış kooperatifleri için yetersiz kalmıştır. ICA’nın 1966 yılındaki toplantısında bu ilke yeniden değerlendirilerek, fazlaların kooperatifle yapılan işlem ve kooperatif faaliyetlere iştirak oranında dağıtılması (repartition) şeklinde değiştirilmiştir. Böylece eski “risturn ilkesi”ni de içine alan yeni bir bölüşüm kavramı benimsenmiştir. Risturn tüketim kooperatiflerinde satılan mal karşılığında fazla alınan paranın, kredi kooperatiflerinde faiz farklarının, üretim ve satış kooperatiflerinde ise verilen avanslarla satış fiyatları arasındaki farkların ortaklara iade edilmesini ifade eder (Şişman, 2006: 91).

Risturn hesaplanmasında, kooperatifin yıllık olumlu gelir-gider farkı toplam iş hacmine oranlanır. Bulunan oranın, ortakların kooperatifle yaptıkları iş hacmine uygulanması sonucu ortaya çıkacak tutar, olumlu gelir-gider farkının içerisinde, ortakların yaptıkları işlemlerden kaynaklanan kısmı belirtir. Risturn verilmesi kooperatifçiliğin temel ilkelerinden olup, esas itibarıyla, kooperatif tarafından elde edilen öz varlık artışlarının veya saf gelir gider farklarının, ortaklara ait olması ve bu fazlalığı ortaklara, sermaye oranlarına göre değil, ortakların kooperatifle yıl içinde yapmış oldukları işlemlere (ahımlar, satışlar, kredi, yapılan hizmet vs.) göre dağıtımını ifade eder.

Kooperatifin maliyet üzerinde bir değerle ortaklara mal satışından aldığı paralardan (tüketim, kredi kooperatiflerinde) veya dışarıya satacağı fiyattan daha düşük bir fiyatla ortaklarından mal satın alması sonucunda (satış, üretim kooperatiflerinde) işletme fazlaları oluşmaktadır. İşte kooperatifler bu işletme fazlalarını, doğması muhtemel zararları veya kooperatifin varlığını devam ettirebilmesi için gerekli olan genel giderleri karşılamak amacıyla oluştururlar.

K.K 38. maddesine göre, “Ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonucunda elde edilen hasılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatiflerin 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 ana sözleşme 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 (KK. m.38). Olumlu gelir farkından hesaplanacak olan

risturnlara ilişkin oran, kooperatif anasözleşmesinde yer alır. Kooperatifler Kanunu'nun 42. maddesi hükmüne göre gelir gider farkının bölüşülmesi hakkında karar alma yetkisi kooperatif ortaklarının oluşturduğu genel kurula aittir. Genel kurul kararının ise anasözleşmeye uygun olması gerektiği açıktır (KK. m.42).

b- Elde Edilen Risturn ve Kâr Paylarının Vergi Yasaları Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin birinci fıkrasına göre sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği irat (kâr payı, faiz, kira vb. irat) menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu tanımlamadan başka, Kanun ayrıca hangi iratların menkul sermaye iradı olduğunu saymak cihetine gitmiş ve bu bağlamda 75. maddenin 2. bendinde "iştirak hisselerinden doğan kazançlar" adı altında limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançları saymıştır.

Risturn, ortakların kooperatifle yapmış oldukları işlemler oranında değil de başka kriterlere göre dağıtılırsa (örneğin sermaye payları oranında, kurucu ortak olup olmama durumuna göre vb. durumlara göre) elde edenler açısından bu bir menkul sermaye iradı olup kooperatifin yaptığı bu dağıtım, kazanç dağıtımıdır.

GVK'nın 75/2 maddesinde menkul sermaye iradı sayılan kooperatiflerin dağıttığı kazançlar, kooperatiflerin ortak içi işlemlerden elde ettiği olumlu gelir gider farkından ortakların kooperatifle yaptıkları işlem hacmi oranı dışında bir kriterle göre dağıtılan risturnları ve ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançlardan ortaklara dağıtılan kısmını ifade etmektedir.

c- Elde Edilen Risturn ve Kâr Payının Kooperatif Ortağının Ticari, Zirai ve Mesleki Faaliyeti İle İlgili Olmaması Durumu

Risturn, kooperatif ortağının ticari, zirai ve mesleki faaliyetine bağlı değilse ve ortağın kooperatifle yaptığı işlem oranında dağıtılmışsa, G.V.K.'nın 75/2'nci maddesindeki hükümler dikkate alındığında, kazanç dağıtımı sayılmamaktadır. Çünkü kooperatifin asıl amacı ortakların sosyal ve ekonomik menfaatlerini gözetmektir. Ticari, zirai ve mesleki bağlı olmaksızın elde edilen risturn, gerçek anlamda bir kazanç değildir. Elde edilen risturnların kazanç sayılmaması ve vergiye tabi tutulmaması vergi yasalarında sosyal amaçlı kooperatifçiliğin teşviki yönünde düzenlenmiş bir hükümdür. Öte yandan elde edilen risturn, G.V.K. 75/2 maddesi uyarınca menkul sermaye iradı da değildir. Kısaca ticari, zirai ve mesleki faaliyete bağlı olmaksızın elde edilen risturnlar, elde edenler açısından vergisel bir sonuç doğurmamaktadır. Dolayısıyla herhangi bir surette gelir vergisi beyanına da dahil edilmezler.

Nitekim 47 no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar bu durumu düzenlemektedir. Anılan tebliğde kooperatiflerde risturn istisnasına ilişkin açıklamalar yapılırken ikinci fıkrada "Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara kooperatifle yaptıkları

muameleler nispetinde dağıtımı olarak tanımlanan risturnlar, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmayacağı gibi, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmadığından ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu değildir” (GVK. m.94, b.6 “alt bendinde”).

Diğer taraftan yukarıda da anlatıldığı üzere, ortak içi işlem olumlu gelir gider farkının ortakların kooperatifle yaptıkları işlem hacmi dışında bir kritere göre dağıtılması veya ortak dışı işlemlerden elde edilen kârın ortaklara dağıtılması halinde, elde eden ortak açısından bu tutarın menkul sermaye iradı olduğu ifade edilmiştir.

Ortağın elde ettiği bu menkul sermaye iradı, tam mükellef kooperatif bünyesinde GVK’ nun 75/4 maddesi kapsamına girmekte olup aynı Kanun’un 94/6-b maddesi uyarınca da tevkifata tabi tutulmaktadır.

Bu durumda kooperatiften kâr payı (bir başka ifade ile menkul sermaye iradı) elde eden tam mükellef ortağın geliri, tamamı tevkif sureti ile vergilendirilmiş bulunan ve gayri safi tutarları toplamı 4.375 YTL’ yi aşmayan (2006 yılı için) arızı serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kâr paylarından ibaretse, G.V.K.’nun 86/1-b maddesi uyarınca gelir toplanmayacak ve beyanname verilmeyecektir.

d- Elde Edilen Risturn ve Kâr Payının Kooperatif Ortağının Ticari, Zirai veya Mesleki Faaliyeti İle İlgili Olması

Ticari, zirai ve mesleki faaliyet neticesinde elde edilen risturnların ticari işletme bünyesinde maliyetlerle veya hasılatlarla yani sonuçta ticari, zirai ve mesleki kazançla ilişkilendirilmesi gerektiğinin bir diğer nedeni de Türk Ticaret Kanunu’nun “Tacir Olmanın Hükümleri”ni özel olarak düzenleyen 21. maddesindeki tacirin yaptığı işlerin ticari olması hükmünün de bir sonucudur.

Kooperatifte oluşan olumlu gelir gider farkının kooperatif ortağına risturn olarak işlem hacmi oranında dağıtılması durumu ortak açısından ticari kazancın tespitinde kooperatif türleri itibarıyla farklı farklı dikkate alınmak zorundadır. Buna göre:

(i)Tüketim Kooperatifi

Tüketim kooperatiflerinin en yaygın örnekleri meslek kooperatifleri, temin ve dağıtım kooperatifleri, motorlu taşıyıcılar kooperatifi gibi kooperatiflerdir.

KVK’ya göre ortakların şahsi ve ailevi gıda ve yiyecek ihtiyaçları için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar “istisna hükümleri”nden yararlanacaktır (KVK. m.8, f.1, b.2/a).

Anılan hükme göre; tüketim kooperatiflerinin risturn istisnasından faydalanabilmeleri için;

-Ortakların kooperatiften alacakları malların, şahsi veya ailevi ihtiyaçları ile ilgili olmaları ve

-Bu malların, gıda ve giyecek olmaları gerekmektedir.

Yukarıda sayılan maddeler dışında dayanıklı tüketim mallarından sağlanan kazançların risturn istisnası dışında kalıp, Kurumlar Vergisi'ne tabidir.

Kooperatifler ortaklarının kendi şahsi ve ailesiyle ilgili gıda ve giyecek maddeleri dışında, ortaklarının ticarethanesinde satılmak üzere mal temin ediyorsa, böyle bir kooperatifte bir yıllık faaliyet döneminde elde edilen olumlu gelir gider farkının, işlemleri oranında ortaklarına dağıtılması halinde, risturn istisnasından faydalanamayacak bu fark Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulacaktır.

Bir tüketim kooperatifinde 2003 yılı işlemleri aşağıdaki gibidir*:

-Ortaklara yapılan satış	2.000	YTL
-Gıda maddeleri	950	YTL
-Giyecek maddeleri	450	YTL
-Dayanıklı tüketim maddeleri	600	YTL
-Ortak dışı satışlar toplamı	5.000	YTL
-Yıllık toplam iş hacmi	7.000	YTL
-Sağlanan olumlu gelir gider farkı	350	YTL

Buna göre;

- Ortak dışı satışlardan elde edilen olumlu gelir gider farkı: $(5.000 \times 350) / 7.000 = 250$ YTL

- Ortak içi satışlardan risturn istisnasına tabi olacak gelir gider farkı: $[(950 + 450) \times 350] / 7.000 = 70$ YTL

- Ortak içi satışlardan risturn istisnasına tabi bulunmayan gelir gider farkı: $(600 \times 350) / 7.000 = 30$ YTL

* 2003 yılı rakamları YTL cinsinden verilmiştir.

Sonuç olarak;

(i) Ortak dışı işlemlerden elde edilen 250 YTL'lik gelir gider farkı ile ortaklarla risturn istisnası kapsamı dışında yapılan dayanıklı tüketim malı satışından sağlanan 30 YTL'lik gelir gider farkı, toplamı olan 280 YTL'lik gelir gider farkı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

(ii) Ortakların risturn istisnası kapsamında aldıkları giyecek ve gıda maddelerinin kıymetlerine göre hesaplanan 70 YTL ise vergiye tabi tutulmayacaktır. Bu miktar üzerinden %1 tanıtma ve eğitim fonu ile ana sözleşmede öngörülen orandaki yedek akçe ayrıldıktan sonra genel kurul kararı ile arta kalan miktarın tamamı nakden veya ayın olarak ortaklara ödendiği veya ödenmemekle beraber kurumlar vergisi beyannamesi verilinceye kadar hesaplanıp defter kayıtlarında gösterildiği takdirde, risturn istisnasına tabi olacaktır.

(iii) Ortaklarda risturn istisnası kapsamı dışında yapılan satışlardan elde edilen 30 YTL üzerinden KV ile bu verginin %10 oranında fon payı ve %1 eğitim fonu hesaplanıp, karşılıkları ayrıldıktan ve kalan miktar üzerinden de ana sözleşmede öngörülen oranda yedek akçe ayrıldıktan sonra artan miktar hakkında genel kurul kararına göre hareket edilebilecektir.

(iv) Ortak dışı işlemlerden elde edilen 250 YTL'lik gelir gider farkı ise; kurumlar vergisi (+bu verginin %10'u fon) düşüldükten ve kalan miktar üzerinden ayrıca %1 eğitim fonu ayrıldıktan sonra; artan miktar ana sözleşmede hüküm varsa ya sermaye payları oranında ortaklara dağıtılabilir ya da

kooperatifin gelişmesine yarayacak özel bir fonda toplanacaktır. İlgili bakanlık adına yatırılacak %1 tanıtma ve eğitim fonu toplam olumlu gelir gider farkından KV ile bu verginin fonu düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden hesaplanacaktır (Kurtulan, 2003: 618).

(ii) Üretim Kooperatifleri

Üretim kooperatifleri aynı cins ürün yetiştiren veya imal eden üreticilerin ve imalatçıların bir elden satış yapmak sureti ile daha kolay ve daha elverişli şartlarla ürünlerini satmaları müşteri bulmaları için kurulan kooperatiflerdir. Yıl sonunda satış bedelleri ile alış bedelleri arasında oluşan olumlu farktan giderler indirildikten sonra kooperatif net olumlu gelir gider farkı tespit edilir. Net olumlu gelir gider farkından ortakların kooperatife satmış oldukları ürün oranında ortağa dağıtılan risturnlar ticari kazancın tespitinde hasılat olarak dikkate alınmalı bir başka ifadeyle elde edilen risturn ticari kazançta ilave edilmelidir.

Ancak üretim kooperatifi ortağı olan ve kooperatiften risturn elde eden küçük esnaf, çiftçi ve serbest meslek erbabının, esnaf muaflığından (GVK.m.9), serbest meslek kazançlarındaki istisnadan (GVK.m.18) yararlanmaları durumunda, bu kişilerin ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri ile kooperatiften elde ettikleri risturnlar birbirine bağlı olmasına rağmen elde ettikleri risturnları beyan etmelerine gerek yoktur.

(iii) Kredi Kooperatifleri

Kredi kooperatiflerinde ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaktadır (KVK. m.8, f.1, b.2/c). Bu tür kooperatifler, kendi özkaynakları yanında kamu ve özel finans kuruluşlarından kredi temin ederek ortaklarına dağıtmaktadırlar. İşte, kooperatiflerin aldıkları krediler karşılığında ödedikleri faiz ve masraflar ile bu kredileri ortaklarına kullandırması sonucu onlardan tahsil ettikleri faiz ve masraflar arasındaki olumlu gelir gider farklarının meydana gelmesi halinde, bu fark kullandıkları krediler oranında ortaklara risturn olarak dağıtılabilmektedir. Dağıtılan bu farklar risturn istisnasına tabi bulunmaktadır (Kurtulan, 2003: 622).

(iv) İdare Giderlerinden Ortaklara İade Olunan Kısımlar

KVK’da “Ortakların idare giderleri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak iade edilen kısımların”ın kurumlar vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır (KVK. m.8, f.1, b.2/d).

Bazı kooperatiflerde genel yönetim giderlerini karşılamak üzere ortaklarından, ayrıca aidat talep edilmektedir. Talep edilen bu aidatlardan, eğer harcanmayarak ortağa geri iade edilen kısımlar varsa, bunlar da risturn kapsamında değerlendirilecek ve kurumlar vergisi dışında tutulacaktır.

(v) Kooperatiflerin Dağıttığı Risturnların ve Kâr Paylarının Ortak Açısından Elde Edildiği Dönem

Kooperatif genel kurulunun, Kooperatifler Kanunu’nun 45. maddesi hükmüne göre olağan olarak her hesap döneminin sonundan itibaren 6 ay içerisinde ve en az yılda bir kez yapılması zorunludur. Kooperatif ortakları ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerle uğraşan gerçek kişiler olabildiklerine göre bu gerçek kişiler de gelir vergisi mükellefi olduklarına ve GVK.’nın 92. maddesine göre

takvim yılını takip eden ertesi yılın mart ayında beyanname vermek zorunda olduklarına göre, kooperatif ortaklarının oluşturduğu genel kurulun hesap dönemini takip eden ilk üç ay içerisinde toplanması hem zirai kazancın tespitinde tahakkuk esasının geçerli olmasının hem de ortakların vergi mükellefiyetlerini yerine getirebilmelerinin bir sonucudur.

B- Kooperatiflerin Katma Değer Vergisi Açısından İrdelenmesi

Türkiye’de yapılan;

-Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

-Her türlü mal ve hizmet ithalatı

-Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler,işlem vergisi olan Katma Değer vergisinin konusuna girmektedir.

Adı geçen işlemleri yapan gerçek ve tüzel kişiler Katma Değer Vergisi Kanunu’nda (KDVK) aksine bir hüküm olmadığı sürece KDV mükellefidirler. Bu bağlamda KDVK yer alan ve verginin konusuna giren işlemleri yapan kooperatifler katma değer vergisi mükellefidirler.

1- Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Kooperatiflere Tanınan İstisnalar

Kooperatiflerde diğer KDV mükellefleri gibi kanunda yer alan istisnalardan yararlanırlar. Ana başlıklar itibarı ile bu istisnalar: İhracat istisnası, araçlar ve petrol aramalarında istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, ithalat istisnası ve sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ile diğer istisnalardır.

KDVK’da bu genel kapsamlı istisnaların yanı sıra kooperatiflere tanınan istisnalar da yer almaktadır. Bu istisnalar:

-Tarımsal amaçlı kooperatiflere bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin istisna (KDVK. m.17, b.2),

-Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan kooperatiflere tanınan istisna (KDVK. m.17, k.2),

-Konut yapı kooperatiflerine ilişkin istisna (KDVK. m.17, d.2. ve Geçici m.15).

(i) Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Bedelsiz Olarak Yapılan Mal Teslimi ve Hizmet İfalarına İlişkin İstisna (KDVK. m.17, b.2)

KDVK’nın 17/2-b maddesi ile tarımsal amaçlı kooperatiflere bedelsiz olarak mal teslimi ve hizmet ifaları KDV’den istisna tutulmuştur.

(ii) Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinin Kurulması Amacı İle Oluşturulan Kooperatiflere Tanınan İstisna (KDVK. m-17/2-k)

KDVK’nın 17. maddesinin 4 no’lu bendine eklenen, (k) alt bendi ile organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri KDV’den istisna tutulmuştur.

(iii) Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV İstisnası ve Şartları

KDVK’ya göre 3393 sayılı kanunun 4. maddesi ile eklenen ve 4134 sayılı Kanunun 1. maddesi ile değiştirilen geçici 8. madde ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1997 tarihine kadar KDV’ den istisna edilmiş ve bu süre yeniden uzatılmayınca da, 27.12.1997 günlü 97/10465 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1.1.1998 tarihinden itibaren konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri %1 KDV’ye tabi tutulmuştur. Konut yapı kooperatifleri 1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere (4369 s. Kanun m. 86, b.’a’) KDV den istisna edilmiştir. Konut yapı kooperatiflerinin bu istisna hükmünden faydalanabilmeleri için;

-Kooperatifin, konut yapı kooperatifi olması,

-İşin konut yapı kooperatifine yaptırılması,

-Yapılan işin, inşaat işi olması ve taahhüde dayanması ve

-Bina inşaatı ruhsatının 29.7.1998 tarihinden önce alınmış olması gerekmektedir.

Mevcut duruma göre, 29.7.1998 gününden önce kurulan fakat bu tarihten sonra bina inşaat ruhsatını alan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri %1 KDV ‘ye tabi olacaktır.

2- Teslimi Katma Değer Vergisine Tabi Olmayan İşlemler Nedeniyle Yüklenilen Katma Değer Vergilerinin Durumu

Organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinin oluşturulması amacıyla kurulan kooperatiflerin ortaklarına arsa ve işyeri ile konut yapı kooperatiflerinin ortaklarına konut teslimleri KDVK’nın 17/4-k maddesi uyarınca KDV’den istisna edilmiştir. Ancak kooperatifler teslimini yaptıkları arsalar, işyerleri ve konutlar için daha önce KDV içeren harcamalar yapmış olabilirler. Kooperatifler mal ve hizmet alışlarında yer alan bu KDV’yi Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alacaklardır. Ancak kooperatifin Kurumlar Vergisi’nden muaf olması durumunda bu tutarlar, ortaklar tarafından nihai tüketici olarak ödenen KDV’ler şeklinde değerlendirilecek ve herhangi bir işleme tabi tutulmayacaktır.

C- Kooperatiflerin Gelir Vergisi Açısından İrdelenmesi

Kurumlar Vergisi’nin mükellefi kurumlar (tüzel kişiler), konusu da kurum kazancı iken, Gelir Vergisi’nin mükellefi gerçek kişiler, konusu da gerçek kişilerin gelirleridir. Bu itibarla, kooperatifler Gelir Vergisi açısından “vergi yükümlüsü” değil, “vergi sorumlusu” olabilmektedirler.

Birer tüzel kişi olarak kooperatifler de, GVK’nın 94 ‘üncü maddesinde belirtilen ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, bu ödemeler üzerinden “vergi sorumlusu” olarak, hak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat (+fon kesintisi) yapmak ve bunu da ertesi ayın 20’nci günü akşamına kadar beyan ederek ödemek zorundadırlar (GVK. m. 94, 96, 97, 98, 119; VUK. m. 11).

Kooperatifler genel olarak;

-Hizmet erbabına ödenen ücret ve ücret sayıları ödemelerden (personale, yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödenen aylık ücret, huzur hakkı gibi) (GVK. m. 94, f.1, b.1),

-Noterlere yapılan ödemelerin dışında, kooperatife yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (muhasebeciye, avukata yapılan ödemeler gibi) (GVK. m. 94, f.1, b.2),

-Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden (GVK. m. 94, f.1, b.3),

-Yaptıkları kira ödemelerinden (GVK. m. 94, f.1, b.5),

-Ortak dışı işlemlerden elde edilen olumlu gelir gider farkını sermaye payları oranında ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu paylardan (KK. m. 38, f.4; GVK. m. 94, f.1, b.6),

-Yönetim kurulu başkan ve üyelerine olumlu gelir gider farkından ödenen paylardan (GVK.m. 94, f.1, b.6),

-Çiftçilerden satın alınan zirai mahsullerden (GVK. m. 94, f.1, b.11),

-Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet karşılığı yapılan ödemelerden (GVK. m. 94, f1, b.13), vergi tevkifatı (+fon kesintisi) yapmakla yükümlüdürler (GVK. m. 94, f.1). Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan gelir gider farklarının (kârların) yaptıkları işlemleri oranında ortaklara dağıtılması Gelir Vergisi açısından kazanç dağıtımı sayılmayacağından, bunlar üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır (GVK. m. 75, f.2, b.2). Ayrıca, Kurumlar Vergisi'nden istisna kazançlara isabet eden kısım, stopajın matrahından düşülecektir (GVK. m. 94, f.1, b.6/b).

Kooperatiflerin Gelir Vergisi ile ilgileri Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 94. maddesinde düzenlenen tevkifat müessesesinden kaynaklanmaktadır.

Kooperatifler GVK.'nın 94.maddesinde sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada (avans olarak ödenenler dahil), istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1- Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatifin Banka Mevduat Hesabına Yürütülen Faizin Vergi Tevkifatı Karşısındaki Durumu

GVK'nın 94/A-8 maddesi uyarınca tam mükellef kurumlara ödenen mevduat faizlerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılması hükmolunmuştur.

Uygulamada, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin bankalarda elde etmiş oldukları mevduat faizleri üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı duraksamalara neden olmaktadır.

2- Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatifin Gayrimenkullerini Kiralaması İşleminin Vergi Tevkifatı Karşısındaki Durumu

Kooperatiflerin ihtiyaç fazlası gayrimenkullerini kiraya vermeleri uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Kiralama işlemi esas itibarıyla ortak bir işlemdir. GVK.'nın 94/5-c maddesi uyarınca, kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Maddede kooperatiflerin Kurumlar Vergisi’nden muaf olup olmamaları hususunda herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Dolayısıyla Kurumlar Vergisi’nden muaf olan kooperatiflerin gayrimenkullerini kiraya vermeleri durumunda kira ödemelerinde tevkifat yapılması gerekmektedir.

Anılan maddelerin birlikte incelenmesinden, Kurumlar Vergisi mükellefi olan kooperatiflerin gelirlerinin sadece Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesine göre tevkifata tabi tutulan gayrimenkul kira gelirleri için beyanname vermeyecekleri ve söz konusu tevkifatın mükellef kooperatiflerin nihai vergisi olarak kalacağı, beyanname vermek zorunda olan kooperatiflerin bu gelirlerini beyanlarına ekleyecekleri ve hesaplanan Kurumlar Vergisi’nden tevkif yoluyla kesilen vergiyi mahsup edecekleri anlaşılmaktadır.

D- Kooperatiflere Tanınan Diğer İstisnalar ve Muafiyetler

Kooperatiflere tanınan diğer vergisel istisnaların bir kısmı doğrudan doğruya Kooperatifler Kanunu’ndan bir kısmı da diğer vergi ve harç yasalarından kaynaklanmaktadır.

1- Kooperatifler Kanunu’nda Tanınan İstisnalar

KK. 93. maddesinde kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği’nin çeşitli yasalarda yer alan bir takım istisnalardan, muafiyetlerden ve indirimlerden yararlanacakları ifade olunmuştur. KK.m.93 adı geçen maddede yer alan hükümler aşağıdaki gibidir:

(i) Birbirinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden,

(ii) Her nevi defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfaların mühürlenmesi her nevi harçtan ve Damga Vergisi’nden,

(iii) Kiraya verilmediği veya irad getirmeyen bir yöne tahsis edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden,

(iv) Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harçtan muaftırlar.

(v) Kooperatifler Kanunu’nun 13. Maddesi gereğince verilen ortaklıktan çıkma bildirimleri Damga Vergisine ve diğer harç ve resimlere tabi değildir.

2- Gider Vergileri Kanunu’nda Tanınan İstisna

Gider Vergileri Kanunu’nun 29/m maddesinde “Türkiye Halk Bankası’nın Esnaf Ve Sanatkarlar Kefalet Kooperatifleri’nin kefaleti altında esnaf ve sanatkarlara verdiği krediler dolayısıyla alınan paralar ve bu kooperatiflerin ortaklarından masraf karşılığı adıyla aldığı paralar” ve 29/r maddesinde “kooperatifler aracılığı ile Başbakanlık Toplu Konut İdaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri dolayısıyla lehe alınan paralar” Banka Sigorta Muameleleri Vergileri’nden müstesna edilmiştir.

3- Damga Vergisi Kanunu'nda (DVK) Tanınan İstisna

DVK' nun 9. maddesinin "2 sayılı tablosu" nun V/15 bendine göre "Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri ve Tarım Kredi Kooperatifleri'nin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar" ile 18. bendine "Türkiye Halk Bankası'nın, esnaf kefalet ve küçük sanat kooperatifleri ve ortakları ve bu kooperatiflerin kendi ortakları ile münasebetlerinde tanzim olunacak borç senetleri, borç ödeme makbuzları, ipotek ve rehin senetleri" damga vergisinden müstesnadır (DVK. m.9, b.V/15).

4- Belediye Gelirleri Kanunu'nda Tanınan İstisna

"Kooperatifler eliyle, anasözleşmelerine uygun olarak yapılan sanayi ve küçük sanayi siteleri ile esnaf çarşıları" bina inşaat harcından istisna edilmiştir (BGK. ek.m.2, b.e).

Adı geçen Kanun'un 80/f maddesine göre ise "Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerinde yapılan yapı ve tesisler, Bina İnşaat Harcı ve Yapı Kullanma İzni Harcı'ndan Müstesna" tutulmuşlardır.

5- Emlak Vergisi Kanunu'nda Tanınan Muafiyet

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4/p maddesine göre tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin de kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'nin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulmuşlardır. Ancak daimi muafiyetten yararlanacak olan kooperatiflerin 4 yılda bir emlak vergisi beyannamesi vermeleri zorunludur (EVK. m.4/p).

SONUÇ

Türkiye'de kooperatifçilik uygulamaları özellikle 1980 yılından itibaren piyasa ekonomisi uygulamalarının ağırlık kazandığı dönemde hızlı bir gelişme göstermiştir. Bu gelişme sonucunda çok sayıda konut ve işyeri kooperatifleri kurulmuştur. Tarım sektöründe de kooperatif hareketinde önemli gelişmeler meydana gelmiş, kooperatiflerin ortak ürünlerinin pazarlanması ve girdi teminindeki payları önemli büyüklüklere ulaşmıştır. Özellikle AB ile tam üyelik müzakerelerinin başladığı bir dönemde kooperatiflerin ekonomi içerisinde üstlendiği görevlerin daha da artacağı düşünülmektedir. Şüphesiz kooperatifçiliğin gelişmesinde devletin sağladığı desteklerin önemli bir payı vardır. Bu desteklerin başında da vergi muafiyet ve istisnaları gelmektedir. Türkiye'de kooperatiflere Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi kanunlarında çeşitli istisnalar tanınmaktadır. Bunun dışında bazı harç ve fonlardan da muafiyetler söz konusudur. Ekonominin kayıt altına alınmasında önemli görev üstlenen kooperatifler, hem vergi gelirlerinin artmasında hem de rekabetçi bir ekonomide piyasaların denge unsuru olarak önemli işlevler üstlenebilecektir.

KAYNAKÇA

- ÇIKIN, Ayhan - KARACAN Ali Rıza (1994), Genel Kooperatifçilik, Ege Üniversitesi Basımevi, İzmir.
- DPT (2001), Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Raporu, Yayın No: DPT: 2597 - ÖİK: 608, Ankara.
- ESEN, Ahmet, (2006) "Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısı ve Bazı Açıklamalar", Maliye Postası, Özel Sayı, Yıl 27, Sayı:613, 15 Mart 2006, Ankara.
- FER, Muhlis, (1970), "Kooperatiflerde Muafiyetler,Kooperatiflerin Durumu Ve Sorunları", Türk Kooperatifçilik Kongresi Tebliğleri, Ankara.
- KARYAĞDI, Nazmi, "Kooperatiflerin Dağıttıkları Risturnların ve Kâr Paylarının Elde Edenler Yönünden Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı: 177, Mayıs - 1996.
- KIZILOĞLU, Şükrü, (2000), "Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KURTULAN, Ahmet, (2003), Kooperatifler Kanunu ve Açıklaması, Gözlem Yayıncılık, Ankara.
- KÜÇÜK, Sema, (2006), 2005 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Klavuzu, Yaklaşım, Yıl: 14, Sayı: 160, Nisan 2006.
- MÜLAYİM, Ziya Gökalp, (2003), Kooperatifçilik, Yetkin Yayınları, Ankara.
- ÖZBALCI, Yılmaz, (1997), Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- POROY, Reha - TEKİNALP, Ünal - ÇAMOĞLU, Ersin, (1995), Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku, Beta Yayınevi, İstanbul.
- SÖNMEZ, Erdal – AYAZ, Garip, (1997), "Kooperatiflerde Özellik Arz eden Ortak Dışı İşlemlerin Vergisel Boyutu", Vergi Dünyası, Sayı: 189, Mayıs 104.
- ŞİŞMAN, Bülent, (2006), "Kurumlar Vergisi Beyanname Üzerinden yapılacak İstisna ve İndirimler", Vergi Dünyası, Yıl: 25, Sayı: 296, Nisan 2006, Ankara.
- TMKB, Türkiye Milli Kooperatifler Birliği, Ankara, 2006 .
- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Yayın Tarihi: 10.06.1949, Ankara.
- 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu, Yayın Tarihi: 10.05.1969, Ankara.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Yayın Tarihi: 06.01.1961, Ankara.
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Yayın Tarihi: 29.06.1956, Ankara.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yayın tarihi: 0211.1984, Ankara.
- 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, Yayın Tarihi: 29.05.1981, Ankara.
- 1610/1 (Ek md) Emlak Vergisi Kanunu, Yayın tarihi: 11.08.1970, Ankara.
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, Yayın Tarihi: 11.07.1964.1964, Ankara.
- 5146 Sayılı Kooperatifler Kanunu.