

CUMHURİYET'İN 100. YILINDA TÜRKİYE'DE KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Esin ASLANPAY*

Öz

Kooperatifler modern dünyada kalkınmanın en önemli anahtarlarından biri olarak kabul edilir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından kooperatifler kalkınma yolunda ve kalkınmanın sürdürülmesinde önemli araçlardır. Yoksulluk, gelir dağılımında adaletsizlik, işsizlik, istihdam yaratma olanaklarının eksikliği, piyasaaların gelişmiş ülkelere göre daha kuralsız işlemesi bu ülkelerin ortak sosyoekonomik özellikleridir. Çeşitli sosyoekonomik sorunlarla mücadelede kooperatifleşmeden yararlanmanın oldukça köklü bir tarihi vardır ve bu kapsamda en büyük rol devlete yüklenmiştir. Devletin bu alandaki rolü, teşvik edici mekanizmalar aracılığıyla ortaya çıkar. Herhangi bir sektörü, organizasyonu, fikri ya da faaliyeti teşvik etmek ya da cezalandırmak için devletin en güçlü aracı, mali araçlardır. Şüphesiz mali araçlar içinde vergiler önemli bir yer tutmaktadır. Kooperatiflerin kalkınmada oynadığı söz konusu kilit rol, vergileme açısından diğer ticari organizasyonlardan ayrı değerlendirilmesini zorunlu kular. Bu yaklaşım çerçevesinde Türkiye'de belirli şartları sağlayan kooperatiflerin kazançları çeşitli muafiyet ve istisnalar ile vergi dışında tutulmaktadır. Bu çalışmada kural olarak Kurumlar Vergisi mükellefi olan kooperatiflerin Kurumlar Vergisi karşısındaki durumu irdelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kooperatif, Kooperatiflerin Vergilendirilmesi, Kurumlar Vergisi, Vergi Muafiyeti, Vergi İstisnası.

THE EXAMINATION OF COOPERATIVES IN TÜRKİYE IN THE 100TH YEAR OF THE REPUBLIC FROM THE PERSPECTIVE OF CORPORATE TAX LIABILITY

Abstract

Cooperatives are one of the most substantial keys to development in the modern world. In particular, for developing countries, cooperatives are essential tools in sustainable development. Poverty, income inequality, unemployment, limited job opportunities, and less regulated markets compared to developed countries are common socio-economic characteristics of these countries. Struggling against several socio-economic issues benefiting from cooperatives has a deep-rooted history in the world. In this context, it is expected that the state takes a leading role in socio-economic development within the context of fiscal incentive mechanisms. Fiscal

* Dr. Öğr. Gör., Dokuz Eylül Üniversitesi İzmir Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü,
esin.aslanpay@deu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-5652-1361>

instruments are the state's most powerful means to incentivize or penalize any sector, organization, idea, or activity. Taxes, without a doubt, play a crucial role among these instruments. The key role of cooperatives in the development process makes it necessary to evaluate them separately from other commercial organizations in terms of taxation. In this framework, there are various tax exemptions and exceptions for cooperative earnings that meet certain legal conditions in Türkiye. In this study the status of cooperatives, which are typically subject to corporate tax, was examined in terms of Corporate Tax Law in particular.

Keywords: Cooperative, Taxation of Cooperatives, Corporate Tax, Tax Exemptions, Tax Exceptions.

Giriş

Bir ülkenin kendine özgü zenginlikleri ile kalkınmasında beşerî sermaye potansiyelinden azami düzeyde yararlanılması, büyük önem arz etmektedir. Bu durum, ekonomik rasyonalite açısından olduğu gibi insani gelişme açısından da bir gereklilik olarak ifade edilebilir.

Kooperatiflerin öncüsü kabul edilen en eski kooperatif birlikleri, 17. ve 18. yüzyıllarda Avrupa ve Kuzey Amerika'da kurulmuştur. 19. yüzyıl İngiltere'sindeki Rochdale toplumu ise modern kooperatif hareketinin öncüleri olarak anılmaktadır. İngiltere'deki erken dönem kooperatif girişimleri, kooperatiflere ilişkin ilkelerin sistematize edilmesine ve bu konuda yasal çerçevenin geliştirilmesine önemli katkılar sunmuştur. Günümüzde neredeyse tüm ülkelerde çok sayıda kooperatif bulunmaktadır (Zeuli ve Cropp, 2004, s. 2).

Türkiye'de kooperatifleşmenin tarihi, Osmanlı İmparatorluğu'na kadar uzanmaktadır. Toplumsal yaşam içinde toplumun gelenekleriyle uyumlu biçimde bugün anlaşılan şekliyle dayanışma ve paylaşım ekonomisinin varlığı çeşitli örneklerle kendisini göstermektedir. Konunun sistematik biçimde hayata geçirilmesinde ise Atatürk'ün ulusal kalkınma anlayışının büyük katkısı olmuştur. Türkiye Cumhuriyeti'nin erken sermaye birikimi sağlamış Avrupalı devletler karşısında rekabet gücü kazanmasında kooperatifleşmeye özel önem atfedilmiştir. Cumhuriyet'in ilanı ile kooperatifler yoluyla başta tarım kesimi olmak üzere çeşitli kesimlerin güçlendirilmesi anlayışı hukuki, sosyal ve politik olarak ön plana çıkmış ve devletin bu alana yıllar içinde daha da artacak olan ilgisi görünür hale gelmiştir.

Ekonomik büyüme ve kalkınmanın anahtarı olma, sosyal barış ve dayanışma ortamını teşvik etme ve farklı toplumsal kesimleri destekleme potansiyeli ile kooperatifler dünya genelinde yeniden popülerleşen bir iş modelini temsil eder. Bazı ülkelerde kooperatifleşmenin oldukça köklü bir tarihi vardır ve kooperatifler belli bazı sektörlerde hâkim durumdadır.

Kooperatifler, tarım sektörünün Hollanda'da %83'ünü, Finlandiya'da %79'unu, İtalya'da %55'ini ve Fransa'da %50'sini; ormancılık sektörünün İsveç'te %60'ını, Finlandiya'da %31'ini; bankacılık sektörünün Fransa'da %50'sini, Kıbrıs'ta %37'sini, Finlandiya'da %35'ini, Avusturya'da %31'ini,

Almanya'da %21'ini; perakende sektörünün Finlandiya'da %36'sını, İsveç'te %20'sini; ecza ve sağlık sektörünün İspanya'da %21'ini ve Belçika'da %18'ini oluşturur (European Commission, 2023).

Kooperatifleri teşvik etmenin ve bu amaçla vergilemenin bir araç olarak kullanılmasının nedenleri, kooperatifin türüne ve ülkelere göre ekonomik, sosyal ve politik bağlamlarda değişiklik gösterir. Bunlar çoğunlukla yoksullukla mücadele etmek, istihdam yaratmak, potansiyeli olan sektörleri desteklemek, dezavantajlı grupları korumak, ekonomik kalkınmaya katkı sağlamak gibi nedenlerdir. Kooperatiflerin kalkınmanın önemli bir yolu ve aracı olarak görülmesi ve devlet eliyle desteklenmesi fikri, Türkiye'de de özellikle vergileme alanında çeşitli avantajları gündeme getirmiştir. Mevcut uygulama ile kooperatif gelirleri, vergileme bakımından kurumlar vergisine tabidir. Bu kapsamda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) yazılı genel ve özel şartları sağlayan kooperatiflere vergi muafiyetine ek olarak vergiye tabi geliri azaltan risturn istisnası imkânları tanınmaktadır. Kanun koyucu, dayanışma ekonomisinin önemli bir örneği olan kooperatiflerin gelirini vergi dışında tutarak, genel ekonomi içinde kooperatiflerin yaygınlaşmasını teşvik etmektedir. Bu yolla özellikle yerel düzeyde istihdam yaratmayı ve işsizliği azaltmayı; bireylerin üretken faaliyetlere dâhil olmasını kolaylaştırarak, yoksulluk ve gelir eşitsizliği ile mücadele etmeyi amaçlamaktadır.

Vergilemede kooperatiflere yönelik özel koruyucu düzenlemeler, diğer ticari organizasyonlar karşısında bir imtiyaz olarak değil; kanun koyucunun girişimci organizasyonları güçlendirme tercihi olarak değerlendirilmelidir (García vd., 2020, s. 128). Nitekim Türkiye'de kooperatiflerin kurumlar vergisi avantajlarından yararlanması, belirli şartlara bağlanarak haksız rekabetin önünü geçilmek istenmiştir. Bu kapsamda KVK kapsamında Tüketim ve Taşımacılık kooperatifleri muafiyet dışında tutularak, gelirlerinin vergiye tabi olacağı hükme bağlanmış; Yapı kooperatiflerinin vergi muafiyetinden yararlanabilmesi için ise birtakım özel şartlar belirlenmiştir.

Çalışmanın amacı, Cumhuriyet'in ilanı ile bir ulusal kalkınma stratejisi olarak hayata geçirilen kooperatifleşme fikrinin vergileme yoluyla desteklenmesinin kalkınma açısından önemini ortaya koymaktır. Çalışma, kooperatiflerin mali araçlarla, spesifik olarak kurumlar vergisiyle, nasıl teşvik edildiğini ortaya koymasının yanı sıra, Cumhuriyet'in 100. yılında kalkınma yolunda neden desteklenmesi gerektiğine, ayrı bir parantez açmaktadır. Bu kapsamda dört bölüm olarak kurgulanan çalışmanın birinci bölümünde kooperatifleşme kavramı, ikinci bölümünde kooperatifleşmenin kalkınma yolunda anlamı ve gerekliliği, üçüncü bölümünde Türkiye'de kooperatifçiliğin kısa tarihçesi ve son bölümünde literatürden örneklerle Türkiye'de kooperatiflerin kurumlar vergisi karşısında durumu değerlendirilmektedir.

1. KOOPERATİF KAVRAMI

Pek çok insanın yaşamını değiştirmek noktasında kendisini güçsüz hissettiği günümüz koşullarında kooperatifler; güçlü, canlı ve ekonomik

olarak uygulanabilir bir alternatifi temsil etmektedir (Dogarawa, 2010, s. 1). Kooperatif kuran ve kooperatiflere üye olan kişiler, bu faaliyetlerini çeşitli ekonomik, sosyal ve politik nedenlerle gerçekleştirirler (Zeuli ve Cropp, 2004, s. 2). İnsanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak için kurulan kooperatifler, bir grup insanın, hiçbirinin tek başına başaramayacağı hedeflere birlikte ulaşabilecekleri fikrine dayanmaktadır (Dogarawa, 2010, s. 1).

Kooperatifler, üretim girdilerinin sağlanması, ürünlerin pazarlanması, tüketim maddelerinin sağlanması, ucuz konut temini; kredi, elektrik, telefon, sigorta ve sağlık hizmetleri gibi konularda gönüllülük, işbirliği ve kendi kendine yardım gibi esaslara bağlı olarak faaliyet gösteren yapılardır (Uzel vd., 1979, s. 5).

Mülkiyet, yönetim ve karar almada kolektif özellik gösteren kooperatifler, sosyal bir misyonu kendi ekonomik hedefleriyle birleştirerek, sosyal ekonomi ve dayanışma ekonomisi kapsamında faaliyet gösterirler. Kolektif mülkiyet özelliği, üyelerin ve topluluğun ihtiyaçlarını karşılıklı kişisel yardım yoluyla karşılamayı amaçlayan aşağıdan yukarıya örgüt modelini ifade eder (Brown ve Novkovic, 2015, s. 3). Kooperatifler yoluyla başkalarıyla işbirliği yapmak, bir yandan kişileri kendi hedeflerine ulaştırırken öte yandan başka kişilerin de hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olur (Zeuli ve Cropp, 2004, s. 2).

Özellikle refah düzeyini yükseltmek, piyasalara erişim sağlamak ve her geçen gün daha rekabetçi hale gelen küresel ekonomide daha düşük maliyetle mal ve hizmet satın almak amaçlarıyla küresel ölçekte bireylerin kooperatiflere yöneldiği görülmektedir (Henehan ve Anderson, 2001, s. 3).

Kurulduğu 1985 yılından bu yana kooperatifleri tanımlamak ve kooperatif girişimlerine motivasyon sağlayan temel ilkeleri belirlemek konularında dünya genelinde kooperatifler tarafından nihai otorite kabul edilen Uluslararası Kooperatifler Birliği (ICA) (Hoyt, 1996, s. 1) kooperatif kavramını, “müşterek biçimde sahip olunan ve demokratik olarak yönetilen bir işletme aracılığıyla ortaklaşa sahip olunan ekonomik, sosyal ve kültürel ihtiyaçlar ile isteklerini karşılamak için kişilerin gönüllü birlikteliğine dayalı bağımsız birlik” olarak tanımlamaktadır (ICA, 2015, s. 34).

Bu tanımlamadan da anlaşılacağı üzere kooperatiflerin gönüllü ve herkese açık üyelik, üyelerin demokratik denetimine tabi olma, yatırımın büyüklüğü yerine üyelerin ekonomik katılımına dayanma, özerklik ve bağımsızlık, üyelere ait olmaları sebebi ile üyelere yönelik eğitim ve öğretim faaliyetleri sağlama ve benzer değerleri paylaştıklarından kooperatifler arası iş birliği yapma niteliklerine haiz olması beklenir. Tüm bunlara ek olarak öncelikli varlık sebepleri üyelerinin yararı olsa da toplumun geneline karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Genel kooperatif ilkeleri olarak anılan bu özellikler, kooperatif organizasyonları için olmazsa olmaz niteliktedir (Birchall, 2004, s. 6).

2. KOOPERATİFLERİN TEŞVİK EDİLME GEREKÇESİ

Ülkeleri farklı gelişmişlik düzeyine göre sınıflandırma fikri, belirli sosyoekonomik gerekçelerle ortaya çıkmış ve bu kapsamda belirli kriterlere dayandırılmıştır. Kooperatifleşme yoluyla kalkınma yaklaşımı da özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından büyük öneme sahiptir. Gelişmekte olan ülkelerin beşerî sermaye potansiyelinin ortaya çıkarılmasında birtakım handikapları bulunmaktadır. Özellikle yoksulluk, gelir dağılımında adaletsizlik, işsizlik, istihdam yaratma olanaklarının eksikliği, piyasaların gelişmiş ülkelere göre daha kural dışı işlemesi bu ülkelerin ortak sosyoekonomik özellikleridir.

1995 yılında Kopenhag'da toplanan Dünya Toplumsal Kalkınma Zirvesi'nde insan merkezli bir kalkınma yaklaşımı için kooperatiflerin önemi vurgulanarak "Özellikle yoksulluğun ortadan kaldırılması, tam ve verimli istihdam yaratılması, sosyal entegrasyonun artırılması başta olmak üzere toplumsal kalkınma hedeflerine ulaşmada kooperatiflerin potansiyelini ve katkısını tam olarak kullanmak ve geliştirmek" gerektiği karara bağlanmıştır (UN, 1996, s. 20).

Gerçekten de kooperatiflerin özellikle istihdam yaratmada ve yerel ekonomik kalkınmada üstlendiği rol yaygın biçimde kabul görmektedir. Kooperatiflerin sürdürülebilir ekonomik büyümeyi, nitelikli istihdamı, insana yakışır işi ve sosyal adaleti desteklemede diğer organizasyonlardan farklı ve özel bir fonksiyon üstlendiği söylenebilir. Kooperatiflerin bu özel rolü, şüphesiz kooperatifin kolektif mülkiyet modeli ve demokratik yönetim ilkelerinden ileri gelmektedir. Sözü edilen ilkeler, kooperatiflerin faaliyetlerinin çalışanlar, tüketiciler ve toplum fertleri olan üyelerinin ihtiyaçlarına göre yönlendirebilmesinden kaynaklanmaktadır (ILO, 2022, s. 6).

Kooperatifler, toplumu oluşturan kişilerin yaşam standartlarını karşılıklı olarak yükselterek toplumsal kalkınmaya katkı sağlayan oluşumlardır. Gelişmiş demokratik ülkelerin sosyoekonomik ilerlemesinde kooperatifleşme büyük rol oynamıştır. Bu kapsamda bir ülkede çeşitli kalkınma hedeflerine kooperatifler yoluyla ulaşılmasında devletin yönlendirmesine ve öncülüğüne ihtiyaç olduğu söylenebilir (Uzel vd., 1979, s. 7-8).

Birleşmiş Milletler sürdürülebilir kalkınma gündeminin uygulanması ve başarılı sonuçlar elde edilmesi, üye ülkelerin güçlü ekonomiler oluşturmaya yönelik kendine özgü politika ve programlar hayata geçirmesine bağlıdır. Bu da ancak refahın paylaşılması ve gelir eşitsizliği ile mücadele edilmesiyle mümkün olacaktır. Bu kapsamda özellikle sosyal ekonomi girişimlerinin teşvik edildiği dinamik, sürdürülebilir, yenilikçi ve insan odaklı ekonomiler inşa edilmesi bir gereklilik olarak ifade edilebilir (Martinez-Leon vd., 2020, s. 1).

Toplumsal kalkınmayı sağlamaya ve sürdürmeye yönelik önemli araçlar olan kooperatiflerin sosyal ve ekonomik olarak toplum üzerindeki etkileri çeşitlenmekle birlikte işlevselliği belirli noktalarda özetlenebilir.

Kooperatifler istihdam yaratma potansiyelleri ile Uluslararası Çalışma Örgütü'nün özel önem verdiği bir konudur. Sosyoekonomik gelişmenin önemli aracı olarak ise Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin her biri ile doğrudan ilişkilendirilerek değerlendirilmektedir.

Buna göre (Karthikeyan ve Karunakaran, 2018; Schwettmann, 2014):

- Kooperatifler, kendi kendine yardım mekanizmalarını harekete geçiren yapılardır. Bu mekanizmalar yarattıkları fırsatlar ve koruma ile güçlendirmeyi kolaylaştırır. Fırsat, koruma ve güçlendirme, yoksulluk azaltma stratejisinin temel bileşenleri olarak ifade edilebilir.
- Kooperatifler aracılığıyla açlığın sona erdirilmesi mümkündür. Kooperatifler, gıda arzının artmasını ve gıda fiyatlarının düşmesini sağlar. Ayrıca ölçek ekonomileri kapsamında üretkenliği artırır.
- Sağlık kooperatifleri aracılığıyla sağlık hizmetleri altyapısı oluşturulabilir, bunlara yönelik finansman temini kolaylaşır ve her kesim için sağlık ve kaliteli yaşam temin edilmeye çalışılır.
- Kooperatifler, eğitimi finanse etmek için araçlar sağlayarak; kaliteli eğitim vermek için kendi okullarını kurarak ve yaşam boyu öğrenme merkezleri şeklinde hizmet vererek kaliteli eğitime ve yaşam boyu öğrenme fırsatlarına erişimi destekler.
- Kooperatifler, çeşitli şekillerde kadınların sosyoekonomik yaşama katılma fırsatlarını artırarak, toplumsal cinsiyet eşitliğine katkıda bulunur.
- Temiz su ve sanitasyon sağlamaya ve enerji tedarikine yönelik kooperatifler, kamu planları kapsamında yer almayan ve özel sektör tarafından karlı olarak görülmeyen bölgelerde temiz su, sanitasyon ve enerji erişimi sağlayabilir.
- Kooperatifler ulusal kalkınma politikasının parçası olarak uygun yasal ve kurumsal çerçeve ile ortak girişimciliğin ve insana yakışır işlerin yaratılmasına, kayıtdışı ve kayıtlı sektörler arasında köprüler kurulmasına, finansmana erişime elverişli bir ortam yaratarak ekonomik büyümeye katkı sağlar.
- Kooperatifler ortak pazarlama, ortak finansman, ortak işleme veya diğer ortak hizmetler yoluyla üyeleri arasında ticari, finansal ve teknolojik hizmetlerin paylaşımını kolaylaştırarak ülke sanayisine katkı sağlar.

Kooperatifler, diğer sürdürülebilir kalkınma hedefleri ile de son derece yakından ilişkilidir. Eşitsizliklerin azaltılması, sürdürülebilir şehirler ve topluluk ilişkileri geliştirilmesi, nesiller arası eşitlik bilinci ile sorumlu üretim ve tüketim, iklim değişikliğine ve çevreye duyarlılık; demokratik yapıları ile barış, adalet ve güçlü kurumsallaşmaya katkı, amaçlar için ortaklıklar yaratarak özellikle küçük ölçekli işletmeleri destekleme gibi yollarla toplumsal kalkınmaya ayrıca katkı yapar.

3. TÜRKİYE'DE KOOPERATİFÇİLİĞİN GELİŞİMİ

Kooperatifçilik esas olarak Türk toplumları için geçmişi oldukça köklü bir fikirdir. Her Türk toplumunda öteden beri var olan imece geleneği karşılıklı yardım, dayanışma, fedakârlık gibi özellikleri ile modern kooperatifleşme düşüncesine paralel bir yapı arz etmektedir. 18. yüzyılın Ahi Birlikleri de özellikle sosyal adalete ve eğitime yönelik işlevleri ile kooperatiflerle önemli benzerlikler taşımaktadır. Sözü edilen meslek kuruluşları, zaman içinde Gedik ve Loncalara dönüşmüş, 1913'te ise kaldırılarak, yerlerini meslek odaları almıştır. Türkiye'de kooperatiflerin modern anlamda doğuşuna loncaların çöküş dönemine denk gelen gelişmeler kaynaklık etmektedir (Hazar, 1990, s. 367-368).

Osmanlı İmparatorluğu döneminde 1863 yılında Pirot Kasabası'nda Memleket Sandıkları Kurulmuştur. Daha sonra ülke geneline yayılacak olan bu organizasyonlar Türk toplumu için kooperatifçiliğin ilk uygulaması (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2017, s. 4) ve modern kooperatifçiliğin başlangıcıdır (Uzgören, 1983, s. 30). Uygulama sonuçlarının olumlu olmasının ardından İmparatorluk döneminde kooperatif hareketiyle ilgili tek yasal düzenleme olan Memleket Sandıkları Nizamnamesi çıkarılmıştır (Türk Kooperatifçilik Kurumu, 1976, s. 10). Memleket Sandıkları Nizamnamesi (1867) ile Memleket Sandıkları devlet eliyle ülke geneline yayılmıştır. (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2017: s. 4). Memleket Sandıkları, kredi kooperatifçiliğinin öncülüğünü yapmıştır (Uzel vd., 1979, s. 9).

Bu sandıklar yerini Menafî Sandıklarına bırakmış, daha sonra Ziraat Bankasının kuruluşuna kaynaklık etmiştir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2017, s. 4). Cumhuriyet öncesi dönemde kooperatifçilik alanında çeşitli gelişmeler yaşanmış ve Mithat Paşa'nın kurmuş olduğu Memleket Sandıkları modern kooperatifleşmenin temellerini atmış olsa da Türkiye'de kooperatifleşmenin esas olarak Cumhuriyet dönemi ile başladığı görülmektedir.

Türkiye'de 1920'lerden 1938 yılına kadar kooperatiflerle ilgili bütün girişimler Atatürk öncülüğünde gerçekleştirilmiştir (Erçin, 2002, s. 45). Atatürk'ün tarıma, köylüye ve çiftçilere olan yaklaşımı, biçimsel bir saygı duymanın ya da saygınlık kazandırmanın ötesinde bir anlama karşılık gelir. Cumhuriyet'in ilk yıllarında çıkarılan 498 sayılı İtibari Zirai Birlikleri Kanununun gerekçesi de köylülere çağın gereklerine uygun hizmet götürebilme gayretinden ileri gelmektedir. 1924 yılında Ziraat Bankası tarafından hazırlanan kanun tasarısı, 1925 yılında kanunlaşmıştır. Bu kanunla kooperatiflere vergi muafiyeti getirilerek, denetimi Ziraat Bankası'na bırakılmıştır. Kanun'un yerini Zirai Kredi Kooperatifleri Kanunu (1929 tarih ve 1470 sayılı) almıştır (Uzgören, 1983, s. 29-30).

Tarımsal kalkınmanın önemine binaen tarımda uygun fiyatlı girdi, krediye erişim, tarım ürünlerine daha iyi pazarlama koşullarının yaratılması gibi gerekçelerle Tarım Satış Kooperatifleri Birlikleri Hakkında Kanun (2834 sayı ve 1935 tarihli) ile Tarım Kredi Kooperatifleri Kanunu (2836 sayı ve 1935 tarihli) çıkarılmıştır. Ayrıca 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda (1956)

ve 1961 Anayasası'nda kooperatiflerle ilgili düzenlemeler yer almıştır. 1969 yılında ise nihayet 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu kabul edilmiştir (İZKA, 2022, s. 34). 1163 sayılı Kanun, güncel değişikliklerle Türkiye'de tüm kooperatifler için temel kaynak olma niteliğini sürdürmektedir.

Türkiye'de mevcut durumda kooperatifler faaliyet alanlarına göre Tarım ve Orman Bakanlığı, Ticaret Bakanlığı ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı olmak üzere üç farklı bakanlıktan birinin görev alanına girmektedir. Kooperatifleşmenin yerel, bölgesel ve ulusal düzeyde kalkınmaya yapacağı katkılara ilişkin farkındalık ve bu alana yönelik teşvik mekanizmaları geliştikçe bu tip organizasyonların sayısı artış göstermektedir. 2021 yılının ortası itibariyle faal durumda olan kooperatiflerin ve ortaklarının toplam sayısı Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Türkiye Genelinde Bağlı Oldukları Bakanlıklara Göre Kooperatif ve Ortak Sayıları, Haziran 2021

Bakanlık	Kooperatif	Ortak
Tarım ve Orman Bakanlığı	11.513	3.279.422
Ticaret Bakanlığı	9.247	1.399.385
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı	10.950	560.923

Kaynak: İZKA, 2022.

4. KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kooperatiflerin vergilendirilmesi konusu, öncelikle ilgili ülkede bir organizasyon olarak nasıl bir statüye sahip olduğu ile yakından ilgilidir. Tanımlı bir yasal statü ile ticari olmayan kişilik olarak kabul edildiğinde kooperatifin aynı vergi kanunlarına tabi olsa dahi ticari bir organizasyondan farklı vergi düzenlemelerine muhatap olacağı açıktır. Bununla birlikte kooperatifin türü, ilgili ülkenin ulusal kalkınma stratejisi, öncelediği sorunlar ve konular, desteklemeyi uygun gördüğü bölgeler, sektörler ve gruplar; yani politika tercihleri de son derece belirleyicidir.

Gelirleri bakımından değerlendirildiğinde kooperatifler, pek çok ülkede kurumlar vergisi tipi bir verginin konusuna girmekle birlikte özellikle teşvik edilmek gerekçesi ile ya da kar amacı gütmeyen organizasyonlar olmaları sebebi ile vergileme dışında tutulabilmektedir. Bu yolla bir sektörün ya da kooperatif ortaklarının hedefleri politikalar bağlamında desteklenmesi mümkün olduğu gibi kooperatif örgütlenmesinin ve iş yapma modelinin vergilendirmeye engel olduğu yönünde bir yaklaşım da söz konusu olabilmektedir. Gelir vergisi tipinde bir verginin alınabilmesi ancak gelirin ortaya çıkmasıyla mümkündür. Kooperatiflerin gelir elde etmediğinin varsayılması durumunda vergi alınması da söz konusu olmamaktadır (Kaya, 2016, s. 46).

4.1. Literatür Özeti

Küresel ölçekte kooperatiflere yönelik vergi avantajları çeşitlenmektedir. Bazı ülkelerde kooperatiflere yönelik özel vergi düzenlemelerine yer verilmezken bazı ülkelerde kurumlar vergisinden, katma değer vergisine çeşitli vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle vergi avantajları getirildiği görülmektedir. Küresel ölçekte çok sayıda ülkede kooperatiflere yönelik tam ya da kısmi kurumlar vergisi istisnası uygulanmaktadır.

Avrupa ülkelerinde kooperatifçilik sosyal girişimcilik ekosisteminin önemli bir boyutunu temsil etmektedir. Pek çok Avrupa ülkesinde sosyal girişimlere özellikle vergileme alanında olmak üzere mali avantajlar sağlanmaktadır. Sosyal girişimlerin dağıtılmamış karlarına yönelik istisna uygulayan ülkeler (Avusturya, Almanya, Yunanistan, Fransa, Macaristan, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Letonya) olduğu gibi bu gelirlere kısmi istisna uygulayan ülkeler de (Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, İspanya, Hırvatistan, Litvanya, Hollanda, Portekiz, Romanya) bulunmaktadır (Borzaga vd., 2020, s. 93).

Lerman ve Sedik (2014), Bağımsız Devletler Topluluğu (BDT) ve Gürcistan'da kooperatiflerin yasal durumunu inceledikleri çalışmada kooperatiflerin vergi statüsüne ilişkin net bir modele rastlanmadığını ortaya koymuşlardır. Üretim kooperatifleri BDT ülkelerinin birçoğunda kar amaçlı organizasyonlar olarak görülüp vergilendirilmektedir. Hizmet kooperatiflerine yönelik vergisel düzenlemeler ise ülkeden ülkeye değişkenlik göstermektedir. Ancak bu noktada da belirleyici olan hizmet kooperatiflerinin kar amaçlı/kar amacı gütmeyen olmak üzere nasıl sınıflandırıldığıdır. Buna göre hizmet kooperatiflerini kar amaçlı kuruluşlar olarak değerlendiren ülkeler gelir/gider fazlalıklarını üyelere dağıtmadan önce vergilendirmekte; diğer ülkeler ise vergiden muaf tutmaktadır. Lerman ve Sedik'e göre vergi mevzuatında yaşanan reformlar sayesinde kar amaçlı kabul edilen hizmet kooperatifleri kar amacı gütmeyen kuruluş statüsüne dönüşüp vergiden muaf olabilirken aynı vergi reformları, üretim kooperatifleri açısından bu sonucu doğurmamaktadır.

Mandigma ve Badoc Gonzales (2022), kooperatiflerin ekonomik öneminin küresel ölçekte birçok ülke tarafından tanındığını göstermeyi amaçladıkları çalışmada 6 kıtada 57 ülkeyi incelemişlerdir. Araştırmaya konu ülkelerin önemli çoğunluğunda –diğer vergilere ilişkin avantajlara ek olarak- kooperatif gelirlerine yönelik vergi istisnası olduğu ortaya konulmuştur. Bu istisnaların boyutu ve kapsadığı kooperatif türleri de yine ülkelerin politika tercihlerine bağlı olarak değişkenlik göstermektedir. Diğer bir amacın, muafiyet ve istisnaların ekonomik büyüme ile ilişkisinin ortaya konulması olduğu çalışmada bu açıdan anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Orta ve uzun vadede istihdam ve üretim artışının, yoksulluğun azalmasının, gelir artışının ekonomik büyümeyi artırması; doğrudan ve dolaylı olarak kamu gelirlerini artırması mümkün olmakla birlikte politika yapıcılarının kooperatifleri desteklemekteki temel amacı, ticari organizasyonlardan ayrı

değerlendirilmeleri gereğidir. Çünkü kooperatifler kar amacı gütmeyenler, ortakları ve toplum geneli için fayda üretirler. Örneğin Fernandez-Guadaño vd. (2020) İspanya için ekonomik değerin farklı paydaşlar arasındaki dağılımını kooperatifler ve ticari organizasyonlar açısından inceledikleri çalışmada paydaşların faydaları bakımından önemli bir fark bulunmadığını; ancak kooperatiflerin ekonomik durgunluk sırasında işten çıkarmalar yerine ücretleri aşağıya doğru ayarladığını ve İspanya’da daha avantajlı bir vergi rejimine tabi olmaları sebebi ile kamu gelirlerine olan katkılarının daha düşük olduğunu ortaya koymaktadır. Yani devletin kooperatifler özelinde bu vergi harcamasına razı olmasının hedefli gerekçeleri vardır, bu gerekçeler zaman zaman vergi politikasının fiskal amacına yönelik olabileceği gibi ekstra fiskal amaçlarını gerçekleştirilmeye yönelik de olabilir ve bir politika tercihini yansıtır.

4.2. Türkiye’de Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Türkiye’de kooperatif kazançları kural olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisinin konusuna girmektedir. Kurumlar Vergisi açısından kooperatif tanımının kapsamına 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler girmektedir (KVK m. 2). 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’na göre kooperatifler (KK m.1) şu şekilde ifade edilmektedir:

“Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklar”

Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre Kooperatifler, kurumlar vergisi mükellefidir. Kooperatif kazançları da bu kapsamda kurumlar vergisine tabidir (KVK m.1). Ancak Kanun koyucu belirli şartların sağlanması durumunda bazı faaliyet alanlarına yönelik kooperatiflere kurumlar vergisi muafiyeti sağlamıştır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi kapsamına alınmasında temel gerekçe rekabet eşitliğini sağlamaktır. Böyle bir eşitsizliğin söz konusu olmadığı durumlarda ya da kooperatifleri teşvik etme amacının önem kazanması halinde kooperatifler, kurumlar vergisi kapsamı dışına çıkarılmaktadır. Bu çerçevede muafiyete ek olarak bazı istisnalar tanıdığı da görülmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2012, s. 230).

4.2.1. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden Muaf Olma Koşulları

Kooperatifleşme küresel ölçekte yoksullukla mücadele, istihdam yaratma, gelir eşitsizliklerini azaltma, toplumsal dayanışma ve huzur ortamını teşvik etme bakımından son derece işlevseldir. Özellikle dezavantajlı kesimlerin kooperatifleşme yolu ile üretken faaliyetlere katılması, toplumsal

düzye de ekonomik bağımlılıkların azalmasına ve dolayısıyla bütçeler üzerindeki mali yükün azalmasına da katkı sağlayabilecektir.

Gelirlerin harcamalara, tasarruflara ve yatırımlara dönüşmesi ile de orta ve uzun vadede ekonomik büyümenin ve kalkınmanın artacağı söylenebilir. Dolayısıyla politika yapıcılar açısından kooperatifleri çeşitli araçlarla teşvik etmenin sosyal olduğu kadar ekonomik ve mali gerekçeleri de bulunmaktadır.

Türkiye'de esas olarak kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatiflerin belirli koşullar altında kurumlar vergisinden muaf tutulacağı kanun koyucu tarafından hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda türleri tek tek sayılmamakla birlikte belirli genel ve özel hükümlere uygun kooperatiflere kurumlar vergisi muafiyeti tanıdığı görülmektedir.

Tüketim ve Taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için bazı koşulları sağlamış olmaları gerekir. Bu koşulların kooperatiflerin ana sözleşmelerinde yer alması gerektiği gibi fiilen de karşılanıyor olmaları gerekmektedir. Sözü edilen genel hükümler, Kanun'da sıralanmıştır. Buna göre (KVK m. 4/1.k):

- *Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması:* Kooperatifler diğer ticari organizasyonların aksine kar dağıtımını amacıyla faaliyet göstermezler. Kooperatiflere getirilen kurumlar vergisi muafiyeti ile kooperatiflerin kar dağıtımını yapan diğer ticari oluşumlara dönüşmesi önlenmek istenmiştir (Karyağdı ve Karyağdı, 2001, s. 7). Kooperatifler, elde ettikleri kazançları sermaye paylarına göre ortaklarına dağıtırsa sermaye şirketleri ile farkları ortadan kalkacaktır. Dolayısıyla kurumlar vergisi muafiyeti için sermaye üzerinden kazanç dağıtılamayacağına kooperatifin ana sözleşmesinde yer verilerek, fiilen de bu şartın sağlanması gerekmektedir (Kuştepe, 2012, s. 35).
- *Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi:* Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için ortakları gibi yönetim kurulu ve başkan ve üyelerinin de kazanç üzerinden fiilen pay almamaları ve bu hususun ana sözleşmede hükme bağlanmış olması gerekmektedir (Karyağdı ve Karyağdı, 2001, s. 7). Kooperatiflerde sözü edilen kişilere genel kurulun belirlediği aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında bir ödeme yapılması yasaklanmıştır. Aksi halde kooperatifin muafiyetten yararlanması mümkün olmayacaktır (Koçtürk, 2006, s. 124).
- *Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması:* Çeşitli şekillerde gruplandırılabilen yedek akçeler temel olarak işletmede ileride meydana gelmesi muhtemelen zararları karşılamak, pay sahiplerine düzenli kar dağıtmak, işletmenin devamlılığını temin etmek gibi amaçlarla ayrılan fonlardır (Gülçiçek, 2008, s. 122). Kooperatifler açısından şüpheli borçlar, askıdaki işlemler, gelecekte ödenecek borçların neden olduğu kayıplar nedeniyle dönem sonu karından ayrılması zorunlu tutulan kısımdır. Bununla birlikte kooperatif ortaklarının eğitimi ve kooperatifin geliştirilmesi gibi faaliyetlerin gerçekleştirilmesi amacı da taşımaktadır (Ticaret Bakanlığı, t.y., s. 103). Yedek akçe adı altında dönem gelir-gider farkından ayrılan yedek

açkelerin ortaklara dağıtılması halinde kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti ortadan kalkmaktadır (Karyağdı ve Karyağdı, 2001, s. 8).

• *Sadece ortaklarla iş görölmesi:* Kooperatiflerin işlemlerini kimlerle gerçekleştirdiği ve gerçekleşen işlemlerin ana sözleşmede yer alıp almadığı da muafiyet şartlarının ihlal edilip edilmediğinin belirlenmesinde bir diğer husustur. Bu iki kıstas işlemlerin ortaklarla mı yoksa ortaklar dışında birileri ile mi yapıldığını tespit etmenin yolu olarak ifade edilebilir.

Kooperatifler, şirketlerin aksine insan merkezli organizasyonlar olduğundan temel amaç, kar elde etmek değil ortaklarının ihtiyaçlarını karşılamaktır. Bu temel amaçla kurulan kooperatiflerin (Ticaret Bakanlığı, t.y, s. 13, 15) bu amaçtan sapmaları, kooperatif olmanın temel prensiplerinin ortadan kalktığına işaret eder. Böyle bir durumda kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmanın mümkün olmadığı söylenebilir.

Kanun koyucu ayrıca ortak dışı işlem sayılmayacak işlemleri de hükme bağlamıştır. Buna göre (KVK m. 4/1.k):

“Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı”

Dolayısıyla kooperatifler tarafından sözü edilen işlemlerin gerçekleştirilmesi muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

Kooperatifin Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanması için ilgili Kanun hükmü uyarınca belirlenen şartlar, ana sözleşmede bulunmalı ve uygulamada da yerine getirilmelidir. Şartlar ana sözleşmede bulunduğu halde fiilen gerçekleşmiyorsa ya da fiilen gerçekleştiği halde ana sözleşmede yer almıyorsa kooperatifin muafiyetten yararlanması söz konusu olmayacaktır.

Sözü edilen genel hükümlere ek olarak Kanun koyucu Yapı kooperatifleri için özel hükümler belirlemiştir. Buna göre Yapı kooperatiflerinin vergiden muaf olabilmesi için genel hükümlerle birlikte;

- Kuruluşlarından inşaatın bitim tarihine kadar kooperatifin yönetim ve denetim kurullarında, inşaat işlerini kısmen ya da tamamen üstlenen kişilere (gerçek ve tüzel) ya da bunlarla ilişkili kişilere ya da sözü geçen kişilerle işçi/işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer verilmemiş olmalıdır (KVK m. 4/1.k).
- Yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olmalıdır (KVK m. 4/1.k).

Kooperatif türlerine bağlı olarak kurumlar vergisi muafiyeti farklılaştığı gibi kooperatiflerin hangi işlemleri gerçekleştirdiği ve bu işlemlerin kimlerle yapıldığı da kazancın vergiye tabi olma durumunu etkilemektedir.

Kooperatiflerin ortakları dışındaki kimselerle yaptıkları işlemler ile ortakları ile ana sözleşmede yer almayan konularda yaptıkları işlemler “ortak dışı” işlemler olarak sayılmaktadır. Ortak dışı işlemler nedeniyle kooperatif

tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir işletme oluşturduğu kabul edilmektedir (KVK m. 4/1.k). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere ortak dışı işlemler, muafiyetten yararlanma genel şartlarını ihlal eden işlemlerdir.

Buna göre (Öner, 2023, s. 166):

- Taşıma ve Tüketim kooperatiflerinin tüm kazancı ortak içi ya da ortak dışı işlemlerden kaynaklanmasına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olacaktır.
- Diğer kooperatifler açısından ise Kanun'un öngördüğü şartları taşıyanlar kurumlar vergisinden muaf olurken şartların bir ya da birkaçını taşımayanlar, ortak dışı işlemler nedeniyle oluşan iktisadi işletme üzerinden kurumlar vergisi öderler.
 - ⇒ Diğer bir ifade ile Taşıma ve Tüketim kooperatifi dışında kalan kooperatiflerde iktisadi işletme bulunmuyorsa tüm kazanç, kurumlar vergisi dışında kalırken
 - ⇒ İktisadi işletmenin bulunması durumunda kooperatifin ortak dışı kazancı, kurumlar vergisine tabi olacak; ortak içi kazancı ise vergi dışında kalacaktır.

Muafiyetin kapsamına ilişkin sözü edilen sınırlamalar, kooperatifçiliğin temel prensiplerine dayanmaktadır. Kooperatif görüntüsü altında faaliyet gösteren ticari faaliyetlerin verginin kapsamı dışında kalmasını önlemek amacıyla Tüketim ve Taşıma kooperatifleri muafiyet dışı tutulmuş, Yapı kooperatiflerinin muafiyet durumu ise faaliyetleri ile haksız rekabete ve vergi kaybına neden olan kooperatifleri vergi kapsamına alacak şekilde detaylandırılmıştır (YMO, 2006, s. 17).

4.2.2. Risturn İstisnası

Kooperatifler, ortaklarıyla yaptıkları ticari işlemler dolayısıyla sağladıkları kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödememektedirler. Bu tür işlemlerden doğan farklar için Kanun koyucu risturn istisnası getirmiştir. Temelde geri verme anlamına gelen risturn terimi, gelir-gider farkının ortaklara iadesini ifade etmektedir (Öner, 2023, s. 168).

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 kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (KVK m.5/1.i).

Risturn istisnasının kapsamı tüketim kooperatifleri ile sınırlandırılmıştır. Ancak diğer kooperatiflerde de yönetim gideri karşılığı ortaklardan alındıktan sonra harcanmayarak iade edilen kısım, risturn istisnası çerçevesinde değerlendirilmektedir. Kanun koyucu, risturn istisnasını yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü çerçevesinde gerçekleşen işlemlerden elde edilen kazançlar için hükme bağlamıştır (Öner, 2023, s. 169).

Ortaklara bu geri ödemelerin yapılmasının kâr dağıtımı sayılmayacağı görülmektedir. Bu kapsamdaki geri ödemeler, nakit olarak ya da aynı değerde

olmak üzere aynı olarak ödenebilir. Nasıl ödendiği istisnadan yararlanılmasını engellemektedir. Risturn istisnasından yararlanabilmek için kazancın ortaklarla ve ortaklık statüsüne bağlı yapılan işlemlerden doğmuş olması gerekir. Dolayısıyla ortaklar dışında yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar ve ortaklık statüsünün kapsamadığı ortak içi işlemlerden elde edilen kazançlar için risturn istisnası uygulanamaz (KVK m.5/1.i).

Risturn istisnasının kooperatifler açısından önemi iki türlü ortaya çıkmaktadır:

- Yönetim gideri adı altında ortaklardan alınan paraların iade edilmesi ve iade edilen tutarın kurumlar vergisine esas oluşturan ticari bilanço karından düşürülmesi ile ödenecek kurumlar vergisi miktarı azalmaktadır.
- Tüketim kooperatiflerinde genel iş hacminin içinde ortaklarla yapılan işlem hacminin payının artması ile yararlanılacak risturn istisna tutarı artmaktadır. Böylelikle kurumlar vergisine tabi kazanç ve ödenecek kurumlar vergisi miktarı azalmaktadır. Dolayısıyla ortaklarla yapılan işlemlerin hacminin artması, kooperatifleşme mantığına hizmet etmesinin yanı sıra kooperatiflere önemli bir vergi avantajı sağlamaktadır.

Sonuç

Kooperatifler, beşerî sermayenin oluşturulmasında ve hizmetlere erişimin artırılmasında önemli araçlar olarak ifade edilebilir. Sahip olduğu demokratik karar alma yapısı ile kooperatifler, üyelerine toplumsal yaşamın diğer alanlarında kullanabilecekleri beceri ve deneyim kazandırır (Smith ve Rothbaum, 2013, s. 2).

Ulusal kalkınmayı; çeşitli sektör, grup ve faaliyet alanlarını destekleme, dayanışma ve paylaşım ekonomisini besleme misyonunun yanı sıra kayıtdışı faaliyetlerin kayıt altına alınması bakımından da önemli görevler üstlenen kooperatifler, vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlayabileceği gibi piyasalarda dengeyi sağlayan bir unsur olarak ifade edilebilir (Koçtürk, 2006, s. 135). Bu açılardan değerlendirildiğinde kooperatifler sürdürülebilir kalkınmayı temel alan bir ekonomik modelde son derece ilgi çekici bir araç olarak değerlendirilebilir. Ancak kooperatiflerin temelde ortakları için gelir, iş, hizmet maliyetleri gibi konularda fayda maksimizasyonu sağlamaya çalıştığı dikkate alınmalı; Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri ile uyumlu sosyal fayda üretiyor olduğu göz ardı edilmemelidir (García vd., 2020, s. 132). Kooperatiflerin yaygınlaşması, kayıtlı faaliyetleri teşvik ederek kayıtdışı faaliyetlerin azalmasına neden olabilir; ancak vergi gelirlerinin bu kapsamda artacağı gibi mutlak bir sonuca ulaşamayacağı ifade edilmelidir.

Kooperatifleşmenin yaygınlaşmasında ve özellikle yerel kalkınma için olmak üzere kalkınma çıktılarını desteklemesinde devlete önemli bir görev düşmektedir. Bu görev yoksulluk, işsizlik, gelir eşitsizliği gibi sosyoekonomik sorunların daha yaygın olduğu gelişmekte olan ülke ekonomileri için daha büyük bir önem arz eder. Herhangi bir sektörü, organizasyonu, fikri ya da

faaliyeti teşvik etmek ya da cezalandırmak için devletin en güçlü aracı, mali araçlardır. Şüphesiz mali araçlar içinde vergiler önemli bir yer tutmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde kalkınmaya kaynaklık edecek beşerî sermayenin geliştirilmesi ihtiyacı, kooperatiflerin vergileme açısından diğer ticari organizasyonlardan farklı değerlendirilmesinin önemli bir gerekçesini oluşturmaktadır.

Bu kapsamda esasen kurumlar vergisinin konusuna giren kooperatif kazançları, Tüketim ve Taşımacılık kooperatiflerinin ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yazılı şartları sağlamayan Yapı kooperatiflerinin kazançları hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Kanun koyucu açısından kooperatif görüntüsü altında ticari faaliyet yürüten ve esas olarak kooperatif ilkeleri ile uyumsuz işlemler gerçekleştiren organizasyonlar ayrı değerlendirilerek haksız rekabetin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca Kanun koyucu kooperatiflere yönelik risturn istisnası ile kooperatif ilkeleri ile uyumlu kendi kendine yetebilme özelliğini destekleyerek kooperatiflerin vergiye tabi kazancını azaltan bir avantaj daha sağlamaktadır.

Kooperatifler dünya genelinde ortak amaçlar çerçevesinde bir araya gelmiş kişilerin ihtiyaçlarını karşılıklı olarak giderdikleri kar amacı gütmeyen organizasyonlardır. Kooperatiflerin belirli gerekçelerle desteklenmek üzere vergileme dışında tutulması da oldukça yaygın bir yaklaşımdır. Türk vergi sisteminde kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyet ve istisnasından yararlanması da kooperatiflerin sözü edilen temel nitelikleri ile sıkı sıkıya bağlı durumdadır. Kanun koyucu bir yandan kanunda yazılı şartları taşıyan kooperatifleri ticari organizasyonlardan ayırarak, kooperatiflerin gelişimini teşvik etmekte; diğer yandan şartları ihlal eden kooperatiflerin vergileme kapsamında olacağını dolayısıyla piyasalarda haksız rekabetin önüne geçeceğini garanti etmektedir.

Türkiye'de Atatürk'ün ulusal kalkınma stratejisinde özel önem atfettiği kooperatifleşme Cumhuriyet'in ilanıyla birlikte bizzat onun çabalarıyla sistematize edilmeye başlanmıştır. 100 yıllık süreçte yaşanan kesintilere rağmen Türkiye'de kooperatifler yoluyla özellikle tarım gibi bazı sektörler ile kadınlar gibi istihdamda dezavantajlı üretici kesimler desteklenmeye devam edilmektedir. Kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefi olarak kurumlar vergisi karşısındaki durumu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Ancak bununla birlikte mevcut durumda diğer vergi kanunlarında da kooperatiflere yönelik pozitif ayırıcı uygulamalar olduğu ve çeşitli hibe ve destek programlarıyla kooperatiflerin yaygınlaştırılmaya çalışıldığı ifade edilmelidir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Yazar Katkısı: Esin Aslanpay: % 100

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışma için destek alınmamıştır.

Etik Onay: Bu çalışma etik onay gerektiren herhangi bir insan veya hayvan araştırması içermemektedir.

Çıkar Çatışması Beyanı: Çalışma ile ilgili herhangi bir kurum veya kişi ile çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Peer Review: Independent double-blind

Author Contributions: Esin Aslanpay: 100%

Funding and Acknowledgement: No support was received for the study.

Ethics Approval: This study does not contain any human or animal research that requires ethical approval.

Conflict of Interest: There is no conflict of interest with any institution or person related to the study.

Kaynakça

- Birchall, J. (2004). *Cooperatives and the millennium development goals*. ILO.
- Borzaga, C., Galera, G., Franchini, B., Chiomento, S., Nogales, R. & Carini, C. (2020). *Social enterprises and their ecosystems in Europe*. European Union.
- Brown, L. & Novkovic, S. (2015). Introduction. L. Brown, C. Carini, J. Gordon Nembhard, L. Hammond Ketilson, E. Hicks, J. McNamara, S. Novkovic, D. Rixon, R. Simmons (Ed.), *Co-operatives for sustainable communities: tools to measure co-operative impact and performance centre for the study of co-operatives* içinde (s. 3-16). Co-operatives and Mutuals Canada & Centre for the Study of Co-operatives.
- Dogarawa, A. B. (2010). The role of cooperative societies in economic development. Munich Personal RePEc Archive (MPRA), MPRA No: 23161.
- Erçin, F. (2002). *Türk hukuku'nda kooperatif tüzel kişiliğinin ayırıcı özellikleri* [doktora tezi]. Marmara Üniversitesi.
- European Commission. (2023). Social economy in the EU-cooperatives. 26 Eylül 2023 tarihinde https://single-market-economy.ec.europa.eu/sectors/proximity-and-social-economy/social-economy-eu/cooperatives_en adresinden edinilmiştir.
- García, A. V., Bastida, M. & Taín, M. Á. V. (2020). Tax measures promoting cooperatives: a fiscal driver in the context of the sustainable development agenda. *European Research on Management and Business Economics*, 26(3), 127-133. <https://doi.org/10.1016/j.iedeen.2020.08.001>
- Fernandez-Guadaño, J., Lopez-Millan, M. ve Sarria-Pedroza, J. (2020). Cooperative entrepreneurship model for sustainable development. *Sustainability*, 12(13), 5462. <https://doi.org/10.3390/su12135462>
- Gülççek, B. (2008). 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu'na göre kooperatiflerin muafiyetleri. *Vergi Raporu Dergisi*, 103, 119-126.
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2017). Türkiye kooperatifçilik raporu 2016.
- Hazar, N. (1990). *Kooperatifçilik tarihi*. Türk Kooperatifçilik Eğitim Vakfı Yayınları 3.

- Henehan, B. M. & Anderson, B. L. (2001). Considering cooperation: a guide for new cooperative development. *AgEcon Search – Research in Agricultural & Applied Economics* E.B. 01-01.
- Hoyt, A. (1996). And then there were seven: cooperative principles updated. *Cooperative Grocer*, (January/February), 1-6.
- ICA. (2015). Guidance notes to the co-operative principles. 15 Haziran 2023 tarihinde <https://ica.coop/sites/default/files/2021-11/ICA%20Guidance%20Notes%20EN.pdf> adresinden edinilmiştir.
- ILO. (2022). Measuring cooperatives: an information guide on the ILO guidelines concerning statistics of cooperatives. International Labour Organization.
- İZKA. (2022). İzmir kooperatif analizi 2022. İzmir Kalkınma Ajansı.
- Karthikeyan, M. & Karunakaran, R. (2018). Cooperatives as hybrid approach to pull off sustainable development and livelihoods: an analytical review. *SSRN 3109324*. 25 Haziran 2023 tarihinde https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3109324 adresinden edinilmiştir.
- Karyağdı, N. & Karyağdı, M. (2001). Kooperatiflerin vergilendirilmesi. Sirküler Rapor Serisi No: 2001-10. TÜRMOB Yayınları.
- Kaya, U. (2016). Türkiye'de kooperatif gelir gider farklarının vergilendirilmesi. *Third Sector Social Economic Review*, 51(1), 44.
- Koçtürk, O. M. (2006). Türkiye'de kooperatiflerin vergilendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 13(2), 119-136.
- Kuştepe, A. (2012). Kurumlar vergisi kanununda muafliklar. *Vergi Raporu Dergisi*, 151, 28-40.
- Lerman, Z. & Sedik, D. (2014). Cooperatives in cis and georgia: overview of legislation. *AgEcon Search*.
- Mandigma, M. B. S. & Badoc-Gonzales, B. P. (2022). Tax exemptions of cooperatives in the Philippines and in other countries: a comparative study. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 11(2), 144-163.
- Martinez-Leon, I. M., Olmedo-Cifuentes, I., Martínez-Victoria, M. & Arcas-Lario, N. (2020). Leadership style and gender: A study of Spanish cooperatives. *Sustainability*, 12(12), 5107.
- Öner, E. (2023). *Türk vergi sistemi*. Seçkin Yayıncılık.
- Schwettmann, J. (2014). The role of cooperatives in achieving the sustainable development goals—the economic dimension. A contribution to the un desa expert group meeting and workshop on cooperatives the role of cooperatives in sustainable development for all: contributions, challenges, and strategies. ILO.
- Smith, S. C. ve Rothbaum, J. (2013). Co-operatives in a global economy: key economic issues, recent trends and potential for development. IZA Policy Paper No. 68. Institute for the Study of Labor (IZA).

- Ticaret Bakanlığı. (t.y). *100 soruda kooperatifçilik*. Esnaf, Sanaatkarlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü.
- Tosuner, M. & Arıkan, Z. (2012). *Türk vergi sistemi*. Kanyılmaz Matbaası.
- Türk Kooperatifçilik Kurumu. (1976). *Türkiye kooperatifçiliği ve Türk Kooperatifçilik Kurum faaliyetleriyle ilgili kısa rapor*. Şark Matbaası.
- UN. (1996). Report of the world summit for social development copenhagen, 6-12 Mart 1995. A/CONF. 166/9. New York.
- Uzel, C., Ergiden, Y., Kalfa, K., Arman, Ş. & Seçer, K. (1979). *Kooperatifçilik bilgisi*. Yayın No: 40, Türk Kooperatifçilik Kurumu.
- Uzgören, N. N. (1983). *Atatürk, kooperatifçilik ve Türk Kooperatifçilik Kurumu*. Yayın No: 51, Türk Kooperatifçilik Kurumu.
- YMO. (2006). 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununa göre kooperatiflerin muafiyet ve istisna şartları. Rapor no: 06/48.
- Zeuli, K. A. & Cropp, R. (2004). Cooperatives: principles and practices in the 21st century. UW Extension.
- 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu. (1969). T.C. Resmî Gazete, 13195. 15 Haziran 2023 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.1163.pdf> adresinden edinilmiştir.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). T.C. Resmî Gazete, 26205. 15 Haziran 2023 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5520.pdf> adresinden edinilmiştir.

Extended Abstract

The development of a nation relies heavily on optimizing of its human capital and utilizing its unique assets. This is a necessity both in terms of economic rationality and human development. In particular, the participation of disadvantaged groups in productive activities through cooperatives can contribute to the reduction of economic dependencies and reduce financial burdens on national budgets. Additionally, by converting income into expenses, savings and investments, economic growth and development will be increased in the medium and long term.

Cooperatives are one of the most substantial keys to development in the modern world. They play a crucial role in sustainable development, especially in developing countries. Poverty, income inequality, unemployment, limited job opportunities, and less regulated markets compared to developed countries are common socio-economic characteristics of these countries.

Struggling against several socio-economic issues benefiting from cooperatives has a deep-rooted history in the world. In this context, it is expected that the state takes a leading role in socio-economic development within the context of fiscal incentive mechanisms. Financial instruments are the state's most powerful means to incentivize or penalize any sector, organization, idea, or activity. Taxes, without a doubt, play a crucial role among these instruments. The roots of cooperativization in Türkiye dates to

the Ottoman Empire. The presence of a solidarity-based and sharing economy, as we comprehend it today is demonstrated through numerous instances in social life. Atatürk's national development approach has made a great contribution to the systematization of the subject.

Cooperativization has been given special importance in Türkiye's acquisition of competitive power against European states that have achieved early capital accumulation. With the proclamation of the Republic, the approach of economic empowerment various sectors, especially the agricultural sector, through cooperatives has come to the forefront legally, socially, and politically, and the state's increasing interest in this field has become visible over the years. The idea of acceptance cooperatives as important way for development and supporting them by the state has brought various advantages, especially in the field of taxation. The key role of cooperatives in development requires separate evaluation in taxation from other commercial organizations.

Cooperatives fall under the jurisdiction of three different ministries based on their areas of activity in Türkiye. These are the Ministry of Agriculture and Forestry, the Ministry of Trade, and the Ministry of Environment, Urbanization, and Climate Change. The number of such organizations increases as awareness of the contribution of cooperatives to development at local, regional and national level and incentive mechanisms for this field develops. According to recent data, there are approximately 32,000 cooperatives operating in Türkiye with over 5 million members. Within this framework, the earnings of cooperatives that meet certain legal conditions in Türkiye are exempt from taxes through various exemptions and exceptions.

In this study, the situation of the cooperatives, which are corporate taxpayers as a rule, is examined in terms of Corporate Tax Law in particular. In Türkiye, cooperative incomes are evaluated within the framework of the Corporate Tax Law no. 5520. In this context, cooperatives that meet the general and particular conditions stated in the Corporate Tax Law are granted tax exemption as well as the opportunity to reduce taxable income through patronage dividend deduction. The legislator promotes the cooperatives within the general economy by excluding cooperative incomes from taxation, which is a substantial example of the solidarity economy. In this way, it aims to create employment at the local level and reduce unemployment, facilitate individuals' involvement in productive activities, and combat poverty and income inequality.

Cooperatives that are primarily subject to corporate tax in Türkiye are exempt from corporate tax under certain conditions laid down by the law. Within this scope, cooperatives except Consumer and Transportation cooperatives, and Building cooperatives that meet the particular conditions in addition to the general conditions are exempt from corporate tax. The general conditions in the Corporate Tax Law are as follows: no distribution of profit based on capital, no payment of profit to the chairman and members of the

board of directors, no distribution of reserve funds to shareholders, and conducting business only with shareholders. The expected particular conditions for Building cooperatives are as follows: do not include related persons in cooperative management and registration of building licenses and land titles in the name of the cooperative legal entity.

The reason for the conditionality of benefiting from the corporate tax advantages is to aim to prevent unfair competition. In addition, there is a patronage dividend deduction for cooperatives in the Corporate Tax Law.

“The portions refunded by not spending the money paid by cooperative members as management expenses and the rebates calculated by consumer cooperatives based on the value of the goods purchased by their members to meet their personal and family food and clothing needs” are except Corporate Tax.

Cooperatives do not pay corporate tax on the profits they generate from commercial transactions with their members. The legislator has introduced this refund exception for the differences arising from such transactions. As a result, taxable income, and the amount of corporate tax to be paid decrease. Therefore, the increase in the volume of transactions with members not only serves the concept of cooperativization but also provides significant tax advantages to cooperatives.