

# KOOPERATİFLERDE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNİN KAPSAMI DARALIYOR

**Yazar:** A.MuratYILDIZ (\*)

**Yaklaşım Dergisi / Şubat 2006 / Sayı: 158**

## I- GİRİŞ

Bilindiği üzere kooperatiflerde üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma ile sağlanması esas olup, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi arasında sayılmış, diğer taraftan kuruluş amaçları (kâr amacı olmaması), sermaye yapıları ve ortakları ile olan ilişkileri düşünülerek teşvik edilmesi amacıyla, aynı Kanun'un 7. maddesinin 16 numaralı bendinde yer alan şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Halen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 16 numaralı bendinde yer alan şartları taşıyan tüm kooperatifler faaliyet konularına ve ortaklık yapılarına bakılmaksızın kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmekte iken yazımızın kaleme alındığı günlerde Maliye Bakanlığı tarafından yazımı tamamlanarak Başbakanlığa sevk edilen yeni Kurumlar Vergisi Kanun Taslağı'nda tüketim ve nakliye kooperatiflerinde, kooperatif adı altında yürütülen ticari faaliyetlerin vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek amacıyla muafiyet uygulamasına son verilmekte, yapı kooperatifleri için ise sınırlayıcı hükümler getirilmektedir.

Bu yazımızın konusunu yeni Kurumlar Vergisi Kanun Taslağı çerçevesinde kooperatif muafiyetinde yapılması öngörülen ve sayıları 62.240 olan konut yapı kooperatifleri, 3544 olan tüketim kooperatifleri ile 5.161 olan nakliye kooperatiflerini çok yakından ilgilendiren yeni düzenlemeler oluşturacaktır.

## II- KOOPERATİF MUAFİYETİNDE MEVCUT DURUM

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

Kooperatifler Kanunu'nun 93/3. maddesinde ise, kooperatiflerin 5422 sayılı KVK'nın 199 sayılı Kanunla değişik 7. maddesinin 16. bendindeki esaslar dahilinde kurumlar vergisi muafliğından faydalanacağı belirtilmiştir.

Buna göre; KVK'nın 7/16. maddesinde yer alan ve aşağıda sıralanan şartları taşıyan tüm kooperatifler faaliyet konuları ne olursa olsun, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmektedir.

Muafiyetten yararlanmak isteyen kooperatiflerin esas mukavelelerinde;

- 1- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- 2- İdare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,

3- İhtiyaç akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,

4- Münhasıran ortaklarıyla iş görülmesi

şartlarının yazılı bulunması ve **fiilen de bu kayıt ve şartlar dahilinde faaliyet göstermeleri** gerekir. Ayrıca muafiyetten yararlanılabilmesi için kooperatiflerin **faaliyet konuları ile ilgili olarak kurulmuş bulunan üst kuruluşlara da üye olmaları** gerekmektedir (KVK md. 7/16).

### **III- KOOPERATİF MUAFİYETİNDE NELER DEĞİŞİYOR?**

Yazımızın kaleme alındığı günlerde Maliye Bakanlığı tarafından yazımı tamamlanarak Başbakanlığa sevk edilen yeni Kurumlar Vergisi Kanun Taslağı aynen yasallaştığı takdirde kooperatiflerin muafiyet uygulamasında da önemli değişiklikler yapılacaktır.

Mevcut uygulamada KVK'nın 7. maddesinin 16 numaralı bendinde yer alan kooperatif muafiyetine ilişkin hükmün yeni düzenlemede KVK'nın 4. maddesinin 4/1-1 numaralı fıkrasında yerini alması öngörülmüştür. Söz konusu yeni hüküm Taslakta aynen aşağıdaki gibidir.

*“Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bu Kanun'un 13. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri, kurumlar vergisinden muafır.”*

Bu düzenleme aynen yasallaştığı takdirde kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin ortaya çıkacak değişimleri, aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

#### **A- KOOPERATİF MUAFİYETİNİN GENEL ŞARTLARINDA YAPILMASI ÖNGÖRÜLEN DEĞİŞİKLİKLER**

Önümüzdeki günlerde yasalaşması beklenen Kurumlar Vergisi Kanun Taslağı'nda kooperatif muafiyetine ilişkin genel şartların büyük oranda korunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Yeni düzenleme sonrasında da, kooperatiflerin muafiyetten faydalanabilmeleri için eski düzenlemede olduğu gibi;

Kooperatif ana sözleşmelerinde;

1- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması yönünde hüküm bulunmadır.

2- Kooperatif ana sözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi hükmü bulunmalıdır.

3- Kooperatif ana sözleşmesinde yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağı yazılı olmalıdır.

4- Kooperatif ana sözleşmesinde yalnızca ortaklarla iş görüleceğine ilişkin hükümler bulunmalıdır.

Ayrıca ana sözleşmede yer alan bu hükümlere eski düzenlemede olduğu gibi **fiilen de uyulmalıdır.**

**Yeni Kurumlar Vergisi Kanun Taslağı çerçevesinde kooperatiflerin muafiyetine ilişkin genel şartlarda yapılan en önemli değişiklik, kooperatiflerin kurumlar vergisi**

**muafliğından faydalanabilmesi için üst birliğe girme şartının madde metninden çıkarılmasıdır.**

#### **B- TÜKETİM VE NAKLİYE KOOPERATİFLERİNİN MUAFİYETİNE SON VERİLİYOR**

Halen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 16 numaralı bendinde yer alan şartları taşıyan tüm kooperatifler faaliyet konularına ve ortaklık yapılarına bakılmaksızın kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmekte iken planlanan değişiklik sonrasında tüketim ve nakliye kooperatifleri maddede yer alan tüm şartları taşıyacakları dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklardır. Bu şekilde tüketim ve nakliye kooperatifleri aynı iştegal konusuna sahip olan ve genel hükümlere göre faaliyet gösteren mükelleflerin rekabet eşitliği açısından kooperatiflere kıyasla aleyhlerine olan duruma son verilmesi amaçlanmaktadır.

#### **C- YAPI KOOPERATİFLERİNE MUAFİYET İÇİN İLAVE ŞARTLAR GELİYOR**

Kurumlar Vergisi Kanun Taslağı'nda yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyet uygulamasında, konut yapı kooperatifleri için sınırlayıcı yeni hükümlere yer verilmiştir.

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için her şeyden önce bir önceki bölümde açıkladığımız **genel şartlara** uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun yanı sıra yapı kooperatifleri, bir takım özel şartlara daha sahip olmaları durumunda kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanacaklar, aksi takdirde faaliyet sonucunda elde ettiği gelir-gider farkı kurumlar vergisine tabi olacaktır. Yapılan değişikliklerle günümüzde yapı kooperatifi adı altında faaliyet gösteren ancak, gerçekte **“Yap-Sat İnşaat”** faaliyetinde bulunarak haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçlarla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

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

#### **1- Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişiler**

Eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen bir gerçek ya da tüzel kişilere yer verilmişse muafiyetten yararlanma söz konusu olamayacaktır.

**Örneğin;** S.S. Elçi Konut Yapı Kooperatifi, kooperatife ait inşaatın kaba inşaat yapım işini yönetim kurulunda görevli Ahmet ELÇİ'ye vermiş, Ahmet ELÇİ kaba inşaatı safhasına kadar işi tamamlayarak teslim etmiştir. Bu durum yapı kooperatifinin muafiyet için getirilmesi öngörülen özel şartı ihlal anlamına geldiğinden, söz konusu kooperatif yeni düzenleme sonrasında diğer tüm şartları taşısa dahi muafiyetten yararlanamayacak, kurumlar vergisine tabi olacaktır.

#### **2- Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişilerle KVK'nın 12. Maddesi Gereğince İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişiler**

Tasarı'da **ilişkili kişi** kavramına açıklık getirmiştir. Buna göre ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve kişiler ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu yada nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin usul ve furu ile üçüncü derece dahil kan ve sıhri hısımları da ilgili kişi sayılır.

Yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerin;

- Ortakları ve ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- İdaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nufuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- Eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında görev almış iseler, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanamayacaklardır.

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

Ayrıca yapı kooperatiflerine ait inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerin;

- Eşleri,
- Usul ve furuu ile üçüncü derece dahil kan ve sıhri hısımları,
- Eşlerinin usul ve furuu ile üçüncü derece dahil kan ve sıhri hısımları

eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında görev almış iseler, söz konusu yapı kooperatifleri kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanamayacaklardır.

**Örneğin;** S.S. Elçi Konut Yapı Kooperatifi'nin kaba inşaat işini üstlenen Ahmet YILMAZ'ın eşi veya çocuğu kooperatifin denetim kurulunda üye olarak görev yaparlarsa kooperatifin muafiyetten yararlanması söz konusu olamayacaktır.

Ancak yapı kooperatifine ait inşaatın tamamlanmasından sonra yönetim ve denetim kurullarında görevli olan yukarıda sayılan kişi veya kuruluşlarca yapılacak inşaat işlerinin muafiyeti etkilemesi söz konusu değildir.

### **3- Yapı Kooperatiflerine Ait İnşaat İşlerini Kısmen veya Tamamen Üstlenen Gerçek veya Tüzel Kişiler İle KVK'nın 12. Maddesi Gereğince Bu Kişilerle İlişkili Olduğu Kabul Edilen Kişilerle İşçi ve İşveren İlişkisi İçinde Bulunanlar**

Eğer yapı kooperatiflerinin kuruluşundan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında 1 ve 2. maddelerde sayılan kişi ve kuruluşlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunan kişiler varsa (kuruluştan inşaatın tamamlandığı tarihe kadar) muafiyetten faydalanılamaz. Bir başla ifadeyle kooperatiflerin aşağıda sayılı kişilerle işçi ve işveren ilişkisi içerisinde bulunan kişileri, yönetim ve denetim kurullarında görevlendirmesi söz konusu ise muafiyet şartları sağlanmamış olur.

- 1- İnşaat ve onarma işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişiler,
- 2- İnşaat ve onarma işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilerle, 12. madde gereğince ilişkili olduğu kabul edilen kişiler.

**Örneğin;** S.S. Elçi Konut Yapı Kooperatifi'nin inşaat işini üstlenen Metin TEKAL'ın inşaat işlerinde çalıştırdığı mühendis Ali HÜRRİYET'in kooperatifin yönetim kurulunda görev yapması veya S.S. Gülyüz Yapı Kooperatifi'nin inşaat işini üstlenen Yıldız İnş. Müh. Ltd.Şti'nin idaresi ve sermayesi bakımından ilişkili olduğu KSK İnş. A.Ş'nin muhasebe müdürünün kooperatif denetim kurulunda görev yapması durumlarında adı geçen kooperatiflerin muafiyetten faydalanmaları söz konusu değildir. Şüphesiz ki yukarıda bahsi geçen kişilerin inşaatların tamamlanmasından önce değil ama inşaatın tamamlanmasından sonra kooperatifin yönetim ve denetim kurullarında görev alması durumunda muafiyet şartları ihlal edilmemiş sayılacaktır.

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

#### **4- Yapı Ruhsatı İle Arsa Tapusunun Kooperatif Tüzel Kişiliği Adına Tescil Edilmiş Olması**

Madde metnine yapılan son bir ekleme ile de muafiyetten yararlanma açısından mevcut olan ve yazımızda açıkladığımız şartlara ilaveten; inşaata ilişkin yapı ruhsatı ile arsa tapusunun yapı kooperatifinin tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması şartı getirilmiştir.

#### **5- Şartları 2006 Sonuna Kadar Sağlamayan Yapı Kooperatifleri 01.01.2006 Tarihi İtibariyle Mükellef Olacaklardır**

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanun Taslağı'nın geçici 1. maddesinin 8. fıkrası ile 2006 yılının sonuna kadar bu Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyetlerinin 01.01.2006 tarihi itibariyle sona ermiş sayılacağı öngörülmüştür.

## **IV- SONUÇ**

Halen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 16 numaralı bendinde yer alan şartları taşıyan tüm kooperatifler faaliyet konularına ve ortaklık yapılarına bakılmaksızın kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmekte iken yazımızın kaleme alındığı günlerde Maliye Bakanlığı tarafından yazımı tamamlanarak Başbakanlığa sevk edilen yeni Kurumlar Vergisi Kanun Taslağı aynen yasalaştığı taktirde, tüketim ve nakliye kooperatifleri maddede yer alan tüm şartları taşısalar dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklar, yapı kooperatifleri ise diğer kooperatifler için geçerli tüm şartları taşımalarının yanı sıra, bu şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatlarının tamamlandığı tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında söz konusu inşaat işlerini kısmen ya da tamamen üstlenen gerçek ve tüzel kişilere veya bu Kanun'un 12. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere ya da yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemeleri şartıyla muafiyetten yararlanabileceklerdir.

Kanun koyucu bu şekilde kooperatifler ile aynı iştiğal konusuna sahip olan ve genel hükümlere göre faaliyet gösteren mükelleflerin rekabet eşitliği açısından kooperatiflere kıyasla aleyhlerine olan duruma son verilmesi ve yapı kooperatifi adı altında faaliyet gösteren ancak, gerçekte "Yap-Sat İnşaat" faaliyetinde bulunarak haksız rekabete ve vergi kaybına yol açan ve kooperatifçilikten beklenen sosyal amaçlarla örtüşmeyecek şekilde faaliyet gösteren oluşumların vergilendirilmesi amaçlanmıştır.