

7061 SAYILI KANUNLA KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNE İLİŞKİN 'ORTAK DIŞI İŞLEMLER' YÖNÜNDEN YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

AMENDMENTS TO "NON SHAREHOLDER TRANSACTIONS" REGARDING TO CORPORATE TAX EXEMPTION OF COOPERATIVES BY LAW NUMBER 7061



Kemal Serkan KESKİN*

ÖZ

Kurumlar vergisinde kooperatiflere tanınan muafiyet hükümlerinde,7061 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin amacı ile değişiklik öncesi ve sonrası farkın, amaçsal yorum açısından 7061 sayılı Kanun Gereçesi, tarihsel yorum açısından yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kanun hükümleri ile ikincil düzenlemelerde yapılan değişiklikler ve öğretide konuyla ilgili ortaya konulan görüşlerin yardımıyla açıklanması çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi, Muafiyet, Kooperatif, Ortak İç İşlem, Ortak Dışı İşlem.

ABSTRACT

The purpose of the amendments made with the Law No. 7061 to the exemption provisions granted to cooperatives in corporate tax and interpretation of difference before and after the amendment; in terms of teleological interpretation the justification of the Law No. 7061; in terms of historical interpretation of the Law No. 5422 repealed and the changes made in the secondary regulations made in the doctrine with the help of the opinions on the subject are themes of our study.

Keywords: Corporate tax, exemption, cooperative, shareholder transaction, non shareholder transaction

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 22.03.2018 / M.K.T.: 18.04.2018

1- GİRİŞ

5 Aralık 2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7061 sayılı **‘Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’** ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun¹ (KVK) 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının ‘k’ bendinde hüküm altına alınan kooperatiflere tanınan muafiyet hakkında özellikle ortak dışı işlemler yönünden tanımlar, işlem örnekleri, vergilendirme usulüne ilişkin açıklamalar söz konusu hükme eklenmiştir.

KVK’nın 4’üncü maddesinde, muafiyetlerin pek çoğu kamu idare ve müesseseleri, dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmeler yönünden rekabet eşitliğinin korunmasının söz konusu olmayacağı durumlarla ilgilidir. Buna karşılık aynı maddenin f.1/k No.lu bent hükmü ile düzenlenmiş bulunan kooperatif muafiyeti, hem belli şartlara bağlı bulunması, hem de yaygın bir uygulama ile ilgili olması bakımından daha önemlidir.²

Kurumlar vergisi mükellefleri iki grupta toplanabilirler. Birinci grup ticaret şirketlerinin sermaye şirketi niteliğinde olanlarıdır. İkinci grup kamu idare ve müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir. Kooperatifler kazanç elde etme amacı olmaması yönüyle bu iki gruptan ayrılır. Kooperatifin ortaklarının gereksinimlerini karşılarken yürüttüğü faaliyeti çok küçük ölçekte de olsa, kazanç elde etmekle sonuçlanırsa, rekabet eşitsizliği yaratılmasının önlenmesi amacıyla kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için mükellef sayılmış, kazanç elde etmeyen kooperatifler 4’üncü madde-deki muafiyet hükmü ile vergi dışı tutulmuşlardır.³

Kooperatiflerin kurumlar vergisine tabi tutulmasını gerektiren faaliyeti ortak dışı işlemler olarak belirtilebilir. Ortak dışı işlemlerden oluşan kazanç kurumlar vergisi kapsamına girdiğinden, ortak dışı işlem kazancının, ortak içi işlem kazancından ayrıştırılması gerekmiştir. Muafiyet koşullarını yitiren kooperatifler kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklar, ancak ortak içi işlem kazancı risk-istisnası ile yine vergi dışı kalacaktır.⁴

7061 sayılı Kanunun 88 inci maddesi ile kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetini düzenleyen 5520 sayılı KVK’nın 4’üncü maddesinin f.1/k bendi hükümlerinde yapılan değişiklik ve eklemeler ile ortak dışı işlemin tanımının ve örnek işlem tiplerinin eklenmesi yoluyla ortak dışı/ortak içi işlemlerin ayrıştırılması hususunda açıklık ve kanunilik ilkeleri göz önünde tutularak düzenleme yapılmıştır. Ayrıca ortak dışı işlem gerçekleşmesi halinde vergilendirmenin nasıl yapılacağına ilişkin açıklayıcı bir hüküm eklenmiştir. Ayrıntılar için de Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir.

7061 sayılı Kanun ile kooperatif muafiyeti hükümlerinde yapılan değişikliklere paralel olarak öğ-retide risk-istisnası olarak adlandırılan istisna hükümlerinde de değişiklikler yapılmıştır. Çalışma-da bu değişikliğin konuyla bağlantılı olan kısımları dışında ayrıntısına girilmemiştir. Ayrıca yapılan değişikliklere ilişkin eleştiri konusu yapılacak hususlardan ziyade değişikliklerin gerekçesi ile teknik boyutunun irdelenmesi hususunda yoğunlaşmıştır.

Çalışmamızın konusu 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin amacı ile değişiklik öncesi ve sonrası farkın, gerekçeleriyle, açıklığa kavuşturulmasıdır. Bu kapsamda ilk olarak 7061 sayılı Kanun

¹ 21/6/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

² Yılmaz Özbacı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2012, s: 101.

³ Şefik Çakmak, Yapı Kooperatifleri ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti, Oluş Yayıncılık, Sirkülerler 12/B (II/156), 18 Kasım 2009, s: 2.

⁴ Şefik Çakmak, a.g.m., s: 2.

ile yapılan değişiklikler, madde hükmü itibariyle açıklanmış, ardından söz konusu değişiklikler, amaçsal yorum açısından 7061 sayılı Kanun Gerekçesi, tarihsel yorum açısından yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kanun hükümleri ile ikincil düzenlemelerde yapılan değişiklikler ve öğretilerde konuyla ilgili ortaya konulan görüşlerin yardımıyla irdelenmiştir. Son olarak önceki bölümlerde açıklanan değişiklikler yoluyla, 'ortak içi işlem – ortak dışı işlem' ayrıştırmasının hükmün lafzına taşınan derinleştirme ölçülerinin, tebliğ hükümleri ile birlikte değerlendirildiğinde, kooperatif türleri itibariyle, dağılık olduğu tespitinden hareketle, ortak içi ve ortak dışı işlem türlerini yasal dayanakları ile gösterilen tabloya yer verilmiştir.

2- 7061 SAYILI KANUN ile YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

5520 sayılı Kanununun 4/1/k bendinin 7061 sayılı Kanununun 88 inci maddesi ile değiştirilmeden önceki şekli aşağıda gösterilmiştir.

“ (1) Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:

....

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine **(Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.)** 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 Kanununun 13'üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.”

7061 sayılı Kanununun 88 inci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış ve aynı bendin sonuna aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir.

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

Yapılan değişikliğin gerekçelerine çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir. Bu aşamada madde metninin lafzında yapılan değişikliklerin kısaca özetlenmesi konunun sağlıklı bir genişlikle ele alınması açısından faydalı olacaktır.

Kanun koyucu tarafından kooperatif muafiyetinde türsel ve şekilsel açıdan (*ki şekle fiilen uyulmuş olması şartı da madde hükmünde yer almaktadır.*) bazı şartlar öngörülmüştür. Bazı kooperatif türlerinin (tüketim ve taşımacılık kooperatifi) muafiyet kapsamında değerlendirilmeyeceği hüküm altına alındıktan sonra diğer türlerin muafiyetten faydalanabilmesi için ana sözleşmelerinde yer alması gereken şekilsel şartlar hüküm altına alınarak sınırlar belirlenmiştir. Şekilsel şartlardan bir tanesi de muafiyetten yararlanmaya aday kooperatifin “*ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyulmasıdır.*”

Yapılan değişikliğin temel konusu ‘sadece ortaklarla iş görülmesi’ olarak da adlandırabileceğimiz şekilsel şartla ilgilidir ve önceden bu konu Tebliğlerle detaylandırılmaya çalışılarak uygulamada karşılaşılabilecek özellikli durumlara açıklık getirilmeye çalışılmış, bu yöntemin doğuracağı sakıncalar göz önünde bulundurularak,⁵ kanunun lafzına eklenen parantez içi hüküm ile kavramların tanımına (*ortak dışı işlem tanımı*) ve muafiyete etki eden ve etki etmeyen durumlara ilişkin bazen tek tek unsurlar sayılarak (*demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri*) detaylara yer verilmiştir. Değişiklik neticesinde kaldırılan parantez içi hükümde (*Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.*) bahsi geçen madde sonuna eklenen parantez içi hükme yerleştirilmiştir.

Belirtilen hususlar aşağıda madde metnindeki sırasına göre sıralanmıştır;

- **Ortak dışı işlem tanımlanmıştır:** Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler “ortak dışı” işlemlerdir. (*Değişiklikle eklenmiştir.*)
- **Ortak dışı işlem sayılmayan haller örneklendirilmiştir:**
 - 1- Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları. (*Değişiklikle eklenmiştir.*)
 - 2- Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri. (*Değişiklik öncesinde de aynı şekilde madde metninde parantez içi hüküm olarak yer almaktaydı. Değişiklik ile madde metninin sonuna eklenen parantez içi hükme yerleştirilmiştir.*)
 - 3- Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmeleri ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılması. (*Değişiklikle eklenmiştir.*)
- **Ortak dışı işlem gerçekleşmesi durumunda vergilendirmenin nasıl yapılacağına ilişkin açıklık kazandırılmıştır:** Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. (*Değişiklikle eklenmiştir.*)

⁵ Danıştay 4. Dairesinin 08/04/2007 tarihli ve Esas No:2007/1589, karar No:2008/1275 sayılı Kararı ve benzeri kararlar bu çekişmenin nedenini oluşturmaktadır. Danıştay 4. Dairenin kararında özetle; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda ceza infaz kurumları ile tutukevlerine ilişkin muafiyette bir ayırım ve sınırlamaya gidilmediği halde 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile bir ayırıma gidilerek, cezaevi iş yurdu bünyesinde bulunan kantin veya otopark işletmeciliğinin kurumlar vergisi muafiyeti kapsamında değerlendirilmeyeceği şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Kantin ve otopark işletmelerinin iş yurduna bağlı bir iktisadi işletme olarak nitelendirilememesine ve buralarda hükümlü ve tutuklu çalıştırılmasının da sosyal amaç taşımamasına rağmen ayırımın kanun düzenlemesinde yapılmadığı ve 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği’nde yapıldığı gerekçesi ile Ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan işyurtları bölümü iptal edilmiştir. (Kaynak: Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara, Mart 2017, Cilt: 2, s: 55.)

- **Konuyla ilgili düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir:** Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, yukarıda sıralanan değişiklikler, amaçsal yorum açısından 7061 sayılı Kanun Gerekçesi, tarihsel yorum açısından yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kanun hükümleri ile ikincil düzenlemelerde yapılan değişiklikler ve öğretide konuyla ilgili ortaya konan görüşlerin yardımıyla irdelenmiştir.

2.1- Değişikliğin Gerekçesine İlişkin Değerlendirmeler

Bu alt başlıkta, 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin amacının anlaşılabilmesi için gerekçesine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

Kanunun Genel Gerekçesinde,⁶

“Küreselleşen dünyada, ülkemizle diğer ülkeler arasında ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlarda önemli etkileşimler meydana gelmekte ve buna bağlı olarak mevzuatımızda çeşitli alanlarda düzenleme ihtiyacı doğmuş bulunmaktadır.

Bu ihtiyaçlar göz önünde bulundurularak hazırlanan Tasarı ile vergiye gönüllü uyumu artırıcı, vergi uygulamalarını kolaylaştırıcı, tahsilatta etkinliği artırıcı düzenlemelerin yanı sıra kayıt dışılıkla mücadelede etkinliğin devam ettirilmesine hizmet edecek düzenlemeler yapılmaktadır. Ayrıca bazı sektörlerin kamusal yükümlülüklerine yönelik yaşanan sorunlar çözümlenmekte ve süresi biten bazı geçici düzenlemelerin süreleri uzatılmaktadır.”

şeklinde bir giriş yapılarak **‘Vergiye gönüllü uyumu sağlamak’** amacıyla;

“Kooperatiflerin vergilendirilme rejiminde değişiklik yapılmak suretiyle ortak dışı işlemlerin kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetine etkisinin kaldırılması, sadece ortak dışı işlemlerden vergi alınması”

konusunda düzenleme yapıldığı belirtilmiştir.

Değişikliğin yasal dayanağını oluşturan 7061 sayılı Kanunun 88 inci maddesinin gerekçesi şu şekildedir:

“Madde ile, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan kooperatiflerle ilgili muafiyet hükmünde değişiklik yapılmaktadır.

Mevcut uygulamaya göre kooperatifler ortak dışı işlem yaptıkları takdirde muafiyetlerini kaybetmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak vergiye tabi tutulmaktadırlar. Bu durum, kooperatiflerin istisnai nitelikteki ortak dışı işlemleri nedeniyle muafiyetten mükellefiyete geçmelerine sebep olmakla birlikte vergi idaresince yapılan tespitler neticesinde cezalı tarhiyatlara da muhatap olmaları sonucunu doğurabilmektedir.

Yapılan düzenlemeyle kooperatiflerde ortak dışı işlemlerden ne anlaşılması gerektiğine madde metninde yer verilmekte, kooperatiflerin faaliyetlerinin icrasına mahsus olarak iktisap ettikleri demirbaş, makine, teçhizat, taşıt vb. maddi duran varlıklarının ekonomik ömürlerini tamamladıktan sonra elden çıkarılmalarının ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyeceği düzenlenmektedir.

⁶ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss502.pdf>; Erişim Tarihi: 03 Mart 2018.

Ayrıca kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle muafiyetlerini kaybetmemelerine ve bu işlemlerinden doğan kazançlarının kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde vergilendirilmesine ilişkin düzenleme yapılmaktadır.”

7061 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen ve yukarıda gerekçesine yer verilen değişikliklere bağlı olarak ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinde yer alan ve risturn istisnası olarak adlandırılan istisnada da değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğin gerekçesi de şu şekilde ifade edilmiştir:

“ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinde değişiklik yapılmaktadır. Maddenin birinci fıkrasının;

...

- (c) bendiyle kooperatiflerin muafiyetine ilişkin yapılan yeni düzenleme çerçevesinde, kooperatiflerin ortak içi işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi hesaplanması ve ödenmesi gerekmeyeceğinden 5520 sayılı Kanunun beşinci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen risturn istisnasında üretim ve kredi kooperatiflerine ilişkin düzenleme yersiz kalmaktadır. Bu nedenle anılan kooperatiflere ilişkin risturn istisnası hükümleri mevcut düzenlemeden çıkarılmaktadır.”

2.2- Yapılan Değişikliklerin Gerekçesine İlişkin Değerlendirmeler ve Değişikliklere İlişkin Açıklamalar

2.2.1- ‘Ortak Dışı İşlem’ Tanımlanmıştır

Ortak dışı işlem yapma, vergi hukuku açısından kooperatifin ticaret şirketi niteliği kazandığının göstergelerinden biridir. Bu durumda kooperatif muafiyetinin şartı ortak dışı işlemler itibariyle bozulmuş olacaktır. Diğer ticaret şirketleri vergilendirilirken ortak dışı işlem gerçekleştirilen kooperatifin vergiye tabi tutulmaması da rekabet eşitsizliğine sebep olacaktır. Aşağıda açıklandığı gibi ortak dışı işlem yapılmadan kooperatifin faaliyetini devam ettirmesi de mümkün gözükmemektedir. O zaman kanun koyucu açısından bir ayrıma gidilmesi zorunluluk olmaktadır. Kooperatiflerin ortak içi işlemlerinin kazanç elde edilmesinden ziyade bir ihtiyacın karşılanması için verilen borç niteliğinde olduğunun, ortak dışı işlemlerinin ise ticari bir niteliğinin olduğunun kabulü ilk aşamadır. Ortak içi işlemlerin de vergilendirilmesi doğru olmayacağından bu kapsamda ortak içi ve ortak dışı işlemlerin net sınırla ayrılması gerekir.

7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde, ortak içi ve dışı işlem kavramları ne Kooperatifler Kanunu'nda ne de KVK' da tanımlanmış değildi. Ancak ortaklar dışında işlem yapılmaması kurumlar vergisi muafiyeti koşulu olduğundan bu kavramın sınırlarının çizilmesi gerekmektedir.

Aslında değişiklik öncesinde 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (1 seri No.lu KVK GT)' de ortak dışı işlemler, *‘sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsayan işlemler’* şeklinde tanımlanmıştır. 7061 sayılı Kanunla söz konusu düzenleme yasa maddesine taşınmıştır. Kanunda yapılan tanımda da Tebliğde yer alan tanım neredeyse aynen alınarak ortak dışı işlem, *“kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler”* olarak tanımlanmıştır.

⁷ 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

1 seri No.lu KVK GT'nin '4.13.1.4.' numaralı bölümüne göre; kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Ancak çoğunlukla geçerli olduğunu düşündüğümüz bir görüşe göre de, kooperatiflerin ortak dışı işlem yapmadan amaçlarını gerçekleştirebilmeleri kesinlikle mümkün değildir. Örneğin tarım satış kooperatiflerinde uğraşı konusu tarım ürününün alınıp satılmasıdır. Ortaklardan tarım ürünü satın alınması ortak içi işlem, ancak ortaklardan satın alınan tarım ürününe pazar bulunması ve pazarlanması ortak dışı işlemdir. Kooperatif, ortaklarından aldığı tarım ürünlerini pazarlayamazsa yani ortak dışı işlem yapmazsa amacını gerçekleştiremez. Ortaklarından tarım ürününü almasının, ortak içi işlemin, amaç doğrultusunda sonuçlandırılabilmesi için ortak dışı işlem yapılması bir zorunluluk olmaktadır.⁸

3- Ortak Dışı İşlem Sayılmayan Hallere İlişkin Hüküm Altına Alınan Örneklere İlişkin Açıklamalar

3.1- Kooperatiflerin Faaliyetin İcrasına Tahsis Ettikleri ve Ekonomik Ömrünü Tamamlamış Olan Demirbaş, Makine, Teçhizat, Taşıt ve Benzeri Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetleri Elden Çıkarmaları

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen ve 1/1/2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren parantez içi hükümlerle, kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmalarının ortak dışı işlem sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu konuda 1 seri No.lu KVK GT'nin '4.13.1.4.' numaralı alt başlığına eklenen örnek şu şekildedir: Bir üretim kooperatifinin amacını gerçekleştirmek üzere kullanmış olduğu iş makinesini, ekonomik ömrünü tamamladıktan sonra satması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecek ve bu satış işlemi dolayısıyla kooperatif muafiyeti etkilenmeyecektir.

Ayrıca 1 seri No.lu KVK GT' nin '4.13.1.4.3.' numaralı 'Yapı kooperatiflerinde ortak dışı işlemler' bölümünde değişikliklerden önce yer alan açıklamaya göre yapı kooperatiflerinin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü **tamamlamamış olsa dahi** kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

3.2- Yapı Kooperatiflerinin Kendilerine Ait Arsalarını Kat Karşılığı Vererek Her Bir Hisse İçin Bir İşyeri veya Konut Elde Etmeleri:

Yürürlükten kalkan 5422 sayılı Yasada⁹ olmayan, "Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz." hükmüne 5520 sayılı KVK' de yer verilmiştir. 7061 sayılı Kanun ile söz konusu hükmün yeri yasa metninde değiştirilerek sona eklenen parantez içi hükmüne taşınmıştır.

⁸ Şefik Çakmak, Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2013, s: 30.

⁹ 10.06.1949 Tarih ve 7229 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Yapı kooperatifinin de amacı ortaklarına ucuza konut veya işyeri sağlamaktır. Bunun için de zorunlu olarak ve amacını gerçekleştirmek için ortak dışı işlemler yapması gerekir. Örneğin, konut veya işyerlerinin yapımı için gerekli olan demir, çimento, tuğla, sıhhi tesisat gibi malzemelerin alınması ortak dışı işlemlerle gerçekleştirilecektir. Söz konusu işlemin kooperatifin inşaat işini yapan müteahhide ödeme yapmasından farkı yoktur. İnşaat bedeli nakit olarak değil, arsa olarak verilmektedir. Kooperatifin arsasının bir kısmını satarak, elde ettiği nakit ile kooperatif inşaatını tamamlamasının da aynı anlayışla ortak dışı işlem sayılmaması gerektiğine ilişkin bir görüşte bulunmaktadır. Danıştay 4. Daire 26.06.2003 gün, E. 2002/3894, K. 2003/1867 sayılı kararında; “Konut yapı kooperatiflerinin müteahhide yaptığı iş karşılığı arsa verilmesi, gelir getirici ortak dışı işlem kabul edilerek tarhiyat yapılamayacağı” biçiminde karar vermiştir.¹⁰

Söz konusu madde hükmünde ‘kat karşılığı verilen **her bir hisse için bir iş yeri veya konut** elde edilmesi’ ifadesinden her bir hisse için birden fazla işyeri veya konut alınması durumunda muafiyetten faydalanılamayacağını anlaşılmaması gerekmektedir. İfade edilmesi kolay olsa da uygulamada sorunlarla karşılaşılması ihtimali yüksektir.

‘**Yapı kooperatiflerinin kat karşılığı inşaat kapsamında arsa teslimleri**’ işlemlerinde konu birbirine benzerlikleri itibarıyla iki farklı mali olay açısından farklı değerlendirilmelidir:

- a-** Normalde yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem olarak düşünülebilir. Ancak yukarıda yer verilen ve madde hükmünde yeri değiştirilen ifade nedeniyle sadece yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek **her bir hisse için birden fazla işyeri veya konut elde etmeleri** durumunda muafiyet şartları bozulmuş olacaktır.

Şu özellikli duruma da dikkat edilmesi gerekir ki, 1 seri No.lu KVK GT’ ne göre; yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

- b-** Ancak madde hükmünde yeri değiştirilen ifade nedeniyle sadece yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek **her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri** durumunda muafiyet hükümlerinden faydalanılacaktır.

Yapı kooperatiflerine ait arsaların kat karşılığı verilmesi işleminde “her hisse için bir işyeri veya konut” prensibi, ortak sayısına göre değil, hisse başına konut veya işyeri verilmesini ifade eder. Dolayısıyla bir ortağın birden fazla hissese sahip olması nedeniyle her hissesi için bir konut veya işyeri alması, yapılan işlemin ortak içi işlem sayılmasına engel değildir.¹¹

Diğer bir deyişle, söz konusu düzenleme hisse adedinden fazla konut veya işyeri alınmasının mümkün sayılmayacağını gösterir niteliktedir. Sahip olunan arsanın değeri itibarıyla normal emsallerinden fazla bağımsız bölüm sağlayacak olduğu ve bu suretle örneğin 30 hisseli bir kooperatifte arsa karşılığı 40 bağımsız bölüm alınabilecek olduğu durumda hisse itibarıyla üye sayısını aşan bağımsız bölüm alınmasının muafiyeti kaldırması sonucu ile karşılaştırılır. Bu durumda da muafiyetten faydala-

¹⁰ Şefik Çakmak, a.g.e., s: 30.

¹¹ Fatih Kaynak, ‘Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyet Şartları ve Özellikli Durumlar’, Vergi Raporu, 2015, Nisan, sayı: 187.

nabilmek açısından üyelerin hisselerini artırması veya yeni üye alınması gibi olayın normal seyrine uymayan uygulamalarla karşılaşılır.¹²

Uygulamada çok karıştırılan durumlardan bir tanesi de yukarıda belirtilen işlemlerin tersi nitelikte olan **'Yapı kooperatiflerince konut ve işyeri karşılığı arsa temin edilmesi'** işlemlerinin muafiyet karşısındaki durumudur. Yapı kooperatifleri tarafından kat karşılığı müteahhitlik faaliyeti kapsamında arsa sahibine arsa karşılığında konut ya da işyeri temini durumunda kurumlar vergisi muafiyeti şartlarından olan münhasıran ortaklarla iş görme ve arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına kayıtlı olması şartları ihlal edilmiş olacak ve yapı kooperatifi adına kurumlar vergisi muafiyeti tesis edilmesi gerekecektir.¹³

Diğer bir deyişle kat karşılığı arsa temin edilerek konut yapılması ve üyelere teslim edilmesi gibi durumlarda arsa sahibine teslim edilen konutlar için kurumlar vergisi hesaplanacaktır. Ayrıca herhangi bir şekilde konut sayısının üye sayısından fazla olması nedeniyle fazla konutların üyeler dışındaki kişilere satılması veya var ise zemin katlardaki işyerlerinin bir mal veya bedel karşılığında diğer kişilere teslimi muafiyet kapsamında değildir. Çünkü bu durumda üyeler dışındaki üçüncü kişilere konut teslimi yapıldığı için, münhasıran ortaklarla iş görülmesi hükmü, ihlal edilmiş olacaktır. Aynı konuda 5422 sayılı KVK hükümleri de bu şekilde uygulanmıştır.¹⁴

Danıştay 4. Dairenin 10.06.1987 Tarih E.No:1987/34, K.No:1987/1557 sayılı Kararında konunun başka bir yönü ele alınarak, *"konut edinmek amacıyla alınan arsanın hangi amaçla olursa olsun kooperatife ortak olmayan kişilere satılması ortaklarla iş görülmesi olarak nitelendirilemez."* şeklinde karar verilmiştir.¹⁵

Konu ile ilgili olarak Danıştay Üçüncü Dairesinin 2011/4191 Esas ve 2013/6284 Kararında da özetle; "... yapı kooperatifi tarafından arsa karşılığında konut ve işyeri inşa faaliyeti kapsamında arsa sahibiyle yapılan işlemin ortak dışı işlem olarak kabul edilmesi gerektiği ve bu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4' üncü maddesinin 1' inci fıkrasının (k) bendinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için öngörülen, sadece ortaklarla iş görülmesi koşulunun ihlal edildiği ve kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet tesis edilmesi gerektiği yönünde vergi mahkemesi tarafından verilen kararını uygun görülüş olup, temyiz isteminin reddine ve kararın onanması" kararı verilmiştir.¹⁶

3.3- Kooperatiflerin, İktisadi İşletmelerinden ve Tam Mükellefiyete Tabi Başka Bir Kurumun Sermayesine Katılımlarından Kazanç Elde Etmeleri ve Bu Kazançların Daha Sonra Ortaklara Dağıtılması

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen ve 1/1/2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren parantez içi hükümlerle, Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi olmadığı hüküm altına alınmıştır.

¹² Yılmaz Özbacı, a.g.e., s: 118.

¹³ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara, Mart 2017, Cilt: 2, s: 67.

¹⁴ Mehmet Yolcu, 'Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri', Vergi Raporu, sayı: 78

¹⁵ Fatih Kaynak, a.g.m.

¹⁶ Beyanname Düzenleme Rehberi, s: 67.

Eklene hükme dikkat edildiğinde kooperatif tarafından yapılan bir işlemin muafiyete etki edip etmediği, diğer bir deyişle ticari faaliyet kapsamında k r amacı güdülerek yapılan bir işlem olup olmadığı yönünde bir değerlendirme yapılıp söz konusu işlemlerin muafiyet Őartlarının bozulmasına etki edecek nitelikte ticari bir faaliyet olmadığı nitelendirilmiştir. Kooperatiflerin iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımları neticesinde elde ettikleri kazançları ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılması ortaklarıyla yapılan bir işlem (ortak i işlem) olarak değerlendirilerek muafiyete etkisi olmadığı belirtilmiştir.

1 seri No.lu KVK GT' ye 14 seri No.lu KVK GT¹⁷ ile eklenen konuyla ilgili örnek şu Şekildedir:

“(B) tohum üretim kooperatifi, gıda ürünleri üreten (K) A.ř. ’nin sermayesinin %20’sine iştirak etmiş ve bu iştirakinin 2017 hesap dönemine ait karını 2018 yılı Haziran ayında dağıtması sonucunda 1.500.000.-TL k r payı elde etmiştir. (B) kooperatifi elde ettiği bu k r payının 600.000.-TL’lik kısmını 2019 yılı içerisinde ortaklarına dağıtmıştır.

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

Kooperatiflerin tam mükellefiyete tabi kuramların sermayesine iştirak etmelerinin, bu iştiraklerinden ve ortak dış işlemler nedeniyle oluşan iktisadi işletmelerinden kazanç elde etmelerinin ve ayrıca bu kazançların ortaklara dağıtılmasının muafiyetlerini etkilememesini teminen yukarıdaki değerliklik yapılmıştır.

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması, ticaret şirketlerinde yıl sonunda elde edilen gelir fazlasının  denmiş ya da taahhüt edilmiş sermaye payları oranında dağıtılmasıdır. Kooperatif kurumlarda ise yıl sonunda elde edilen gelir fazlası, ortakların ortaklık payları (sermayeleri) oranında değil; her ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlem oranında pay edilmesi gerekir. Bu kooperatiflerin kuruluş amacına da uygun olmaktadır. Bu özelliğini kaybeden kooperatifler sermaye ya da ticaret şirketine bürünerek kuruluşundaki amaçtan uzaklaşmış olduğundan kurumlar vergisi muafiyeti de ortadan kalkacaktır. Bu nedenle, kooperatiflerin ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağı hükmü yer almalı ve bu koşula fiilen uyulmalıdır.^{18,19} Ortak dış işlemler nedeniyle oluşan iktisadi işletmelerinden elde edilen kazançların ortaklara dağıtımı bu Őartın bir istisnası niteliğindedir.

Kooperatifler Kanunu’nun 38’inci maddesinde yer alan **“Ortak dış işlemlerden elde edilen hâsılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır.”** hükmü, kooperatiflerde k r dağıtımın yalnızca ortak dış işlemlerden elde

¹⁷ 23/12/2017 tarih ve 30279 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

¹⁸ Fevzi elik, ‘Kooperatiflerde Vergi Muafiyeti’, Vergi Raporu, 1993, 4. Sayı.

¹⁹  ğretide bu duruma aykırı olduğu düşünülen uygulamalara da gidilmiştir. şöyle ki, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, 8 Mayıs 1981 tarih ve 17334 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 20 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde kooperatiflerin ortaklarla yapılan işlemlerden doğan gelir farkından, ortakların sermaye paylarına göre en çok %7 oranına kadar faiz ödenmesini, Kooperatifler Kanunu’nun 38. maddesine de dayanarak, ‘Sermaye üzerinden kazanç dağıtımı’ mahiyetinde olmadığını belirterek bu konu ya yeni bir boyut getirmiştir. Buna göre gelir-gider farkının en çok %7’sine kadar faiz ödenmesi, sermaye üzerinden kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmeyecek, muafiyet Şartı ihlal edilmiş sayılmayacaktır. (Kaynak: Fevzi ÇELİK, a.g.m.)

edilen hâsılanın olması halinde gündeme gelebileceğini ifade etmektedir.²⁰ Ancak bu tür bir dağıtımın kooperatif ana sözleşmesinde yer alması, hem sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması hem de münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartlarını ihlal ettiğinden, kooperatif açısından muafiyet şartları ihlal edilmiş sayılır.²¹

Diğer bir açıdan bakılırsa kooperatif fonlarının değerlendirilmesi kapsamında yapılan faaliyetler muafiyetin ana konusu sayılamaz. Bu kapsamda bir kooperatifin tam mükellef bir kurumun sermayesine iştirak etmesi de ana faaliyet konusu değildir ve dolayısıyla da ortak içi işlem değildir. Bununla beraber, iştirak geliri sağlanmadığı sürece muafiyetin devam edeceği düşünülebilir ancak madde hükmüne yapılan eklemelerden önce bu iştiraklerden gelir elde edilmesi durumunda vergilemenin gerektiği düşünülebilirdi.

Yukarıda yer verilen ve KVK' nin 4'üncü maddesinin (k) bendine eklenen hüküm ile iştirak nedeniyle elde edilen kazancın ve diğer ortak dışı işlemler nedeniyle oluşan iktisadi işletmelerden kazanç elde edilip bunların ortaklara dağıtılmasının muafiyeti etkilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla söz konusu değişiklikle kooperatiflerin vergi dışı bırakılmasına ilişkin sınırlar oldukça genişletilmiştir.

3.4- Ortak Dışı İşlem Gerçekleşmesi Durumunda Vergilendirmenin Yöntemi

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükümlerle 1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği, hüküm altına alınmıştır.

Bu suretle kooperatiflerin, 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.²²

Bilindiği üzere derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı da anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek ve vakıflar olacaktır.²³ Kooperatiflerde ise daha kesin bir yöntem belirlenmiştir. Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına gerekli kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.²⁴ Diğer bir deyişle mükellefiyet tesis edilmesi gereken bir işlem olduğunda artık kooperatif muhatap olarak kabul

²⁰ Burak TEPE, Kooperatif Muafiyeti Açısından Ortak Dışı İşlem Sorunsalı, Vergi Raporu, 2013, Kasım, sayı: 170.

²¹ Bayram Gülççek, '5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Kooperatiflerin Muafiyeti', Vergi Raporu, 2008, Nisan, sayı: 103.

²² 1 seri No.lu KVK GT ne 14 seri No.lu KVK GT ile eklenen '4.13.3.' numaralı ek bölümde yer alan ifade.

²³ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Gerekçesi.

²⁴ 1 seri No.lu KVK GT ne 14 seri No.lu KVK GT ile eklenen '4.13.3.' numaralı ek bölümde yer alan ifade.

edilemeyecek iktisadi işletme kurulup mükellefiyet işlemleri kooperatif üzerinden değil yeni kurulacak iktisadi işletme üzerinden yürütülecektir. Kooperatifin ortak içi işlemler nedeniyle muafiyeti de devam edecektir. Dolayısıyla kooperatiflerin ortak içi işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi hesaplanması ve ödemesi gerekmeyeceğinden 5520 sayılı Kanunun beşinci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen risturn istisnasında üretim ve kredi kooperatiflerine ilişkin düzenleme yersiz kalmıştır. Bu nedenle anılan kooperatiflere ilişkin risturn istisnası hükümleri mevcut düzenlemeden çıkarılmıştır. Ancak tüketim kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacağı 4 üncü madde hükmünde yer aldığından risturn istisnası hükmünden çıkarılmamıştır.

Öte yandan, ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle 1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olmaları kaydıyla, 1/1/2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtları sonlandırılacaktır. Bu kooperatiflerin 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir.²⁵

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifler de ise, ortak dışı işlemlerine ilişkin hesap ve kayıtlarını kooperatif hesaplarıyla ilişkilendirmeksizin iktisadi işletme adına tasdik ettirecekleri ayrı defterlerde izleyeceklerdir.²⁶

1 seri No.lu KVK GT ne 14 Seri No.lu KVK GT ile eklenen konuyla ilgili örnek şu şekildedir:

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

Tebliğde yer alan örnek, değişikliğin amacı yönünden irdelendiğinde, değişiklik öncesinde, (A) narenciye üretim kooperatifi muafiyet şartlarını kaybettiğinden kooperatifin muafiyete ilişkin diğer şartları taşıdığı kabul edilse dahi muafiyeti sona erecekti. Sonrasında muafiyet şartlarını tekrar kazandığında tekrar muafiyet kapsamına alınması da hem tartışmalı bir konuydu hem de işlem süreci açısından gereksiz maliyetlere sebep olmaktadır. Yeni düzenleme sonrasında ortak dışı işlem gerçekleştirirse dahi, kooperatifin diğer muafiyet şartlarını taşıması koşuluyla, hem yeni bir iktisadi işletme üzerinden ortak dışı işlemin vergilendirilmesi sağlanacak hem de ortak içi işlemlerin muafiyet kapsamında değerlendirilmesine devam edilecektir.

3.5- Konuyla İlgili Düzenleme Yapma Yetkisinin Maliye Bakanlığı'na Verilmesi

7061 sayılı Kanunla, 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükümlerle ortak dışı işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu yetki sayesinde önceki bölümlerde de belirtildiği üzere, Tebliğ hükümleri ile özellikli konulara açıklama getirilmesine ilişkin yargı kararlarında yer verilen olumsuz görüşlerin önüne geçilmeye çalışıldığı düşünülmektedir. Yasa maddelerinin soyut olması kapsayıcılıkları açısından gereklidir. Uygulamada karşılaşılan bütün özellikli du-

²⁵ 1 seri No.lu KVK GT ne 14 Seri No.lu KVK GT ile eklenen '4.13.3.' numaralı ek bölümde yer alan ifade.

²⁶ 1 seri No.lu KVK GT ne 14 Seri No.lu KVK GT ile eklenen '4.13.3.' numaralı ek bölümde yer alan ifade.

rumların yasa maddesine örnek olarak yazılmasının çok da uygun ve işlerliği olan bir yöntem olmadığı da açıktır. Bu nedenle özellikli konularla ilgili kanun koyucu tarafından Maliye Bakanlığı'na düzenleme yetkisi verildiğinin yasa maddesinde yer alması kanunilik ilkesi yönünden yeterli olmasa da gereklidir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere 7061 sayılı Kanun ile kooperatif muafiyetinin ve risturn istisnasının temel kriteri olan 'ortak içi işlem – ortak dışı işlem' ayrıştırmasının hükmün lafzına taşınan derinleştirme ölçüleri konuya ilişkin yeni bir bakış getirmiş ancak aynı zamanda tebliğ hükümleri ile birlikte değerlendirildiğinde kooperatif türleri itibarıyla birçok işlem türünün niteliği konusunda belirlemelerin dağınık olduğu tespit edilmiştir. Bu kapsamda yasal düzenlemelerde yer alan ve uygulayıcılara bir rehber niteliğini taşıyacağını düşündüğümüz aşağıdaki tablolar hazırlanmıştır.²⁷

| Yasal Dayanakları İtibarıyla Ortak Dışı ile Ortak İçi İşlem Türleri | | |
|---|-----------------------|---|
| Kooperatif Türü | Yasal Dayanak | Ortak Dışı İşlem |
| Tüm kooperatifler | KVK Md. 4/1/k | Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler |
| Tüm kooperatifler | KVK Md. 4/1/k | Kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler |
| Üretim kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.1 | Ortaklardan alınan ürünlerin birtakım işlemlerden geçirildikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması (Tebliğden örnekler: 1-Ortaklardan alınan sütlerin işlendikten sonra peynir olarak ortaklara veya üçüncü kişilere satılması. 2- Ortaklardan alınan zeytinlerin ayıklanma ve temizlenme gibi çeşitli işlemlere tabi tutarak zeytinyağı şeklinde ortaklara veya üçüncü kişilere satılması.) |
| Kredi Kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.2 | Kredi kooperatiflerinin kendi kaynaklarından veya banka, kredi kuruluşu benzeri üçüncü kişilerden sağladığı fonların, kooperatif ortağı olmayanlara verilmesi. |
| Yapı kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.3 | Arsalarını kat karşılığı vererek (<i>yazarın notu: her bir hisse için birden fazla</i>) işyeri veya konut elde etmeleri |
| Yapı kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.3 | Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kat karşılığı inşa ettirilen sosyal tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi |
| Yapı kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.3 | Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi. |
| Yapı kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.3 | Kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması. |

²⁷ Yapı kooperatiflerine ilişkin özel şartlar olarak ortaya konulan ve bir işlem türünden ziyade muafiyetin şekilsel şartı niteliğinde olan "kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması" şartları tabloya dahil edilmemiştir.

| Kooperatif Türü | Yasal Dayanak | Ortak İçi İşlem |
|-----------------------|--------------------|--|
| Tüm kooperatifler | KVK Md. 4/1/k | Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları |
| Tüm kooperatifler | KVK Md. 4/1/k | Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmeleri ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılması |
| Üretim kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.1 | Ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmaları. (Tebliğden örnekler: 1- Ortaklardan alınan sütlerin niteliği değiştirilmeksizin üçüncü kişilere satılması. 2- Ortaklardan alınan zeytinlerin ayıklanma ve temizlenme gibi işlemlerle sofralık zeytin haline getirilerek üçüncü kişilere satılması.) |
| Üretim kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.1 | Kooperatiflerin üçüncü kişilerden satın aldığı üretimde kullanılan girdileri (ilaç, gübre, tohum gibi) ortaklara vermesi ve bedelin ortakların kooperatife satacakları ürün bedeli ile ilişkilendirilmesi. (Tebliğden örnekler: Bir pancar üretim kooperatifi tarafından üçüncü kişilerden satın alınan gübrenin, kooperatif ortaklarından satın alınacak pancara ait ürün bedelinden mahsup edilmek üzere ortaklara dağıtılması.) |
| Kredi Kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.2 | Kredi kooperatiflerinin kendi kaynaklarından veya banka, kredi kuruluşu benzeri üçüncü kişilerden sağladığı fonları, sadece ortaklarına kredi olarak vermesi. |
| Yapı kooperatifleri | KVK Md. 4/1/k | Kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri |
| Yapı kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.3 | Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi. |
| Yapı kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.3 | Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir vb. malzeme satın alması. |
| Yapı kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.3 | Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi |
| Yapı kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.3 | İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması. (Söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şarttır.) |
| Yapı kooperatifleri | KVK GT: 4.13.1.4.3 | Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması. |

4- SONUÇ

Çalışmamızın konusu 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin amacı ile değişiklik öncesi ve sonrası farkın, gerekçeleriyle, açıklığa kavuşturulmasıdır. Bu kapsamda ilk olarak 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler, madde hükmü itibarıyla açıklanmış, ardından söz konusu değişiklikler, amaçsal yorum açısından 7061 sayılı Kanun Gerekçesi, tarihsel yorum açısından yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kanun hükümleri ile ikincil düzenlemelerde yapılan değişiklikler ve öğretide konuyla ilgili ortaya konulan görüşlerin yardımıyla irdelenmiştir. Son olarak ortak içi ve ortak dışı işlem türlerini yasal dayanakları ile gösterilen tabloya yer verilmiştir.

Yapılan değişiklik, 7061 sayılı Kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere vergiye gönüllü uyumu arttırmak amacıyla kooperatiflerin vergilendirme yönteminin değiştirilmesi şeklinde gerçekleştirilmiştir. Uygulamada hukuki bir varsayımdan öte bir boyutu bulunmayan 'kooperatiflerin ortak dışı işleminin olmaması gerekir' şeklindeki kabulün kooperatif muafiyetini engellemesinin önüne geçilmiştir. Bu yönüyle faydalıdır. Ancak yapılan değişikliklerle, iştirak kazançlarının ortaklara dağıtılmasının bir nevi ortak içi işlem olarak kabul edilmesi hususunda sermaye şirketleri ile kooperatifler arasında bir ayırım kalmadığı yönünde görüşler bulunduğu hususuna, söz konusu yasayla verilen yetkiye dayanarak ikincil düzenlemeler yapılırken, sınırların belirginleştirilmesi yönünden, dikkat edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- 14 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (23/12/2017 tarih ve 30279 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara, Mart 2017, Cilt: 2
- ÇAKMAK, Ş. Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2013
- ÇAKMAK, Ş. Yapı Kooperatifleri ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti, Oluş Yayıncılık, Sirkülerler 12/B (II/156)
- ÇELİK, F. 'Kooperatiflerde Vergi Muafiyeti', Vergi Raporu, 1993, 4. Sayı.
- GÜLÇİÇEK, B. '5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Kooperatiflerin Muafiyeti', Vergi Raporu, 2008, Nisan, sayı: 103
- KAYNAK, F. 'Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyet Şartları ve Özellikli Durumlar', Vergi Raporu, 2015, Nisan, sayı: 187
- ÖZBALCI, Y. Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2012
- TEPE, B. Kooperatif Muafiyeti Açısından Ortak Dışı İşlem Sorunsalı, Vergi Raporu, 2013, Kasım, sayı: 170
- YOLCU, M. 'Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri', Vergi Raporu, sayı: 78
- <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss502.pdf>; Erişim Tarihi: 03 Mart 2018