

AMACINA ULAŞMIŞ KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN TASFİYESİ SONUCU ORTAKLARA DAĞITILAN ARTIK DEĞERLERİN VERGİSEL DURUMU

I- GİRİŞ:

Kooperatif, 24.04.1969 tarih ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun (KK) 1. maddesinde *"Tüzel kişiliğe haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileriyle özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir sermayeli teşekkül"* şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımda da yer verildiği üzere kooperatiflerde asıl olan amaç, kazanç sağlama değil, güç birliği ve dayanışma yoluyla ihtiyaçların ekonomik şekilde giderilmesi ve ortakların müşterek ekonomik menfaatlerinin korunmasıdır. Bu sebeple prensip olarak kooperatifler kurumlar vergisi yükümlüsü olmakla beraber belirli şartların mevcudiyeti halinde kurumlar vergisinden muaftır. Bu muafiyet, ihtiyaçların bir araya gelerek giderilmesi olgusunda temellenmektedir. Gerçekten, kooperatifin ortak gayesini gerçekleştirmek amacıyla bir araya gelen gerçek ve bazı tüzel kişiler prensip olarak kazanç sağlama amacını gütmemektedirler. Bununla birlikte ortak gayenin gerçekleştirilmesi esnasında kooperatiflerin yapmış olduğu bazı ekonomik veya hukuki eylemler, kazanç oluşması ve/veya muafiyet şartlarının ihlal edilmesine sebebiyet vermekte ve kooperatifi vergi süjesi haline getirmektedir.

Bu yazımızda ortak gayesini gerçekleştiren diğer bir ifadeyle amacına ulaşan kooperatiflerde, tasfiye sonucu tüzel kişilik varlığında yer alan artık değer ortaklara dağıtılmasının muafiyet şartlarını ihlal edip etmeyeceği ve kooperatifin kurumlar vergisi yükümlülüğünün doğup doğmayacağı tartışılacaktır.

II- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ HUSUSUNDA YASAL DÜZENLEME:

Bilindiği gibi, KVK'nın 1. maddesinde **"Mevzuu ve Mükellefler"** başlığı altında **"Kooperatifler"** ifadesi yer almakta ve böylece kooperatifler kurumlar vergisinin konusuna girmektedir. Aynı Kanun'un 3. maddesinde, okul kooperatifi gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar dışında kalan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda da özel kanunlarına göre kurulan istihlak, istihsal, kredi, satış, yapı vesair yerli ve yabancı kooperatiflerin mükellef olduğu açıklayıcı mahiyette yer almıştır. Ancak, KVK'nın muafiyetleri düzenleyen 7. maddesinde kooperatiflere de yer verilmiş, 16. bentte ise muafiyetin şartları sayılmıştır. Buna göre kooperatifler esas mukavelelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- İdare meclis başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
- İhtiya takçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
- Münhasıran ortaklarıyla iş görülmesi,

hükümlerine yer vermeleri ve fiilen de bu şartlara uymaları halinde kurumlar vergisinden muaftırlar.

Ayrıca 4369 sayılı Kanun'la muafiyet hükmüne eklenen parantez içi bir hükümle kooperatiflerin faaliyet gösterdikleri alanda bir üst kuruluşa üye olma şartı da getirilmiştir. Böylelikle kooperatifler, muafiyetten yararlanabilmek için bir üst kuruluşa üye olmak zorundadır.

III- KOOPERATİFLERİN ARTIK DEĞERİ:

Artık değerden kastımız, kooperatifin gayesini gerçekleştirdikten (amacına ulaştıktan) sonra, nihai ürünün veya işlemin dışında oluşan olumlu gelir-gider fazlasıdır. Diğer bir ifadeyle ortaklara kooperatifin kuruluşuna mesnet teşkil eden amacın gerçekleşmesinden sonra, yani ortaklara sermaye pay bedellerine karşılık gelen değerlerin tesliminden ve tüm borçların ödenmesinden sonra kalan varlık fazlasıdır.

Konuyu netleştirmek açısından kurumlar vergisi muafiyeti ile birlikte KVK'nın 8. maddesinde düzenlenen rısturn istisnasından da bahsetmek gerekmektedir. Bilindiği gibi **"risturn"** istihlak, istihsal ve kredi kooperatiflerinde ortakların kooperatifle yaptıkları muameleler neticesinde ortaklardan alınan veya onlar lehine doğan fazlaların yine ortaklara iade edilmesidir. Esas itibarıyla ortakların geri aldıkları kendi paralarını vergilememek amacını güden bu istisna sadece vergi muafiyeti olmayan kooperatifler açısından anlamlıdır.

Çünkü bir kooperatif kurumlar vergisinden muaf ise zaten istisnaya ihtiyaç yoktur. Öte yandan risturn istisnası yapı kooperatifleri açısından söz konusu değildir. Kanun metninde yapı kooperatifleri yer almamaktadır. Esas itibariyle yapı kooperatifleri açısından prensip olarak diğer kooperatiflerde olduğu gibi bir gelir gider fazlası da doğmaz. Çünkü diğer kooperatiflerde ortaklar kooperatifle devamlı bir alışverişte bulundukları halde yapı kooperatiflerinde ortaklar sadece konut veya işyerlerine sahip olabilmek için aidat öderler.

Dolayısıyla yazımıza konu ettiğimiz ve artık değer olarak ifade ettiğimiz husus, kurumlar vergisi muafiyeti taşıyan bir kooperatifin çeşitli şekillerde tasfiyesi hallerinde ortaya çıkan değer fazlası olup, kooperatifin amacı doğrultusunda gerçekleşen ve ortaklara dağıtılan olumlu gelir-gider farkı değildir. Kooperatifin faaliyette olduğu süreç içinde bu artık değer çeşitli şekillerde oluşabilir. Artık değere, konut veya işyerleri ortaklara teslim edildikten ve tüm borçlar ödendikten sonra, kooperatife kalan arsa fazlası örnek olarak verilebilir. Keza bir kooperatifin ticari gaye olmaksızın sadece varlıklarının değerini korumak amacıyla elde etmiş olduğu kira veya menkul sermaye iradı gibi değerler, kooperatifin dövizli işlemlerinden lehte oluşan ve gelir olarak dikkate alınan kur farkları, kooperatifin faaliyetini sürdürebilmek için almış olduğu gayrimenkul, taşıt vs. aktif değerler bu cümledendir.

Hemen belirtmek gerekir ki, bir kooperatifin varlığı süresince ortakları dışındaki kişilerle kazanç sağlamaya yönelik yapmış olduğu işlemler, esas itibariyle muafiyet şartını zaten bozacağından bu türden oluşan değerler artık değer olarak ifadelendirdiğimiz hususun dışında kalmaktadır.

IV- AMACINA ULAŞMIŞ KOOPERATİFLERİN TASFİYESİNDE DAĞITILAN ARTIK DEĞER KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYET ŞARTINI İHLALETMEMELİDİR:

Kooperatifler Kanunu'nun 83. maddesinde **"Tasfiye haline giren kooperatifin bütün borçları ödendikten sonra ve ortak pay bedelleri geri verildikten sonra kalan kısımlar, ancak ana sözleşmede bu husus öngörülmüş olduğu takdirde ortaklar arasında paylaştırılır."** hükmü yer almaktadır. Aynı hükme göre bu hükmün ana sözleşmede yer almaması halinde tasfiye sonucunda arta kalan miktar, kooperatifleşme amacına uygun olarak harcanmak üzere Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'ne bırakılmaktadır.

Ana sözleşmede böyle bir hükmün yer alması ilk bakışta KVK'nın 7. maddesindeki ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması şartına aykırı bir durum teşkil ettiği düşünülebilir. Ancak yazımıza mesnet teşkil eden düşüncemiz, kooperatifin varlığı ve faaliyet süresi içinde bu dağıtımın yapılmaması şartı olarak algılanması gerektiğine dayanmaktadır. Gerçekten madde hükmü, faaliyet süresi içinde oluşan ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtımını ticari bir işletme ortaklarının (kooperatif bünyesinde oluşan fakat KV muafiyetini ihlal etmemiş) kazanç unsurlarından pay alması ile aynı doğrultuda görüp, Kanun'un vergisiz olarak bu kazançların elde edilmesini yasaklamış olması temeline dayanmaktadır. Her ne kadar KVK'nın 7. maddesindeki ifadede tasfiye veya faaliyet süresi gibi bir ayırım yapılmamış olmakla birlikte bize göre Kanun hükmü, amacına ulaşmış bir kooperatifin ortadan kalkması esnasında tasfiye işlemleri sebebiyle KV yükümlülüğünün doğmasını hedef almamaktadır. Gerçekten bir yapı kooperatifinde genellikle uzun yıllar sonra amaçların gerçekleşmesi mümkün olabilmekte ve bu esnada ortakların amaç dışı aktif büyüterek bunu vergisiz olarak alma gibi bir gayeleri rasyonel olamaz. Çünkü ortaklar bu türden değerleri kooperatif bünyesine taşımadan, başka bir çok vergisiz veya vergi yükü düşük olan alanlarda değerlendirerek büyütme imkânı vardır.

Esasen kooperatiflerin faaliyet süreci içinde oluşan değer fazlalıkları, prensip olarak ortakların koyduğu değerlerden veya bu değerlerin nemalandırılmasından veya zaman içinde değer kazanmasından başka bir şey değildir. Dolayısıyla tasfiye halinde bunların ortaklara dağıtımını, esas itibariyle ortağın parasını geri vermekle eş anlamlıdır. Bize göre bu durumda vergi yükümlülüğünü gerektirecek şekilde muafiyet şartının bozulduğundan söz edilemez.

Bu aşamada akla bir başka soru gelmektedir. Tasfiye döneminde kooperatif bünyesinde bulunan varlıkların elden çıkarılarak paraya dönüştürülmesi esnasında ortaklar dışındaki kişilerle işlem yapma, diğer bir ifadeyle bu varlıkları ortak dışı kişilere satma zorunluluğunun muafiyet şartını ihlal edip etmeyeceğidir.

Amacına ulaşmış bir kooperatifin, muvazaalı olarak ortaklarına gelir sağlamayı ve faaliyet süresi içinde ortaklara dağıtılmak üzere kasıtlı olarak aktifini yükseltmeyi hedef alan faaliyetlerde bulunduğu düşünülemez. Zaten bir yapı kooperatifinde bu türden kazanç sağlayıcı faaliyetlerin aktif olarak yapılabilmesi için ortak dışı işlemlere ihtiyaç duyulur ki bu durum muafiyeti bozan bir sebep olduğundan faaliyet süresi içinde bu kazançlar vergilenir. Dolayısıyla kuruluş sözleşmesinde yer alan kuruluş amacının gerçekleşmesi ve ortaklara bu amaç doğrultusunda oluşturulan değerlerin (mesken veya iş yerlerinin) tesliminden sonra aktif fazlasının dağıtımını muafiyet bozucu bir şart olarak değerlendirilmemelidir. Bu aktif fazlasının dağıtımını ortaklardan birine veya birkaçına yapılabilecek bir satışla paraya çevrilebileceği gibi, ortak dışı kişilere satılarak da yapılabilir. Amaç kooperatif varlığının sona ermesidir. Bu anlamda tüzel kişilik varlığını sona erdirmeyi amaçlayan bir kooperatifin elde kalan aktif değerlerini üçüncü kişilere satış esnasında kar elde etmek amacı gütmeyeceği beklenemez.

Bizim bu görüşümüze karşı uygulamada çok farklı görüş ve yargı kararlarının olduğu müşahade edilmektedir. Yukarıda ifade etmiş olduğumuz örneği ele alacak olursak; bir yapı kooperatifinin amacına ulaştıktan sonra aktifinde kalan arsanın tasfiye esnasında satılması hususunda Maliye Bakanlığı özeldesinde şu ifadeler yer verilmiştir:

“...Bu açıklamalar çerçevesinde, tasfiye kurulunca verilen yetkiye istinaden mevcut kalan arsanın satılması ve elde edilen gelirin kooperatif ortaklarına hisseleri oranında dağıtılması Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7/16 maddesinde belirtilen şartları ihlal ettiğinden kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmayacağı açıktır.” Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararı da bu yöndedir.

Amacına ulaşmış, ortaklarına mesken veya iş yerlerini teslim etmiş bir kooperatifin varlık sebebi ortadan kalkmış demektir. Varlık sebebi ortadan kalkan bir kooperatif açısından tasfiye zorunludur. Bu halde aktifin boşaltılması ve ortaklara iadesi esnasında doğal olarak aktif değerlerin ortaklar tarafından satın alınamayacak olması halinde üçüncü kişilere satılması tabiidir. Bu satış kooperatifin varlığını ortadan kaldırmak ve ortakların koydukları değerlerin yine ortaklara iadesini temin içindir. Amaç kazanç sağlamak değildir.

Sadece amacına ulaşmış bir kooperatifin değil, fiili imkansızlıklar, diğer bir ifadeyle elde olmayan zorlayıcı şartlar sebebiyle amacına ulaşmadan tasfiyeye giren kooperatiflerde dahi artık değerlerin ortaklara iadesi muafiyeti bozucu bir şart olarak addedilmemelidir. Nitekim bir çok yargı kararında aksi yönde hükümler verilmiş ve çok isabetli belirlemelerde bulunulmuştur:

“Ortaklarına konut sağlamak amacıyla kurulmuş olan bir yapı kooperatifi bu amacını gerçekleştiremeyerek tasfiyeye girer ve daha önce aldığı arsaları GVK’nın 81. maddesindeki süre geçtikten sonra ortağı olmayan kişilere satarsa bundan sağladığı kazanç ticari kazanç sayılarak vergilendirilmez”.

Diğer bir Danıştay kararında ise gayrimenkul satışı sebebiyle muafiyetin bozulduğu ancak elde edilen hasılatın Gelir Vergisi Kanunu’ndaki gelir unsurlarından hiçbirine girmemesi sebebiyle vergilemenin yapılamayacağı yolunda karar verilmiştir. Sadece tasfiye değil bir takım zorunlu hallerde de gayrimenkul satışı söz konusu olabilir. Keza, bir Danıştay kararında şu ifadeler yer almaktadır:

“Ortaklarına konut yapmak amacıyla kurulan kooperatifin bu amaç için 1956 yılında satın aldığı arsayı, imar planı uygulamaları sonucu arsanın kooperatif amacının gerçekleşmesine imkan vermeyecek duruma gelmesi sebebiyle 1983 yılında satışı, zorunlu bir işlem niteliğinde olduğundan ve bu satışın münhasıran üçüncü şahıslara yapılmış bulunması bu işlemin ortak dışı bir işlem olarak nitelendirilmesi için yeterli bulunmadığından” muafiyetin kalkmayacağına hükmedilmiştir.

Bir başka kararda ise **“Üyelerini mesken sahibi yapma amacıyla kurulan kooperatifin ekonomik koşulların zorunluluğu karşısında amacını gerçekleştiremeyeceği anlaşılarak tasfiyesi sonucu kooperatife ödedikleri aylık ödentilerle bunlara bankaca tahakkuk ettirilen faizlerin ortaklara dağıtılmış olması KVK’nın 7/16. maddesindeki şartların ihlal edildiği anlamını taşımayacağı”** hükmedilmiştir.

Ancak Maliye idaresi, kamulaştırma halinde dahi kooperatife ait gayri-menkulün satışı dolayısıyla münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartı ihlal edilmiş bulunduğu gerekçesiyle kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması mümkün olmayacağı yönündedir.

Diğer önemli bir husus ise dağıtılmamış ihtiyat akçeleridir. İhtiyat akçeleri, tasfiye halinde dağıtılmaları şartıyla artık değer olarak ifade ettiğimiz kapsamın içine girmektedir. Esasen muafiyet şartlarından biri olan ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması şartı bize göre, kooperatifin faaliyet süresi içinde geçerli olan bir şart olup, tasfiye halinde bu değerlerin ortaklara dağıtılması tıpkı kooperatifin aktifinde yer alan tasfiye halindeki kooperatifin kurumlar vergisi yükümlüsü olmasını gerektirmelidir.

Yedek akçeler tamamen ortak içi işlemlerden kaynaklanan olumlu gelirden ayrıldığından gelirin menşei açısından Kanun’un ruhuna aykırı bir durum mevcut değildir. Ayrıca yedek akçeler GVK’da sayılan gelir unsurlarında biri olmayıp, önceden vergiden muaf olan gelirlerden ayrılmış bir fon durumundadır. Dolayısıyla tasfiye sonucunda yedek akçelerin tasfiye varlığına dahil edilmesi ve net bir varlığın kalması durumunda ortaklara dağıtılması kurumlar vergisi muafiyetini ortadan kaldırmaz.

V- ORTAKLARIN TASFİYEDEN ALDIKLARI PAYLARINVERGİLEME KARŞISINDAKİ DURUMU:

Konuya ortak açısından baktığımızda, kooperatif ortağının, ortaklığa tevdi ettiği değerlerin üzerinde bir fazlalığı tasfiye halinde alması kendisi açısından vergilemeyi gerektirecek bir durum yaratacak mıdır?

Konuya ilk önce menkul sermaye iratları açısından baktığımızda Gelir Vergisi Kanunu’nun 75.maddesinde nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Madde hükmü içindeki bentlerde yer alan irat çeşitleri kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılmıştır. Konumuzla ilgili olarak GVK’nın 75/2. maddesinde iştirak hisselerinden doğan kazançların menkul sermaye iradı olduğu kabul edilmiştir. Aynı maddenin parantez içi hükmüne göre kooperatiflerin dağıttıkları kazançların bu zümreye dahil olduğu ancak kooperatifin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtılmasının **kâr payı olmayacağı** hükmedilmiştir. Diğer bir ifadeyle risturnların kar payı olarak vergilenmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yazımızda daha önce ifade ettiğimiz gibi, bir yapı kooperatifinin amacına ulaştıktan sonra tasfiyesi sonucu ortaklara iade edilen değerler risturn değildir. İlk bakışta bu sebeple elde edilen değerlerin menkul sermaye iradı kapsamına girdiği düşünülebilir. Bununla birlikte ortaklara iade edilen değerler, 75. maddenin vergileme kapsamına aldığı unsurlardan “kâr payı”, “faiz”, “kira” ve bunlara benzeyen bir irat türü de değildir. Esasen ortaklara iade edilen değerler bir “irat” değildir.

Dolayısıyla ortada bir “kazanç” dağıtımı olmadığına göre kazanç vergisiyle kavranabilecek bir konu yoktur. Bu sebeple ortakların tasfiye esnasında daha önce koymuş oldukları değerleri geri almaları prensip olarak bir kazancın varlığını doğurmaz. Kooperatifin varlığı süresince KV muafiyet şartlarını ihlal etmeden elde etmiş olduğu artık değerler sadece sermayenin muhafazası ve kooperatifin ekonomik olarak ayakta kalabilme gayesinin bir sonucu olarak meydana gelmiştir. Bu anlamda şayet ortaklık bünyesinde KV muafiyeti ihlal edilmemiş ise, diğer bir ifadeyle kooperatife bir “kazanç” izafe edilmemişse ortakların geri aldığı değerlerin de bir kazanç olduğundan söz edilemez.

Ortada bir kazanç yoksa, esasen gelir vergisinin konusuna giren bir gelir unsuru da yoktur. Ancak zaman içinde değer kazanan bazı aktif değerlerin satılarak ortaklara tevdi edilmesinde enflasyondan kaynaklanan kazançların vergileme kapsamı dışında bırakılıp bırakılmayacağı sorusu gündeme gelecektir. Bu durumda 31.12.2001 tarihine kadar uygulanacak Geçici 56. madde hükmü göz önüne alındığında ortağın kooperatife koyduğu değerler karşılığı, aldığı değerlerden daha fazlası değer artış kazancı olarak mütalâa edilebilecek midir?

Bu soruyu da ilgili madde hükümlerini inceleyerek cevap verebiliriz. Bilindiği gibi Geçici 56. maddeye göre “değer artış kazançları” vergiye tabidir. Bu kazanç unsurları bahsi geçen maddede sayılmış ve konumuza en uygun olan iki bendinde şu ifadelerle yer verilmiştir:

“4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar”

Bize göre 4.bentte yer alan hükmün konumuzla doğrudan bir ilişkisi yoktur. Çünkü kooperatif ortağının iştirak payını başka birine devretmesi söz konusu değildir. Kanun metninde “elden çıkarma” ifadesi geçmekte ve bu ifade iştirak hissesinin satılması, bir ivaz karşılığında devri ve temlik, trampa edilmesi, kamulaştırılması, devletleştirilmesi ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

Bu sayılan hükümler muvacehesinde ortada bir iştirak hissesinin “elden çıkarılması” söz konusu olmadığına göre bu bent hükmüne göre elde edilen bir kazanç da mevcut değildir.

Diğer taraftan 5. bent hükmü kooperatifler açısından geçerli değildir. Çünkü faaliyeti durdurulan bir kooperatif, daha doğru bir ifadeyle amacına ulaşmış ve tasfiye ye girmiş bir kooperatif, kurumlar vergisi açısından bir tüzel kişi işletmenin tasfiyesi hükümlerine tabidir. Daha açık ifade etmek gerekirse kooperatif prensip olarak kurumlar vergisine tabi olduğundan tasfiyesi de bu kanun hükümlerine tabi olur. Şayet kooperatif kurumlar vergisinden muaf ise tasfiye karı da hesaplanmaz ve vergilenmez. Dolayısıyla gerçek bir kişinin şahsi işletmesini elden çıkarması esnasında elde ettiği kazancı vergilemeye yönelik bu hükmün de kooperatif ortağı açısından işlerliği yoktur.

Tamamen kendi görüşümüzün ifadesi olan bu yaklaşımımızın temelinde bir gerçek kişinin belirli şartlar altında elde ettiği kazançların zaten vergi dışı bırakılması hususu yatmaktadır. Bir gerçek kişi arsa alıp 4 yıl geçtikten sonra satsa, elde ettiği kazanç vergiye tabi değildir. Keza bir kişinin bankada duran döviz tevdiat hesabındaki parası kur farkı sebebiyle artış gösterse vergiye tabi değildir. Öte yandan bir kişi otomobilini kârlı bir şekilde istediği sürede satsa vergiye tabi değildir. Keza menkul sermaye iratlarının büyük bir bölümü beyan dışı bırakılmıştır.

Aynı kazançların bir kooperatif üzerinden ve kooperatifin tasfiyesi münasebetiyle elde edilmesinde de vergi doğmamalıdır.

Tüm bu açıklamalarımız kooperatif ortağının kendi parasını geri alması temeline dayanmaktadır. Bu paranın nemalanmış olması halinde de kurumlar vergisini gerektirmediği sürece ortak açısından da kazanç oluşmamaktadır.

VI- SONUÇ

Amacına ulaşmış bir yapı kooperatifinin tasfiyesi halinde kooperatif bünyesinde kalan artıkdeğerin ortaklara geri verilmesi kurumlar vergisi muafiyetini bozucu bir şart olarak değerlendirilmemelidir. Ortağın kendi parasını geri alması ile aynı anlama gelen bu olay, ne tüzel kişilik bünyesinde ne de ortağın şahsi gelir-servet durumu açısından vergilemeyi gerektirecek bir husus değildir.

Kazanç gayesi gütmeyen veya muvazaalı bir takım işlemlerle kooperatifleri vergisiz kazanç kapıları olarak görmeyen bir anlayışla kooperatif amaçları doğrultusunda faaliyet gösteren ve amacına ulaştıktan sonra tasfiye

edilen kooperatifin ortaklarının, tasfiye artıklarını payları oranında almaları, gerek tüzelkişilik bünyesinde gerekse ortaklar nezdinde vergiye tabi olmamalıdır.

Ülkemizde gayrimenkul sahipliğinin yaygınlaşması açısından yapı kooperatiflerinin katkısı yadsınamaz. Bu sebeple yapı kooperatifçiliğinin makro açıdan desteklenmesi gerektiği ortadadır. KVK'nın mevcut halinde şahsi fikrimiz olan amacına ulaşmış bir yapı kooperatifinin tasfiye artığının dağıtımının vergilenmemesi hususu Kanun'un özü itibarıyla mümkün gözükmemektedir.

Ancak bu yönde ilgili maddede düzenlemeler yapılması halinde hem uygulamadaki tereddütlerin kaldırılması hem de yapı kooperatifçiliğinin desteklenmesi mümkün olacaktır.

*** Yeminli Mali Müşavir (DENET YMM A.Ş.)**

**** Denetçi(DENET YMM A.Ş.)**

Daha önce Maliye Bakanlığınca 18.09.1989 tarih ve 22138-2126/69303 sayılı Kurumlar Vergisi İç Genelgesi'nde düzenlenen üst kuruluşa üye olma şartı 4369 sayılı Kanun'la yasal bir zemine kavuşmuştur.

Bu şart Kooperatifler Kanunu'nun (KK) 93. maddesinde de yer almaktadır. KK'nin 71, 76 ve 77. maddelerine göre, bir üst kuruluştan kasıt "Kooperatif Birlikleri"dir. Bu birliklerin üst kuruluşu "Kooperatif Merkez Birlikleri"dir. Kooperatif Merkez Birlikleri'nin üst kuruluşu ise "Türkiye Milli Kooperatifler Birliği"dir.

Öteden beri tartışılan kooperatiflerin varlığını sürdürebilmeleri için ticari bir gaye gütmekten yapmış oldukları bazı işlemlerden dolayı elde ettikleri kazançların (kira gelirleri, menkul kıymet gelirleri vs.) kurumlar vergisi muafiyetini kaldırıp kaldırmayacağı hususu konumuzun dışındadır. Ancak hemen şunu ifade etmek gerekir ki, Maliye Bakanlığı'nın 1989/3 sayılı İç Genelgesi'nde ortaya koymuş olduğu anlayış, genel olarak ticari vasıf taşımayan bu türden gelirlerin bazı şartlarla kurumlar vergisi muafiyetini bozmayacağı yönündedir.

MB'nin,09.01.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4906-471867 sayılı Özelgesi, Yaklaşım, s.92

Dn. VDDGK'nın, E. 1992/266, K. 1993/46 sayılı Kararı

Dn.13 D.'nin, 19.12.1973 tarih ve E. 1973/3359, K.1973/1240 sayılı; Dn. 13. D.'nin,02.07.1973 tarih ve E. 1974/2147, K. 1975/2483 sayılı Kararları

Dn.13. D.'nin, 28.12.1976 tarih ve E. 1976/2212,K.1976/3748 sayılı Kararı

Dn.3. D.'nin, 25.11.1986 tarih ve E. 1986/698, K.1986/2319 sayılı Kararı

Dn.4. D.'nin, E. 1988/2876, K. 1988/3509 sayılı Kararı

MB'nin,20.04.1987 tarih ve KVK/22106-820/29234 sayılı Özelgesi

Ertan ALGAN, "Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi-5, Kooperatiflerin Tasfiye Döneminde Kurumlar Vergisi Uygulaması", **MaliyePostası**, Haziran 1988, s. 187

Yazarlar : 'MEHMET MAÇ' 'HANDE JAMALI'