

İKTİSADİ İŞLETMELERİ ARACILIĞIYLA KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ UYGULAMASININ İNCELENMESİ

REVIEW OF TAXATION OF COOPERATIVES THROUGH THEIR COMMERCIAL ENTERPRISES

Ufuk KAYA¹

Geliş Tarihi: 01.11.2018

Kabul Tarihi: 16.11.2018

Özet

Kooperatiflerin kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilme kuralları, 2018 yılından itibaren geçerli olmak üzere yeniden belirlenmiştir. Yeni düzenleme ile ortak dışı işlemler tanımlanmış ve ortak dışı işlem yaparak gelir gider farkı elde eden kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetlerini kaybetmeden, iktisadi işletme üzerinden vergilendirilmesi yöntemi geliştirilmiştir. Ayrıca, risturn istisnası, eski uygulamadan farklı olarak tüketim kooperatifleri ile sınırlandırılmıştır.

Çalışmada, ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farkının iktisadi işletme üzerinden vergilendirilmesi yöntemi ile risturn istisnasının üretim ve kredi kooperatifleri açısından kaldırılmasının, kooperatif ve ortak düzeyinde yapılan vergilendirmeye etkisi incelenmiştir.

Bazı yönleriyle yeni yaklaşım, kooperatiflerin yaşadığı vergilendirme sorunlarına çözüm getirmiştir. Ayrıca, yeni yaklaşımın, risturn istisnasını ve bu istisnanın kurallarını, üretim ve kredi kooperatifleri açısından uygulamadan kaldırması nedeniyle vergilendirme sorunları yaratabileceği, geçmiş uygulamadan daha farklı düzeyde vergi dışılığına neden olabileceği ve kooperatif gelir gider farkları üzerinden "en az bir kez" vergi alınmasını engelleyebileceği saptanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kooperatiflerin Vergilendirilmesi, Kooperatif İktisadi İşletmesi, Risturn İstisnası, Kooperatif Gelir Gider Farkı, Kooperatif Ortaklarının Vergilendirilmesi

Abstract

Rules of the taxation of cooperatives within the scope of corporate tax have been redefined to be effective as of 2018. With the new regulation, "business done with non-patron" was defined and method of taxing the cooperatives through their commercial enterprises has been developed. In addition, the patronage dividends exception has been restricted to retail society, unlike the previous practice.

In this study, the effects of to exclude producer and credit cooperatives from the patronage dividends exception and taxing the cooperatives through their commercial enterprises were examined in terms of cooperatives and their patron taxation process.

In some aspects, the new approach provides solutions to the taxation problems of the cooperatives. It was found that it could create problems in the taxation process due to the fact that removal the rules of patronage income exception. The new approach not only creates different amount income exception than the previous practice but also disregards the rule of "single stage taxation" of cooperative margins

¹ Öğr.Üy.Dr. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksek Okulu,
ufka@gazi.edu.tr

Key Words: Taxation of Cooperatives, Cooperative Economic Enterprise, Patronage Dividend Exception, Cooperative Net Margin, Taxation of Cooperative Patrons

I. GİRİŞ

Kooperatifçiliğin teşvik edilmek istenmesi, kooperatiflerin vergilendirilmesine ilişkin kuralların, şirketlerin vergilendirilmesinde kullanılan kurallardan farklılaştırılmasını gerektirmektedir. Kooperatif vergilendirilmesinde genel eğilim, kooperatiflerin elde ettiği gelir gider farklarını kısmen veya tamamen kurumlar vergisi dışında tutmak yönündedir. Kooperatifçiliğin teşviki yanında, kooperatif tarzında iş yapmanın kendine özgü niteliği ve gelir gider farkını risturn biçiminde elde edecek ortağın gelir vergisi kapsamında vergilendiriliyor olması, kooperatif gelir gider farklarının kurumlar vergisi ile vergilendirilmemesinin gerekçelerini oluşturmaktadır.

Kooperatif gelir gider farklarının kısmen veya tamamen vergi dışında tutulması tercihi, diğer ülkeler uygulamalarında olduğu gibi öteden beri Türkiye’de de uygulanmaktadır. Ancak kooperatiflerin vergilendirilmesinde geçerli kurallar, Kurumlar Vergisi Kanununda 7061 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, 2018 yılı başından geçerli olmak üzere yeniden belirlenmiştir.

Kooperatiflerin vergilendirilmesinde üç alanda değişiklik yapıldığı görülmektedir. Bunlardan birincisi, ortak dışı işlemlerin ilk defa kanun düzeyinde tanımlanması ve daha önce muafiyetin ihlaline neden olan bazı işlemlerin artık ortak dışı işlem sayılmaması; ikincisi, ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farkı nedeniyle yapılacak vergilendirmenin, oluştuğu var sayılan iktisadi işletme üzerinden yapılması ve nihayetinde üçüncüsü, iktisadi işletme üzerinden yapılacak vergilendirme nedeniyle, artık ihtiyaç kalmadığı gerekçesiyle, üretim ve kredi kooperatifleri açısından risturn istisnasının kaldırılmasıdır.

Bu çalışmada, geliştirilen yeni yöntem incelenerek kooperatiflerin vergilendirilme yaklaşımının güncel niteliğinin belirlenmesi, ortak vergilendirmesine muhtemel etkisinin ortaya konulması, yaratacağı olası vergilendirme sorunlarının saptanması ve olanaklar ölçüsünde çözüm önerilerinin getirilmesi amaçlanmaktadır. Çalışmanın odağında, kooperatif gelir gider farkları üzerinden kooperatifler ve ortakları tarafından ödenen gelir vergileri yer almaktadır. Bu vergilerin uygulanmasıyla ilgili olarak geliştirilen yeni yöntemin getirdiği değişimin kapsamına bağlı kalınmakta, eski uygulama gerekli oldukça tartışılmaktadır.

Bu amaçla çalışma dört bölüm halinde; ortak dışı işlemler ve bu işlemlerin kooperatiflerin vergilendirmesine etkisi, iktisadi işletme üzerinden vergilendirme, risturn istisnasının tüketim kooperatifleri ile sınırlandırılması ve yöntem değişikliğinin ortakların vergilendirilmesine etkisi ayırımında kurgulanmıştır.

II. ORTAK DIŞI İŞLEMLER VE KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE ETKİSİ

7061 sayılı Kanunla yapılan değişiklik incelendiğinde, ortak dışı işlemlerin tanımladığı ve önceki uygulamadan farklı olarak bazı işlemlerin ortak dışı işlem kategorisinden çıkarıldığı görülmektedir. Bu nedenle, öncelikle ortak dışı işlemler tanımlanmakta, ardından önceki uygulamadan farklı olarak ortak dışı işlem kapsamından çıkarılan veya muafiyetin kaybına neden olmayan işlemler incelenmektedir. Bazı işlemler ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyerek kooperatiflerin muafiyetlerini kaybetmesi önlenmiş olsa da yasal düzeyde belirleme bulunmadığından, halen ortak dışı olup olmadığı tartışmalı olan işlemler bulunmaktadır. Bu bölümde son olarak henüz yasal düzeyde niteliği ortaya konulmadığından sorun alanı oluşturan bazı önemli işlemler incelenmektedir.

A. Ortak Dışı İşlemler

Kooperatifin ve kooperatif ortağının vergi yasaları karşısındaki durumu, esasen kimlerle iş yaptığına, kooperatif gelir gider farkını hangi süreçler sonunda elde ettiğine bağlı olarak belirlenmektedir. Gerek kurumlar vergisinde kooperatif muafiyeti ve risturn istisnası belirlenirken gerekse ortağın elde ettiği gelirin türü, dolayısıyla vergisel ödevleri belirlenirken kooperatif gelir gider farkının kimlerle iş yapılarak elde edildiği kritik öneme sahiptir. Bu nedenle, ortak dışı işlemlerin belirlenmesi ve olanak ölçüsünde ortak içi ve dışı işlem sınırının çizilmesi gereklidir.

1. Ortak Dışı İşlemlerin Tanımı ve Kapsamı

Kooperatifleri kurumlar vergisinden muaf tutarak elde ettikleri gelir gider farklarının tamamının vergi dışında kalması amacıyla, halen yürürlükte olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda (m.4/1-k) yapı kooperatifleri için altı², diğer kooperatifler için dört koşul belirlenmiştir. Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun gerekçesinde vurgulandığı üzere kooperatifler için temel muafiyet koşulları “sadece ortaklarla iş görmek” ve “sermaye üzerinden kazanç dağıtmamak” olmak üzere iki tanedir (Kaya,2016:51). Kooperatiflerin, içe dönük organizasyon olmaları ve kooperatif amaçlarına sadece bu yolla ulaşılacağından hareketle, bu iki koşul arasında en önemlisi (Kalkinoğlu,2004:70) ve en çok tartışılanı (Tan,2013:133) “sadece ortaklarla iş görmektir”.

Ortak dışı işlem, 7061 sayılı Kanun öncesinde vergi kanunlarında veya Kooperatifler Kanununda tanımlanmamış (Özbalcı,2002:121), muğlak (Bahtiyar,2004:224) ve doğası gereği yoruma açık bir kavram (Tan,2013:133) olmasından dolayı, gerek uygulamada gerekse literatürde sürekli olarak tartışma yaratmıştır. Uygulamaya uzun bir süre özgelgeler ve yargı kararları yön vermiş (Karyağdı ve Karyağdı,2001:10), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun kabulü sonrası ortak dışı işlemleri tanımlayan ve örnekler veren vergi idaresi düzenlemeleri (1 seri nolu KVK Genel Tebliği ve 2015 yılında hazırlanan ve “Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyeti Uygulamaları” konulu Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri Taslağı) idarenin görüşünün derli toplu kaynağını oluşturmuştur³.

7061 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununda (m.4/1-k) yapılan değişiklikle muafiyetin kaybedilmesine neden olan ortak dışı işlem, “[k]ooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler...” olarak tanımlanmaktadır. Öncelikle, kooperatiflerin vergilendirilmesinde bu kadar kritik öneme sahip bir unsurun kanun düzeyinde ilk kez tanımlanmış olması, verginin belirliliği ve kanuniliği ilkelerinin uygulaması açısından gelişmeye işaret etmektedir. Bu gelişme, ortak içi veya dışı işlemin daha önce kanunda tanımlanmamış olması nedeniyle yapılan eleştirileri (Kaya,2016:55) ortadan kaldırmasına rağmen uygulamada esaslı bir değişikliği içermemektedir. Çünkü yapılan bu tanımlama, idari düzenlemelerde yer alan ve uygulamayı yönlendirirken vergi idaresinin ısrarla uyduğu “[o]rtak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır...” ifadesinin kanun düzeyine taşınmasından (Keskin,2018:14) ibarettir. Tanımlamada, bir işlemin ortak dışı işlem olarak kabulünde iki unsurun etkili olduğu

² 5520 sayılı Kanunla yapı kooperatiflerine özgü olarak getirilen ilave iki koşulun, Anayasanın 171. maddesinde yer alan “Devlet, milli ekonominin yararlarını dikkate alarak, öncelikle üretimin artırılmasını ve tüketicinin korunmasını amaçlayan kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır.” hükmüne aykırılığı, Danıştay tarafından resen incelenmiş ve aykırılık bulunmadığına karar verilerek işin esasının incelemesine geçilmiştir (bkz.Aydemir,2011:283). Ayrıca, getirilen bu koşulların, önceki uygulamaya göre kooperatiflerin muafiyetini daralttığı tespit edilebilir (bkz.Yıldız,2006:167-171).

³ Çalışma boyunca idarenin görüşü olarak belirtilen hususlar, aksi belirtilmedikçe bu iki kaynağa dayandırılmıştır.

görülmektedir. Bunlardan birincisi işlemin ortak olmayanlarla yapılması, ikincisi ise tarafı ortak olsa da işlemin kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılmasıdır (Tan,2013:133).

Kooperatiflerin faaliyetleri dört başlık altında toplanabilir. Bu faaliyetler; esas amaçla ilgili faaliyetler, karşıt faaliyetler, yardımcı faaliyetler ve yan (tali) faaliyetlerdir (Erkilet,1982:27,28;Özbalcı,2002: 121,122;Kızılot,2000:469-471).

Amaç faaliyet; kooperatiflerin ana sözleşmelerinde belirlenen ve öncelikle ulaşılmak istenen hedefe yönelik faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerin tespitinde kullanılacak ölçü, duyulan müşterek ihtiyaç ve bu ihtiyacın karşılanması için kooperatifleşme amacıdır (Erkilet,1982:27). Ortaklarla birlikte ortak olmayanlarla da yapılan bu faaliyetler ana sözleşmede yer alan uğraş konusu içinde kalmaktadır (Özbalcı,2002:122;Kızılot,2000:471).

Karşıt faaliyet; amaç faaliyetin gerçekleştirilmesi için zorunlu olan, esasen amaç faaliyeti tamamlayan faaliyetlerden oluşmaktadır. Tüketim kooperatifi örneğinde ortaklara ucuz tüketim malları sunulması amaç faaliyeti oluştururken, bu maddelerin temini karşıt faaliyeti oluşturmaktadır (Erkilet,1982:27;Kızılot,2000:470;Özbalcı,2002:122).

Yardımcı faaliyet; amaç faaliyetin ve karşıt faaliyetin gerçekleştirilmesi için yapılan faaliyetlerdir (Erkilet,1982:28). Bu yönüyle belirli bir faaliyete bağlı olarak, bu faaliyetin yürütülmesi için yapılması gerekli olan (Özbalcı,2002:122) veya karşıt faaliyeti tamamlayıcı (Kızılot,2000:471) nitelikte olan büro malzemeleri ve ambalaj maddeleri alımı, raf yaptırılması, işyeri veya depo kiralınması gibi işlemlerden oluşur (Kızılot,2000:471;Özbalcı,2002:122).

Yan (tali) faaliyet; yukarıda belirtilen faaliyetler dışında kalan, ana sözleşmede yer verilmemiş olan (Erkilet,1982:28), genellikle rastlantı sonucu ortaya çıkan (Özbalcı,2002:122), kooperatiflerin fonlarının değerlendirilmesi, arazi satışı gibi faaliyetlerdir (Özbalcı,2002:122;Kızılot,2000:470).

Ortak içi işlemlerin esasını, “ortakla” veya “ortak için” yapılan işlemler oluşturmaktadır (Knight ve Knight,1988:177). Dolayısıyla, kooperatifin ana sözleşmede belirlenmiş uğraş konusu dahilinde kooperatif ortağı ile yapılan veya kooperatif ortağı ile yapılan bir işlemle ilgili bulunan işlemler ortak içi işlemdir (Kızılot,2000:471). Tersinden ifade edersek, amaç faaliyet arasında yer almakla birlikte ortakla ilgisi olmayan işlemler veya ortakla yapılmakla birlikte amaç faaliyet arasında yer almayan “yan faaliyetler” ortak dışı işlemleri oluşturmaktadır (Özbalcı,2002:123).

Ortak dışı işlemlere çok sık rastlandığından (Koç,2006:77), elde ettikleri gelir gider farklarının vergilendirilmesi gerektiği iddiasına kooperatifler sıklıkla muhatap olmaktadır. Kooperatiflerin vergilendirilmesiyle ilgili olarak gerek literatürde gerekse uygulamada yaşanan tartışmalar da bu noktada yoğunlaşmaktadır. Kooperatiflerin ortaklarıyla amaç faaliyetleri kapsamında yapmış olduğu işlemler ve ortakları için karşıt faaliyetler kapsamında yaptığı işlemler genellikle tartışmanın dışında kalmaktadır.

Bununla beraber, kooperatif mülklerinin kiralınması, hisse senetlerine yatırım yapılması, sermaye mallarının satılması yoluyla elde edilen ve kooperatif organizasyonunun pazarlama, satın alma veya hizmet faaliyetleri ile doğrudan bağlantılı olmayan gelirler ortak dışı işlem gelirleri arasında yer almaktadır (Knight ve Knight,1988:178). Ancak çeşitli nedenlerle ve belirli koşullar altında kar payı gelirleri, kira gelirleri hatta sermaye kazançları uygulamada ortak içi işlem geliri olarak kabul edilebilmektedir (Knight ve Knight,1988:178). Kooperatif fonlarının mevduat olarak değerlendirilmesi ve faiz geliri elde edilmesini, kullanılmayan binaların kiraya verilmesinden kira geliri elde edilmesini, özellikle kooperatifin amaç faaliyetini temin etmek amacıyla gerçekleştirilmişse ortak içi işlem geliri olarak kabul etmek olanaklı görülmektedir. Mal alımında kullanılacak fonların kısa vadeli ve geçici olarak değerlendirilmesi, amaç faaliyetin

gerektirdiği ancak hedeflenen üye sayısına henüz ulaşamadığı için cari faaliyet düzeyinde “şimdilik” ihtiyaç fazlası olan bölümlerin kiralanması bu noktada örnek verilebilir (Knight ve Knight,1988:181). Kooperatifin enerji alanındaki faaliyetini sona erdirmesi ve atıkların güvenliğini sağlaması örneğinde (bkz.Reynolds,2004-2005:503) olduğu gibi, fonlarını geçici ve kısa vadeli olanlar yanında uzun vadeli araçlarla değerlendirmesi dahi kooperatif amaçlarıyla uyum içinde olabilir.

Ortak dışı işlem iddiaları esasen yan (tali) faaliyetlerde yoğunlaşmaktadır. Bu bağlamda, özellikle kooperatiflerin herhangi bir kuruma iştirak etmesi, nakit fonlarını değerlendirmesi, ihtiyaç kalmayan malzemelerini veya demirbaşlarını satışı, gayrimenkullerini satışı veya kiralanması; yapı kooperatiflerinde ise arsanın kat karşılığı müteahhide verilerek daire veya işyeri temini sık karşılaşılan işlemlerdir. Bu işlemlerden bazıları, 7061 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme kapsamında ortak dışı işlem olmaktan çıkarılmış veya ortak dışı işlem olmasına rağmen kooperatif muafiyetini etkilememesi sağlanmıştır.

2. Yasada Ortak Dışı Sayılmayan İşlemler

7061 sayılı Yasayla yapılan değişiklik, ortak dışı işlemlerin tanımlanmasıyla sınırlı değildir. Aynı zamanda bazı işlemler yasada sayılarak ortak dışı işlem kategorisinden çıkarılmıştır. Ayrıca bazı işlemlerin ortak dışı işlem olma niteliği tartışılmaksızın sadece muafiyeti etkilemeyeceği belirlenmiştir. Bu kapsamda yapı kooperatiflerinin kat karşılığı inşaat yaptırması, kooperatiflerin ekonomik ömrünü tamamlamış olan bazı kıymetlerini elden çıkarması ve iştirak kazancı elde etmesi ortak dışı işlem niteliğinde olmalarına rağmen kooperatiflerin vergi muafiyetini kaybetmelerine neden olmamaktadır.

a. Kat Karşılığı İnşaat Yaptırılması

Yapı kooperatifleri tarafından inşaat bedelinin nakit olarak ödenmesi yerine, arsa karşılığında müteahhide yaptırılması, öteden beri tartışma konusu olmuş, Danıştay’ın aksi yöndeki kararlarına rağmen (bkz.Maç,1996:7.24) vergi idaresi, bu yöntemle kooperatifin daire veya işyeri teminini ortak dışı işlem olarak kabul ederek, muafiyetin ihlal edildiğini (bkz.Kızılot,2000:509) uzunca bir süre iddia etmiştir. Kooperatifin arsasının bir kısmını veya tamamını satması ortak dışı işlem olarak kabul edilmesine rağmen⁴ vergi idaresi bu konudaki görüşünü⁵ değiştirmiştir. 1995 yılından itibaren vergi idaresi, her bir hisse için bir adet olmak üzere konut veya işyeri edinilmesi şartıyla, kat karşılığı inşaat yaptırılması halinde muafiyetin ihlal edilmediği yönünde görüş belirtmiştir (51 seri nolu mülga 5422 sayılı KVK G.T.). Daha sonrasında yürürlükteki Kurumlar Vergisi Kanununu ile yapılan düzenlemeyle kat karşılığı inşaat yoluyla konut ve işyeri temini, yukarıda belirtilen şartlar dahilinde, ortak dışı işlem olmaktan çıkarılmıştır. 7061 sayılı Kanunla bu konuda yapılan değişiklik redaksiyondan öteye geçmemektedir. Madde metninde yer alan “...yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz...” ifadesi, yeri değiştirilerek korunmuştur.

⁴ Kooperatifin arsasının bir kısmını müteahhide vererek, ekonomik içeriği aynı olan başka bir yöntemle aynı sonucu elde etmesinin de ortak dışı işlem sayılması gerektiği yönündeki değerlendirmeler için (bkz. Sönmez ve Ayaz,1997:110); aksi yönde, kat karşılığı inşaat yaptırılması halinde arsanın bir kısmının müteahhide verilmesinin, istihkak ödemesi olarak değerlendirilmesi yönündeki görüş için (bkz.Maç,1996;7.25).

⁵ Bu görüşün oluşturulmasında yararlanılan kanuni dayanağın yanlış belirlendiği iddiası için (bkz.Sönmez ve Ayaz,1997:110).

Kat karşılığı inşaatın bir başka yönü, kooperatifin başkasının arsası karşılığında inşaat yapmasıdır⁶. Kooperatifin para ile satın almak yerine, inşa ettiği konut veya işyerlerini arsa sahibine vererek üyelerine konut veya işyeri temini, 7061 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin dışında kalmaktadır.

b. Ekonomik Ömrünü Tamamlamış Kıymetlerin Elden Çıkarılması

Kooperatiflerin kullandıkları demirbaş, teçhizat ve taşıtları satışı, yapı kooperatiflerinin inşaatın bitimi sonrasında ihtiyaç kalmayan inşaat malzemeleri ile hisse sayısından fazla üretilen bağımsız bölümleri satışı, benzer biçimde ortak dışı işlem tartışmalarına zemin hazırlamaktadır. Satış ortaklara yapılırsa dahi bu işlemlerin, kooperatifin amaç faaliyeti dışında kaldığından, ortak dışı işlem olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin ortak dışı işlemler açısından derli toplu görüşünü yansıtan ancak taslak halinde kalan düzenlemesinde, kooperatiflerin faaliyetlerinde kullandığı demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortisman tabi kıymetlerin “ekonomik ömrünü” tamamladıktan sonra satışının, ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyeceği belirlenmiştir. 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte yer alan “...Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları... ortak dışı işlem sayılmaz” ifadesiyle bu görüş kanun düzeyine taşınmıştır.

Kooperatiflerin bu kıymetleri elden çıkarmalarının ortak dışı işlem sayılmaması için iki koşulun aynı anda gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu koşullar (İnce,2018:353); demirbaş, teçhizat, makine, taşıt ve benzerlerinin kooperatifin faaliyetine tahsis edilmiş olması ve sözkonusu kıymetlerin ekonomik ömrünü tamamlamış olmasıdır. Ekonomik ömrünü tamamlamadan bu kıymetlerin elden çıkarılması ortak dışı işlem olarak kabul edilmektedir. Bu kıymetlerin ekonomik ömrünün tespitinde amortisman uygulaması için yayımlanan idari düzenlemelerin (333 seri nolu VUK G.T.) esas alınması gerekmektedir (bkz.Dündar,2018).

Bu kıymetlerin kullanılmayacak duruma gelmeleri halinde ticari kaygı taşımadan (Tan,2013:134), elden çıkarılmaları ve yenilenmeleri kooperatifin amaç faaliyetlerinin bir gereğidir. Bu işlemlerin yapılması halinde kooperatif muafiyetinin ihlal edilmeyeceğinin yasada açıkça ifade edilmesi olumlu bir gelişmedir.

c. İştirak Kazancı Elde Edilmesi

Kooperatiflerin, aynı alanda faaliyet gösteren üst kuruluşlar dışında herhangi bir kuruma iştirak etmesi (Kızılot,2000:480,481) ve bu iştiraklerden gelir elde etmesi (Özbalcı,2002:129,130) öteden beri ortak dışı işlem olarak değerlendirilmektedir. Ancak, 7061 sayılı Kanunla, “[k]ooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur...” hükmü Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesine parantez içinde eklenmiştir. Tasarının Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmesi esnasında eklenen bu hükümlerle, kooperatiflerin tam mükellefiyete tabi kurumların sermayesine iştirak etmesinin, bu iştiraklerinden veya ortak dışı işlemler nedeniyle oluştuğu varsayılan iktisadi

⁶ İdari görüşünün aksine, kat karşılığı inşaat yaparak, para ile satın almak yerine maliyeti ortaklarca karşılanarak inşa edilmiş konutların arsa sahibine verilmesi yoluyla ortaklarının konut sahibi olmalarını temin eden yapı kooperatifinin, ortak dışı işlem yapmadığı yönünde geçmişte verilmiş Danıştay kararları (bkz.Gençyürek,2006:48,49;Aydemir,2013:172) bulunmaktadır. Ancak, “yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş...” olmasını yapı kooperatiflerinin ilave muafiyet şartları arasında belirleyen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğü sonrasında; Danıştay, bazı kararlarında kooperatifin başkasının arsası karşılığında inşaat yapmasını ortak dışı işlem olarak değerlendirirken, aksi yönde karar da vermiştir (bkz.Aydemir,2013:172).

işletmelerinden kazanç elde etmesinin ve bu kazançları ortaklarına dağıtılmasının kurumlar vergisi muafiyetini etkilememesi sağlanmıştır. Bu noktada, kooperatiflerin sadece kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan kurumlara iştirak etmesi halinde kurumlar vergisi muafiyetinin etkilenmeyeceğinin kabulü gerekmektedir (bkz.Dündar,2018).

Özellikle tarım alanında faaliyet gösteren büyük üretici kooperatiflerinin iştirak şeklindeki artan yatırımlarının desteklenmesi amacıyla yapıldığı düşünülen değişiklik, iştirak kazancı elde eden kooperatiflerin muafiyetinin devamına izin vererek, kooperatif düzeyinde ayrıca vergilendirme yapılmamasını temin etmektedir. Vergi idaresinin bu değişikliğe kadar olan uygulamasına (Dündar,2018;Tan,2013:136) ve literatürde yaygın olarak kabul gören anlayışa tezat oluşturan bu düzenleme, kooperatiflere ticari hayatta sınırsız işlem alanı sağladığı (bkz.Tan,2013:136) ve kooperatifçilik amacının aşıldığı (Koç,2006:77) yönleriyle eleştirilebilir. Öte yandan bu yaklaşım, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin tam mükellef kurumlara iştirak etmesi nedeniyle elde ettiği kazançların iştirak kazançları istisnası (m.5/1-a) yoluyla vergi dışında tutulmasının kural olduğu genel uygulama ile uyum göstermektedir. Ayrıca, oluşturduğu varsayılan kendi iktisadi işletmesine iştirakinin muafiyeti etkilememesi ve bu yolla elde edilecek iştirak kazancı nedeniyle kooperatif düzeyinde vergilendirme yapılmaması yeni düzenlemeyle ulaşılmak istenen amaçla uyumludur.

Ölçülü olmak koşuluyla ortak dışı işlem alanının daraltılması, dolayısıyla kooperatiflerin vergi muafiyetini kolayca kaybetmelerinin önlenmesi kooperatifçiliğin teşviki açısından olumlu görülmelidir. Ancak, kooperatifçiliğin teşviki ile rekabet eşitliğinin sağlanması (Koç,2006:75) amacı arasında uygun bir dengenin gözetilmesi gereği bulunmaktadır. Ayrıca, bu gelişme vergisel açıdan potansiyel bir sorun alanı yaratmaktadır. Bazı işlemlerin, niteliği gereği ortak dışı işlem olmasına (Dündar,2018) rağmen vergisel açıdan ortak dışı işlem kabul edilmemesi, bu işlemlerden doğan gelir gider farkının ne kooperatif düzeyinde ne de ortak düzeyinde vergilendirilmesine izin vermektedir (bkz.Magill,1958-1959:302). Vergi mevzuatının ortak dışı işlemlerden kaynaklanmadığı kabulü nedeniyle kooperatif düzeyinde vergilendirilmeyen gelir gider farkının, kooperatif mevzuatı açısından ortak dışı işlem kaynaklı olması nedeniyle ortaklara dağıtılmaması⁷ halinde ortak düzeyinde vergilendirme gerçekleşmeyecektir.

3. Yasada Konumu Belirlenmeyen İşlemler

7061 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle bazı işlemler ortak dışı işlem kapsamından çıkarılarak, kooperatiflerin vergi muafiyetlerini kaybetmeleri önlenmiştir. Ancak, kooperatiflerin faaliyetlerini icra ederken sıkça karşılaştıkları ve ortak dışı işlem değerlendirmelerine açık bazı işlemleri bakımından herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Çaresizlik işlemleri, kooperatif fonlarının değerlendirilmesi, gayrimenkullerin satışı veya kiralanması ve tasfiye işlemleri bu kapsamda dikkat çekmektedir.

a. Çaresizlik İşlemleri

Kooperatiflerin faaliyetlerini sürdürürken yapmak zorunda oldukları ve esasen bir zararın ortadan kaldırılması veya önlenmesi amacıyla gerçekleştirilen işlemler, “çaresizlik işlemi” olarak adlandırılmaktadır (bkz.Özbalcı,2002:124;Kızılot,2000:476). Çürüme tehlikesi bulunan, bozulan, mevsimi geçen veya defolu çıkan malların ortaklara satılması mümkün olmayacağından üçüncü kişilere satılması gerekebilir (Maç,1996:7.25). Kooperatifler genellikle malın satın alındığı firmaya iade yolunu tercih ederek (Maç,1996:7.25) ortak dışı işlem eleştirilerinden kaçınmaktadırlar. Faaliyet amacıyla uyumlu olsa da ortak olmayanlarla yapıldığı için ortak dışı

⁷ Kooperatifler Kanununda yer alan (m.38/4) ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farklarının dağıtılmasını sınırlayan kural değiştirilerek, anasözleşmede kararlaştırılarak, ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabilmesinin yolu açılmıştır.

işlem olarak kabulü gereken bu işlemlerin, istisnai olmak veya işlemlerin belirli bir yüzdesi olarak belirlenecek sınırı aşmamak koşuluyla, ortak dışı işlem değerlendirmesinin dışında tutulmaları gerekmektedir.

b. Kooperatif Fonlarının Değerlendirilmesi

Vergi idaresi kooperatif fonlarının değerlendirilmesini, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında vergilendirme yapılmış olması⁸ ve elde edilen gelirlerin ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması koşuluyla, öteden beri muafiyetin ihlali olarak değerlendirmemektedir. Üyelerden toplanarak veya gelir gider farklarından ayrılarak oluşturulan fonların değerlendirilmesi, özellikle yüksek enflasyon ortamında satın alma gücündeki azalma (Tan,2013:136) biçimindeki muhtemel bir zararın oluşmasını önlemek amacıyla yapıldığından çaresizlik işlemi olarak değerlendirilmeli, geçici nitelikteki (Özbalcı,2002:139) bu işlemler nedeniyle kooperatiflerin vergisel avantajlarını kaybetmemeleri gereği yasal güvenceye kavuşturulmalıdır.

c. Gayrimenkullerin Kiraya Verilmesi veya Satışı

Kooperatifin ihtiyaç fazlası gayrimenkullerini kiraya vermesi veya satması sık karşılaşılan bir durumdur. Özellikle yapı kooperatiflerinde hisse sayısından daha fazla konut inşa edildiği durumlarda bu bağımsız bölümlerin boş tutulması yerine değerlendirilmesi, gerekirse elden çıkarılması gerekmektedir. Ancak, kiraya verme işlemleri tarafı ortak olsa da ortak dışı işlem niteliğindedir (Tan,2013:133,134) ve kooperatif muafiyetini sona erdirmektedir (Koç,2006:78). Bu noktaya ilgili olarak, ortak dışı faaliyetin taşınmazların kiralanmasından ibaret olması halinde, kira geliri üzerinden tevkifat yapılmış olması koşuluyla kooperatiflerin kurumlar vergisi beyannamesi vermeyeceği (m.14/5), dolayısıyla ödenen verginin nihai vergi olacağı yönünde (Koç,2006:78; Bıyık ve Kıratlı,2006:786) düzenleme mevcudiyetini korumaktadır.

Yapı kooperatifleri tarafından inşaatın bitiminden sonra elde kalan malzeme, alet edevatın satılması vergi idaresi tarafından ortak dışı işlem sayılmazken ortaklara dağıtıldıktan sonra elde kalan işyeri, konut veya arsaların satışı ortak dışı işlem kabul edilmektedir. Kooperatiflerin alacağını kurtarmak amacıyla aldığı gayrimenkulleri satışı (bkz.Tan,2013:136,137), yapı kooperatiflerine ait arsaların satışı (Koç, 2006:78) veya kamulaştırılması⁹ vergi idaresi tarafından bu kapsamda değerlendirilmektedir.

d. Tasfiye İşlemleri

Tasfiye süreci niteliği gereği ortak dışı işlemi gerektirmektedir (bkz.Yıldız ve Vural,2018:29). Faaliyet dönemi boyunca sadece ortaklarıyla işlem yapan bir tüketim kooperatifi, elinde kalmış olan malları ve demirbaşları elden çıkarmak zorunda kalmaktadır (Kızılot,2000:490). Ayrıca, kooperatife ait gayrimenkullerin ortaklara veya ortak olmayanlara satışı gereklidir. Bununla birlikte, kooperatiflerin muafiyet koşulları (Kızılot,2000:490) ve vergisel yükümlülükleri (Şenses,2016:81) tasfiye döneminde de devam etmektedir. Tasfiye döneminde gerek gayrimenkullerin (Şenses,2016:83) gerekse diğer kıymetlerin satılması ortak dışı işlem olarak

⁸ Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflere yapılan bu tür ödemelerde vergi tevkifatı yapılmaması yönündeki vergi idaresi uygulaması, GVK geçici 67. maddesinin yürürlüğe girmesi sonrasında değişikliğe uğramış ve vergi tevkifatı yapılmaya başlanmıştır. Bu uygulamanın yarattığı vergi yükü ve eleştirisi için (bkz.Vural,2006:130,131).

⁹ Kamulaştırma halinde ortak dışı işlem gerçekleştirildiği yönündeki idari görüş ve aksi yönde, zorunluluk sonucu arsa satışının ortak dışı işlem olarak değerlendirilemeyeceği yönündeki yargı kararı için (bkz.Maç ve Jamali,2002:54,55); zorunlu olarak arsa satışının ortak dışı işlem sayılmayacağı yönünde yargı kararları için (bkz. Kızılot,2000:508); kamulaştırmanın ortak dışı işlem olup olmadığı yönünde çelişik yargı kararları için ayrıca (bkz.Bahtiyar,2004:224).

kabul edilmektedir. Bu nedenle faaliyet dönemi boyunca vergiden muaf kooperatiflerin tasfiye sürecinde vergi mükellefiyeti gerekmektedir¹⁰.

Öte yandan, gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar belirli koşullar (m.5/1-e) altında kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Kooperatifler gayrimenkullerini elden çıkarmaları halinde kural olarak bu istisnadan yararlanabilmektedir. Ancak tasfiye halindeki kooperatifler, satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının fon hesabında tutulması koşulunu ihlal edeceklerinden, bu istisnadan yararlanamamaktadır (Şenses,2016:83;Ekesan,2013:98).

Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan “sadece ortaklarıyla iş görme” koşulu da dahil olmak üzere bütün muafiyet koşullarına uyan kooperatiflerin, kaçınılmaz olarak karşılaşıacağı, tasfiye süreci hakkında yasal düzenleme yapılması gereği bulunmaktadır.

B. Ortak Dışı İşlemlerin Kooperatiflerin Vergilendirilmesine Etkisi

7061 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesinde yapılan değişikliği öngören maddenin gerekçesinde “...kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle muafiyetlerini kaybetmemelerine ve bu işlemlerden doğan kazançların kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde vergilendirilmesine ilişkin düzenleme yapılmaktadır.” ifadesi yer almaktadır.

Yasal düzenleme gereğince, ortak dışı işlem gerçekleştiren kooperatifler önceki uygulamadan farklı olarak muafiyet şartlarını kaybetmemekte, bu işlemlerin gelir gider farkları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olarak oluştuğu kabul edilen ayrı bir iktisadi işletme üzerinden vergilendirilmektedir. Ortak dışı işlemlerden elde edilen gelir gider farkının iktisadi işletme üzerinden vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde yetkilendirilen vergi idaresi, yasal düzenleme sonrasında Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (1 seri nolu KVK G.T.) yapılan değişikliklerle (14 seri nolu KVK G.T.) diğer muafiyet şartlarını taşıyan, ancak ortak dışı işlem gerçekleştiren kooperatiflerin bu işlemler üzerinden elde edilen gelir gider farklarının iktisadi işletme nezdinde vergilendirileceğini, dolayısıyla ortak içi işlemlerden elde edilen gelir gider farkları nedeniyle herhangi bir vergilendirme yapılmayacağını açıklamıştır.

7061 sayılı Kanunla yapılan düzenleme öncesinde vergi muafiyeti için belirlenen şartları taşıyan kooperatifler elde ettikleri gelir gider farkları bakımından tümüyle vergi dışında kalırken şartları kaybeden kooperatifler vergi mükellefi olarak kabul edilmekteydi. Ancak kooperatiflerin vergi mükellefiyetine tabi tutulmaları gelir gider farklarının tamamının değil sadece şartları ihlal düzeyiyle bağlantılı olan kısmının vergilendirilmesini gerektirmekteydi. Ortak dışı işlem yaptığı için muafiyetten yararlanamayan kooperatifler, ortak içi işlemlerden elde ettiği gelir gider farkları için risturn istisnasından yararlanmaktaydı.

Yapılan düzenleme, kurumlar vergisi muafiyeti şartları arasında yer alan ve kooperatifler tarafından en çok ihlal edilen şart nedeniyle yapılacak vergilendirmede yeni bir yöntemle işaret etmektedir. Yeni yöntem, ortak dışı işlem yapan kooperatiflerin bu işlemlerden doğan gelir gider farklarını, risturn istisnasına gereksinim olmaksızın, iktisadi işletme içinde “yalıtarak” vergilendirmeyi hedeflemektedir. Ancak risturn istisnasının koruyuculuğunun sınırlı olduğu dikkate alındığında bu yöntem, ortak dışı işlemlerden elde edilen gelir gider farkları ile risturn istisnasından yararlanmayan ortak içi işlem gelir gider farklarının vergilendirildiği eski yöntemden farklı olarak, sadece ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farklarının vergilendirilmesine yöneliktir. Bu yönüyle, ortak dışı işlem yapılsa da ortak içi işlemler itibarıyla

¹⁰ Aksi yönde görüş için (bkz.Maç ve Jamali,2002:53-55) ve kooperatifin üzerine konut inşa edilemeyen arsasını hisseleri oranında ortaklarına devrinin, herhangi bir kazanç elde edilmediğinden hareketle ortak dışı işlem sayılmaması yönünde görüş için (bkz.Gür,2013:59).

kooperatif muafiyetinin mutlak nitelik kazanması sağlanmakta, diğer muafiyet koşulları ihlal edilmedikçe kooperatiflerin vergi mükellefiyeti sözkonusu olmamaktadır (İnce,2018:64). Geliştirilen yöntemin gerekçesini, kurumlar vergisi matrahı açısından yaratacağı farklılık yanında başta katma değer vergisi olmak üzere diğer vergilerde yaratacağı etkide ve şekli ödevlerdeki değişimde aramak gereklidir.

Geliştirilen bu yöntemin bir benzeri tarım kredi kooperatiflerinin vergilendirilmesinde öteden beri uygulanmaktadır. 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanununda yer alan (m.19) düzenlemede, bu Kanuna göre kurulan kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olduğu, ancak ortak dışı işlemlerden elde edecekleri gelir gider farklarının ayrı bir hesapta takip ve tespit edilerek vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Tarım kredi kooperatiflerinin ortak dışı işlem yapmaları halinde muafiyetleri sona ermekte, ancak sadece ayrı bir hesapta takip edilen ortak dışı işlemlerin gelir gider farkları üzerinden vergilendirilmektedirler (Bıyık ve Kıratlı,2006:784). Bu tercih önemsiz sayılabilecek işlemleri nedeniyle vergi muafiyetini kaybeden tarım kredi kooperatiflerinin ağır vergi yüküyle karşılaşmasını önlemektedir (bkz.Maç,1996:7.21). Kooperatif ilkelerinden uzaklaşmaksızın istisnai nitelikte ortak dışı işlem yapan kooperatiflerin vergi yükünün bu yöntemle sınırlandırılması, kooperatifçiliği teşvik bakımından önemli bir adım olarak değerlendirilebilir.

III. ORTAK DIŞI İŞLEMLERDEN DOĞAN GELİR GİDER FARKININ İKTİSADİ İŞLETME ÜZERİNDEN VERGİLENDİRİLMESİ

Ortak dışı işlemlerin kooperatif dışında iktisadi işletmede oluştuğunun varsayılması ve bu işlemlerden doğan gelir gider farklarının iktisadi işletme üzerinden vergilendirilmesi yöntemi, uygulamada fiilen yeni bir kurumlar vergisi mükellefi ortaya çıkarmıştır. İktisadi işletmenin vergisel ödevlerinin ortaya konulması ve kooperatifi ile arasındaki ilişkinin vergisel açıdan irdelenmesi gereklidir.

A. Kooperatif İktisadi İşletmesinin Vergi Mükellefiyeti

7061 sayılı Kanunla “...[k]ooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir...Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.” hükmü Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesine parantez içinde eklenmiştir.

Kooperatif iktisadi işletmeleri ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farklarının “yalıtılarak” vergilendirilmesinin aracı olarak kurgulanmıştır. Ortak dışı işlemler ve bu işlemlerin gelir gider farkı, vergi muafiyeti devam eden kooperatiflerin dışında oluşmuş kabul edilmekte, kooperatif ortaklarından bir adım daha uzaklaşmış olarak varsayımsal bir birimde vergilendirilmektedir.

Ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farkının iktisadi işletmelerde yalıtılarak vergilendirilmesi yöntemi beraberinde fiilen yeni bir kurumlar vergi mükellefi ortaya çıkarmıştır (bkz.İnce,2018:63). Bu yönüyle, Kurumlar Vergisi Kanununda vergi mükellefi olarak kooperatifler belirlenmiş olmasına rağmen muafiyet düzenlemesinde yapılan değişiklikle fiilen kooperatiflerin iktisadi işletmeleri vergi mükellefi olmaktadır. Tercih edilen yöntem, verginin muhatapı bakımından sorun yaratma potansiyeli taşımaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun mükellefleri belirleyen (m.2), beyan esasını düzenleyen (m.14) ve tarhiyatın muhatabını saptayan hükümlerinde (m.16) herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Ortak dışı işlemlerden elde edilen gelir gider farkları nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisinin kooperatif tüzel kişiliği adına tarh edilmesi ve bunun doğal sonucu olarak verginin tahsilatında yine kooperatifin muhatap alınması gerekmektedir (İnce,2018:64).

İktisadi işletmeler aracılığıyla kooperatif gelir gider farklarının vergilendirilmesi geçmişte uygulanan yöntemlerde olduğu gibi ortak içi ve dışı işlemlerin ayrı takip edilmesini, vergi matrahını etkileyecek biçimde birbirine karıştırılmamasını (Yılmaz vd,1985:60) ve ortak içi işlem zararlarının ortak dışı işlem karları ile kapatılmasının önlenmesini gerekmektedir (Reynolds,2004-2005:479). Bu amaçla aynı düzenlemede, oluştuğu varsayılan iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri, iktisadi işletme adına defter tasdik ettirmeleri ve ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farklarını tutacakları bu defterler üzerinden, vergi muafiyeti devam eden kooperatifin hesaplarıyla ilişkilendirmeksizin, takip etmeleri gereği vurgulanmıştır.

Vergi idaresinin bu açıklamalara ilaveten iktisadi işletme adına işe başlama bildirimini verilmesi, vergi levhası alınması, Vergi Usul Kanununda belirlenmiş olan belgelerin bastırılması, gerekiyor ise ödeme kaydedici cihazlarla ilgili şekli ödevlerin yerine getirilmesi gerektiği tespit edilebilir (bkz.Dündar,2018).

B. Kooperatif ile İktisadi İşletme İlişkisinin Vergisel Boyutu

İktisadi işletme oluştuğunun varsayılması ve vergi mükellefiyetinin tesisi, bu işletmenin kuruluşunda ve işletilmesinde, kooperatifi ile olan ilişkisinin vergisel açıdan düzenlenmesini gerektirmektedir. Kurulmasını takiben iktisadi işletmeye aktarılabilecek değerlerin belirlenmesi ve genel kurallar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir (bkz.Dündar,2018). İşletme aşamasında ise transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, ortak giderlerin paylaşılması ve iktisadi işletmenin karının dağıtımı, kooperatifle olan ilişkisi bakımından üzerinde durulması gereken konuları oluşturmaktadır.

1. Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Etkili ve adil bir vergilendirme için vergi mükellefinin kanunda öngörülmemen yöntemlerle vergi matrahına müdahalesine izin verilmemesi gerekmektedir. Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı bu müdahalenin araçlarından biri olarak dikkate alınmalıdır. Kurumlar Vergisi Kanununda (m.13) transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin olarak "...ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır..." kuralı yer almaktadır. Bu ifadeden hareket edildiğinde örtülü kazanç dağıtımı için iki unsurun bir arada bulunması gereği ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, işlemin tarafının ilişkili kişi olması, ikincisi ise emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyatlarla işlem yapılmasıdır.

Vergi matrahının korunması amacıyla kooperatiflerin ortakları ile gerçekleştirdiği işlemler nedeniyle örtülü kazanç dağıtıldığı iddiası geliştirmek ve bu sayede vergi matrahına mükellefin müdahalesini önlemeye çalışmak umulan sonucu vermeyebilecektir. Öncelikle, kooperatiflerin ortaklarıyla yaptığı işlemlerden doğan gelir gider farkına müdahale olanağı (Pollack,1966:935), hatta gereği (bkz.Kaya,2016:47,48) her zaman için bulunmaktadır. Kooperatiflerin ortaklarıyla yaptığı işlemlerde emsale uygun fiyatları kullanmasını istemek, kooperatiflerin maliyet fiyatına iş yapma amacından (Mülayim,1999:62), diğer bir deyişle varlık amacından uzaklaşmasını istemekle eşanlamlıdır.

Öte yandan, iktisadi işletme bünyesinde yapılan işlemlerde işlemin tarafı kural olarak ortak olmadığından, kullanılan fiyatları transfer fiyatlaması yapıldığından bahisle eleştirmek olanaklı olmayacaktır. Transfer fiyatlaması yapıldığı yönündeki iddiaların tutarlı olacağı alan iktisadi işletmenin yan faaliyetleri kapsamında ortaklarla iş yapması olacaktır. Bu noktada, örtülü kazanç dağıtabilecekler belirlenirken, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda kullanılan "sermaye şirketleri" ifadesi yerine, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda "kurumların"

ifadesinin kullanılmış olması, kooperatiflerin örtülü kazanç dağıtabileceği iddialarını güçlendirmektedir (bkz. Kelecioğlu,2006:72).

Ayrıca, kooperatif ile iktisadi işletmesi arasındaki işlemlerde uygulanan fiyatların örtülü kazanç dağıtımını eleştirilerine (Dündar,2018) konu olabileceği ileri sürülebilir. Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını konusu kooperatif ve iktisadi işletmesi arasındaki işlemler açısından irdelendiğinde farklı bir hal almaktadır. Gerçekten de olduğu varsayılan iktisadi işletme ile kooperatif arasında fiyatlamasının nasıl yapılması gerektiği izaha muhtaçtır. Örneğin bir üretim kooperatifi ortağı olmayan bir üreticiden aldığı ürünü değerlendirdiğinde daha işlemin başlangıcında ortak dışı işlem olduğu öngörüldüğünden, bu alım satım işlemi iktisadi işletme bünyesinde takip edilebilir. Ancak, kooperatifin ortaklarına satmak amacıyla temin ettiği girdilerden bir kısmını ortak olmayanlara satması halinde bu işlemin iktisadi işletmeyle ilişkilendirilmesi sırasında, hangi fiyatların kullanılacağına açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Birinci olasılık, kooperatif ile iktisadi işletmesi arasındaki işlemlerde kooperatifin normal satış fiyatlarının kullanılmasıdır. Kooperatifin satış fiyatı ortaklarla arasındaki işlemlerde geçerli fiyat olduğundan normal koşullarda bu fiyatın piyasa fiyatlarının altında kalması beklenmelidir. Piyasa fiyatlarının altında olsa da bu fiyatların uygulanması halinde karın önemli bir kısmı kooperatif bünyesinde kalacaktır. Bu nedenle, kooperatifin satış fiyatları ile iktisadi işletmeye giriş yapmak Kanunla ulaşılmak istenen sonucu engelleyecek mahiyettedir. Amaç ortak dışı işlemler üzerinden elde edilen karın vergilendirilmesi olduğundan hareketle akla yatkın olan çözüm kooperatiflerin iktisadi işletmeleriyle, yansıtma faturasına benzer yöntemler kullanarak, temin fiyatları ile işlem yapmasıdır. Temin fiyatları kullanılırsa ortak dışı işlemin “işlemsel karının” tamamı iktisadi işletme bünyesinde oluşacaktır.

Birinci olasılığın tercih edilmesi halinde işlem karının önemli bir kısmı vergiden muaf kooperatif nezdinde oluşmasına rağmen bu işlemlerde transfer fiyatlaması yapıldığı iddiası, “emsale uygunluk ölçütüne” aykırı fiyatlamaya yapılmadığından dayanaksız kalacaktır. Gerçekte, işlem karının bütünüyle iktisadi işletme nezdinde oluşmasının sağlanması amacıyla, ikinci olasılık tercih edildiğinde kullanılan temin fiyatları emsal fiyatlardan farklılık içermektedir. Buradan hareketle, transfer fiyatlamasını önlemek bakımından geliştirilen kuralların, kooperatif ve iktisadi işletmesi arasındaki işlemlere uygulanmasının güçlükler barındırdığı saptanabilir.

2. Gider Paylaşımı

Kooperatif ile iktisadi işletmesi arasında ilişkide bir başka sorun alanı ortak giderlerin paylaşılmasıdır. Ortak giderlerin dağıtımında her ne kadar “götürü niteliği” (Yılmaz vd,1985:60) nedeniyle eleştirilse de risturn istisnasında kullanılan ölçütün kullanılması önerilebilir. Başka bir deyişle, iktisadi işletmenin iş hacminin kooperatifin ve iktisadi işletmesinin toplam iş hacmi ile oranlanması yoluyla ortak giderlerin dağıtılması bir çözüm yolu olabilecektir. Bu konuda düzenleme yapılmaması halinde yaşanması muhtemel olan ortak giderlerin ve benzeri harcamaların, muafiyet nedeniyle vergilendirilmeyen kooperatifin ortaklarıyla yürüttüğü faaliyetleri yerine, olumlu sonucu vergiye tabi olan iktisadi işletme faaliyetleri üzerine yüklenmesi olacaktır. Özellikle, olduğu kabul edilen iktisadi işletmelerin ayrı bir organizasyonu gerektirmeyecek, yönetici ve personel tayin edilmeyecek kadar önemsiz olduğu durumlarda gider paylaşımı başlı başına bir sorun oluşturacaktır.

3. Kar Dağıtımını

Kooperatif ile iktisadi işletme arasındaki vergisel ilişkide tartışılması gereken son nokta iktisadi işletmeden kooperatife kar dağıtımıdır. Ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farkının iktisadi işletme üzerinden vergilendirilmesi sonrasında karın kooperatife aktarılması ve aktarılan kar

üzerinden vergi tevkifatı yapılması, ancak kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmadığından bu kar payı için beyanname verilmemesi gerektiği ifade edilebilir (bkz.Dündar,2018). Beyanname verilmemesi nedeniyle vergi tevkifatı nihai vergiye dönüşmektedir.

7061 sayılı Kanun sonrasında idari düzenlemede yapılan değişikliklerle (14 seri nolu KVK G.T.), tam mükellef kurumlar tarafından vergiden muaf kooperatiflere yapılacak kar payı ödemelerinden vergi tevkifatı yapılacağı belirlenmiş, ancak iktisadi işletmeler tarafından yapılacak kar payı ödemelerine değinilmemiştir. Ayrıca, gerek Gelir Vergisi Kanununda (m.94) gerekse Kurumlar Vergisi Kanununda (m.15) tevkifat yapacaklar arasında kooperatiflerin iktisadi işletmeleri sayılmamaktadır. Ancak, uygulamada vergi idaresinin kooperatif iktisadi işletmesini “sair kurum” olarak nitelemesi halinde tevkifat yapılması gerekecektir.

IV. RİSTURN İSTİSNASININ TÜKETİM KOOPERATİFLERİ İLE SINIRLANDIRILMASI

7061 sayılı Kanun kapsamında yapılan değişikliklerle Kurumlar Vergisi Kanununda risturn istisnasını düzenleyen 5/1-i maddesinin birinci cümlesi, “[k]ooperatif 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...” ifadesiyle üretim ve kredi kooperatifleri dışlanarak sadece tüketim kooperatiflerini içerecek biçimde yeniden düzenlenmiştir. Tüketim kooperatiflerinin hiçbir biçimde muafiyetten yararlanmıyor oluşu bu kooperatifler açısından istisnanın devamlılığını zorunlu kılmıştır.

Sadece ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farkının iktisadi işletmeleri üzerinden vergilendirilmesini içeren yeni yöntem nedeniyle tüketim kooperatifleri dışında risturn istisnasına olan gereksinimin ortadan kalktığı değerlendirilmektedir. Bu nedenle, 7061 sayılı Kanunun ilgili maddesinin gerekçesinde; “...kooperatiflerin muafiyetine ilişkin yapılan yeni düzenleme çerçevesinde, kooperatiflerin ortak içi işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi hesaplanması ve ödenmesi gerekmeyeceğinden 5520 sayılı Kanununun 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.” açıklaması yapılmıştır. Dolayısıyla risturn istisnası ve bu istisnanın koşullarını tüketim kooperatifleri dışında uygulama olanağı kalmamıştır.

Ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farkını kooperatiften yalıtarak iktisadi işletme bünyesinde vergilendirmek, ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farkının kurumlar vergisi dışında kalmasını temin etmektedir. Ancak risturn istisnası sadece ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farklarının vergi dışında kalmasını sağlamamakta, bağlandığı kurallar yardımı ile çok yönlü olarak işlev görmektedir. Tercih edilen yeni vergilendirme yöntemi, öngörülmeven vergisel sonuçlar yaratma potansiyeli taşımaktadır.

Ortak dışı işlem yaparak kooperatif ilkelerinden uzaklaşan kooperatiflerin vergi muafiyetlerini kaybetmeleri halinde, kooperatif ilke ve amaçlarıyla uyumlu gelir gider farklarının vergi dışında tutulmasının yolu, bu işlemler aracılığıyla elde edilen gelir gider farklarının vergiden istisna edilmesidir. Bu noktada, gerek muafiyet gerekse istisna yoluyla kooperatif gelir gider farklarının kurumlar vergisinden arındırılması, kooperatif ortağının gelir gider farklarından kaynaklanan geliri nedeniyle gelir vergisi kapsamında vergilendirilecek olmasına dayanmaktadır. Dolayısıyla kooperatiflerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak literatürde “tek aşamalı” vergilendirme (bkz.Zivan,1971:532) olarak adlandırılan bu uygulama ile kooperatif ortakları şahsi faaliyetlerinin devamı olarak elde ettikleri risturnlar üzerinden vergilendirilmektedir (Kaya,2016:58). Konuyu bir başka açıdan izaha çalışırsak, kooperatiflerin kurumlar vergisi dışında tutulmasının gerekçesi olarak çok sık ileri sürülen ve önlenmek istendiği vurgulanan “vergi mükerrerliğinin” nedenini

kooperatifler tarafından ortaklara dağıtılan risturnların ortağın geliri olarak vergilendiriliyor olması oluşturmaktadır. Bu cümleden hareketle, nihayetinde kooperatif ortağına gelir olarak ulaşmayan kooperatif gelir gider farklarının kurumlar vergisi dışında tutulmasının vergisel gerekçesi kalmamaktadır.

Risturn istisnası için aranan koşullar kooperatifçilik ve kooperatifleri vergilendirme ilkelerine uyum göstermektedir. Risturn istisnası için belirlenen bu kurallar; kaynağını sadece ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farkının oluşturması ve hesaplamanın her bir ortağın kooperatif gelir gider farkına olan katkısı dikkate alınarak (Kaya,2016:58) ortaklara dağıtılabilir gelir gider farkı üzerinden yapılmasıdır. Ayrıca, risturnların ortaklara dağıtılması gerekmektedir. Risturn istisnasının tüketim kooperatifleri ile sınırlandırılması, bu kuralların diğer kooperatiflerde uygulanmasını olanaksız hale getireceğinden, kooperatif ve ortaklarının önceki uygulamaya nazaran hem daha geniş ölçüde ve hem de kooperatif vergilendirme ilkelerine aykırı biçimde vergi dışında kalmasına izin verecek mahiyettedir.

Risturn istisnasının tüketim kooperatifleri dışında uygulanmayacak olmasının olası sonuçları olarak, önceki uygulamaya nispetle kooperatiflerde vergi dışılığın kapsamının genişlemesini, düzeyinin değişmesini ve bu vergi dışılığın mutlaklaşmasını öngörebiliriz.

A. Vergi Dışılığın Kapsamının Genişlemesi

İktisadi işletme üzerinden vergilendirme yöntemiyle ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farklarının vergi dışında kalmasının sağlanması, önceki uygulamadan farklı olarak, bu vergi dışılığın kapsamını genişletmektedir. Ortak dışı işlem yapan kooperatiflerin, ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farkları itibariyle, risturn istisnası kapsamında vergi dışında kalması yönündeki eski uygulamadan sadece Kanunda sayılmış olan, tüketim, üretim ve kredi kooperatifleri yararlanmaktadır (Koç,2006:79;Arpacı,2004:134). Bu sayılanların dışında kalan satış, yapı ve benzeri kooperatiflerin risturn istisnasından yararlanması olanaklı değildir (Kızılot,2000:559).

Geçmiş uygulamada sadece üretim ve kredi kooperatiflerinin yararlandığı vergisel avantaj herhangi bir sınırlama kalmadığından, risturn dağıtılacak¹¹ bütün kooperatiflere sağlanmakta, dolayısıyla vergi dışılığın kapsamı genişlemektedir.

B. Vergi Dışılığın Düzeyinin Değişmesi

Risturn istisnasının koşullarından birisi dağıtılabilir gelir gider farkı üzerinden hesaplanmasıdır. Dolayısıyla ortaklara dağıtılması mümkün olmayan gelir gider farkları üzerinden risturn hesaplanması yapılmamaktadır. Bu noktada yedek akçeler dikkat çekmektedir. Yedek akçeler, oluşan karın dağıtılmayarak işletmede alıkonulmasından oluşmaktadır (Özbalcı,2002:409). Kooperatifler Kanunu gereğince (m.39) yedek akçe ayrılmadan ortaklara risturn dağıtılması olanaklı değildir. Kooperatiflerde yedek akçe ayrılması, bu işlemin doğası gereği dağıtılabilir risturn düzeyini sınırlamaktadır. Yedek akçe olarak ayrılan, dolayısıyla ortaklara dağıtılmayan gelir gider farkları için risturn istisnası hesaplanmamaktadır (bkz.Erkilet,1982:49;Karadeniz,1987:41,42;Arpacı,2004:133;Kayrak,2000:93). Yeni yöntem, ortaklara dağıtılması olanaklı olmayan gelir gider farklarının da vergi dışılığını sağlayarak, yedek akçe olarak ayrılan tutarların geçmiş uygulamanın aksine vergi dışında kalmasına neden olmakta ve sonuçta vergi dışılığın düzeyini artırmaktadır.

Öte yandan, risturn istisnasının tüketim kooperatifleri ile sınırlandırılması bazı kooperatiflerde tam tersine vergi matrahının artmasına neden olabilecektir. Risturn istisnası, muafiyet kaybedildiğinde önem kazanmakta (Özbalcı,2002:128) ve ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farklarının Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan koşullara uyulması halinde vergi dışında

¹¹ Yapı kooperatiflerinin niteliği gereği risturn dağıtamayacağı görüşü için (bkz.Maç ve Jamali,2002:52)

kalmamasını sağlamaktadır. Bu yönüyle risturn istisnası, ortak içi işlemlerden doğan kazancın vergilendirilmesinin önüne geçmekte ve esaslı bir koruyucu görevi görmektedir. Bu yönüyle, ortak içi işlemler aracılığıyla elde edilen gelir gider farkının risturn istisnası yoluyla vergi dışında tutulması, sadece ortaklarıyla iş yapmasına rağmen diğer muafiyet şartlarını ihlal eden kooperatifler açısından yapılacak vergilendirmenin sınırlı kalmasını temin etmektedir (bkz.Keyvanoğlu,2015:122). Ortaklarla iş görme şartını sağlayan, ancak diğer muafiyet koşullarını ihlal eden kooperatiflerin risturn istisnasının uygulanmayacak olmasından olumsuz etkilenmesi olası görülmektedir.

Yalnızca ortaklarla iş görülmesine rağmen diğer muafiyet şartlarının ihlali halinde vergi matrahı (bkz.Kızılot,2000:427) yönetim kurulu ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmesi halinde bu hisselerin toplamı ve bu gelir gider farkından ayrılan yedek akçelerden oluşmaktadır. Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması halinde bu yolla dağıtılan kazanç ve ayrılması gereken yedek akçelerden oluşmaktadır. Yedek akçelerin ortaklara dağıtılması halinde gelir gider farkından ayrılan yedek akçeler vergi matrahına dahil olacaktır (Keyvanoğlu,2015:122). Özetle; ortak dışı işlemi bulunmayan kooperatiflerin, ortak veya yönetim kurulu üyelerine risturn yöntemi dışında dağıttığı karın ve gelir gider farkından ayırdığı yedek akçenin vergilendirilmesi gerekmektedir (Kızılot,2000:438).

Vergi matrahının belirtilen düzeyde sınırlandırılmasını sağlayan ve bu saptamalara olanak tanıyan mekanizma, muafiyet şartlarını kaybeden kooperatiflerin risturn istisnasından yararlanabilecek olmasıdır. Risturn istisnasının tüketim kooperatifleri ile sınırlandırılması, diğer şartları ihlal ettiği için kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatifler için bu istisnanın sağladığı korumanın kalkması anlamına gelmektedir. Risturn istisnasının koruması olmadığı kooperatif ilkelerine uygun işlemlerden doğan gelir gider farklarının vergilendirilmesi ve geçmiş uygulamaya nazaran daha yüksek düzeyde vergi ödenmesi tehlikesi doğabilecektir.

C. Vergi Dışılığın Mutlaklaşması

Risturn istisnası uygulamasında ortağın katkı düzeyinin esas alınması ve ortağa nakden veya hesaben ödemenin yapılmış olması koşulları ayrıca aranmaktadır. Yeni uygulamada bu koşulların aranmaması, beraberinde koşulsuz ve mutlak bir vergi dışılık ortaya çıkarmaktadır.

1. Ortağın Katkı Düzeyinin Aranmaması

Kurumlar Vergisi Kanununda risturn istisnasına ilişkin yapılan düzenleme nedeniyle, tüketim kooperatifleri dışında, gelir gider farkının ortaklara dağıtımında vergisel açıdan önemi olan ortağın katkısının esas alınması kuralını uygulamak olanaklı değildir. Her ne kadar Kooperatifler Kanununda yer alan (m.38) kuralların risturn hesaplanmasında etkili olacağı düşünülse de¹², vergi hukukunun bağımsızlığı uygulayacağı kuralları tekrara düşme pahasına ifade etmesini ve gerekirse kendine özgü kurallar getirmesini gerektirmektedir. Ayrıca, risturn istisnasının üretim ve kredi kooperatifleri bakımından yürürlükte olduğu dönemde bu kuralların Kooperatifler Kanununda bulunduğu hatırdan çıkarılmamalıdır. Bu noktada, kaldırılan risturn hesaplama

¹² Kurumlar Vergisi Kanununun geçirdiği evrim incelendiğinde, risturn istisnasının ortak katkısını arayan kuralının tüketim kooperatifleri dışında uygulama olanağının kalmadığı kabul edilmelidir. Benzer bir süreç, kooperatiflerin üst birliğe üye olmaları koşulunda yaşanmıştır. Kooperatifler Kanununda yer alan (m.93) bu kural, ilgili dönemde Kurumlar Vergisi Kanununda yer almadığından tartışma konusu olmuştur. Sonrasında bu kural Kurumlar Vergisi Kanununa eklenmiş ve sorun çözümlenmiştir. Ancak daha sonra, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda, Kooperatifler Kanununda aynı hüküm varlığını devam ettirmesine rağmen, bu kurala yer verilmemiştir. Bütün bu süreç dikkate alındığında, Kooperatifler Kanununda hüküm bulunmasına rağmen, Kanun Koyucunun vergi muafiyeti için üst birlik koşulunu aramadığı kabul edilmektedir (bkz.Şenyüz,2007:157,158; Doğrusöz,2006:51,52)

kuralının bir benzerinin Gelir Vergisi Kanununda yer aldığı (m.75/2) ve halen yürürlükte olduğu kabul edilse bile bu kuralın, risturn elde eden ortağın gelir vergisi karşısındaki konumunu belirlediği, kurumlar vergisini etkilemediği unutulmamalıdır.

2. Ortağa Dağıtım Koşulunun Aranmaması

Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanununda risturnların “dağıtılması” yerine “hesaplanması” kuralına yer verilmiş olsa da (Yılmaz vd,1985:62;Akyol,2004:255) risturn istisnasından yararlanmanın bir diğer önemli koşulu vergi idaresinin görüşlerine de yansıdığı üzere hesaplamayla yetinilmeyerek ortaklara nakden veya hesaben ödemenin (Koç,2006:29) en geç faaliyet dönemini izleyen yıl içinde gerçekleştirilmesidir. Kooperatifin risturn istisnası ile ortağın gelirleri arasında oldukça yüksek düzeyde bir korelasyon bulunmaktadır (Englebrecht vd,1982:564). Kural olarak risturnların belirli bir zaman sınırlaması içinde dağıtımının yapılması (Knight ve Knight,1988:177) ve ortakların da bunları cirolarına eklemeleri (Magill,1958-1959:300) gereği bulunmaktadır. Tüketim kooperatifleri dışında risturn istisnasının uygulanmayacak olması nedeniyle artık bu kuralın aranması olanaklı görülmemektedir. Sonuç olarak, ortak içi işlemlerden kaynaklanan kooperatif gelir gider farkı ne kooperatif düzeyinde ne de ortak düzeyinde vergilendirilmiş olacaktır. Kooperatifçiliği ve ortaklarını destekleme iddiası bile böyle bir vergi dışılığı izahta yetersiz kalacaktır.

V. YENİ UYGULAMANIN KOOPERATİF ORTAĞINI VERGİLENDİRMEYE ETKİSİ

Kooperatif gelir gider farkları üzerinden vergi ödenip ödenmediğinin değerlendirmesi, kooperatifler kadar ortaklarının vergilendirilme sürecinin incelemesini ve ikisinin birlikte dikkate alınmasını gerektirmektedir (bkz.USA Dept. Of Agriculture,1995:17,18). Kooperatif gelir gider farkları kooperatifçiliğin desteklenmesi amacıyla kısmen veya tamamen kurumlar vergisi dışında tutulmakta, ancak bu durum kooperatif gelir gider farklarının vergi yükü taşımadığı anlamına gelmemektedir. Genellikle, ortakların kooperatif gelir gider farklarından aldıkları pay ortağın şahsi geliri olarak vergilendirilmektedir. Bu kapsamda, öncelikle öteden beri uygulanan ortak vergilendirmesinin sistematigi özetlenmekte ardından yeni yöntemin ortak vergilendirmesine etkisinin ortaya konulması amacıyla ortak gelirlerinin düzeyinde, niteliğinde ve vergi yükündeki değişim incelenmektedir.

A. Ortağın Vergilendirmesinin Sistematigi

7061 sayılı Kanunla yapılan değişiklik kurumlar vergisi ile sınırlı tutulmuş, ortak gelirlerinin vergilendirme kuralları değiştirilmemiştir. Öteden beri uygulanan yöntem kapsamında kooperatif gelir gider farkından kaynaklanarak ortağa ulaşan gelirin vergi kanunları karşısındaki durumu; kooperatifin faaliyetine, gelir gider farkının kaynağına, ortak payının hesaplanma biçimine ve ortağın bu geliri hangi faaliyetinin devamında elde ettiğine bağlı olarak değişmektedir. Ortakların kooperatiflerden elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesine yönelik Gelir Vergisi Kanununda yer alan en belirgin düzenleme (m.75/2-2), menkul sermaye iratlarında yer almaktadır. Kooperatiflerin ortaklarına dağıttığı gelir gider farkları iştirak kazançları arasında sayılmakta, ancak kooperatiflerin ortakları ile yaptığı işlemlerden doğan gelir gider farklarının aynı ölçüye bağlı olarak dağıtımını kapsam dışına çıkartılmaktadır (bkz.Kaya,2016:58).

Ortak tarafından elde edilen risturnların menkul sermaye iradı olup olmadığına belirlenmesinde iki ölçütten yararlanılmaktadır. Bu ölçütlerden birincisi, dağıtılan risturnların kaynağına ikincisi ise hesaplanma yöntemine yöneliktir. Ortağın elde ettiği gelirin menkul sermaye iradı dışında kaldığının kabulü için öncelikle bu gelirin, kooperatifin ortak içi işlemlerinden doğan gelir gider farkından kaynaklanmış olması gerekmektedir. Ayrıca, ortağın elde ettiği gelirin kooperatifle yaptığı işlem ölçüsünde bir başka deyişle ortağın kooperatif gelir gider farkına katkısı oranında hesaplanması gerekmektedir. Belirtilen iki ölçüte uyulduğundan menkul sermaye iradı

sayılmayan ortak gelirlerinin vergi kanunları karşısındaki durumunu, öncelikle kooperatifin faaliyet alanı belirlemektedir. Tüketim kooperatiflerinin ortaklarına dağıttığı ve menkul sermaye iradı sayılmayan ortak gelirleri, Gelir Vergisi Kanununda belirlenmiş olan (m.2) gelir unsurlarından herhangi birisinin kapsamına girmediğinden (Yılmaz vd,1985:64) vergilendirilmemektedir. Üretim ve kredi kooperatifleri ortağının belirli bir faaliyetinin devamında bu geliri elde etmesi halinde bu faaliyet alanı gelirin niteliğini belirlemektedir. Kooperatif ortağının yürüttüğü ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetinin devamında elde ettiği gelirler, ilgili faaliyetle ilişkilendirilerek vergilendirilmektedir¹³ (bkz.Erkilet,1982;71;Karyağdı,1996;132).

Gelir Vergisi Kanununda (m.75/2-2) belirlenen dışlayıcı iki ölçütü aynı anda sağlamayan kar dağıtımları menkul sermaye iradı kapsamında kalmaktadır (bkz.Kaya,2016:59). Diğer bir deyişle, ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farkının dağıtılması veya ortağın kooperatifle yaptığı işlem düzeyi dikkate alınmadan ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farkının dağıtılması durumunda ortağın gelirinin iştirak kazancı olarak menkul sermaye iratları kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir (bkz.Karyağdı,1996;126,127). Kar paylarının vergilendirilmesinde geçerli olan gelir vergisi kuralları (m.22/3) gereğince elde edilen kazancın yarısı vergiden istisnadır. İstisna sonrası kalan tutarın Gelir Vergisi Kanununda belirlenen (m.86/1-1-c) sınırı aşması¹⁴ halinde, yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi ve genel kurallar çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir. İstisnadan yararlanıp yararlanmadığına bakılmaksızın dağıtılan kar paylarının tamamı üzerinden tevkifat yapılması gerekmekte, beyanname verilmesi gereken durumlarda yapılan tevkifatın tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir (m.22/3). Elde edilen kar payının yarısı üzerinden vergi hesaplanırken tevkifatın tamamının mahsubuna izin verilmesi, belirli düzeye kadar olan kar payları için vergi ödenmemesi hatta vergi iadesi alınması sonucunu doğurmaktadır.

Öte yandan 7061 sayılı Kanunla kooperatif ortağı düzeyinde yapılacak vergilendirmenin kuralları değiştirilmemiş olsa da kooperatif düzeyinde vergilendirme kurallarında yapılan değişiklikler ortak düzeyinde yapılacak vergilendirmeyi etkileyebilecektir. Bu noktada öncelikle irdelenmesi gereken, risturn istisnası kurallarının bazı kooperatifler için uygulanmayacak olması nedeniyle vergilendirilecek ortak gelir düzeyinin fiilen azalması veya tür değiştirmesi olasılığıdır. Ayrıca iştiraklerden ve iktisadi işletmeden elde edilerek ortaklara dağıtılan kazançlardan kar dağıtım aşamasında vergi tevkifatı yapılmamasının ortak vergi yükünü değiştirme olasılığı bulunmaktadır.

B. Ortağın Gelir Düzeyinin Düşmesi Yönündeki Olası Etkisi

Sadece ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farkı iktisadi işletme nezdinde vergilendirilen ve ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farkının vergi dışında kalması için ilave kurala tabi olmayan kooperatiflerin, risturn dağıtımını gerçekleştirmemesi mümkündür. Bu nedenle iktisadi işletme üzerinden vergilendirme yöntemi nedeniyle ortak içi işlemlerden doğan gelirlerin kooperatifçilik ilkeleri doğrultusunda ortaklara dağıtılmaması, dolayısıyla ortak geliri olarak vergilendirilmemesi olasılık dahilindedir. Sonuçta, ortak geliri açısından vergilendirme kuralı değişmemiş olsa da kooperatifleri vergilendirme kuralının değişmesi, fiilen ortak düzeyinde vergilendirilecek gelirin düzeyini düşürebilecektir.

Kooperatif düzeyinde vergilendirilmeyen kazancın ortak geliri olarak vergilendirilmemesi “en azından bir kez” vergilendirme kuralının ihlali anlamına gelmekte, beraberinde

¹³ Aksi yönde, Danıştay kararı için (bkz.Keyvanoğlu,2015:124); Ayrıca aksi yönde görüş için (bkz.Karadeniz,2007:87)

¹⁴ 2018 yılı gelirleri için 34.000 TL.

kooperatifleşmeyi teşvik amacının boyutlarını aşmaktadır. Kooperatifleşmeyi desteklemek amacıyla kooperatif ortağının vergi dışında tutulmasının yolu, diğer ortaklıklara ortak olanlara sağlanmayan avantajlardan kooperatif ortaklarının yararlandırılmasıdır. Bu nedenle kooperatifleri vergilendirmede yaygın yaklaşım, bu süreçte kooperatifi fiilen “yok” kabul ederek, kooperatif aracılığıyla elde edilen geliri ortağın “kendi faaliyetinin” geliri olarak kabul etmeye dayanmaktadır (bkz.Kaya,2016:45,46). Bu cümleden hareketle, hem kooperatif gelir gider farkını hem de buradan kaynaklanan ortağın gelirini vergi dışında tutmayı, kooperatifçiliği teşvikle izah etmek olanaklı değildir.

C. Ortağın Gelir Türünün Değişimi Yönündeki Olası Etkisi

Risturn istisnası koşullarının tüketim kooperatifleri dışında uygulanmayacak olması, ortak düzeyindeki vergilendirmeyi dolaylı olarak etkileyebilecektir. Risturn istisnasının hesaplanması aşamasında ortak payı ve nihayetinde toplam istisna düzeyi belirlenirken her bir ortağın katkısının dikkate alınması gerekmektedir. Ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farkı üzerinden iktisadi işletme aracılığıyla kurumlar vergisi ödeyen kooperatifleri ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farkını dağıtımında sınırlandıran herhangi bir vergisel kuralın olmaması ortak payının hesaplanması yöntemini, dolayısıyla ortağın gelirinin türünü etkileyebilecektir.

Kooperatiflerin ortak içi işlemlerden doğal gelir gider farklarını ortak katkısını esas alarak dağıtmaları halinde ortak açısından elde edilen gelir menkul sermaye iradı kapsamı dışında kalmaktadır. Menkul sermaye iradı kapsamına girmeyen bu gelirlerin kural olarak, ortağın varsa diğer faaliyet gelirleri ile vergilendirilmesi gerekmektedir. Kooperatifin ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farkını dağıtımına rağmen, ortağın katkısını esas almadan hesaplama yapması, elde eden ortak açısından bu geliri menkul sermaye iradına dönüştürmektedir. Risturn istisnasının kısıtlayıcı dağıtım kuralının uygulanmayacak olması, kooperatifleri gittikçe artan düzeyde ortakları açısından menkul sermaye iradı kapsamına giren kar payı dağıtımına yöneltebileceği değerlendirilmektedir.

D. Ortağın Gelirinin Vergi Yükünün Değişimi Yönündeki Olası Etkisi

Tam mükellef kurumlara iştirak nedeniyle elde edilen veya iktisadi işletmeden kooperatife aktarılan kar paylarının, ortaklara dağıtılması halinde vergisel açıdan sorun yaşanması ve ortaklarının vergi yükünün artması olasıdır. Vergi idaresinin görüşü, tam mükellef kurumlar tarafından kooperatiflere kar payı dağıtımında vergi tevkifatı yapılması, ancak bu kar paylarının kooperatif ortaklarına aktarılması aşamasında ayrıca tevkifat yapılmaması yönündedir. Ortağa dağıtılan bu kar payları ortak dışı işlemlerden kaynaklanıyor olması nedeniyle ortak açısından menkul sermaye iradidir. Ortağa dağıtılan ve menkul sermaye niteliğinde olan bu gelirin kar payı istisnasından yararlandırılmaması veya tevkifat yoluyla vergilendirilmemiş menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi olasılık dahilindedir.

1. Kar Payı İstisnasının Uygulanmama Olasılığı

Kar paylarının yarısının gelir vergisinden istisna edilmesinin koşulu (m.22/3), bu kar payı dağıtımının “tam mükellef kurum” tarafından yapılmasıdır. İlgili maddede sayma yoluyla belirleme yapıldığından, kooperatifler tarafından dağıtılan kar paylarının yarısının istisnadan yararlanması gerekmektedir. Ancak kooperatifler tarafından dağıtılan kar payları belirli koşullar altında menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Kurumlar vergisi açısından belirlenen kooperatifleri vergilendirme kuralları ile gelir vergisi açısından belirlenen ortak düzeyinde vergilendirme kuralları uyumludur (bkz.Kaya,2016:59). Gelir Vergisi Kanununda (75/2-2) menkul sermaye iradı olarak kabul edilen kooperatif kar payları, risturn istisnası kuralları ile uyumlu olarak üzerinden kurumlar vergisi ödenmiş kooperatif gelir gider farklarından kaynaklanmaktadır. Diğer bir deyişle, kurumlar vergisine tabi tutulmuş kooperatif kazançlarının

dağıtımını menkul sermaye iradı olarak sayılmaktadır. Kooperatif tarafından kural olarak üzerinden kurumlar vergisi ödenmiş ve ortağa dağıtımını esnasında tevkifata tabi tutulmuş kar paylarının bu istisnadan yararlanmasında herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Her ne kadar iştirak edilen kurum veya iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi ödenmiş ve kooperatife dağıtım aşamasında tevkifat yapılmış olsa da, kooperatif nezdinde kurumlar vergisi alınmamış olması, istisna uygulamasında yorum farklılıklarına neden olabilecektir.

2. Tevkifat Yapılmamış Menkul Sermaye İradı Elde Edildiğinin Kabulü Olasılığı

İştiraklerden veya iktisadi işletmeden kaynaklanarak ortaklara aktarılan kar payları ile ilgili ikinci tartışma konusu, kooperatife kar payı dağıtımını esnasında yapılan tevkifat ile ortağa dağıtılacak kar payının ilişkisidir. Vergi idaresinin düzenlemesi gereğince tevkifat yapılarak kooperatiflere aktarılan kar paylarının, kooperatif ortaklarına dağıtılması, tevkifata tabi değildir. Kar paylarının ortaklara dağıtımında vergi tevkifatı yapılmaması halinde sorun, ortak gelirinin tevkifata tabi tutulmamış menkul sermaye iradı olarak kabulünde yaşanacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerinden kar payı elde edenler elde ettikleri kar payları belirli bir sınırı geçtiğinde beyanname vermekte, yapılan tevkifatın tamamını mahsup olanağıyla birlikte ancak yüksek tutarda kar payı elde etmeleri halinde vergi ödemektedirler. Kooperatife dağıtım esnasında yapılan tevkifatın ortak kar payının vergilendirilmesi aşamasında dikkate alınmaması, daha önceki aşamalarda kurumlar vergisi ödenmiş kazançlardan kaynaklanan ve bir önceki aşamada dağıtımını esnasında tevkifata tabi tutulmuş olan kar paylarının, üzerinden tevkifat yapılmamış menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesine neden olabilecektir.

Bu durum, iştiraklerden elde edilerek ortaklara aktarılan kar paylarının tevkifata tabi tutulmamış menkul sermaye iratlarının beyan sınırı olarak belirlenen (m.86/1-1-d) oldukça düşük tutarı aşması¹⁵ halinde beyan edilmesini gerektirecek ve kooperatife kar payı dağıtımını esnasında yapılan tevkifat tutarından ortağa düşen payın, ortağın hesaplanan vergisinden mahsubunu engelleyecektir. Ayrıca bu yaklaşım, yüksek vergi yükü yaratması yanında, çok geniş bir kitlenin beyanname vermesine, bu ödevin bilinmemesi veya ihmali halinde ise cezai işlemlerle karşılaşılmasına neden olabilecek niteliktedir.

VI. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Türkiye’de öteden beri, kooperatiflerin, kooperatifçilik ilke ve amaçlarına uygun bir başka deyişle ortaklarıyla iş görmekten doğan gelir gider farkları üzerinden kural olarak kurumlar vergisi alınmamaktadır. 7061 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle 2018 yılından itibaren geçerli olmak üzere, kooperatifleri vergilendirme kuralları bu esas korunarak yeniden belirlenmiştir. İlgili değişiklik üç noktada toplanmaktadır. Birincisi, ortak dışı işlemlerin ilk defa kanun düzeyinde tanımlanması, ikincisi ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farklarının iktisadi işletme üzerinden vergilendirilmesi ve üçüncüsü risturn istisnasının tüketim kooperatifleri ile sınırlandırılmasıdır.

Öncelikle kooperatiflerin vergilendirilmesi noktasında en kritik unsur olan ortak dışı işlemlerin kanun düzeyinde tanımlanmış olması, daha öncesinde vergilerin belirliliği ve kanuniliği ilkeleri bakımından yapılan eleştirileri ortadan kaldıracak bir gelişmedir. Ancak yeni düzenlemenin vergi idaresinin öteden beri takip ettiği görüşü yansıtmaması nedeniyle, uygulamada esaslı bir değişiklik yaratması beklenmemelidir. Ayrıca düzenlemede ortak dışı işlem niteliğinde olmasına rağmen, kooperatiflerin tam mükellef kurumlara ve oluşturdukları iktisadi işletmelere iştirak etmesinin muafiyetlerini etkilemeyeceği belirlenmiştir. Tarım alanında faaliyet gösteren büyük üretici kooperatiflerinin artarak devam eden iştirak yatırımlarının desteklenmesi amacıyla getirildiği öngörülen düzenleme, kooperatifçilik ilke ve yöntemlerine uygunluğu bakımından değişik

¹⁵ 2018 yılı gelirleri için 1.800 TL.

değerlendirmeler gerektirse de, kurumların tam mükellef kurumlara iştirak nedeniyle elde ettiği kazançların kurumlar vergisinden koşulsuz olarak istisna edilmesi yönündeki genel uygulamayla uyumludur.

Yeni uygulamada dikkat çeken ikinci nokta, ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farkının kooperatif yerine oluşturduğu varsayılan iktisadi işletme üzerinden vergilendirilmesidir. Bu sayede ortak dışı işlem yapan kooperatiflerin muafiyetlerinin devamı temin edilmiştir. Yeni yöntemin, iktisadi işletmeler aracılığıyla sadece ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farklarının vergilendirilmesi amaçlandığından, eski uygulamadan kapsam bakımından temelde farklılık içermediği söylenebilir. Ancak, eski uygulamada risturn istisnası yoluyla ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farklarına sağlanan korumanın sınırlı olduğu ve koşullara bağlandığı dikkate alındığında yeni uygulamanın sağladığı vergi dışılığı düzeyinin daha yüksek olduğu saptanabilir. Bu yöntem, ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farklarının iktisadi işletmede yalıtılarak vergilendirilmesini, dolayısıyla ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farklarının mutlak olarak vergi dışılığını sağlamaktadır. Geliştirilen bu uygulama, tarım kredi kooperatiflerinin ortak dışı işlemlerinin vergilendirilmesinde öteden beri kullanılan yöntemin bir benzeridir. Özellikle, sınırlı ve istisnai olarak ortak dışı işlem yapan kooperatiflerin ağır vergi yüküyle karşılaşmasını önleyecek olması nedeniyle kooperatifçiliğin desteklenmesi bakımında önemli bir gelişme olarak değerlendirilmelidir.

Bu tercih, fiilen yeni bir kurumlar vergisi mükellefi ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca, iktisadi işletme üzerinden vergilendirme yapılacak olması, beraberinde kooperatif ve iktisadi işletmesi arasındaki ilişkinin vergisel açıdan düzenlenmesini gerektirmektedir. Bu bağlamda, ortak giderlerin kooperatif ile iktisadi işletmesi arasında dağıtım ve transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtım dikkat çeken sorun alanlarını oluşturmaktadır. Ortak giderlerin kooperatif ve iktisadi işletmesi arasında dağıtım için götürü yöntemler önerilebilir. Ancak, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtımını önlemeye yönelik Kurumlar Vergisi Kanunu kurallarının bu ilişkide uygulanması ilişkinin niteliği gereği güçlükler barındırmaktadır.

Değişikliğin üçüncü boyutu, risturn istisnasından yararlanacakların tüketim kooperatifleri ile sınırlandırılması, üretim ve kredi kooperatiflerinin kapsam dışına çıkarılmasıdır. Üretim ve kredi kooperatifleri açısından risturn istisnası uygulamasına, ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farklarının iktisadi işletme üzerinden vergilendirilecek olması nedeniyle “yersizliği” gerekçe gösterilerek son verilmiştir. Kooperatifin muafiyeti devam ederken sadece ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider farkının iktisadi işletme üzerinden vergilendirilmesi, ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farklarının vergi dışında kalması amacıyla kullanılan risturn istisnasına olan ihtiyacı görünüşte ortadan kaldırmaktadır. Kurumlar vergisi muafiyetini kaybeden kooperatifler açısından fonksiyon gören risturn istisnası, ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farklarını belirli şartlar dahilinde vergi dışına çıkartmaktadır. Risturn istisnası yoluyla vergi dışına çıkarılacak kooperatif gelir gider farkı belirlenirken, ortak içi işlemlerden doğan gelir gider farkı sınırına uyulması, hesaplamanın her bir ortağın kooperatif gelir gider farkına olan katkısı ile ortaklara dağıtılabılır gelir gider farkı üst sınırı dikkate alınarak yapılması ve nihayetinde ortağa dağıtım yapılmış veya yapılacak olmasının aranması gerekmektedir. Vergilendirme açısından önemli olan bu koşullar, kooperatifleri vergilendirme anlayışının özünü oluşturmakta ve beraberinde kooperatif seviyesinde vergilendirilmeyen gelir gider farklarından pay alan ortağın vergilendirilmesi esasını içermektedir. Üretim ve tüketim kooperatiflerinde risturn istisnasının bu kuralları aranmadan ortak içi işlem gelir gider farklarının kurumlar vergisi dışında tutulması vergi dışılığı “mutlaklaştırmakta” ve geçmiş uygulamaya nispetle kooperatif ve ortaklarının vergi dışılığının düzeyini arttırmaktadır.

Öte yandan risturn istisnası, sadece ortakları ile iş görmesine rağmen diğer muafiyet koşullarını ihlal eden kooperatiflerin ortak içi işlemlerinden doğan gelir gider farklarının kurumlar vergisi

kapsamında vergilendirilememesi bakımından koruyucu işlev görmektedir. Üretim ve kredi kooperatiflerinde risturn istisnasının kaldırılmış olması, gelir gider farklarının tamamı ortak içi işlemlerden doğan ancak, sermaye üzerinden kar veya yedek akçelerini dağıttığı veya yönetim kurulu üyelerine kazanç üzerinden hisse verdiği için muafiyeti ihlal eden kooperatiflerin muafiyeti ihlal düzeyiyle bağlantılı ve sınırlı vergilendirilmesinin dayanağını ortadan kaldırmakta, bu kooperatiflerin, kooperatifçilik ilkelerine uygun elde edilmiş gelir gider farklarının vergilendirilmesi tehlikesini doğurmaktadır.

Kanun değişikliği, kurumlar vergisi uygulaması ile sınırlı tutulmuş, ortakları vergilendirme kuralları değiştirilmemiştir. Ancak, kooperatif vergilendirmesinde geliştirilen yeni yaklaşım nedeniyle, vergilendirilecek ortak gelir düzeyinin ve bu gelirin gelir vergisi karşısındaki durumunun fiilen değişmesi olanak dahilindedir. Üretim ve kredi kooperatiflerinde, risturn istisnasının dağıtılabilir gelir gider farkı üzerinden hesaplanma ve ortaklara dağıtım yapılma kurallarının aranmayacak olması nedeniyle kooperatif düzeyinde vergilendirilmemiş gelir gider farklarının ortaklara gelir olarak ulaşmasının ve bu aşamada vergilendirilmesinin güvencesi kalmamıştır. Risturn istisnasının sağladığı vergi dışılığın yeni yöntemle koşulsuz olarak uygulanması nedeniyle kooperatif gelir gider farklarının, en azından bir kez ve ortak düzeyinde vergilendirilmesi anlamına gelen “tek aşamalı vergi” alınması ilkesinin gerçekleşmemesi olasılık dahilindedir. Sonuç olarak, ortaklara ulaşması mümkün olmadığı için kooperatif nezdinde vergilendirilmesi gereken gelirler nedeniyle kurumlar vergisi eksiği ve ortak düzeyinde vergilendirilmesi gerekirken ortağa dağıtılmadığı için vergilendirilmeyen gelirler nedeniyle gelir vergisi eksiği ortaya çıkacak, her iki vergi bakımından vergi matrahı olması gerekenden daha düşük düzeyde oluşacaktır. Ayrıca, risturn istisnasının ortağın kooperatif gelir gider farkına katkısı dikkate alınarak hesaplanması kuralı uygulanmayacağından, kooperatiflerin gelir vergisi uygulamasında menkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilen kar payı niteliğinde kazanç dağıtımları yaygınlaşabilecektir.

Kooperatiflerin iştirak ettiği tam mükellef kurumlardan veya iktisadi işletmelerinden elde ettiği iştirak kazançlarını ortaklarına dağıtması halinde, bir önceki aşamada kooperatife dağıtım esnasında yapılan kar payı tevkifatı ile ortak kar payı arasında bağlantı kurulmaması ortaklar açısından sorunlara neden olabilecektir. Kooperatife kar dağıtımını nedeniyle yapılan tevkifatın, ortaklara dağıtılan kar payıyla ilişkisinin kurulmaması, daha önceki aşamalarda fiilen kurumlar vergisi ödenmiş ve tevkifat yapılmış bir kar payı dağıtımını nedeniyle ortakların tevkifat yapılmamış menkul sermaye iratlarının kurallarına göre vergilendirilmesini gerektirecektir. Bu durum, ortakların daha düşük tutarlar için beyanname vermesini ve daha yüksek vergi yüküyle karşılaşmasını gerektirecektir. Ayrıca, bilinmemesi veya ihmali mümkün görülen bu ödevin sağlıklı yerine getirilmemesi cezai işlemlerde artış yaratabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akyol, Muhammed (2004), “Kooperatiflerde Gelir Gider Farkının Geri Dönüşümü (Risturn)”, **Mali Çözüm**, S:69, s:253-258.
- Arpacı, A.Ömer (2004), “Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve İstisnası-II”, **Yaklaşım**, Y:12,S:135, s:129-134
- Aydemir, İsa (2011), “Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Kooperatiflerle İlgili Muafiyete İlişkin Hükümlerin Anayasa’ya Aykırılığı Sorunu”, **Yaklaşım**, Y:19, S:218, s:280-283
- Aydemir, İsa (2013), “Danıştay İçtihatları Işığında Kurumlar Vergisi Kanununda Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyeti”, **Vergi Dünyası**, S:380, s:168-177
- Bahtiyar, Mustafa (2004), “Kooperatiflerin Ortak Dışı İşlemlerinin Vergi Muafiyetine Etkisi”, **Yaklaşım**, Y:12, S:134, s:223-224

- Bıyık, Recep; Kıratlı, Aydın (2006), **Vergi Teşvik ve Korumaları**, Yaklaşım, 3. Baskı, Ankara
- Dündar, Mustafa (2018), “Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve İktisadi İşletme Uygulaması”, http://aydinsmmmo.org.tr/new/web_panel/ckfinder/files/files/Duyuru/kooperatif_iktisadi%20isletme_gorus_08012018.pdf (15.10.2018)
- Doğrusöz, Bumin (2006), “Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinde Üst Birlik Şartı Aranmaz”, **Yaklaşım**, S:167, s:50-52.
- Ekesan, Nur (2013), “Kooperatif Arsasının Satışı ve Arsa Değerinin Ortaklara Dağıtılmasında Vergilendirme”, **Yaklaşım**, Y:21, S:247, s:97-100
- Englebrecht, T.D.;Cantrell, B.L. (1982), “A Review and Analysis of the Tax Effects of Distributions Affecting Cooperatives And Their Patrons”, **Taxes- The Tax Magazine**, S:60, s:558-566.
- Erkilet, Şaban (1982), **Kooperatiflerin Vergilendirilmesi ve Vergi Sorunları**. Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, Ankara.
- Gençyürek, Levent (2006), “Kat Karşılığı İnşaat Yapan Konut Kooperatiflerinin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sıkıntı”, **Yaklaşım**, Y:14, S:157, s:46-49
- Gür, M. Fatih (2013), “Kooperatif Artıklarının Üyelere Dağıtılmasının Vergisel Yükümlülüğü”, **Yaklaşım**, Y:21, S:246, s:56-60
- İnce, Eyüp (2018), “Kooperatiflerde Ortak Dışı İşlemler ve Yeni Kurumlar Vergisi Mükellefi: Kooperatiflere Bağlı İktisadi İşletmeler”, **Vergi Sorunları**, S:353, s:59-65
- Kalkınoğlu, Mehmet (2004),” Kooperatiflerin Vergisel Kimliği”, **Yaklaşım**, Y:12, S:141, s:67-72
- Karadeniz, Salim (1987), “Kooperatiflerde Risturnlar ve Risturn İstisnası Uygulaması (I)”,**Vergi Dünyası**, S:68, s:34-44.
- Karadeniz, Salim (2007), “Kooperatiflerde Risturn İstisnası”, **Yaklaşım**, Y:15, S:178, s:84-87
- Karyağdı, Nazmi (1996), “Kooperatiflerin Dağıttıkları Risturnlar ve Kar Paylarının Elde Edenler Yönünden Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S:176, s:121-135.
- Karyağdı, Nazmi; Karyağdı, Müjgan (2001), **Kooperatiflerin Vergilendirilmesi**, Türmob Yayınları, 167, Ankara
- Kaya, Ufuk (2016), “Türkiye’de Kooperatif Gelir Gider Farklarının Vergilendirilmesi”, **Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi**, C:51, S:1, s:44-63.
- Kayrak, Metin (2000), “Kooperatiflerde Gelir-Gider Farkının Dağıtımı ve Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Y:8, S:87, s:87-93
- Kelecioğlu, M. Aykut (2006), “Yeni Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısına Göre Kooperatiflerde Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulaması”, **Yaklaşım**, Y:14, S:160, s:68-72
- Keskin, K.Serkan (2018), “7061 sayılı Kanunla Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetine İlişkin ‘ortak Dışı İşlemler’ Yönünden Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Raporu**, s:224, s:9-23
- Keyvanoğlu, Zafer (2015), “Kooperatifler ve Kooperatif ortakları Açısından Risturn İstisnası: Açıklamalar ve Örnekler”, **Vergi Dünyası**, S:402, s:120-127
- Kızılot, Şükrü (2000), **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**. C.1,YaklaşımYayınları, Ankara.
- Knight, Ray.A.;Knight, Lee G. (1988), “The Most Controversial Aspect In the Taxation of Cooperatives: What Is Patronage-Sourced Income”,**Taxes- The Tax Magazine**,S:66, s:176-184.

Koç, Selman (2006), “Kooperatiflerin Vergilendirme Rejimi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası**, S:293, s:74-79

Maç, Mehmet (1996), **Güncel Kurumlar Vergisi**, Denet Yayınları, İstanbul

Maç, Mehmet; Jamali, Hande (2002), “Amacına Ulaşmış Yapı Kooperatiflerinin Tasfiyesi Sonucu Ortaklara Dağıtılan Artık Değerlerin Vergisel Durumu”, **Yaklaşım**, Y:10, S:113, s:50-57

Magill, Roswell (1958-1959), “The Exemption of Cooperatives From Income Taxation”, **Tax Executive**, S:11, s:297-313.

Mülayim, Z.Gökalp (1999), **Kooperatifçilik**. Yetkin Yayınları, Ankara.

Özbalcı, Yılmaz (2002), **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Oluş Yayıncılık, Ankara.

Pollack, Mark B. (1966), “Taxation of Co-operatives: A Tentative Explanation of A Problem in Semantics”, **Wis. Law Rev.**,s:930-941.

Reynolds, Clayton S. (2004-2005), “Patronage-Sourced Income: An expanding Universe”, **Tax Lawyer**, S:58/2, s:479-508.

Sönmez, Erdal; Ayaz, Garip (1997), “Kooperatiflerde Özellik Arzeden Ortak Dışı İşlemlerin Vergisel Boyutu”, **Vergi Dünyası**, S:189, s:101-111.

Şenses, Nevzat (2016), “Tasfiye Halindeki Kooperatife ait Taşınmazın Üçüncü Kişilere Satılmasının Vergisel Sonuçları”, **Yaklaşım**, Y:24, S:286, s:81-84

Şenyüz, Doğan (2007), **Açıklamalı ve Yorumlu Kurumlar Vergisi Kanunu**. Yaklaşım. Ankara.

Tan, Taner (2013), “Kooperatif Muafiyetine İlişkin Bazı Tartışmalı Konular”, **Vergi Sorunları**, S:303, s:131-138

United States Dept. Of Agriculture (1995), **Cooperative Financing and Taxation**, Cooperative Information Report 1, Section 9,

Vural, İrfan (2006), “Kooperatiflerin Üst Kuruluşlara Ortak Olmalarının Vergi Muafiyetlerine Etkisi”, **Yaklaşım**, Y:14, S:160, s:117-121

Yıldız, A.Murat (2006), “Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyetinin Kapsamı Daralıyor”, **Yaklaşım**, Y:14,S:158, s:166-171

Yıldız, A.Murat; Vural, İrfan (2018), **2017 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**. ASMMO, Ankara.

Yılmaz, S.; Dorukkaya Ş.;Şükürer, S. (1985), “Kooperatiflerde Risturn İstisnası”, **Vergi Dünyası**, S:52,s:53-68.

Zivan, Jerome A. (1971), “Need for Reform in Taxation of Agricultural Cooperatives”, **Georgia Law Review**,S:5, s:529-538.