



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ.

**TÜRKİYE'DE KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ
VE ESKİŞEHİR UYGULAMASI**

(Yüksek Lisans Tezi)

Zübeyir ÖZGÜR /

ESKİŞEHİR - 1991

Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Merkez Kütüphane

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR VIII

GİRİS 1

BİRİNCİ BÖLÜM

<u>I- KOOPERATİF KAVRAMI VE KOOPERATİFÇİLİK</u>	3
A. Kooperatif Kavramı	3
B. Kooperatifçilik ve İlkeleri	8
1- Serbest Giriş İlkesi (Açık Kapı İlkesi)	10
2- Demokratik Yönetim İlkesi	11
3- Müsbet Gelir Artığını Geriye Ödeme	11
4- Sermayeye Sınırlı Faiz Verme İlkesi	12
5- İşbirliği İlkesi	13
6- Eğitimin Geliştirilmesi İlkesi	14
C. Kooperatiflerin Üst Örgütlenmeleri	14
1- Üst Örgütlenmenin Tanımı	14
2- Üst Örgütlenme Çeşitleri	15

3- 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'na Göre Üst Örgütlenme	16
a) Kooperatif Birlikleri	16
b) Kooperatifler Merkez Birlikleri	16
c) Türkiye Millî Kooperatifler Birliği ..	17
4- Üst Örgütlenme Nedenleri	17
<u>II- KOOPERATİFLERİN SINIFLANDIRILMASI</u>	21
A. Kooperatiflerin Sınıflandırılmasında Çeşitli Yaklaşımlar	21
B. Kooperatiflerin Sınıflandırılmasında Mantıki (Geleneksel) Yaklaşım	23
1- Üretim Kooperatifleri	23
2- Kredi Kooperatifleri	25
3- Tüketim Kooperatifleri	26
<u>III- KOOPERATİFLERİN EKONOMİK KALKINMADAKİ ROLÜ</u> ..	27
A. Ekonomik Kalkınma ve Azgelişmişlik	27
B. Azgelişmiş Ülkelerde Kooperatiflerin Rolü ..	31
1- Ekonomik Kalkınma ve Kooperatifçilik ...	31
2- Azgelişmiş Ülke Sorunlarına Kooperatifçi Yaklaşımlar	32
a) Kooperatifçi Yaklaşımlardan Yararlanacak Olan Gruplar ve Sorunları	32
i) Ücretli İşçilerin Kargılastığı Sorunlar ve Kooperatifçilik	33
ii) Bağımsız İşçilerin Kargılastığı Sorunlar ve Kooperatifçilik	34

C. Kooperatiflerin Yararları	37
<u>IV- TÜRKİYE'DEKİ VE ESKİŞEHİR'DEKİ KOOPERATİFLERİN</u> SAYISAL İNCELEMESİ	38
A. Türkiye'deki Kooperatiflerin Sayısal İncelemesi	38
1- Kooperatiflerin Yıllar İtibariyle Sayıla- rının İncelenmesi	38
2- Kooperatiflerin Sayılarındaki Artış ve Kooperatiflerin Nisbi Dağılımı	43
B. Eskişehir'deki Kooperatiflerin Sayısal İnce- lemesi	48
1- Kooperatiflerin Yıllar İtibariyle Sayıla- rının İncelenmesi	48
2- Kooperatiflerin Sayılarındaki Artış ve Kooperatiflerin Nisbi Dağılımı	48

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

A. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti	51
B. Kooperatif Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi .	53
1- Kooperatif Faaliyetleri ve Sınıflandırılması	53
2- Ortaklarla Yapılan Faaliyetlerin Vergilendi- rilmesi	56
a) Ana Sözleşmede Yazılı Faaliyetlerin Ver- gilendirilmesi	56
b) Ana Sözleşmede Yazılı Olmayan Faaliyetle- rin Vergilendirilmesi	61

3- Ortak Olmayan Kişilerle Yapılan Faaliyetlerin Vergilendirilmesi	62
a) Ana Sözleşmede Yazılı Kişilerle Yapılan Faaliyetlerin Vergilendirilmesi	62
b) Ana Sözleşmede Yazılı Olmayan Faaliyetlerin Vergilendirilmesi	65
i) Gayrimenkul Satışı	65
ii) Faiz Geliri Elde Etme	68
iii) Kira Geliri Elde Etme	68

II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NUNDA VE KOOPERATİFLER

KANUNU'NUNDA KOOPERATİFLERE TANINAN VERGİ MUA-

FIYETİ İLE İSTİSNALAR

A. Kooperatiflere Tanınan Muafiyet ve İstisnaların Önemi	70
1- Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyeti ve İstisnaların Nedenleri	70
2- Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyeti ve İstisna Modelinin İlkeleri	73
B. Kooperatiflere Tanınan Kurumlar Vergisi Muafiyeti	75
1- Kanun Hükmü	75
2- Kooperatif Muafiyetinin Şartları	76
a) Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtmak	77

b) Yönetim Kuruluna Kazanç Üzerinden Hisse Verilmesi	79
c) Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılması .	81
d) Ortaklarla İş Görülmesi	81
e) Kurulmuş Bulunan Bir Üst Kuruluşa Girişmesi	83
3- Kooperatif Muafiyeti ile İlgili Özel Durumlar	83
a) Deneme İşlemleri	83
b) Çaresizlik İşlemleri	84
c) İştirak İşlemleri	84
C. Kooperatiflere Tanınan Kurumlar Vergisi İstisnası	86
1- Risturn İstisnası	86
a) Kanun Hükmi	86
b) Risturn İstisnasının Kapsamı ve Yararlanacak Kooperatifler	87
c) Risturnun Tesbiti ve Dağıtımı	92
a. Tüketim Kooperatiflerinde	92
b. Üretim Kooperatiflerinde	94
c. Kredi Kooperatiflerinde	94
d. Risturn İstisnası ile İlgili Durumlar	95
i) Risturn İstisnasının Uygulanacağı Dönem	95
ii) Vergiden Muaf Kooperatiflerde ...	95
iii) İdare Gelirleri ile İlgili İstisna	95

D. Kurumlar Vergisinde Kooperatiflerinde Yararlanacağı Diğer İstisnalar	96
E. Kooperatifler Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Muafiyeti ve İstisnalar	96
<u>III- KOOPERATİFLERDE KURUM KAZANCININ TESPİTİ VE OLUMLU GELİR-GİDER FARKI İLE KÂRIN DAĞITIMI</u>	98
A. Kurum Kazancı ve Özelliği	98
B. Bilanço Esasına Göre Kurum Kazancının Tesbiti	100
C. İndirilecek Giderler	101
D. Kurumlar Vergisi Matrahının Tesbitinde Gider Kabul Edilmeyen İndirimler	102
E. İndirilecek Gelirler	102
F. Yedek Akçe ve Fon Ayrımı	102
1- Yedek Akçe Ayrımı	102
2- Fon Ayrımı	105
G. Olumlu Gelir-Gider Farkı ile Kârın Dağıtımı ..	109
H. Kurumlar Vergisi Matrahının Tesbitinde Özel Durumlar	113
1- Ortalama Kâr Haddi ve Kooperatifler	113
2- Zirai Faaliyette Bulunma	118
I. Kurumlar Vergisi ile Fonların Hesaplanması ...	119
<u>IV- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA KOOPERATİFLERİN SONA ERMESİ</u>	119

A. Sona Erme ve Sona Erme Şekilleri	119
B. Tasfiye	120
C. Birleşme	123
D. Hukuki Statü Değişirme	125
<u>V- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ DIŞINDA KALAN VER-</u>	
<u>Gİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU</u>	127
A. Gelir Vergisi Kanunu	127
B. Katma Değer Vergisi Kanunu	131
C. Vergi Usul Kanunu	132
D. Diğer Vergi Kanunları	132

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

<u>I- ESKİŞEHİR'DE KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE</u>	
<u>KARŞILAŞTIKLARI SORUNLARIN TESPİTİNE YÖNELİK OLARAK</u>	
<u>ANKET VE MÜLAKAT ÇALIŞMASI</u>	134
A. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve İzlenen Yöntem .	134
B. Kooperatif Türleri İtibariyle Karşılaştıkları	
Vergilendirme Sorunları	137
1- Tüketim-Satış Kooperatifleri	137
2- Konut-Yapı Kooperatifleri	141
3- Nakliye Kooperatifleri	145
4- Zirai Alanda Faaliyet Gösteren Bir Koopera-	
tifin İncelenmesi	146

S O N U Ç	146
K A Y N A K L A R	i
E K L E R	vii

K I S A L T M A L A R

ICA	: Uluslararası Kooperatif Birliği
Bkz	: Bakınız
S	: Sayı
s	: Sayfa
Çev.	: Çeviren
TKK	: Türk Kooperatif Kurumu
Türk-İş	: Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu
a.g.e.	: Adı geçen eser.
a.g.t.	: Adı geçen tercüme
a.g.m.	: Adı geçen makale
vd.	: Ve diğerleri
No:	: Numara

G İ R İ Ş

Çalışmamızda kooperatiflerin vergi kanunları karşısındaki durumunun incelenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmamız Giriş ve Sonuç dışında üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci Bölümde, kooperatiflerin ve kooperatifçiliğin genel esasları, amaçları, kooperatiflerin az gelişmiş ülkelerdeki rolü, yararları ve kooperatifleri düzenleyen yasalarla, Türkiye'de ve Eskişehir'deki kooperatiflerin rakamsal bir incelemesini yapmış bulunmaktayız.

İkinci Bölümde ise, kooperatiflerin vergilendirilmelerini incelemiş bulunmaktayız. Bu bölümde ağırlığı Kurumlar Vergisi'ne vermiş bulunmaktayız. Bunun nedeni ise kooperatiflerin gelirleri üzerinden ödedikleri vergilerin kooperatifleri ekonomik ve hukuken önemli bir şekilde etkilemesidir.

Üçüncü Bölümde, kooperatiflerin vergilendirilmesinde uygulamada karşılaştıkları sorunları incelemiş bulunmaktayız. Bu bölümde ikinci bölümde incelediğimiz konuların uygulama karşısındaki durumunu test etmeye çalıştık.

B İ R İ N G İ B Ö L Ü M

I- KOOPERATİF KAVRAMI VE KOOPERATİFCİLİK

A. Kooperatif Kavramı

Dilimizde kullanılan "kooperatif" sözcüğü Latince asıllıdır. Latince'de birlikte çalışma, beraberce imal etme, müsterek olarak yapma anlamına gelen "Co-operatio"dan gelmektedir (1). Latince'de "opus" iş anlamındadır. Opara'ri çalışmak anlamında dır. "Co" ise birlikte anlamına gelmektedir. "Co-operatio", Fransıca veya İngilizce şekli ile Co-operation dilimize "kooperatif" olarak girmiştir (2).

(1) SAĞOL Ragıp, Kooperatif Nedir?, Ankara, 1966, s.13.

(2) HAZAR Nurettin, "Kooperatif Kelimesinin Anlamı ve Çeşitli Dillerdeki Karşılıkları", Karınca Kooperatif Postası, S.362, 1967, Şubat, s.3-5.

Litaretürde çok sayıda kooperatif tanımları yapılmıştır (3). Biz burada bu tanımların hepsini incelemeyeceğiz. Bu tanımları incelemek başlı başına bir çalışma konusu olacak boyuttadır. Bununla beraber 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'ndeki Kooperatif tanımını ve bu tanımın yapılmasında istifade edilen tanımları incelemeye çalışacağız.

Ülkemizde kooperatifçilik üzerine yaptıkları incelemeleri ile dikkati çekmiş otoritelerin birisi Profesör Doktor Gerhard KESSLER'dir. KESSLER, 1933 yılında ülkemize gelmiştir. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'nde dersler vermiş ve araştırmalarda bulunmuştur. Kooperatifçilik lite-

-
- (3) Çeşitli tanımlar için bkz; Uluslararası Çalışma Örgütü, (Çev.UZEL Haluk, UZEL Celal), Az gelişmiş Ülkelerin Ekonomik ve Toplumsal Kalkınmasında Kooperatiflerin Rolü. Cenevre 1964, Ankara, 1977, .1. KASAPÖĞLU Fatin, Tüketim Kooperatifleri ve Birlikleri İçin Muhasebe Klavuzu, Türk-İş Yayınları, No:153, Ankara, 1983., s.4, GERAY Cevat, TAN Ayhan, DUYMAZ İsmail, TARAKLI Duran, ÇALOĞLU Oktay, VARGI Sinan, Kooperatifçilik Temel Bilgileri, 2. Baskı, Türk-İş Yayınları no:165, Ankara, 1986, s.13, FİNDİKOĞLU Fahri, Türkiye'de Kooperatifçilik Tatbiki Sosyoloji Denemesi, İstanbul Üniversitesi Yayınları, no:537, İstanbul, 1953, s.54 vd., HIRSCFELD Andre (Çev.PASTANOĞLU Harun), Yabancı Gözüyle Türk Kooperatifçilik Mevzuatı, VII. Türk Kooperatifçilik Kongresi Tebliğleri, TKK yayınları. Ankara 1970, s.II-(1-61), FAUCHERE Henry (Çev. SÖZERİ Selahattin), Kooperatif, TKK. Yayın No:11, Ankara 1951, s.9-23.

ratüründe yeni konuların işlenmesine, Batı Avrupa Kooperatiflerinin çeşitli yaklaşımlarının ülkemiz uygulamasına aktarılmasında katkısı olan KESSLER, 1942 yılında ülkemizden ayrılmıştır (4). KESSLER'e göre Kooperatif "üyesine üretim veya tüketime yönelik hususlarda yardım etmek amacı ile, kendi zati müşterek işletmeleri etrafında çalışmak için insanların serbestçe iktisaden birleşme ve bir araya gelmesi" (5) dir.

Kooperatifçilik konusunda bir uygulamacı olarak Maurice COLOMBAIN'e de değinmek istiyoruz. COLOMBAIN 1949 yılında ülkemize gelmiştir. 1949'dan önce Uluslararası Çalışma Teşkilatı Kooperatifçilik Servisin'de müdürlük yapan COLOMBAIN'e ülkemiz kooperatifleri ve kooperatifçileri çok şey borçludur, COLOMBAIN, ülkemiz kooperatifçilik hareketinin tüm olarak işleyişini yerinde incelemek ve sistemi düzeltmek için bir teklif hazırlamak ile görevlendirilmiştir (6).

Uluslararası bir şahsiyet olan COLOMBIAN aynı zamanda "kooperatif sosyolojisi zihniyetini ve ahlakını taşıyan "nadir" kooperatifçilerden biridir (7). Ülkemizin güney ve batı bölgeleri ile Bursa, İstanbul yörelerindeki kooperatif-

(4) FİNDİKOĞLU, a.g.e., s.301.

(5) KESSLER Gerhard (Çev.Ziyaeddin FİNDİKOĞLU), Kooperatifçilik, İstanbul, 1940, s.3.

(6) HIRSCHFELD, a.g.t., s.II-20.

(7) FİNDİKOĞLU, a.g.e., s.269,262. dipnot.

tarafından incelemiştir. İncelemelerini de bir raporla ve Kooperatifler Kanunu tasarıya ile ilgili yerlere sunmuştur (8). COLOMBAIN'ın hazırladığı kanun tasarıya 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nunun özetini almak daha sonra üzerinde incelemelerde bulunularak kanun tasarıya hazırlanmış ve meclise sunulmuştur. Bu tasarıya en önemli özelliği kooperatifleri şirket kavramına dışına çıkartarak ona sosyolojik bir anlam yüklemesidir. COLOMBAIN'e göre kooperatif "aynî, iktisadî sorunlarla mücadele eden, hak ve yükümlülüklerini eşitlik esasına göre bir araya getiren kimselerin bir veya bir kaç iktisadî ve manevî menfaatleri için devrettikleri teğebbüf idare ederek adı geçen sorunları gidermek maksadıyla değişebilecek sayıdaki şahısların biraraya gelmesinden meydana gelen bir teşkilât" (9) dir.

COLOMBAIN'e göre kooperatif, insanların oluşturduğu bir teşkilât olup insanlardan farklı, müstakil bir varlığı vardır. Kooperatifte insanlar eşit olarak bir araya gelirler. Amaç "iktisadî"lik olmakla beraber ortaklarının manevî ihtiyaçlarını da gidermek olabilir. Kooperatiflerde belirli "iktisadî zorluk" ları olan insanlar işbirliği esasına göre biraraya gelirler.

(8) FİNDİKOĞLU, s.g.e., s.269.

(9) COLOMBAIN Maurice, Kooperatifler Kanun Tasarısı, TKK. yayınları no:9, Ankara, 1950, s.16.

Ülkemizde 24 Nisan 1969 tarihinde 1163 kanun numarası ile kabul edilen "Kooperatifler Kanunu" 10 Mayıs 1969 tarihinde 13397 numaralı Resmî Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun temel özelliği ülkemizde ilk kez kooperatifleri tek bir çatı altında toplamaya çalışmasında ve kooperatifleri ilk kez girket sınırları dışına çıkararak ona müstakil bir nitelik kazandırmasındadır (10).

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nda yer alan tanıma göre kooperatifler, tüzel kişiliği 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 huku tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değerli sermayeli teşekkül" dir (Kooperatifler Kanunu 16 maddesi).

Bu tanımdan kooperatiflerin şu unsurlarını belirleyebiliriz:

- Sermayenin hakimiyet aracı şeklinde kullanılamaması;
- Giriş çıkışın serbest olması ve böylelikle, iktisadi yeni ayırtılabilirliklerle, belirli kişilerin ve grupların zarara uğratılmasına imkan verilmemesi; fakat giriş ve çıkıştaki ser-

(10) Her ne kadar ülkemiz yasalarına "kooperatif" kelimesi 1924 yılında girilmişse de kooperatife gerçek anlamında bir değer verilmesi 1163 sayılı Kanunla olmuştur. Bks. HAZAR, a.g.m., s.4.

bestliğin de kooperatifin varlığını tehlikeye düşürmeyecek şekilde sınırlandırarak, sağlanmış olması;

- Kooperatifin sadece ortaklarının menfaati için kurulmuş bulunması sebebi ile ortak dışı işlemlere imkân bırakılmaması, böylelikle, kooperatifin bir ticaret ortaklığı (-şirketi) olarak kullanılmasının engellenmesi;

- Dayanışma ve karşılıklı yardım ilkelerinin hiç fe-
da edilmemesi;

- İktisadî güçsüzlük ve sayıflığın aşılması gayesi-
nin bu planda tutulması (11).

B. Kooperatifçilik ve İlkeleri

XIX. yüzyılda (1844 yılında) İngiltere'de Manchester'-
da küçük bir sanayi kasabasında (ROCHDALE'de), 28 işçinin
28 lire vererek kurdukları kooperatif, ilkeleri ve yapısı
ile günümüz kooperatiflerinin ve kooperatifçiliğinin temel
yapısına sağlamaktadır. Temelini bu ROCHDALE hareketinden
alan kooperatifçilik, kooperatifi kurma ve işletmek anlama-
na taşınmaktadır. Kooperatifçilik bir zihniyet ürünüdür.
Kooperatifçilik zihniyetini kooperasyon iktisadî akımından
 alır. Kooperasyon XIX. yüzyılda komünizmin ve liberalizmin
 yanında onlara bir alternatif olarak ortaya çıkan iktisadî
 düşüncedir. İlmî temelleri olan bu düşünce liberalizmin

(11) TEKİNALP Ünal, (POROY Reha, ÇAMOĞLU Ersin), Ortaklık-
 lar Hukuku, İstanbul, 1976, C.2, s.328.

"ferdiyetçiliğini ve iktisadi hürriyet prensibini, komünizmin sosyal adalet ve eşitlik prensipleri" (12) ile birleştirilen bir düşüncedir.

Komünizmin ve liberalizmin sentezi olan kooperasyon zümreyi ile kurulan teşekküllere Kooperatif denir. İktisadi düşüncesi senteze dayanan kooperatif'in buna dayanarak iki ögesi bulunmaktadır. Bu ögeler dernek ve işletme olmaktadır. Kooperatiflerde dernek ögesini insanların birleşerek bir araya gelmeleri oluşturmaktadır. İşletme ögesini de ortak amaç gerçekleştirme için gerekli sermayenin araç-gerecinin toplandıktan sonra belirli bir organizasyon dahilinde üretimin gerçekleştirilmesi oluşturmaktadır (13),

1967 yılında Uluslararası Kooperatifçilik Kongresinde benimsenen (14) ve Uluslararası Kooperatif Birliği'nin (ICA) kuralları (15) arasında kabul edilen kooperatifçilik ilkeleri kooperatifçilik öğelerinin temelini oluşturmaktadır. Bu ilkeler; serbest giriş, demokratik yönetim, müsbet gelir artığını geriye ödemeye (Bistum dağıtım), sermayeye sanarlı faiz verme, işbirliği ve eğittir.

(12) TTK, Kooperatifçilik Temel Bilgileri, FUNDIKOĞLU Ziyaettin, "Kooperatifçiliğin Ekonomik ve Sosyal Temelleri", TTK Yayınları, no:17, Ankara, 1968, s.1. (1-47).

(13) VARGİL, ve diğerleri, a.g.e., s.14 vd.

(14) GÖKNER Süleyman, Türk Kooperatifçilik Hareketi, Ankara, 1975, s.17 vd.

(15) Uluslararası Kooperatif Birliği (ICA)'nin kurallarının tam metni için bkz. Kooperatif Dünyası, 1986, Nisan, S.181, s.13-18.

Şimdi bu ilkeleri kısaca açıklayalım.

1- Serbest Giriş İlkesi (Açık Kapı İlkesi)

İGA'nın yasasında "Üyelerde aranan vasıflar" matla-
bana taşıyan 8. maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendi;
"Bir kooperatif toplumunun üyeleri gönüllü ve suni kısıtla-
malara veya sosyal, siyasi, ırk ve din gibi ayrımlara tabi
tutulmaksızın üyelik sorumluluğunu taşımaya istekli olmalıdır"
şeklinde dir.

Literatürde bu ilkeye "gönüllü ortaklık" (16) da de-
nilmektedir. Kooperatiflerin başarıya ulaşması ancak koope-
ratifçiliğe inanan insanların kooperatiflere girmesiyle ola-
bilir. Kooperatiflere zorla üye olmak kooperatifleri başarı-
lı kılmaz.

Kooperatiflere giriş, gâkiş serbest olduğundan koope-
ratiflerin sermayeleri de değişmektedir. Kooperatif Kanunu'
nın "..... değişir ortaklık ve değişir sermayeli"
(Kooperatifler kanunu mad.1) ifadesiyle kabul edilen bu il-
keye göre kooperatiflerin sermayelerinin artırılması ya da
azaltılmasında özel prosedürler bulunmamaktadır. Oysa tica-
ret şirketlerinde sermayede ki değişimler özel prosedürlere
bağlıdır.

(16) UZEL Celal, KALEA Kadir, SEÇER Kazım, ARMAN Şimşek, ER-
GÜDEN Yıldırım, Kooperatifçilik Bilgisi, TKK Yayınları
no:40, Ankara, 1979, s.5 vd.

2- Demokratik Yönetim İlkesi

İGA'nın yasasında ki 8. maddenin ikinci fıkrasının ikinci bendi; "Kooperatifler toplumları demokratik kuruluşlardır. Faaliyetleri üyeler tarafından seçilen veya üyelerinde mutabık kaldıkları bir şekilde tayin edilen kişiler tarafından yürütülür. Asil üyeler de diğerleriyle aynı oy verme haklarından (bir üye-bir oy) ve topluma etkileyecek kararlara katılmadan yararlanmaz. Yönetim, demokratik bir temele dayanan uygun bir şekilde yürütülür." şeklindedir. Bu bend hükümlere göre kooperatiflerin demokratik bir şekilde yönetileceği aşiktir. Bu ilke ayrıca serbest giriş ilkesini de tamamlayıcı niteliktedir.

3- Mühbet Gelir Artışını Geriye Ödeme (Ristara Dağıtım)

Kooperatif faaliyetlerinden elde edilen gelir fazlası veya tasarruflar, doğrudan doğruya kooperatifin üyelerine sât olup bir üyenin diğerine aleyhine fazla kazanç sağlamasını önleyecek şekilde dağıtılmalıdır.

Dağıtımın usul yapılacağı İGA Yasasının 8. maddesi'ndeki dördüncü bendinde şu şekilde hükme bağlanmıştır;

- Üyelerin dağıtım için karar alması gerekir.
- Kooperatif "işlerinin geliştirilmesi için bir meblağ" ayrılarak
 - "Kollektif hizmetler" için bir meblağ ayrılarak
 - Üyelerin kooperatifle yaptıkları "iş hacmi" gözönünde tutularak dağıtım yapılır.

Kooperatiflerde şirketlerden farklı olarak gelir artışı üyelerin kooperatiflere yaptıkları iş hacmine göre dağıtılır. Halbuki şirketlerde dağıtım esas olan unsur ortağın sermaye miktarıdır. Kooperatifler şirketlerden farklı olarak bazı "kooperatif hizmetler"i de yerine getirirler. Bu hizmetlere eğitim, sağlık hizmeti, kreş açılmasını ve işletilmesini örnek olarak verebiliriz. İşte, bu tür hizmetlerin ifası için gelir artışıının dağıtımından önce pay ayrılır.

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'muzda risturn dağıtımına üç temel şartı bulunmaktadır. Bunlar; risturn dağıtılmayacağı yönünde ana sözleşmede bir hükmün bulunmaması, risturn alacak ortağın kooperatifle musmele de bulunması ve kooperatifin müsbet gelir elde etmesidir (Kooperatifler kanunu mad.30). İşte bu temel şartlar gerçekleştirildiği takdirde kooperatif risturn dağıtımına gidebilir.

4- Sermayeye Sınırlı Faiz Verme İlkesi

Kooperatiflere üye olmaya özendirme için üyelere, artak gelirden sermayedeki paylarıyla orantılı olarak sınırlı bir faiz ödemesinde ki yarar açıktır. 1163 Sayılı kanunumuzda 1988'den önce bu oran % 7 idi. Bu oranın % 7 olması ve sabit olması eleştirilmekteydi. Çünkü o dönemlerde faiz oranlarına ülke genelinde yükselmişti. İşte bu nedenlerle kanunun bu hükmü eleştirilmekteydi. (17). Bu durumu gören kanun koyucu

(17) VARGEL, s.g.e., s.25.

1988 yılında 3476 Sayılı Kanun ile söz konusu sabit oran yerine daha esnek bir sisteme yönelmiştir. Yeni sistemde; eğer anasözleşmede aksine bir hüküm yoksa, Kooperatif müsbet bir gelir fazlası elde etti ise ve genel kurul'da da faiz dağıtımına karar verildi ise ortaklara sermaye paylarıyla orantılı faiz dağıtılabilir. Ancak bu faiz oranının da üst sınırı belirlenmiştir. Bu ise en yüksek devlet faiz oranı olmaktadır. Ayrıca miktar olarak faiz dağıtımında bir sınırlama vardır ki o da müsbet gelir artığının % 50'sidir. Bir başka deyişle müsbet gelir artığının % 50'si ortaklara ristron olarak dağıtılır. Diğer % 50'si ise dağıtılacak faiz miktarının üst sınırına oluşturmaktadır.

5- İşbirliği İlkesi

Kooperatifler birbirleriyle, üst kuruluşlarıyla ve diğer ülkelerdeki kooperatiflerle ortaklarına ve topluma yarar sağlayacak şekilde işbirliği içinde çalışmaktadırlar.

Kooperatifler üst kuruluşlar vasıtasıyla ya da münferiden birbirleriyle işbirliğine gidebilirler. Bu işbirliği ekonomik olabileceği gibi sosyal konularda da olabilir. Kooperatifçi zihniyetine ve profesyonel yönetim kadrolarına sahip kooperatiflerde işbirliği daha verimli olacaktır. Kooperatifçilik eğitiminin geliştirilmesi sonucu olarak kooperatifler arasında bilinçli ve faydalı işbirliğinin de gelişeceği ardır.

6- Eğitimin Geliştirilmesi İlkesi

Kooperatifler, demokratik ve ekonomik yönleriyle kooperatif ilke ve metodlarının üyelerine, idarecilerine, memurlarına ve bütün halka öğretmek amacıyla bir eğitim fonu tesis etmeli ve böylece kooperatif eğitimini geliştirmelidirler. Bizim kanunumuzda da yer alan bu konu Eğitim fonu (Kooperatifler Kanunu mad.94), toplumda kooperatifçilik bilincinin yerleşmesine hizmet etmektedirler (18).

C. Kooperatiflerin Üst Örgütlenmeleri

1. Üst Örgütlenmenin Tanımı

Kooperatiflerde üst örgütlenme Kooperatifler arası işbirliğinin bir sonucudur. Aynı konuda dayanık şekilde çalışan kooperatiflerin (birim kooperatiflerin) ortak ve toplu bir girişim bünyesinde işbirliği, amaç birliği, çıkarbirliği, eylem ve davranış birliği yapmalarına kooperatiflerin üst örgütlenmeleri denir. Üst örgütlenme sonucu ortaya çıkan örgüte "Kooperatifler kooperatifi", üst örgütlenmeye giren kooperatiflere "Birim kooperatif" diyebiliriz (19).

(18) POYRAZ İMİNİ, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununa Göre Kurulan Tarafsız Anadolü Kooperatifler, X. Türk Kooperatifçilik Kongresi Tebliğleri, TEK Yayınları no:44, Ankara, 1981, s.IX, (1-93).

(19) VARGİ, s.g.e., s.90.

Üst örgütlenmede kooperatifler hukuki ve ekonomik bütünlüklerini korurlar. Ancak, işbirliği konusuna giren işlemlerde üst birliğin yönetimi altına girerler. Üst birliğin konusuna, toplu alım-satım, denetim, danışmanlık ve eğitim hizmetlerini örnek olarak verebiliriz.

2- Üst Örgütlenme Çeşitleri

Bir veya birden fazla malın üreticisinden tüketicisine gelineceye kadar izlediği yola dağıtım kanalı denir. Dağıtım Kanalı üretici, toptancı, perakendeci, tüketici şeklinde olabilir.

Dağıtım kanalındaki belirli özellikleri olan işletmelere kademe denir. Üretici, tüketici şeklinde ki bir dağıtım kanalı iki kademeli, üretici, perakendeci, tüketici şeklinde ki dağıtım kanalı üç kademelidir. Çalıştıkları alanda aynı kademedeki kooperatiflerin kurdukları üst örgütlere yatay işbirliği veya "toplama" (20) denir. Örneğin süt alanında süt üreticisi olan kooperatiflerin kendi aralarında üst örgütlenmeye gitmeleri toplanmadır.

Dağıtım kanalının değişik kademelerinde faaliyet gösteren kooperatiflerin üst örgütlenmeye giderek üst örgüt kurmalarına ise, tamamlama veya dikey işbirliği denir. Örneğin

(20) MÜLAYİM GÖRALP, Kooperatiflerde Üst Örgütlenme, VII.

Türk Kooperatifçilik Kongresi Tebliğleri, Ankara, 1970, s.III, 1-34.

süt alanında, süt üreticisi ile süt dağıtıcısı kooperatiflerinin işbirliğine giderek kurdukları üst örgütler, dikey işbirliğine örnek verilebilir.

3- 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'na Göre Üst Örgütlenme

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nda üst örgütlenme üç kademeli olarak düzenlenmiştir. Bunlar "Kooperatif Birlikleri" (Kooperatifler Kanunu 72. mad.), "Kooperatif Merkez Birlikleri" (Kooperatifler Kanunu 76. mad.), "Türkiye Milli Kooperatifler Birliği" (Kooperatifler Kanunu mad. 77) dir.

a) Kooperatif Birlikleri

Konulara aynı veya birbirleriyle ilgili nitelikte olan yedi veya daha çok kooperatif ana sözleşmelerinde belirtmek kaydı ile birlik kurabilirler (Kooperatifler Kanunu 72. mad). Birliklere katılmak veya birlik kurmak zorunlu olmayıp isteğe bağlıdır. Ancak ilgili bakanlık (Tarım Orman ve Köy İşleri Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı) tarafından tesbit edilecek bölgelerde aynı çalışma konusuna sahip birden fazla birlik kurulamaz (Kooperatifler Kanunu 72. mad).

b) Kooperatifler Merkez Birlikleri

Kooperatif birlikleri kendi aralarında birleşerek kooperatif merkez birlikleri kurabilirler. Ancak aynı çalışma konularına sahip kooperatif birlikleri birden fazla kooperatif

merkez birliği kuramazlar (Kooperatifler Kanunu 76. mad.). Kooperatif merkez birlikleri de kooperatif şeklinde kurulur ve işler.

c) Türkiye Milli Kooperatifler Birliği

Birlikler veya merkez birlikleri kooperatif şeklinde Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'ni kurabilirler (Kooperatifler Kanunu 77. mad.).

4- Üst Örgütlenme Nedenleri

Kooperatifler üst örgütlenmeye giderlerken belirli faydaları gözönünde bulundururlar. Faydasız üst örgütlenmelere hiç bir kooperatif girmez. Kooperatiflerin üst örgütlenme nedenleri, üst örgütlenmenin getireceği faydalardır. Bunlar:

- Kooperatifler düzenli olarak alım-satım imkanına kavuşacaklarından pazarlarda (üretim faktörleri pazarı ve mamul pazarı) istikrar sağlanır.

- Mevsimlerdeki değişmeler, üreticiler ile tüketiciler arasındaki mesafe büyük yatırım imkana gerektiren depolama ve taşıma sistemlerini gerektirmektedir. Bu sistemlerin (taşıma ve depolama sistemleri) kurulması ise bir kooperatifin üstesinden gelemeyeceği yatırımlardır. Bu yatırımlar üst örgütlenme sonucunda rahatça ve belirli bir teknolojik

seviyede kurulabilirler (21).

- Gündümüz ekonomilerinde ki işletmelerde pazarlama üretimden önce gelen bir olgudur. İşletmeler de daha önce "neyi ürettiliriz?" sorusu önemli idi. Şimdi ise "neyi satabiliriz?" sorusu önem kazanmaktadır. İşletmeler satabilecekleri malı üretmek için üretim sistemlerini kurmaktadırlar. Gündümüzde önem kazanan bu sorunun yanıtı aynı zamanda işletmelerin faaliyet alanlarını da belirlemektedir. "Neyi satabiliriz?" sorusu ancak pazarlama araştırması ile yanıtlanabilir. Hızlı ve hızlı bir değişim gösteren gündümüz dünyasında bu araştırma büyük fonlarla yapılabilir. Bu fonları çoğu kez bir kooperatif temin edemez. Ayrıca bu araştırmayı yapacak kişilerin belirli nitelikleri (araştırmacılık, bazı bilgilere ulaşabilecek sosyal konuma) olmalıdır. Bu kişilere de birim kooperatiflerinin ulaşması bazen çok zordur.

- Girdi temininde (satın alma) ki sorunlar, satış sırasında ki sorunlar, nitelikli personel bulma ve onları tatmin etmede ki sorunlar nedeniyle kooperatiflerin kurduğu tesisler optimal kapasiteye (en kârlı üretim seviyesi) ulaşamazlar. Bu ise hem kooperatif ortaklarının fikirleşmesine hem de ülkede ki kaynakların verimli kullanılmaması sonucunu doğurur (22).

(21) DEMİROĞI Rasih, Ülke Ekonomisi ve Kooperatif İşletmelerde Yatay ve Dikey Büyüme, XI. Türk Kooperatifçilik Kongresi Tebliğleri, TTK. Yayınları no:57, Ankara, 1984, s. (127-143).

(22) MÜLAYİM, a.g.e., s.III-12 vd.

- Üst örgütlenme ile alım, üretim, satış, personel, finans, eğitim işlevlerinde sağlanan ekonomilerle büyük, entegre tesisler kurulabileceği gibi alım öncesi ve satış sonrası aracıların ortadan kaldırılması ile kooperatif üyelerinin yaşam standartları da düzeltilir.

- Tarımda mevsimlerin ve pazanın etkisiyle ortaya çıkabilecek bazı deşgesizlikler vardır. Kışın kar yağmaması, zamanında yağışların olmaması (karasal iklimin hakim olduğu iç-anadolu bölgemizde eylül-ekim aylarında ve şubat-nisan aylarında toprağın yeterli suyu almaması) durumunda toprağın sulanması gerekir. Bu ise belirli bir teknolojiyi, bilgi birikimini ve en önemlisi de belirli bir sermayeyi gerektirecektir. Ayrıca bir önceki yıl hangi ürün kârlı olarak satıldıysa çiftçiler onun üretimine öncelik vereceklerdir. İşte tüm bu nedenler tarımda belirli ekonomik bunalımlara neden olacaktır. Bunun sonucunda da tüm ekonominin etkileneceği açıktır. Söz konusu olabilecek bu gibi sorunların tarımsal planlama ile aşılabilmesi öngörülebilir. Tarımsal (Zirai) (23) planlama ise büyük örgütler, büyük fonlar ve belirli bir bilgi birikimi (Know how) ile mümkündür. Bu öğelere ise birim koc-

(23) Dilimizde (-nel), (-sal) ekleri ile bazı kelimeler türetilmektedir. Ancak bu türetmeleri yaparken dikkatli olunması savunulmaktadır. Prof.Dr. Hasan EREN tarafından deretlenen Türkçe Sözlük'te "Tarımsal" kelimesi "Zirai" kelimesi ile eşanlamlı olarak kullanılmıştır. Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları no: 403, 6.bası, Ankara, 1981, s.765.

peratifin gücü yetmez. Bu ögeleri bir araya getirmek ancak kooperatifler kooperatifinin yapabileceği işlemlerdir.

- Çağımızın bir adı da teknoloji çağıdır. Gerek tarım da gerekse de tarımdışı endüstrilerde belirli bir teknolojik düzeye ulaşmak gerekir. Çünkü haberleşmede ki gelişmeler toplumları yeni ve değişik mal ve hizmetlerden haberdar ederek onların tüketim kalıplarına değiştirmektedir. Bu ise belirli bir teknolojik birikimin yanında belirli bir bilgi birikimini (know how) zorunlu kılmaktadır. Açıktır ki bu ögeler ise belirli bir form ve belirli bir organizasyonu gerektirir. Bu şartlara ise birim kooperatifler yerine getirmede zorlanırlar, hatta yerine getiremezler. Birlikler, üst birlikler ve konfederasyonlar bu şartları daha rahat yerine getirirler.

- Ülkemizde kooperatifler Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) mükellefidirler. Bu mükellefiyetten muaf olmanın bazı şartları vardır. Bu şartlardan biri de kooperatifin üst bir örgüte üye olmalarıdır. Kooperatiflerin üst bir örgüte üye olmasına birim kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri, açısından ayrı ayrı incelemek gerekmektedir. Kooperatifler, kooperatif birliklerine üye oldukları zaman muafiyet şartlarından biri gerçekleşmiş olur. Kooperatif birlikleri Kurumlar Vergisi mükellefi olurlar. Eğer kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birliklerine katılırlarsa kooperatif birliklerinin mükellefiyeti sona erer. Kooperatif merkez birlikleri kurumlar vergisi mükellefi olurlar. Kooperatif merkez bir-

liklerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmele-
ri için ise Türkiye Milli Kooperatifler Birliği'ne üye olma-
sı gerekmektedir. Türkiye Milli Kooperatifler Birliği için
böyle bir şart sözkonusu değildir. (Kooperatifler Kanunu 93.
mad.) (24).

II- KOOPERATİFLERİN SINIFLANDIRILMASI

A. Kooperatiflerin Sınıflandırılmasında

Çeşitli Yaklaşımlar

Literatürde kooperatifler üzerine çeşitli ve çok sa-
yıda araştırma-inceleme mevcuttur. Bu incelemelerin bir ço-
ğunda da kooperatifler farklı şekillerde sınıflandırılmış-
tır. Kooperatiflerin hukuki yapısına inceleyenler, koopera-
tifleri hukuki açıdan sınıflandırmaya (Sınırlı Sorumlu Koo-
peratifler, Katlı Sınırlı Sorumlu Kooperatifler, Sınırsız
Sorumlu Kooperatifler'e) öncelik verirken (25). Kooperatif-
lerin ekonomik büyüklükleri ve etkinliklerini inceleyenler
de ekonomik sınıflandırmalara (Kooperatifler, Kooperatifler
Kooperatifi; Üretim Kooperatifi, Tüketim Kooperatifi, Kredi
Kooperatifi gibi) önem vermektedirler.

(24) ERKİLET Şaban, Kooperatiflerin Vergilendirilmesi ve
Vergi Sorunları, TTK. Yayınları, No:47, Ankara, 1982,
s.35

(25) TEKİNALP (ÇAMOĞLU/POROY), a.g.e., s.353.

Kooperatiflerin sınıflandırılmasında ki yaklaşımları üç nokta etrafında toplayabiliriz. Bunlar;

- Mantıki Yaklaşım,
- Sosyolojik Yaklaşım,
- Tarihi ve Kronolojik Yaklaşım (26).

Tarihi yaklaşım daha çok kooperatif tarihi üzerinde inceleme yapanların başvurduğu bir sınıflandırma şekli olmaktadır. Dünya'da ve ülkelerde dönemler itibariyle kurulan kooperatifler incelendiğinde; bu dönemlerde kurulan kooperatiflerin yapıları, işleyiş şekilleri, konuları (köye ilişkin, şehire ilişkin konular) ve faaliyet türleri (üretim, tüketim, kredi gibi) ele alınarak belirli sınıflandırmalar yapılmaktadır (27).

Mantıki yaklaşımla sınıflandırma da ise esas, iktisadi faaliyetlerin oluşumudur. İktisadi faaliyetler ise üretimle başlayan tüketimle biten bir süreçtir. Bu iki aşamanın arasına kredi gibi tamamlayıcı hizmetleri de sokabiliriz. Dolayısıyla iktisadi yaklaşımda (28) kooperatifleri üretim kooperatifi, kredi kooperatifi ve tüketim kooperatifleri diye ayırmak mümkün olabilmektedir (29).

(26) FİNDİKOĞLU, a.g.e., s.107.

(27) FİNDİKOĞLU, a.g.e., s.107.

(28) Bu tür sınıflandırmaya "Klasik sınıflandırma" da denilmiştir. Bkz, ERKİLET, a.g.e., s.15.

(29) FİNDİKOĞLU, a.g.e., s.108.

Kooperatifleri, kooperatifçilik ilkeleri, sosyal ve ahlâki değerleri itibariyle inceleyenler ise, kooperatifleri "kırsal" kooperatifler, "Kentsel" kooperatifler (30) veya "gerçek" kooperatifler, "görünürde" kooperatifler (31) şeklinde tasnif etmektedirler. Bu tür tasniflere de sosyolojik yaklaşımla yapılan tasnifler diyebiliriz (32).

B. Kooperatiflerin Sınıflandırılmasında Mantıki (Geleneksel) Yaklaşım

Ekonomik sürece dayandırılarak yapılan bu sınıflandırma literatürde ve uygulamada en çok rastlanan sınıflandırma şeklidir. Ekonomik süreç bilindiği gibi üretimle bağlar ve tüketimle biter. Ayrıca bu iki aşama arasında da bir takım tamamlayıcı faaliyetler de bulunmaktadır. İşte bu aşamaları dayanarak kooperatifler üretim, kredi ve tüketim kooperatifleri olarak sınıflandırılmaktadır.

1- Üretim Kooperatifleri

Aynı üretim alanında faaliyet gösteren kişilerin, üretim imkanlarına (biremlerini) birleştirerek oluşturdularını kooperatif türüdür. Üretim kooperatiflerinin tarihi-kronolojik oluşumuna bakıldığında ilk ortaya çıktığı alan tarımdır (33). Tarımda çalışanlar, ürünlerini belirli bir

(30) YARGI, a.g.e., s.28

(31) TEKİNALP (ÇAMOĞLU/POROY), a.g.e., s.354.

(32) FİNDİKOĞLU, a.g.e., s.108.

(33) FİNDİKOĞLU, a.g.e., s.111.

plan dahilinde üretmek, araçlarının (tedarik ve satımda ki) üzerlerinde ki ekonomik baskıyı kırmak, daha elverişli koşullarda girdi temin edebilmek amaçlarıyla üretim kooperatiflerini kurmuşlardır. Tarım alanında araçların, tefecilerin ekonomik baskılarına kırmamanın yanında verim artırmak için de üretim kooperatifleri tercih edilmektedir. Mirasla bölünen toprakların alanları küçüle küçüle işlenmesi verimsiz bir duruma gelebilir. Bunun yanında belirli teknolojileri kullanabilmek için toprak alanlarının belirli bir büyüklükte olması gerekir (34). İşte gerek mirasla bölünen gerekse de belirli teknolojileri kullanabilmek amacıyla köylüler tarlalarına birleştirilerek tek bir yönetimle işlemek isteyeceklerdir. Bu durumda tercih edecekleri örgütlenme şekli üretim kooperatifleridir.

Tarihi-kronolojik oluşumuna bakıldığında tarımdan sonra ortaya çıkan üretim kooperatiflerini, tarım dışı üretim kooperatifleri izlemektedir (35). Şehirleşmenin başlamasıyla, şehirlerde faaliyet gösteren esnaf ve sanatkârlar aynaya tarımda olduğu gibi üretim güçlerini (birimlerini) birleş-

(34) 1950-1959 yıllarında İtalya'da yapılan toprak reformunda toprak sahibi olabilmenin şartı, o yörede kurulan kooperatiflere üye olmaktır. Böylece dağıtılan topraklar birleştirilerek belirli teknolojilerin uygulanması sağlanmıştır. Bkz, TULLO Botteri (Çev.Z.Gökalp Mülayim), "Toprak Reformunda Kooperatifler İtalyan Tecrübesi". I. Kooperatifçilik Kongresi, TKK Yayınları no: ? 1966. s:VI, 1-23.

(35) RENDİKOĞLU, a.g.e., s.115.

tirerek yeni, büyük, rantabl tesisler meydana getirmişlerdir. Bu tesislerde üretim yapan, bu ünite vasıtasıyla satış yapan esnaf ve sanatkârlar üzerlerinde ki aracı, tefecilerin oluşturduğu ekonomik baskıları da kırmayı amaçlamışlardır. Bu meydana gelen ekonomik birimin hukuki statüsünün belirlenmesinde kooperatifler tercih edilmektedir. Bunun nedenleri ise kooperatiflerin ilke ve kuralları, kooperatiflere tanınan vergi muafiyet ve istisnaları olduğunu söyleyebiliriz.

Esnaf ve sanatkârların kurduğu kooperatifler yanında, konut ihtiyacı olan kişilerin kurduğu kooperatifler de önem kazanmaktadır. Ülkemizde önemli sayılara ulaşan bu kooperatifler ülkemizde ki konut üretiminde etkili olmaktadır.

2- Kredi Kooperatifleri

İktisadi sürecin ilk aşaması üretim, son aşaması ise tüketim olmaktadır. Bu iki aşama arasında ise üretim ve tüketimi destekleyici, kolaylaştırıcı faaliyetler bulunmaktadır. Bu faaliyetlerin en önemlisi kredi işlemleridir. Gerek üreticiyi, gerekse de tüketiciyi ihtiyaç duyduğu zamanlarda kredilendirmek gerekebilir. Bu kredilendirme neticesinde hem üretim ve tüketim aksamadan yapabileceği gibi hem de üretici ve tüketicinin tefecilere yüksek faizler ödemesi önlenebilir.

Tarihi-kronolojik gelişimi itibariyle konuya bakıldığında kredi kooperatiflerinin ilk şekli tarım alanında ortaya çıkmıştır. Daha sonra ise tarımdışı alanlarda ortaya

çıkmaştır (36). Ülkemizde Mithat Paşa'nın Tuna Valisi iken kurduğu "Menafi Sandıkları" (37) nı buna örnek olarak verebiliriz. Günümüzde ise bu kooperatiflere örnek olarak "Tarım Kredi Kooperatiflerini" (38) verebiliriz.

İktisadi faaliyetlerde ki kredi ihtiyacı yalnız tarım kesiminde ortaya çıkmaz. Tarımdışı alanlarda da ortaya çıkar "Esnaf Kefalet Kooperatifleri" (39) buna en güzel örneği teşkil etmektedir. Amacı üyelerine kredi açmak olan bu kooperatiflerin (Esnaf Kefalet Kooperatifleri) yanında, üyelerine avans uygulaması ile kredi açan, vadeli satış, vadeli alış yapan diğer kooperatifler (Üretim ve tüketim kooperatifleri) de bulunmaktadır. Bu kooperatifler belirtilen bu faaliyetleri ile üyelerine kredi temin etmektedirler.

3- Tüketim Kooperatifleri

Görevi mal alıp satmak olan bu kooperatiflerin üyeleri; tarım işleriyle uğraşıyorsa tarımsal tüketim kooperatifleri tarımdışı işlerle uğraşıyorlarsa tarım dışı tüketim kooperatifleri sözkonusu olmaktadır. Üretim ve kredi koopera-

(36) FYNDEKOĞLU, s.g.e., s.125.

(37) GÖKTAN Hasan Basri, Pancar Kooperatifleri ve Pankobirlik Üzerine İncelemeler, Düşünceler, PANKOBİRLİK yayınları, no:1, Ankara, 1939, s.27.

(38) 3223 Sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri Kanunu'na göre kurulur ve işler.

(39) 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulur ve işler.

tiflerinin aksine tüketim kooperatiflerinin ilk ortaya çıkması şehirlerde olmuştur. Bu günkü kooperatiflerin temelini oluşturan İngiltere'de ortaya çıkmış olan ROCHDALE hareketi bunun tipik bir örneğidir. ROCHDALE'de 28 işçi 28 lira ile tüketim ihtiyaçlarını karşılayabilmek için aralarında kooperatifleşmeye gitmişlerdir. Daha sonraları bu hareketten esinlenerek tüketim kooperatifleri tarım alanına da girmiş ve önem kazanmıştır. Ülkemizde tarım alanında "Tarım Satış Kooperatifleri" (40) ni ve "Tüketim Kooperatifleri" (41) bunlara örnek olarak verebiliriz.

III- KOOPERATİFLERİN EKONOMİK KALKINMADAKİ ROLÜ

A. Ekonomik Kalkınma ve Azgelişmişlik

"Ekonomik kalkınma" kavramı amaç ve yöntem açısından tanımlanabilir. Ekonomik kalkınmada amaç, yaşam düzeyini yükseltmektir. Ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek için kullanılan yöntemler ise, herhangi bir bölgede veya genellikle bütün ülkede işgücünün ve doğal kaynakların en iyi biçimde kullanılmasına çalışmaktadır (42). Bu yöntemler üç tür model içeri-

-
- (40) Tarım Satış Kooperatifleri 3186 Sayılı Kanun Çerçevesinde Kurulur ve İşletilir.
- (41) Tüketim Kooperatifleri 1163 Sayılı Kanun Çerçevesinde Kurulur ve İşletilir.
- (42) SÖNMEZ Fikret, Kredi Kooperatiflerinin Türkiye'nin Ekonomik ve Sosyal Kalkınmasındaki Rolü, VIII. Türk Kooperatifçilik Kongresi Tebliğleri. TKK yayınları, no:39, Ankara, 1976, s.IV, (1-41).

siade uygulanabilirler. Bu modeller liberal, toplumcu ve karma modellerdir. Liberal modelde hür teşebbüs hakim olup, tamamen serbest pazar ekonomisinin kural ve kaideleri geçerlidir. Toplumcu model de ise hür teşebbüsün yerini devlet teşebbüsü almaktadır. Serbest pazar ekonomisi bu ülkelerde bulunmamakta olup devletin belirlediği tüketim kalıplarına vatandaşlar uymak zorundadırlar (43). Karma model ise devlet ve hür teşebbüsün aynı ülke sınırları içerisinde beraberce faaliyet göstermesidir. Burada amaç, hür teşebbüsün yapmadığı veya/ve yapamadığı ekonomik faaliyetleri devlet yapmaktadır. Hür teşebbüs sermaye olanaklarının kısıtlı, bilgi birikiminin dışında kalan veya kârı düşük olan alanlarda faaliyet göstermez. İşte bu alanlarda devletin yapacağı çok iş vardır. Bununla beraber devletin de ekonomide hür teşebbüs kadar başarılı olamayacağı alanlar vardır. Devletin karar mekanizması hür teşebbüs kadar çabuk ve esnek olmamaktadır. Bu nedenlerle karma ekonomide devlet ile hür teşebbüs birbirini tamamlamaktadır (44).

Ülkeler genelde gelişmiş, az gelişmiş olmak üzere iki ana sınıfa ayrılmaktadır. Gelişmiş ülkenin bir diğer adı da

-
- (43) Bu modelin öncülüğünü yapan ülkelerin bir çoğu 1989 yılı içerisinde süratle liberal ekonomiye geçmeye çalışmaktadırlar. Ancak bu ülkelerde liberal modelin yerleşmesinin uzun yıllar alacağı açıktır.
- (44) HIRCHFELD Andre', Ekonomik ve Toplumsal Kalkınmada Tarafsız Kooperatiflerin Rolü, VIII. Türk Kooperatifçilik Kongresi Tebliği, TKK Yayını No:39, Ankara, 1976, S.I, (1-28).

kalkınmış ülkedir. Az gelişmiş ülkelere geliştirmekte olan ülkeler de denilmektedir. Bu ülkeler kalkınmalarını tamamlayamamış ülkelerdir. Bu ülkelerin bazı özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Ekonomik faaliyetler büyük ölçüde tarıma dönüktür. Bunun sonucu olarak da, milli gelirin önemli bir bölümü tarımdan sağlanmaktadır. Bununla beraber tarımsal üretim yöntemleri ilkelidir. Verimlilik çok düşüktür. Dolayısıyla kişi başına düşen tarımsal üretim çok düşüktür.

- Üçüncü nüfusun çoğunluğu tarımsal kesimde çalışmaktadır. Ancak bu kişiler ev ekonomileri için üretimde bulduklarından tarım pazara açılmamıştır. Bunun sonucu olarak da ürünler sınırlı sayıda üretilir. Tarım ürünleri bir pazar talebine göre üretilmediğinden (üretilen her ürün hemen hemen satılır) tarım doğa koşullarına sıkı sıkıya bağlı olup yeni teknikler üretimde kullanılamamaktadır.

- Doğal kaynaklar yeterince değerlendirilememektedir. Çünkü yetişmiş insan gücü sınırlıdır. Bu durum kaynakların optimum kullanımını engellemektedir. Ayrıca alt yapı ve endüstrileşme zayıftır.

- Nüfusun büyük bir kısmında tasarruf kapasitesi sınıra yakındır, sermaye birikimi ve yatırım gücü zayıftır. Buna karşılık, tüketim eğilimi (Tüketim/Gelir) yüksektir.

- Doğum-ölüm artış oranları gelişmiş ülkelere göre yüksektir. Bununla beraber uygulanan özel sağlık projeleri

(aşı kampanyaları gibi) ile ölüm oranları azaltılmaktadır. Ancak etkin bir nüfus planlaması yapılamadığından nüfus hızlı artmaktadır. Nüfusun hızlı artmasının bir sonucu olarak da ekonomide açık ve gizli işsizlik önemli boyutlarda bulunmaktadır.

- Sermaye birikiminin yetersiz oluşu, endüstrileşmenin zayıf oluşu ve hızlı nüfus artışının bir sonucu olarak ekonomide bir üretim açığı söz konusu olmaktadır. Bu ise sürekli ve yüksek oranlarda seyreden bir enflasyona neden olmaktadır. Bununla beraber işsizlik sürekli ve yüksek oranlarda olduğundan ekonomide bir durgunluk da hüküm sürmektedir (45).

- Bu ekonomik dengesizlikler kişi başına düşen milli gelirin düşük olmasına ve dengesiz bir gelir dağılımına neden olmaktadır (46).

- Bu ülkelerde ekonomi genelde ilkel bir yapıya sahip olmasının yanında "dualistik"tir (47). Ekonominin bir kısmında ileri teknikler kullanılarak yüksek katma değerler yaratılırken diğer kısmında ise düşük katma değer sağlayan ilkel yöntemler kullanılmaktadır.

(45) SÖNMEZ, a.g.t., S.IV, 12-13.

(46) Örneğin, Belçika Krallığı'nın yönetim örgütlenmesinde, bir "orta sınıf Bakanlığı" vardır. Bakınız. SÖNMEZ, a.g.t., S.IV,-13. Dipnot 17.

(47) HIRSCHMELD Andre' (Çev.Öğuz ÇATALOĞLU), Gelişen Ülkelerde Kooperatiflerin Önemi, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayını No:64/39, İzmir, 1973, s.9.

- Eğitim düzeyi düşüktür. Var olan eğitilmiş insanların da yabancı ülkelere göçme eğilimleri yüksektir. Bu nedenlerden dolayı "feodalist biçimde otariteye hakim siyasal partilerden oluşmuş, politik bir rejim" (48) bu ülkelerde hüküm sürmektedir.

- Bu ülkelerde insanların yaptıkları ve yapacakları işlerin nitelikleri, taşıdıkları siyasi görüşlerin arkasından gelmektedir. Bu da bilhassa karma ekonomik modele sahip ülkelerde devlet işletmelerinin verimsiz çalışmasına neden olmaktadır. Çünkü ekonomik birim olan işletmelerde siyasi nitelikler önplanda olduğundan terfi ve sicil işlemleri siyasi olmaktadır.

B. Az gelişmiş Ülkelerde Kooperatiflerin Rolü

1- Ekonomik Kalkınma ve Kooperatifçilik

Kooperatifçiliğin kalkınma sürecine olan katkısı ile ilgili iki farklı görüş bulunmaktadır. Kooperatifleşme ile kalkınmanın demode olduğunu savunanlar bulunduğu gibi, az gelişmiş ülke konumundan gelişmiş ülke konumuna daha az sorunla geçebilmenin kooperatifleşme ile mümkün olduğu yönünde görüşlerde bulunmaktadır. Bu farklı görüşlere girmek tez amacımız dışında olduğundan sadece bir tesbit yapmakla yetineceğiz. O da kooperatifleşmenin ekonomik gelişme sürecine olumlu

(48) HIRSCHELD, Gelişmiş Ülkelerde Kooperatiflerin Önemi, s.8.

yönde katkısı olduğu yönündedir (49).

Bu tesbitimizi de genel bir doğru olarak ileri sürmenin bilimsel kuşkuculuğa gölge düşüren bir yaklaşım olacağı açıktır. Her ekonomik model içerisinde bu tesbitimiz geçerli olmayabilir. Çünkü kooperatifler siyasal gücün, ekonomik modelin bir aracıdır. Ekonomik kalkınma için kooperatiflere hangi işlevler, hangi olanaklar içerisinde verilmiştir. İşte kooperatiflerin ekonomik kalkınma içerisindeki başarısı bu çerçevede içerisinde düşünülmesi gereken bir konu olmaktadır.

2- Az gelişmiş Ülke Sorunlarına Kooperatifçi Yaklaşımlar

a) Kooperatifçi Yaklaşımlardan Yararlanacak Olan Gruplar ve Sorunları

Kooperatifçilik düzeninden ekonomik ve sosyal alanlarda yararlanabilecek sektörler ve gruplar, istekleri ve bu isteklerini gerçekleştirebilmek için başvurabilecekleri yollar arasında önemli farklar bulunan iki sınıfa ayrılabilir. Bunlar ücretli işçiler (bir işyerinde bir işverene bağlı olarak çalışan bağımlı işçiler) ve bağımsız işçiler (küçük endüstri, elsanatları, tarım, balıkçılık ve bazı ticari alanlarda kendi nam ve hesabına çalışanlar) dır.

(49) KARAYALÇIN Murat, Hizmet Kooperatiflerinin Türkiye'nin Ekonomik ve Sosyal Kalkınmasındaki Rolü. VIII. Türk Kooperatifçilik Kongresi Tebliğleri, TTK yayını, no:39, s. VII-1-29.

i) Ücretli İşçilerin Karşılaştığı Sorunlar ve Kooperatifçilik

Bu sorunları, ücretten kaynaklanan sorunlar, çalışma koşullarına ilişkin sorunlar ve sağlığa ilişkin sorunlar olarak üç gruba ayırabiliriz. İşçiler için gerekli olan, kendilerine yeterli ve insanca bir yaşama sağlayacak ücret ile sağlık koşullarına uygun bir dinlenme süresini öngören bir işgünüdür. İşçilerin kamuni ve toplu iş sözleşmeleriyle sağladıkları avantajlarda bunlardan başka bir şey değildir (50).

Ücretli işçiler yaşama standartlarını yükseltebilmek için şu kooperatiflerden istifade edebilirler (51).

- Tüketim Kooperatifleri;

İyi kaliteli yiyecek maddeleri ile belli başlı tüketim mallarının sağlanabileceği bu kooperatifler ayrıca üyelerine uygun ödeme olanakları da tanıyabilirler.

- Konut Kooperatifleri;

Üyelerine gerekli sağlık koşullarına uygun konutların inşaatını yapmaktadırlar. Bu kooperatifler kendi olanakları ile konut yapabilecekleri gibi, kamu sektöründen de yardım (kredi, altyapısı tamamlanmış arsa tahsisi, inşaat stan-

(50) Uluslararası Çalışma Örgütü (Çev.UZEL Halûk, UZEL Cella), Az gelişmiş Ülkelerin Ekonomik ve Toplumsal Kalkınmalarında Kooperatiflerin Rolü, 49. Uluslararası İş Kongresi, Cenevre 1964, Ankara, 1977, s.2.

(51) Uluslararası Çalışma Örgütü, a.g.e., s.2.

dartlarına uygun inşaat malzemesi temini vs.) de alabilirler.

- Kredi Kooperatifleri;

İşçilere normal zamanlarda tasarruf yapmalarını ve bu tasarruflarını da onlara daha sonra kredi olarak vermelerini sağlayan kooperatiflerdir. Bu kooperatifler ülkedeki sosyal güvenlik sistemine ek bir sosyal güvenlik hizmetini üyelerine sunarlar.

- İş Kooperatifleri;

Üyelerinin emeklerini toplu olarak yapı ve ormancılık işlerinde veya bunlara benzer endüstri alanlarında kullanmalarını sağlayan kooperatiflerdir. Bu kooperatifler üyelerinin daha yüksek ücret alabilmelerini sağlamaktadırlar. Çünkü bu kooperatifler üyeleri adına toplu pazarlıklara gireceklerdir.

ii) Bağımsız İşçilerin Karşılaştığı Sorunlar ve Kooperatifçilik

Bu işçilerin yaşama standartları, kullandıkları üretim ve finansman metodlarının verim ve giderler bakımından ilkel bir nitelik taşıması, dolayısıyla genel olarak düşüktür. Pek çok durumlarda da bu küçük ünitelerin makineleşmiş endüstriler düzeyine yükseltilmesi oldukça zordur (52).

(52) Uluslararası Çalışma Örgütü, a.g.e., s.5.

Yeryüzünde bugün en önemli sorunlardan birisi de özellikle geri kalmış ülkelerde karşılaşılan bu sorunun temelinde tarım ürünlerinin miktar ve çeşit itibariyle yeterli olmamasıdır. Bilimsel araştırmalar ile yeni ürünlerin, depolama ve taşıma yöntemlerinin acilen geliştirilerek uygulamaya sokulması gerekmektedir. Bu ise zaten sermaye birikimi kısıtlı olan ülkelerde başlı başına bir sorundur.

Sayıları milyonları bulan bağımsız işçilerin gelirlerinin az olması gelişmiş ülkelere sağlanabilecek olan tarımsal ve endüstriyel ürünler isteğini de sınırlamaktadır (53).

Bağımsız işçiler çalışma koşullarını ve yaşama standartlarına yükseltmek için şu kooperatiflerden istifade edebilirler.

- Tarımsal Kiracılık Kooperatifleri;

Tarımda verimliliğin birinci şartı uzun yıllar üzerinde çalışılabilir bir toprağın olmasıdır. Tarımsal kiracılık kooperatifleri, devletten veya özel toprak sahibinden kiraledikleri topraklara üyelerine dağıtabileceği gibi üyeleri eliyle toplu olarakta işleyebilmektedir.

(53) Uluslararası Çalışma Örgütü, a.g.e., s.6.

Tarımsal kiracılık kooperatifleri optimum büyüklükte (çok büyük toprakları parçalayarak, çok küçükleri de birleştirerek), elverişli kira koşulları ile ve en önemlisi de uzun yıllar kullanım olanağı sağlayabilecek kira sözleşmeleri yapmaktadırlar (54).

- Ortaklaşa Tarım Kooperatifleri;

Kendi mülkü olan topraklarını, çok küçülmesi nedeniyle birleştirerek ortak bir şekilde işletmek isteyen köylülerin kurdukları kooperatiflerdir. Burada köylüler kooperatifçilik ilkeleri doğrultusunda mülklerini birleştirir ve çalıştırlar.

- Köy Artırma ve Kredi Kooperatifleri;

Köylülerden normal zamanlarda aldıkları fonları onlara kredi şeklinde, sosyal güvenlik hizmetleri şeklinde artıran kooperatif türlerini burada belirtebiliriz. Bu kooperatifler köylünün ihtiyaç duyduğu krediyi tefecilik zihniyetinden çok farklı bir zihniyetle üyelerine temin ederler. Köylü için zamanında alınan, normal faizi olan ve ürünü para edince ödenebilen kredi en elverişli olan kredidir.

- Satış Kooperatifleri;

Satılmayan ürün köylünün sonudur. Ucuza satılan veya veresiye satılıp para enflasyon nedeniyle geç ödenen ürün

ise köylünün işlerinin bozulmasının tek nedenidir. Köylüler ürünlerini peşin ve gerçek değeri ile satılmasını temin için satış kooperatifleri kurarlar. Bu kooperatifler aracıyı ortadan kaldırarak, hem köylüye iyi bir kazanç elde etmesi hem de şehirlerde yaşayanlara ucuz ve kaliteli bir tüketim olanağı sağlamaktadırlar. Bu kooperatifler köylüye elverişli koşullarda sağlayacakları kredilerle de köylünün gelir durumunu düzeltecekleri açıktır.

- Tarım Destek Servisi Kooperatifleri;

Köylüye malden ziyade hizmet alanlarında hizmet veren kooperatiflerdir. Bunlar sigortacılık, ilaçlama, tarımsal makinelerden istifade gibi hizmetler olup, bunlar çoğu kez bir köylünün olanakları ve bilgi düzeyi ile gerçekleştiremeyeceği işlemlerdir.

Bu kooperatiflerin yanında, bağımsız işçiler sorunlarının çözümünde bağımlı işçilerin yararlandıkları kooperatiflerden de yararlanabilirler.

C. Kooperatiflerin Yararları

Az gelişmiş ülkelerin, sorunlarının çözümünde kullanabilecekleri kooperatiflerin şu yararlarını belirtebiliriz:

- Olanaklara sınırlı bulunan bireylerin iktisadi, sosyal durumlarına geliştirme ve girişim güçlerinin artırılması.

- Tasarrufların özendirilmesi, tefeciliğin ortadan kaldırılması ve kredilerin uygun biçimde kullanılması yoluyla bireysel kaynakların ve ülkenin gücünün yükseltilmesi.

- İktisadi eylemler ve gelirlerin adil dağıtımını üzerinde demokratik bir kontrol olanağının sağlanması.

- Toplumsal koşulların iyileştirilmesi ile ilgili konut, sağlık, eğitim ve bildirigim gibi alanlarda etkin hizmetlerde bulunulması.

- Genel teknik eğitimi düzeyinin yükseltilmesinin sağlanması.

- Milli geliri ve dış ticaretten sağlanacak döviz gelirinin artırılması.

- Sınırlı olanaklarla (nakdi, bilgi düzeyi ve benzeri) komplike ve katma değeri yüksek faydası büyük yatırımların yapılması.

IV- TÜRKİYE'DEKİ VE ESKİŞEHİR'DEKİ KOOPERATİFLERİN SAYISAL İNCELENMESİ

A. Türkiye'deki Kooperatiflerin Sayısal İncelemesi

1- Kooperatiflerin Yıllar İtibariyle Sayılarının İncelenmesi

Ülkemizde 1979-1980 döneminde faaliyet göstermiş kooperatiflerin sayılarını Tablo: 1'de görmekteyiz. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı arşivlerinden hazırladığımız bu tabloda da görüldüğü üzere 1979'da 25.844 tane kooperatif varken, 1988'de

TABLO : 1

Türkiye'de 1979-1988 Dönemindeki Kooperatif Türlerinin Sayıları

Kooperatif Türleri	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Tarım Kredi Koop.	2.236	2.237	2.240	2.251	2.254	2.263	2.307	2.356	2.397	2.456
Tarım Satış Koop.	384	431	437	443	445	448	449	454	459	461
Tütün Tarım Satış K.	7	13	14	14	14	17	18	19	22	22
Konut Yapı Koop.	16.646	18.599	19.752	19.902	20.452	20.978	22.450	24.436	29.330	37.798
Tüketim Koop.	3.721	4.018	4.263	4.351	4.436	4.521	4.625	4.748	4.878	5.030
Motorlu Taşıyıcılar K.	1.035	1.128	1.171	1.204	1.234	1.309	1.396	1.500	1.612	1.759
Esnaf ve Sanatkarlar K.	714	767	788	798	802	807	813	820	824	828
Küçük Sanat Koop.	616	633	645	654	667	673	680	688	712	727
Küçük Sanayi Sitesi										
Yapı Koop.	277	290	307	352	370	390	433	482	535	603
Temin Tevzi Koop.	106	113	118	125	128	136	147	159	175	194
Turizm Geliştirmek	-	5	5	43	81	106	125	139	148	157
Üretim ve Pazarlama Koop.	46	54	59	70	73	85	87	89	99	120
Tedarik ve Kefalet Koop.	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
Toplu İşyeri Yapı Koop.	5	9	13	18	20	23	44	84	153	261
Yayıncılık Koop.	8	9	10	11	12	12	15	16	17	17
Hamallar Taşıma Koop.	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4
İşletme Koop.	-	-	-	-	-	-	-	-	1	4
Sigorta Koop.	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
T O P L A M	25.844	28.350	29.866	30.289	31.032	31.355	33.592	36.034	41.404	50.481

KAYNAK: Tablo; Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Arşivlerinden Alınmıştır.

kooperatif sayısı 50.481'e ulaşmıştır. Yine aynı dönemdeki kooperatif üst örgütlerinin sayısı Tablo: 2'de görüldüğü gibidir. Ülkemizde kooperatiflerin iki tür üst birliği bulunmaktadır. Bunlar; kooperatif birlikleri ve merkez kooperatif birlikleridir. Ülkemizde bunca yıldır "Türkiye Milli Kooperatifler Birliği" kurulamamıştır. Fakat bu konuda çalışmalar bulunmaktadır. Türkiye Milli Kooperatifler Birliği, kooperatiflerin etkin ve verimli çalışmalarını sağlayacak çalışmalarda bulunmasının yanısıra kooperatifleri de etkin bir şekilde denetleyerek kooperatiflerin denetimini yapacaktır. Bugün ülkemizde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın kooperatiflerin denetiminde karşılaştığı sorunlar ve işyükü önemli ölçüde azalacaktır. Bu ise, etkin bir denetimi getireceğinden kooperatiflerin kamuoyu önündeki prestijlerini de koruyacaktır.

Tablo: 2'de görüldüğü üzere ülkemizde 1979'da 82 adet kooperatifler birliği ve 3 adet merkez birliği bulunmasına rağmen bu rakamlar 1988'de yükselmiştir. 1988'de 166 tane kooperatif birliği ve 5 tane de merkez birliğinin faaliyet gösterdiğini görmekteyiz. Merkez birliği ve birlik sayıları sözkonusu dönemde herne kadar iki kat arttıysada bu artış yeterli değildir. Çünkü ülkemizde 1988 itibarıyla 50.481 adet kooperatif bulunmaktadır. Bu durumda yaklaşık 295 ($50.481 \div 171$) kooperatife bir üst birlik düşmektedir. Bu sayı ise oldukça yüksektir. Üstelik ülkemizde birçok kooperatif üst birliğe üye olmadan çalışmaktadır. Bu ise kooperatifler arasında işbirliği kurulmasına olumsuz yönde etkileyerek, kooperatiflerden yeteri kadar faydalanmayı önlemektedir.

TABLO: 2

Türkiye'de 1979-1988 Dönemlerindeki Kooperatif Üst Örgütlerinin Sayıları

Kooperatif Türü	1979		1980		1981		1982		1983		1984		1985		1986		1987		1988	
	B	MB	B	MB	B	MB	B	MB	B	MB	B	MB	B	MB	B	MB	B	MB	B	MB
Tarım Kredi	16	1	16	1	16	1	16	1	16	1	16	1	16	1	16	1	16	1	16	1
Tarım Satış Koop.	21	1	21	1	21	1	21	1	21	1	21	1	26	1	21	1	21	1	21	1
Konut Yapı Koop.	2	-	4	-	4	-	5	-	6	-	6	-	16	-	28	-	56	2	76	2
Tüketim Koop.	9	-	10	-	11	-	12	-	12	-	12	-	12	-	13	-	14	-	14	-
Motorlu Taşıyıcılar K.	3	-	3	-	3	-	4	-	4	-	4	-	4	-	4	-	4	-	4	-
Esnaf ve Sanatkarlar K.	26	1	26	1	26	1	26	1	26	1	26	1	26	1	26	1	26	1	26	1
Küçük Sanatkarlar Koop.	5	-	5	-	5	-	5	-	5	-	5	-	5	-	5	-	5	-	5	-
Küçük Sanayi Sitesi K.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1	-
Turizm Geliştirme Koop.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	3	-
T O P L A M	82	3	85	3	86	3	89	3	90	3	90	3	99	3	113	3	145	5	166	5

KAYNAK: Tablo; Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Arşivlerinden Alınmıştır.

B : Kooperatif Birliği

MB : Kooperatifler Merkez Birliği

TABLO: 3

Türkiye'de 1979-1988 Dönemindeki Birim Kooperatiflerin Sayıları
ve Sayılardaki Artışlar

YILLAR	KOOPERATİF SAYISI	KOOPERATİF SAYISINDAKİ ADETSEL ARTIŞ	KOOPERATİF SAYISINDAKİ NİSBE ARTIŞ
1979	25.844	-	-
1980	28.350	2.506	% 9,69
1981	29.866	1.516	% 5,47
1982	30.289	423	% 1,41
1983	31.032	743	% 2,45
1984	31.355	323	% 1,04
1985	33.592	2.037	% 6,49
1986	36.034	2.442	% 6,77
1987	41.404	5.370	% 14,90
1988	50.481	9.077	% 21,92

KAYNAK: Tablo-1'den Yararlanılarak Tarafımdan
Hazırlanmıştır.

2- Kooperatiflerin Sayılarındaki Artış ve Kooperatiflerin Nisbî Dağılımı

Ülkemizdeki kooperatif sayılarında yıllar itibariyle sürekli bir artış gözlemekteyiz. Ancak 1982-1984 döneminde bu artış en alt düzeylerde dir. 1982'de % 1.41, 1983'de % 2.45, 1984'de ise % 1.04'dür. 1981 yılında ise 1982, 1983 ve 1984 yıllarından fazla, ancak 1985'ten düşük bir oranda kooperatiflerin arttığını gözlemekteyiz. 1980 yılında % 9.69, 1985 yılında % 6.49, 1986 yılında % 6.77, 1987 yılında % 14.90 ve 1988 yılında da % 21.92'lik artışlar olmuştur. Ele aldığımız bu dönemde en yüksek artışın 1988 yılında olduğunu görmekteyiz. Ele aldığımız bu dönemde kooperatifler ortalama olarak % 8 oranında artma eğilimi göstermişlerdir.

Kooperatif üst birliklerinin sayıları ise, 1984 dönemi hariç sürekli bir artış göstermiştir. 1984 yılında ise bir artış olmadığı görülmektedir. 1987'de üst birlik sayısı % 29.31 oranında en yüksek artışını göstermiştir. Üst birlikler bu dönemde % 8 oranında ortalama olarak artmışlardır. Bu ise kooperatiflerdeki artış oranının ortalamasına eşittir (Bkz Tablo: 4).

TABLO: 4

Türkiye'de 1979-1988 Dönemindeki Kooperatif Üst Birliklerinin
Sayıları ve Sayılarındaki Artışlar

YILLAR	ÜST BİRLİK SAYISI	ÜST BİRLİK SAYISINDAKİ ADETSEL ARTIŞ	ÜST BİRLİK SAYISINDAKİ NİSBE ARTIŞ
1979	85	-	-
1980	88	3	% 3,53
1981	89	1	% 1,13
1982	92	2	% 2,25
1983	93	1	% 1,08
1984	93	0	0
1985	101	8	% 8,60
1986	116	15	% 14,85
1987	150	34	% 29,31
1988	171	21	% 14,00

KAYNAK: Tablo; Tablo:2'den Tarafımızdan Düzenlenmiştir.

Tablo: 5'de kooperatiflerin sayılarındaki nisbî dağılımı görmekteyiz. Bu tabloda kooperatifleri yeni tasnife tabi tutmaktayız. Birinci bölümde kooperatifleri üretim, tüketim ve kredi kooperatifleri olarak sınıflandırmıştık. Burada da Tablo: 1'de görülen kooperatifleri bu şekilde sınıflandırdık. Bu sınıflandırmada kooperatiflerin ana sözleşmelerinde yazılı faaliyetlerini gözönüne alarak; Konut yapı, Küçük Sanat, Sanayi Sitesi Yapı, Toplu İşyeri Yapı ve İşletme kooperatiflerini Üretim ve Yapı kooperatifleri olarak; Tarım Satış, Tütün Tarım Satış, Temin Tevzi, Üretim ve Pazarlama ile Tüketim kooperatiflerini Tüketim ve Satış kooperatifleri olarak; Kredi Kefalet, Esnaf Sanatkarlar, Tedarik Kefalet, Sigorta kooperatiflerini de Kredi ve Kefalet kooperatifleri olarak; Motorlu Taşıyıcılar, Turizm, Yayıncılık ve Hamallar Taşıma kooperatiflerini de diğer kooperatifler olarak sınıflandırmış bulunmaktayız.

Ele aldığımız dönemde ülkemizde ençok Üretim ve Yapı kooperatifleri bulunmaktadır. 1979'da ülkemizdeki her 100 kooperatiften 68'i bu tür kooperatiflerdir. 1988'de ise bu yüzde % 78'e çıkmıştır. Üretim ve Yapı Kooperatiflerini Tüketim ve Satış kooperatifleri takip etmektedir. 1979'da ülkemizdeki her 100 kooperatiften 16'sını bu tür kooperatifler oluştururken, 1988'de bu yüzde % 12'ye düşmüştür. Tüketim ve Satış kooperatiflerinde yüzdesel dağılım içerisindeki bu azalış Üretim ve Yapı Kooperatiflerindeki artıştan kaynaklanmıştır. 1979'da % 12 olan Kredi Kefalet Kooperatifleri 1988'de

% 7'ye düşmüştür. Diğer kooperatiflerin tüm kooperatifler içerisindeki dağılımı % 5-3 arasında değişmektedir. Tablo: 5'den ulaştığımız bu sonuçlar itibariyle Üretim ve Yapı kooperatifleri önemli bir yer teşkil etmekte, bunları Tüketim ve Satış Kooperatifleri takip etmektedir.

TABLO-5

Türkiye'de 1979-1988 Dönemlerindeki Kooperatiflerin, Toplam Kooperatifler İçerisindeki Nisbi ve Adetsel Dağılımı

Yıllar	Toplam Koop. Sayısı	Üretim ve Yapı Koop. Sayı (%)	Tüketim ve Satış Koop. Sayı (%)	Kredi ve Kefalet K. Sayı (%)	Diğerleri Sayı (%)
1979	25.844	17.544 68	4.264 16	2.990 12	1.046 4
1980	28.350	19.531 69	4.629 16	3.040 11	1.150 4
1981	29.866	20.717 69	4.891 16	3.068 10	1.190 5
1982	30.289	20.924 69	5.003 17	3.089 10	1.259 4
1983	31.032	21.509 69	5.096 16	3.096 10	1.331 5
1984	31.355	21.664 70	5.200 17	3.110 10	1.431 3
1985	33.592	23.607 70	5.326 16	3.159 9	1.500 5
1986	36.034	25.690 71	5.469 15	3.216 9	1.659 5
1987	41.404	30.731 74	5.623 14	3.260 8	1.790 4
1988	50.481	39.388 78	5.827 12	3.329 7	1.937 3

KAYNAK: Tablolardan yararlanılarak tarafımdan hazırlanmıştır.

TABLO: 6

Eskişehir'de 1984-1989 Dönemindeki Kooperatif Türlerinin Sayıları

Kooperatif Türleri	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Tarım Kredi Koop.	5	5	5	5	5	5
Tarım Satış Koop.	9	11	17	17	17	17
Konut Yapı Koop.	421	455	485	496	445	450
Tüketim Koop.	29	29	32	33	25	25
Taşıyıcılar Koop.	6	9	10	10	7	7
Küçük Sanat Koop.	15	17	28	29	24	24
Üretim Pazarlama Koop.	16	17	22	23	23	20
Temin Tevzi Koop.	10	11	14	13	9	8
Sanayi Sitesi Koop.	2	3	4	5	5	5
Toplu İşyeri Yapı Koop.	2	1	3	3	2	2
Toprak Su Koop.	10	10	12	13	13	13
Turizm Geliştirme Koop.	1	1	2	4	4	4
Esnaf Kefalet Koop.	1	1	1	1	1	1
Diğerleri	2	2	2	2	2	11
T O P L A M	529	572	637	654	582	597

KAYNAK: Tablo; Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Arşivlerinden Alınmıştır.

B. Eskişehir'deki Kooperatiflerin Sayısal İncelemesi

1- Kooperatiflerin Yıllar İtibariyle Sayılarının İncelenmesi

Eskişehir'de 1984-1989 dönemindeki kooperatiflerin sayıları, türleri itibariyle sıralanmıştır. 1984 yılında 529 olan kooperatif sayısı 1989'da 597'ye ulaşmıştır.

1984 yılında ilimizdeki kooperatifler Türkiye'deki kooperatiflerin % 1.67'sini oluşturmaktadır. 1988'de ise bu oran % 1.13'e inmiştir. Bunun nedeni ise ilimizde ülke genelinde olan birçok kooperatif türünün bulunmamasıdır. Halbuki 1984 yılında ilimizde ülke genelindeki konut kooperatiflerinin % 2'si tüketim kooperatiflerinin de % 64'ü bulunmaktadır. 1988 yılında ise ülkemizdeki konut kooperatiflerinin % 1.17'sini ilimizdeki kooperatifler oluşturmaktadır. Fakat ülkemiz genelindeki tüketim kooperatiflerinin % 0.49'unu tüketim kooperatifleri oluşturmaktadır.

2- Kooperatiflerin Sayılarındaki Artış ve Kooperatiflerin Nisbi Dağılımı

1984-1989 dönemlerinde ilimizde kooperatifler ortalama olarak % 7.6 oranında artmıştır (Tablo: 7). Bu oran ülkedeki artış oranına yaklaşık olarak eşittir (ülke genelinde % 8 idi).

İlimizde 1984 yılında 100 kooperatiften 83'ü üretim ve konut kooperatifleridir. 1984 yılında Türkiye genelindeki

nisbî dağılımdan yüksektir. Tüketim ve Satış kooperatiflerinin nisbî dağılımı ise, yine Türkiye nisbî dağılımından yüksektir. Aynı durum 1988 yılı için de geçerlidir. 1988 yılında Konut Üretim Kooperatifleri % 81'dir. 1988 oranındadır. Ülkemizde ise bu oran % 78'dir. Tüketim kooperatifleri ise 1988 yılında Türkiye nisbî dağılımına eşit olarak oluşmuştur (Tablo: 8).

TABLO-7

Eskişehir'de 1984-1989 Dönemindeki Birim Kooperatiflerinin Sayıları ve Artışları

YILLAR	KOOPERATİF SAYISI	KOOPERATİF SAYISINDAKİ ADETSEL ARTIŞ	KOOPERATİF SAYISINDAKİ NİSBİ ARTIŞ
1984	529	-	-
1985	572	43	% 8
1986	637	65	% 11
1987	654	17	% 3
1988	573	-81	% 12
1989	597	24	% 4

Kaynak: Tablo; Tablo 6'dan tarafımızca hazırlanmıştır.

TABLO: 8

Eskişehir'de 1984-1989 Dönemindeki Kooperatiflerin, Toplam Kooperatifler İçerisindeki Nisbi ve Adetsel Dağılımı

YILLAR	Toplam Kooperatif Sayısı	Üretim ve Yapı		Tüketim ve Satış		Kredi ve Kefalet		Diğerleri	
		Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
1984	529	440	83	64	12	6	1	19	4
1985	572	476	83	68	12	6	1	22	4
1986	637	520	82	86	13	6	1	26	4
1987	654	533	81	74	13	6	2	29	4
1988	573	476	83	70	12	6	1	26	4
1989	597	481	81	75	12	6	1	35	6

KAYNAK: Tablo- 6'dan Yararlanılarak Tarafımdan Tamzım Edilmiştir.

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA KOOPERATİFLERİN VERGİLEN VERGİLENDİRİLMESİ

A. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti

6762 Kanun numarası ile 1956 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu'muzda kooperatifler "Kooperatif şirketler" kenar bağı altında düzenlenmişler (TTK.485-502 Md.) ve "..... değişir sermayeli bir şirket" olarak tanımlanmışlardır (TTK.485 Md). Daha sonra ise (1969'da) TTK'nun bu hükümlerini yürürlükten kaldıran 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu kooperatifleri şirket olarak değil "..... değişir sermayeli teşekkül" (KK.1. md.) olarak değiştirmiştir. Görüldüğü üzere ülkemiz hukuk sisteminde kooperatifler tüzel kişiliğe sahiptirler.

Tüzel kişiliğe sahip olan kooperatifler faaliyetlerinin icrası sırasında birçok vergi kanununun kapsamına girebilirler. Ancak faaliyetlerinden elde edebilecekleri gelir

ve kazançları nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu mükellefidirler (Kooperatif Vergi Kanunu 1. Mad.). Kooperatifler Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki muafiyet ve istisna hükümlerinden yararlanabilmek için azami çabayı göstereceklerdir. Dolayısıyla kooperatifleri Kurumlar Vergisi Kanunu etkilemektedir. Biz de çalışmamızda ağırlıklı olarak kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergilendirilmelerini inceleyeceğiz.

Kooperatiflerin amacı kâr etmek değildir. Sermayeye en üst düzeyde kâr payı dağıtmak da değildir. Kooperatiflerin esas amacı yeter derecede ekonomik güce sahip olmayan kimselerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle karşılamaktan ibarettir. Kooperatifler anonim ve limited şirketlerden tamamen ayrı yapıya sahiptirler. Ancak örgütlenme ve kuruluş hedefleri bakımından ikdisadilik ve ortaklarına menfaat sağlama amacının varlığı hiçbir zaman inkâr edilemez. Bu bakımdan kooperatifler herne kadar kâr amaçlı bir şirket değilse de ortaklarını koruyan bir kuruluş olarak ele alınmıştır. Vergileme tekniği açısından ve vergi adaleti yönünden devletin iktisadi işletmeleri vergiye tabi tutulurken, kooperatiflerde verginin konusuna alınmıştır. Ancak kanun koyucu kooperatif ilkelerine bağlı gerçek kooperatiflere özel muafiyet hükümleri koymuştur (Kurumlar Vergisi Kanunu 7. mad.).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 31.12.1981 tarihli ve 2573 Sayılı kanunla değişik 3. maddesinde Kurumlar Vergisi konusuna alınan kooperatifler; aynen "1163 Sayılı Kooperatifler Ka-

nunu'na ya da özel konumlarına göre kurulan İstihlak, İstihsal, Kredi, Satış, Yapı ve sair kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatiflerdir.

Okul Kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar bu kanunun uygulamasında kooperatif adlanmaz" şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre; üretim, tüketim, kredi, satış, yapı ve diğer kooperatifler ile aynı mahiyetteki, yabancı kooperatifler Kurumlar Vergisi mevzuatına alınmıştır.

B. Kooperatif Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi

1- Kooperatif Faaliyetleri ve Sınıflandırılması

Dünyada ve ülkemizde eğitim ve teknoloji sürekli ve süratli bir şekilde gelişmektedir. Bu gelişmeler sonucunda insanların ekonomik ve sosyal ihtiyaçları değişmektedir. Değişen, yeni yeni ortaya çıkan bu ihtiyaçların giderilmesinde kişiler ekonomik ve sosyal sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Bu nedenlerle ekonomiler teknik yönü ağır basan karmaşık nitelik kazanmaktadır.

Kooperatifler üyelerinin bu karmaşıklaşan ekonomik ve sosyal sorunlarını çözmek amacı ile kurulmakta ve işletilmektedir. Karmaşıklaşan ekonomi sonucunda ortaya çıkan yeni ekonomik ve sosyal sorunlar nedeniyle kooperatiflerinde faaliyet alanları genişlemektedir. Kooperatifler eskiden uğraşmadıkları ancak yeni ortaya çıkan faaliyetlerle uğraşmak durumunda kal-

maktadırlar (55).

Kooperatiflerin sözkonusu olan bu faaliyetlerini kooperatifin yapısına, anasözleşmesine ve kooperatif faaliyetinin götürüldüğü kişilere göre sınıflandırabiliriz(56).

Birinci bölümde incelediğimiz gibi kooperatiflerin yapısında iki öge bulunmaktadır. Bunlar dernek ve işletme ögeleridir. Kooperatiflerin bu yapısına dayanarak, kooperatif faaliyetlerini iki gruba ayırabiliriz. Bu ayırmada birinci grup faaliyetleri sosyal, ikinci grup faaliyetleri de ekonomik faaliyetler oluşturmaktadır. Sağlık, eğitim ve ortakların morallerinin yükseltilmesine yönelik hizmetleri kooperatiflerin sosyal faaliyetlerine örnek olarak verebiliriz. Üretim, satınalma, satış, kredi verme gibi faaliyetleri de kooperatifin ekonomik faaliyetlerine örnek olarak verebiliriz (57).

Kooperatiflerin faaliyetleri ana sözleşmelerinde belirtilmektedir. Ana sözleşmelerinde belirtilen ve ulaşılmaması öncelikle istenen bu faaliyetlere asli "esas amaçla ilgili"(58). faaliyetler denilmektedir. Bu faaliyetlerde ki amaç Kooperatif Kanunu'nda "ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım

(55) —————, Tanınmış Kooperatifçimiz Nusret Namık Uzgören Diyor ki, Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Genel Müdürlüğü yayını no:22, s.219, Ankara, 1982.

(56) VARGI, a.g.e., s.30 vd.

(57) VARGI, a.g.e., s.31 vd.

(58) ERKİLET, a.g.e., s.27.

dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak" (Kooperatifler Kanunu l. mad.) şeklinde belirtilmiştir. Bu amacı gerçekleştirmek için kooperatif önce üyeleriyle sonra da üye olmayanlarla faaliyette bulunabilir. Yapı kooperatiflerinin konut inşası, üretim kooperatiflerinin üye ürünlerini değer fiyata pazarlaması, tüketim kooperatiflerinin üyelerine ucuz ve sıhhi mal temin etmeleri kooperatiflerin aslî faaliyetlerine birer örnek olmaktadır.

Gelişen teknoloji değişen ekonomik şartlar ve kooperatiflerin büyümesi gibi nedenler, kooperatifleri aslî faaliyetlerinin karşıtı faaliyetlere yöneltmeleridir. Bir kooperatif türünün (üretim, kredi, tüketim) ana sözleşmesinde yazılı aslî faaliyetinin tam karşıtı olan faaliyetlerine karşıt faaliyet diyebiliriz (59). Bir tüketim kooperatifinin üyelerine daha ucuza mal satabilmek için sattığı malların bir kısmını kendi üretmesi karşıt bir faaliyet olmaktadır.

Aslî ve karşıt faaliyetleri tek başına değerlendirmek bizi eksik sonuçlara götürebilir. Bu faaliyetleri destekleyen yardımcı faaliyetleri de incelemek gerekmektedir. Aslî ve karşıt faaliyetlerin icrası sırasında gerçekleştirilen bütün tali faaliyetler yardımcı faaliyetleri oluşturmaktadır. Bu tür faaliyetler ana sözleşmenin tanzimi sırasında düşünülmemiş (sonradan ortaya çıkmış) olabileceği gibi ana sözleşmeye yazılmasına gerek görülmemişte olabilir. Ekonomik zorunluluklar kooperatifleri bu faaliyetlere zorlamaktadır.

(59) ERKİLET, a.g.e., s.27.

Kooperatif faaliyetlerinin götürüldüğü kişileri esas olarak yapabileceğimiz bir tasnifte karşımıza ortaklarla yapılan faaliyetler, ortak olmayanlarla yapılan faaliyetler şeklinde bir ayrım çıkmaktadır. Bilindiği gibi kooperatiflerin temel amacı ortaklarının ekonomik menfaâtlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ilişkin ihtiyaçlarını karşılamak ve korumaktır. Bu faaliyetlerin ortaklarla yapılmış olması ortak içi faaliyetleri, ortak olmayanlarla yapılmış olmasına ise ortak dışı faaliyetler diyebiliriz (60). Kooperatif ortaklarının menfaâtlerini korumak için ana sözleşmede yazılı faaliyetlerde bulunabileceği gibi ana sözleşmede yazılı olmayan faaliyetlerde de bulunabilir. İşte kooperatif gelirlerinin vergilendirilmesi, elde edilen gelirin kaynağı olan faaliyetin ortaklara ve ortak olmayanlarla yapılması ile anasözleşmede belirtilen faaliyet olup olmamasına bağlıdır. Şimdi bunu inceleyelim.

2- Ortaklarla Yapılan Faaliyetlerin Vergilendirilmesi

a) Ana Sözleşmede Yazılı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi

Kooperatifler Kurumlar Vergisi Kanunu mükellefidirler (Kurumlar Vergisi Kanunu 1. mad.). Bununla beraber kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları faaliyetlerin vergilendirilip, vergilendirilmemesini Kurumlar Vergisi Kanunu'muzda iki hü-

(60) YILMAZ Hanefi, "Kooperatiflerin Vergilendirilmesi", Karınca, S.556, Nisan, 1982, s.15-21.

ratifi üyelerine dağıtacağı (veya satacağı) malları ve hizmetleri temin ettiği kişi ve işletmelerin kooperatife üye olmaları mı gerekir? Kanundaki ifade kooperatifin ortak olmayanlarla hiçbir iş göremeyeceği neticesini doğuracak bir anlam taşımaktadır. Halbuki bu durum ne ekonomik gerçeklere ne de kanunun amacına uymaktadır. Kanundaki "münhasıran ortaklarla iş görülmesi" şartını ortaklara satış, ortaklara devir, yapılan hizmetlerden ortakları yararlandırma şeklinde daraltmak zorunda kalmaktayız (61). Konuyu daha iyi aydınlatabilmek için üç ihtimal üzerinde duralım;

- Kooperatif kuruluş gayesi itibariyle ortaklardan satın aldığı malları (veya hizmetleri) ortaklara veya piyasaya arz ediyorsa,

- Ortak olmayanlardan satın aldığı malları yalnız ortaklara sunuyorsa,

- Ortak olmayanlardan satın aldığı malları hem ortaklara hem de piyasaya satıyorsa.

Birinci hâl üretim kooperatiflerine uymaktadır. Üretim kooperatifleri ortaklarından temin ettikleri malları değerlendirerek kooperatif ortağı olmayanlara veya ortaklara satarlar. Bu halde görünürde ortak olmayanlarla da iş yapılmaktadır. Gerçekte ise kooperatif ortakları ile faaliyette bulunmakta ve onların mallarını satmaktadır. Bu durumda koo-

(61) ALGAN Ertan, Kooperatiflerde Gelir Gider Farkı ve Vergi Ankara, 1976, s.78.

peratifin faaliyeti bir nev'i aracılık (Komisyonculuk) tır (62). Ortaklardan alınan malların yine ortaklara satılması kooperatifin amacı değildir. Onun amacı ortak mallarının sürümünü sağlamaktır. Bu nedenle üretim kooperatiflerinde görülen bu çeşit satışları ortakdışı işlem olarak göremekteyiz. Çünkü bu durum ekonomik gerçeklere ve kanunun amacına aykırıdır. Bu nedenlerle bu hâl içerisinde faaliyet gösteren kooperatiflerin bu tür faaliyetleri vergi dışında kalmalıdır.

İkinci hâl sadece ortaklarına satış yapan tüketim ve konut kooperatiflerine uymaktadır. Kooperatife ortak olmayan kişilerden alınan inşaat malzemesi ile yine kooperatife ortak olmayan teknik elemanları kullanarak sadece ortaklarına konut yapıp teslim eden bir konut kooperatifi acaba bu faaliyetleri nedeniyle Kurumlar Vergisi ödeyecek midir? Bu tür kooperatiflerin bu işlemleri ortak olmayanlardan temin etmesi ekonomik gerçeklerin zorladığı bir durum olmaktadır. Dolayısıyla bu tür kooperatiflerin vergilendirilmesi kanunda amacına uygun düşmemektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki sözkonusu hükmün amacı kooperatifçiliği teşviktir. Oysa bu kooperatifler vergilendirildiği zaman, kooperatifçilik teşvik edilmemiş olmaktadır (63).

(62) ÖGET Süreyya, Kurumlar Vergisi Karşısında Kooperatifler, Ankara, 1950, s.60.

(63) ÖGET, a.g.e., s.62.

Üçüncü hâl ise, bilhassa şehir ve kasabalarda faaliyet gösteren tüketim kooperatiflerini kapsamaktadır. Söz konusu olan bu kooperatifler üreticilerden, toptancılardan veya aracılardan temin ettikleri malları ortaklarına ve piyasaya satmaktadırlar. Bu tür kooperatiflerin vergi muafiyetinin ortadan kalkacağı ve vergiye tabi olacakları açıktır. Ancak bu tür kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden elde etmiş oldukları gelirler Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan istisna olmaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu 8/2. mad). Kooperatifler Gelir Vergisi Kanunu'ndaki muafiyeti yitirmesine karşılık Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki risturn istisnasından yararlanabilecektir. Risturn istisnasını ve ortak olmayan kişilerle yapılacak olan faaliyetleri daha sonra inceleyeceğimizden burada kısaca belirtmekle yetinmekteyiz.

Buraya kadar yapmış olduğumuz incelemelerde kooperatiflerin üst birlikleri ile yapacakları veya yaptıkları işlemlere değinmedik. Kooperatifler kooperatifi de diyebileceğimiz kooperatif üst örgütlenmeleri; 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'na, 3223 Sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu'na, 3186 Sayılı "Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu"na veya 1196 Sayılı "Tütün Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu"na tabi olmaktadır. Bu kanunlara göre üst birliklerde birer kooperatiftir. İster birim kooperatifi isterse kooperatifler kooperatifi olsun Kurumlar Vergisi Kanunu'muzun mükellefidir (Kurumlar Vergisi Kanunu 3. mad.). Bu nedenle kooperatiflerin üst birlikleri ile yaptıkları faaliyetle de

yukarıda belirtilen hükümlerin uygulanacağı açıktır (D.4.-
d. 3.6.1968/3066 nolu karar) (64).

b) Ana Sözleşmede Yazılı Olmayan Faaliyetlerin
Vergilendirilmesi

Kooperatif ortakları ile ana sözleşmede yazılı olmayan faaliyetlerde de bulunabilir. Yukarıda da değindiğimiz gibi bu faaliyetler ya aslî faaliyetin zorunlu kıldığı faaliyetlerdir ya da aslî faaliyetle ilgisi olmayan faaliyetlerdir. Bu durumda konuyu iki ihtimal içerisinde değerlendirebiliriz.

- Sadece ortaklar ile aslî faaliyetlere uygun faaliyette bulunulması,

- Sadece ortaklar ile aslî faaliyetlerle teknik bir ilişkisi olmayan faaliyetlerde bulunulması.

Kurumlar Vergisi Kanunu'muzun 7. maddesinin 16 numaralı bendinde "... Münhasıran ortaklarla iş görüşülmesi..." şeklinde ifade edilen hükümde yapılacak işlerin niteliği belirtilmemiştir. Bu hükümden, eğer kooperatif sadece ortaklarıyla iş görüyorsa kooperatifin ortaklarıyla yaptığı işin ana sözleşmede yazılı olan işlerden olmasının veya ana sözleşmede belirtilmeyen bir iş olmasının bir önemi yoktur. Çünkü iş ortaklarla yapılmıştır. Ortaklarla yapılması nedeniyle ortaya çıkan ortak ticari manada bir kâr olmamaktadır (65).

(64) YILMAZ, a.g.m., s.16.

(65) SÖZERİ Selahattin, "Kooperatiflerimiz ve Vergi Mezuatı",
Karıncı, 1950, S.108. s.47-55.

rüşler ileri sürenlerde vardır (66).

Ancak günümüzde kooperatiflere ortak dışı işlem yapma olanağı sağlama konusu ağırlık kazanmış ve kooperatiflerle ilgili kanunlarda ortak dışı işlemlerle ilgili hükümler yer almıştır.

Ülkemizde kooperatifleri düzenleyen temel kanun olan 1163 Sayılı Kooperatif Kanunu'nda ortak dışı işlemler 38. madde de düzenlenmiştir. Bu madde 6.10.1988 tarihinde kabul edilerek 25.10.1988 tarihinde 19970 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 3476 numaralı kanun ile yeniden düzenlenmiştir. Önceki düzenlemeye göre ortak dışı yapılan işlemler ana sözleşmede yazılı faaliyetlerden olsun veya olmasın aynı nitelikte değerlendirilmekteydi. Bu faaliyetlerden elde edilen gelirler "favkalade yedek akçe" olarak değerlendirilmekte olup ortaklara dağıtılmamakta idi. Bu durum kooperatifleri ekonomi içerisinde kâr dağıtımını yapabilen şirketler karşısındaki rekabetini güçleştirmekte idi. Ayrıca kâr dağıtımını yapamayan kooperatifler rantabl çalışmamakta idiler. 3476 Sayılı kanunun gerekçesinde de belirtildiği gibi bu nedenler kooperatiflerin "sermaye terakkümü sağlamasını" önleyici bir mahiyet taşımakta idi. İşte tüm bu nedenlerle kooperatiflerin ortak dışı işlemlerden elde etmiş oldukları gelirleri dağıtmaları ekonomik bir zorunluluk olmaktadır.

(66) GÜLÇUBUK Ali-UZEL Celal, "Kooperatif Üyesi Olmayan İşletmeler ve Kooperatifçiliğin Temel Görevleri", Kooperatifçilik Dergisi, S.25-26. Temmuz-Aralık 1974, s.14-19.

"Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır" (Kooperatifler Kanunu 38. mad.).

Ortak dışı satışlar Kooperatifler Kanunu'nun yanı sıra Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da düzenlenmiştir. Yukarıda kısaca değindiğimiz Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 2. bendi hem ortak hem de ortak olmayan kişilerle işlemlerde bulunan kooperatiflerin vergilendirilme işlemlerini kapsamaktadır. Bu maddeye göre kooperatifin gelir-gider farkı üçe ayrılmaktadır. Birinci ayrımı ortaklarla anasözleşmede belirtilen işlemleri gerçekleştirme sonunda elde edilen gelirler, ikinci ayrımı ortaklarla anasözleşmede belirtilmemiş işlemleri yapmadan kaynaklanan gelirler üçüncü ayrımı da ortak olmayan kişilerle yapılan işlemlerden elde edilen gelirlerdir. Yine bu maddeye göre kooperatifin ortaklarıyla anasözleşmeye uygun olarak yaptığı faaliyetlerden elde ettiği gelirler hariç (Bunlar risturn olarak kurum kazancından indirilir) tüm gelirleri vergi kanununa girmektedir (67).

Ortak dışı faaliyette (tüketim kooperatiflerinde satış yapmak, üretim kooperatiflerinde alış yapmak) bulunmak

(67) KARADENİZ Salim, "Kooperatiflerde Ristrunlar ve Risturn Risturn İstisnası", Vergi Dünyası, S.68, Nisan 1987, s.34-44.

veya böyle bir amaçla anasözleşmede belirtmiş olmak mutlak manada Kurumlar Vergisi muafiyetini bozmaktadır. Bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar mutlak surette Kurumlar Vergisi'ne tabi olacaktır. Ortak dışı faaliyetlerden bir kazanç elde edemediği takdirde kooperatif esas itibarıyla vergiye tabi tutulmakla beraber kazanç elde etmediği yıllarda tabii olarak Kurumlar Vergisi vermez. Ancak bu gibi hallerde yine ilgili dairelere beyanname vermek zorundadır (68). Danıştay bu durumu iki kaste ayırmıştır. Birinci kaste hukuki şart ikinci kaste de fiili şarttır. Hukuki şart böyle bir kayda anasözleşmede yer alması, fiili şart ise ortak dışı satış yapılması ve müsbet bir kazancın doğmasıdır. Eğer anasözleşmede böyle bir kayıt olmakla beraber ortak dışı işlemler kanıtlanmamışsa veya ortak dışı işlemlerden müsbet bir kazanç elde edilememişse kooperatifin ödeyeceği Kurumlar Vergisi bulunmamaktadır (69).

b) Ana Sözleşmede Yazılı Olmayan Faaliyetlerin Vergilendirilmesi

1. Gayri Menkul Satış

Kooperatiflerin sahibi olduğu gayrimenkulleri (arsa, arazi, bina vs.) satmalara nedeniyle bu satıştan sağlanan

(68) ÖGBE, a.g.e., s.52 vd.

(69) KIZILÖZ ŞİKRİ, Vergi Uygulamasıyla İlgili Maktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara, 1987, s.1152; Danıştay 4. Daire Kararı, Karar no:1985/711, Karar Tarihi; 6.3.1985.

kurum kazancının vergiye tabi olmadığı, hatta böyle bir satışın vergi konusuna girmeyeceği iddia edilmektedir.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazanç" larla ilgili 37. maddesinin 6 numaralı bendinin açıklanması gerekmektedir.

İncelenmesinden de görüleceği gibi, 37. maddenin 6 numaralı bendinde "satınalınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar" ticari kazanç sayılmıştır.

Bu bend ile Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında satın alınan veya sair yollarla iktisap olunan arazinin satışından doğan kazancın hangi şartlar içinde Gelir Vergisine tabi olacağı açıklanmıştır.

Bend hükmüne göre, bu satıştan doğan kazancın vergilendirilebilmesi için:

- Bir arazi veya arsanın mevcut olması ve onun satın alınması ya da trampa suretiyle iktisap olunması,

- İktisap olunan arazinin bu tarihten itibaren beş yıl içerisinde parsellenmesi,

- Parsellenen arazinin beş yıl içerisinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılması gerekmektedir.

Bu hükümden de anlaşılacağı gibi bir arazinin iktisap tarihinden itibaren beş yıl içerisinde parsellenmesi ve satıl-

masından doğan kazanç ticari kazanç olmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde "safî kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır" denilmiştir. Bu hükümden, vergiye tabî kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tanımı ve kapsamına açıklayan 37. maddesi dışında 38, 39 ve 40. maddelerinin uygulanacağı anlaşılmaktadır. Kanun koyucu kural olarak, kurum kazancının tesbitinde ticari kazancın tesbit şeklini esas almıştır. Bu nedenlerle bu tür bir arsa satışı kooperatifin ana sözleşmesindeki faaliyetlerden değilse, ortak olmayan kişilere yapılıyorsa Kurumlar Vergisi'ne tabî olacaktır (70).

Bu konuda Danıştay 13. dairesinin 1974 tarihinde verdiği bir kararı örnek olarak verebiliriz. Özet olarak karar; "Ortaklarına konut inşası için arsa satın alan ve çeşitli nedenlerle amacına gerçekleştiremeyen kooperatifin tasfiye haline girmesi nedeniyle, arsaları ortak olmayan kişilere satılması halinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16 maddesinde öngörülen ortaklarla işlem görme şartını ihlal ettiğinden tarhiyat tasdik edilmiştir." (71). edilmiştir.

Buraya kadar yapmış olduğumuz incelemelerimizde arazi satışı üzerinde durmuş bulunmaktayız. Aceba bina satışının vergilenesinde bir değişiklik olabilir mi? Burada da temel krite-

(70) ERKİLET, a.g.e., s.58 vd.

(71) ERKİLET, a.g.e., s.68.

rimiz yapılan satış işlerinin ortaklarla ya da ortak olmayanlarla gerçekleştirilmesidir. Eğer satış ortak dışı ise, Kurumlar Vergisi Kanunu 7/16 maddesi ihlal edileceğinden vergileme sözkonusu olacaktır. Eğer satış ortaklara yapıldı ise bu durumda karşımıza iki alternatif çıkacaktır. Bunlardan ilki sözkonusu satışın anasözleşme faaliyetine veya kooperatif amacına uygunluğudur. Diğer bir hal ise anasözleşme faaliyetleri paralelinde olmamasıdır. Eğer başkaca ortak dışı satış yoksa; Kooperatif muafiyetten yararlanacaktır. Ortak dışı satış varsa ve anasözleşme faaliyetlerine de uygun ise, o zaman ortaklara yapılan satışlara Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/2. maddesi uygulanacaktır.

ii. Faiz Geliri Elde Etme

Kooperatiflerin atıl fonlarına bankalara yatırmaları, enflasyon karşısında fonların değerini koruyacaktır. Eğer bu işlemde elde edilen faiz geliri ortaklara da dağıtılmayıp kooperatif bünyesinde birikiliyorsa bu işlemde elde edilen gelir, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dışında kalarak vergilenemeyecektir (72).

iii. Kira Geliri Elde Etme

Kooperatiflerin sahibi oldukları, gayramenkulleri üçüncü kişilere kiraya vermeleri faaliyeti nedeniyle Gelir Vergisi

(72) KIZILÖT, a.g.e., S.2149, Danıştay 4. Daire Karar no: 1986/1624.

Kanunu'nun 94. maddesine göre tevkifat yapılmayacak, ancak olay ortak dışı bir faaliyet olduğundan Kurumlar Vergisi mükellefiyeti doğacaktır.

Bilindiği gibi 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6 numaralı bendinde "70. maddede yazılı mal ve hakların" kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden Gelir Vergisi tevkifata yapılması öngörülmüştür. Ancak 94. maddenin birinci fıkrasında, bu madde hükmü uyarınca tevkifatın gerçek kişilerin gayrimenkul sermaye iradlarına ilişkin gelir vergilerine mahsuben yapılacağından bu hükmün tüzel kişiliğe hâiz kurumlarla bir ilgisi bulunmamaktadır (73).

Buna göre kooperatiflerin kira gelirlerinden Gelir Vergisi tevkifatı yapılmaması gerekir. Yalnız kooperatife ait gayrimenkullerin üçüncü kişilere kiraya verilmesi, ortaklık dışı bir faaliyet olup, münhasıran ortaklarca iş görme şartı ihlal edilmiş olur. Bu durumda kooperatifler kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamazlar.

(73) ALGAN, s.g.e., s.97.

II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NUNDA VE KOOPERATİFLER
KANUNU'NUNDA KOOPERATİFLERE TANINAN VERGİ
MUAFİYETİ İLE İSTİSNALAR

A. Kooperatiflere Tanınan Muafiyet ve İstisnaların Önemi

I.- Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyeti ve
İstisnaların Nedenleri

Kooperatiflere vergi muafiyeti ve istisnası tanınmasının nedenlerini kooperatiflerin ekonomik ve sosyal kalkınmadaki rollerinde, kooperatiflerin yapısında ve kooperatifçilik ilkelerinde aramak gerekir. Daha önce birinci bölümde kooperatiflerin ekonomik ve sosyal kalkınmadaki rollerini, kooperatiflerin yapılarına ve kooperatifçilik ilkelerini incelemiştik. Burada bunları tekrar etmeyeceğiz. Bununla beraber konuya kısaca değinerek kooperatiflere vergi muafiyeti ve istisnası sağlamanın nedenlerini açıklayacağız.

Kooperatifler herşeyden önce toplumda işbirliğinin geliştirilmesinde kullanılan etkili bir araçtır. İnsanların ekonomik ihtiyaçları dün olduğu gibi bugün de vardır. Yarında olacaktır. Üstelik insanlar bu ihtiyaçlarını çok çabuk gidermek amacındadırlar. Bu ortam içerisinde insanlar arasındaki rekabeti geliştirmek ve hızlandırmak çok kolaydır. Çünkü insanlar arasında zaten rekabet vardır. Halbuki bilhassa bizim gibi az gelişmiş ülkelerde rekabet her zaman kalkınma için yeterli değildir. Bu durumda insanlar arasında işbirliği şuurunun oluşturulması ve geliştirilmesi gerekmektedir. Bu şuurun geliştirilmesi ise rekabet kadar kolay olmamaktadır. Çünkü iş-

birliğinin oluğmasında karđıllıklı menfaatler çatışabilir. Oluşturulan işbirliğinde demokratikleşme karđıtı faaliyetler oluşabilir. Bu ise güçlünün zayıfı sömürmesi sonucu doğuracağından işbirliği oluşsa dahi zayıf ve kısa süreli olacaktır. Bu nedenlerle devletin vatandaşları arasında, karđıllıklı çıkar eşitliği ve demokratik ilkelere dayanan işbirliğini oluşturacak ve iştatarecektek tedbirleri alması gerekir. Kooperatifler karđıllıklı çıkar eşitliğini sağlayan demokratik kuruluşlardır. Bu nedenle devlet kooperatifleri ve kooperatifçiliği destekler ve teşvik eder (74).

Az gelişmiş ülkelerde sermaye birikimindeki azlığın yanında teşkilatlanma ve idari tecrübe azlığıda bulunmaktadır. Gelir dağılamasını düzelten, fiyat artışlarını ve işsizliği azaltan ayrıca kaynakların etkin kullanımını sağlayan bir teşkilatlanma tecrübesi ve teşkilatlanmanın sağlanması devletin görevlerindedir. Devlet bu işleri kendisine amaç edinmiş olan kooperatifleri destekleyecek ve teşvik edecektir.

Az gelişmiş ülkelerde yoksulluk bir azınlık sorunu değil, çoğunluğun sorunudur. Bu çoğunluğun yoksulluk zincirini kırmaları temel amaçlarıdır. Bunun yolu ise birleşmeden geçer. Bu birleşmenin en ideal modeli ise kooperatiflerdir. Bu nedenle kooperatifler devlet tarafından teşvik edilir ve desteklenir.

(74) FER Muslih, "Kooperatiflerde Muafiyetler", VII. Kooperatifçilik Kongresi Tebliğleri, S.VI (1-30), 1970 Ankara.

Enflasyon sürekli fiyat artışıdır. Enflasyon sonunda işsizlik artar ve gelir dağılımı bozulur. Enflasyon dönemlerinde karaborsa, rüşvet, yolsuzluk artar. Bu nedenlerle devlet sürekli olarak enflasyonla mücadele etmek durumunda kalır. Enflasyon tüketimin sürekli olarak üretimden fazla olması sonucu oluşur. Üst örgütlenmeleri ile büyük miktarlarda üretim ve tüketim oluşturan kooperatifler, enflasyona karşı olumlu yönde kullanabilirler. Kütleli üretim yapan, kaynakları verimli kullanan kooperatifler daha ucuza ve sürekli üretim yapacaklarından yapıları itibariyle enflasyona karşı faaliyet göstereceklerdir. Bu nedenle devlet kooperatifleri teşvik ederek destekler.

Kooperatifler yapılarındaki dernek vasıfları nedeniyle devletin yapması gereken birtakım sosyal faaliyetleri (eğitim, sağlık gibi) yerine getirirler. Bu ise kooperatiflerin teşvikinde ayrı bir nedendir.

Buraya kadar kooperatiflerin desteklenmesi ve teşvik edilmesinin nedenlerini incelemiş bulunmaktayız. Bu teşvik ve desteği yapacak olan devletin sözkonusu teşvik ve destekte kullanacağı araçlar idari tedbirlerle ya da vergi kolaylıkları ile olabilir. Devlet kooperatiflerin ihtiyaç duyacakları projelerin yapımı, yetişmiş insan gücünün temini ile kooperatiflere destek olurlar. Bunlara devletin sağladığı idari yardım diyebiliriz. Devlet bu idari yardımlarının yanında kooperatiflere vergi muafiyeti, vergi istisnası sağlayarakta yardımcı olurlar, kooperatifleri teşvik ederler. Bu vergiye ilişkin

yardımların sonucu olarak kooperatiflerin finansman yapısı düzeleceğinden rantabiliteleri de artacaktır. Şimdi akla şöyle bir soru gelebilir. Acaba devlet kooperatiflere muafiyet ve istisnaları nasıl bir model içerisinde sağlamalıdır? Bu modelin ilkeleri neler olabilir?

2- Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyeti ve İstisna Modelinin İlkeleri

Adı kooperatif olan her kuruluş, kooperatif değildir. kooperatiflerden maksimum olarak yararlanabilmek için gerçek kooperatiflerin muafiyet ve istisnalarda desteklenmesi gerekir. Kooperatif olarak kurulan veya gerçekte kooperatif olmayıp kooperatif statüsünü kazanmış bir kuruluş, kooperatif niteliğini üç yönden kaybedebilir. Bunlara, ticari sapma, siyasi sapma, devletçi sapma diyebiliriz. Hür teşebbüsten gelmiş bir müdürün yönetiminde kooperatif ticari şekilde yönetilecektir. Bir başka deyişle kooperatifin işletme vasfı ağır basmaktadır. Bu durumda kooperatif güçlünün güçsüzü sömürdüğü bir kuruluş olmaktadır. Bu tür sapmaya ticari sapma diyebiliriz(75).

Kooperatiflerdeki bir diğer sapma da siyasi sapmadır. Kooperatif üyelerinin ikiye bölündüğü, kooperatifle iş yapan çevrenin de rahatsız olduğu bu duruma, kooperatifleri siyasi maksatları için atlama tahtası gören yöneticiler neden olmaktadır. Oy kaygısı ile siyasal teşekküllerde bu durumu beslemek-

(75) FER, a.g.t., s.17.

tedirler. Devletçi sapma ise kooperatif yöneticilerinin devletin yürütme organlarından direktif almaları ile oluşacaktır. Kooperatif ilkelerine zıt olan kooperatiften beklenen yararları yeterince sağlayamayacak olan bu sapma kooperatiflerin belli başlı sorunlarından birisidir (76).

İşte kooperatiflere tanınan vergi kolaylıkları kooperatiflerin gerçek niteliklerini bozmamalıdır. Bilakis kooperatifin gerçek niteliklerini koruyucu bir yapıda olmalıdır.

Kooperatifler kendilerine bel bağlayan dar gelirli çevrelere gerektiği şekilde hizmet verebilmek için bazı ilkeler geliştirmişlerdir. Bu ilkeler açık kapı ilkesi, demokratik yönetim ilkesi gibi ilkelerdir. Bu ilkelerin bir gereği olarak kooperatifler aşağıdan yukarıya doğru örgütlenmelidirler. Bu durum ilkelerin bir sonucu olduğu kadar kooperatif üyelerinin menfaatlerinin de bir gereğidir. Devlet getirmiş olduğu vergi kolaylıklarında da bu durumu gözetmektedir.

Kooperatiflere tanınan vergi kolaylıkları kooperatiflerin demokratik yönetim, virsturn dağıtımı, açık kapı ilkesi, karşılıklı yardımlaşma ilkelerini bozucu olmamalıdır.

Bazı ülkeler kooperatiflere cephe alırken bazı ülkelerde yukarıdaki sıraladığımız noktaları gözönünde bulundurarak, kooperatiflere vergi kolaylıkları sağlamaktadırlar. Bunu ya özel bir vergi kanunu çerçevesinde ya da genel vergi sistemleri içerisinde yürütmektedirler. İster genel vergi sis-

temi içerisinde isterse de özel vergi kanunları ile olsun kooperatiflere sağlanan teşvikler kooperatif ilkelerine uygun olmalıdır. Kooperatifleri ticari, siyasi, devletçi saptmaya teşvik etmemelidir. Bunun da yolu kooperatiflere tanınan kolaylıklardan sadece gerçek kooperatifleri yararlandırmaktır.

B. Kooperatiflere Tanınan Kurumlar Vergisi Muafiyeti

1.- Kanun Hükümü

Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi'nden muaf tutulmasına ilişkin iki ayrı kanunda hüküm bulunmaktadır. Muafiyetlerle ilgili esas ve bağlayıcı düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. maddesinde ki hükümdür. Muafiyetle ilgili diğer düzenleme ise 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93/3-4. maddesindeki hükümdür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. maddesindeki kooperatif muafiyeti ile ilgili hüküm aşağıdaki gibidir.

"Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi, başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile işgörülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatifler (Esas mukavelelerde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler muafiyetten faydalanamaz;)" denilmiştir.

Kooperatif muafiyeti ile ilgili bir diğ er hüküm de 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93/3-4. maddesindeki hükümdür. Bu hüküm ise aynen aşağıda görüldüğü gibidir.

"3.5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 199 Sayılı kanunla değışik 7. maddesinin 16. bendindeki esaslar dahilinde Kurumlar Vergisi muafiyetinden faydalanırlar.

4. Kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatif merkez birlikleri faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, bu maddenin 1 nolu fıkrasının (b) bendi ile 2 nolu fıkrasından gayri fıkralarında yazılı muafıklarından istifade edemezler" denilmiştir.

2- Kooperatif Muafiyetinin Şartları

Kooperatiflerin muafiyetini düzenleyen yukarıdaki hükümlerden muafiyet şartlarını; sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu üyelerine hisse verilmemesi, yedek akçelerin dağıtılmaması, ortaklarla işgörülmesi ve kurulmuş bulunan bir üst örgüte üye olunması şeklinde sıralayabiliriz. Bu şartların ayrı ayrı ticaret şirketlerinin belirli özelliklerine takabül ettiği açıktır. Ticaret şirketlerinin genel olarak ortak özelliklerini; sermaye üzerinden kazanç dağıtmaları, yönetim kurulu üyelerine hisse verilmesi, ihtiyat akçelerinin istenildiği bir dönemde ortaklara dağıtılma olanağının bulunması ve şirketlerin sermayeye iştirak eden ortaklardan başka, konularının ortak dışına taşması şeklinde sıralamak mümkündür. Bu şartların olumsuz yönde düşünülmesi, koope-

ratiflerin vergiden muaf olma kurallarına ulaştırmaktadır (77). Bu şartları aşağıda daha ayrıntılı olarak inceleyelim.

a) Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtmak

Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi muafiyetinden faydalanabilmeleri için kooperatifin anasözleşmesinde, sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına dair bir hükmün bulunması ve bu hükme de fiilen uyulması ile mümkündür. (Kurumlar Vergisi Kanunu 7/16. mad.)(78).

Muafiyetin birinci şartı olan "Sermaye üzerinden kazanç dağıtmamak uygulamada karşımıza üç ihtimal dahilinde çıkabilir. Bunlar:

- Kooperatifin sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılacağı yazılı bulunmakta ve kooperatif fiilen bu şekilde kazanç dağıtmaktadır.

- Kooperatifin sözleşmesinde muamele üzerinden kazanç dağıtılacağı yazılı olduğu halde, sermaye üzerinden kazanç dağıtmaktadır.

- Kooperatif sözleşmesinde kazancın muamele üzerinden ortaklara dağıtılacağı yazılı olup, fiilen de bu esas uygulanmaktadır.

(77) ERKİLET, a.g.e., s.29.

(78) PAKLAR Selahattin, Kurumlar Vergisi Yorum ve Uygulaması, İstanbul, 1982, s.95.

Birinci ihtimalin olması halinde sözkonusu kooperatifi, kooperatif değilde bir ticaret şirketi şeklinde telakki edebiliriz. Bilindiği üzere sermaye üzerinden ortaklara kazanç dağıtılması ticaret şirketlerine has bir özelliktir. Oysa kooperatifin amacı karşılıklı yardımlaşma içerisinde ortaklarının ihtiyacını (konut, tüketim malı, vs.) karşılamaktır. Görüldüğü üzere şirkette ki kâr paylaşımı amacına karşılık kooperatiflerde bir ihtiyacın giderilmesi esastır. Bir kooperatifin sermaye üzerinden kazanç dağıtması ona ticaret şirketi niteliği kazandıracaktır. Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanunu'muzda muafiyet şartlarından biri olarak sermaye üzerinden kazanç dağıtmamak şartı yerinde olarak getirilmiştir (79).

Kazancın sermaye payı nazarı itibara alınarak dağıtımını doğrudan doğruya olabileceği gibi dolaylı yollardan da olabilir. Bu dolaylı yollara; aynî ödemeleri, hesabî (ortakların ödemiş oldukları sermayelerini yükseltme) ödemeleri örnek olarak verebiliriz. Bu yollarla sermaye üzerinden yapılan kazanç dağıtımları peçelenmiş olabilir. Ayrıca kazancın bir kısmı sermaye esas alınarak diğer bir kısmı da iş hacmi esas alınarak dağıtılmış olabilir. Bu tür dağıtımda da peçelemeyi görmekteyiz. İşte bu ve benzeri olaylarda yapılan kazanç dağıtımının gerçek mahiyetine inerek değerlemek gerekmektedir. Bu durumda ise kooperatifin muafiyeti ortadan kalkacaktır (80).

(79) ÖGET, a.g.e., s.64.

(80) ÖGET, a.g.e., s.65.

İkinci halde kanuna karşı ve sözleşmeye karşı bir hile ile karşılaşmaktayız. Herşeyden önce kooperatif yöneticileri anasözleşmede yazılı olan hükümler dahilinde kooperatifi yönetmelidirler. Kooperatif sözleşmesinde yazılı olmayan esaslar dahilinde kooperatifi idare etmek Kooperatif Kanunu'nun 62. maddesine göre yasaklanmıştır. Eğer kooperatif sözleşmesinin aksine sermaye üzerinden kazanç dağıttı ise, bu durumda herşeyden önce kooperatif muafiyetini kaybedecektir. Dolayısıyla Kurumlar Vergisi beyannamesi verecektir. Böyle bir durumda kooperatif denetçileri kooperatif yöneticilerini mahkemeye vererek, kooperatifin uğradığı cezaları aynen tazmin edeceklerdir. (Kooperatif Kanunu 62.mad.). Böyle bir durumda kooperatifin tekrar muafiyetini kazanması bizce mahkemeden sonra olabilir. Çünkü kooperatifin muafiyetini kaybetmesi, Genel Kurulun insiyatifi dışında gerçekleşmiştir.

Üçüncü hâl ise esasen kooperatiflerin muafiyetini düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu hükmüne uygundur. Kurumlar Vergisi Kanunu 7/16. maddesinde "Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması" hükmüne de uygundur.

b) Yönetim Kuruluna Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi

Kooperatifler, yönetim kurulu, denetim kurulu ve genel kurul olmak üzere üç organa sahiptirler. Bu organlar 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nda zorunlu tutulmuş organlardır. Kooperatif gerekli görürse başka organlarda oluşturabilir.

Yönetim kurulu kooperatif üyeleri arasından seçilir. Enaz üç üyeden oluşur. Daha fazla yönetim kurulu üyesi seçimi genel kurulun yetkisi dahilindedir (Kooperatifler Kanunu 55. mad).

Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı veya yolluk ödenebilir. Bunlara ilave olarak, aynı zamanda kooperatif'te üye olmaları nedeniyle de risturnda verilebilir. Ancak yönetim kurulu üyelerinin risturn almalarının yöneticilikleriyle bir ilgisi olmayıp risturn onların ortaklık hakkıdır. Yönetim kurulu üyelerine bu ödemeler dışında başkaca hiçbir ödemede bulunulmaz (Kooperatifler Kanunu 56. mad.).

Yönetim kurulu üyelerine kazançtan hisse verilmez. Bu durum kooperatifleri ticaret şirketlerinden ayıran önemli bir niteliktir. Ticaret şirketlerinde yönetim kurulunun daha iyi çalışıp daha çok kâr sağlamaları için şirket kârından yönetim kurulu üyelerine hisse ayrılır. Halbuki kooperatiflerin amacı kâr değil hizmettir. Eğer kooperatiflerde böyle bir uygulamaya Kooperatifler Kanunu'nda olanak sağlansa idi, kooperatiflerde ticari sapma ile karşılaşacaktık. Böyle bir uygulama Kooperatif Kanunu'na rağmen gerçekleştirilirse, kooperatifin Kurumlar Vergisi muafiyeti haklı olarak kalkacaktır (81).

(81) UYSAL Ali, EROĞLU Nurettin, Açıklamalı İçtihatlı Kurumlar Vergisi Rehberi, 1985, Ankara, s.100.

c) Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılması

Kooperatiflerin iflasa tabi tacir olmaları nedeniyle, ayırdıkları yedek akçeler önem kazanmaktadır. Daha öncede incelediğimiz gibi, yedek akçelerin ayırımı Kooperatifler Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ayrılan bu yedek akçelerin ortaklara dağıtılamayacağı esasen Kooperatifler Kanunu'nun 39. maddesinin ikinci fıkrasında hükme bağlanmıştır. Anılan bu fıkra "Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair anasözleşmeye konacak hükümler muteber değildir." şeklindedir (82).

Kooperatifleri ticaret şirketlerinden ayıran bir özellikte yedek akçelerin dağıtımının olmamasıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu'muz açısından yedek akçe dağıtımı, muafiyeti kaybettirici bir şart olarak düzenlenmiştir. Kooperatifler Kanunu'nda zaten yedek akçelerin ortaklara dağıtılması yasaklanmıştır. Buna ilave olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da düzenlenmiştir. Her ne kadar yedek akçe dağıtımı yasak sa da bazı kişiler bu yasağı icra edebilirler. İşte o zaman bu kişiler Kooperatifler Kanunu'na göre cezalanacaklardır. Ayrıca da kooperatifte Kurumlar Vergisi Kanunu muafiyetini yitirerek, mali bir külfetle karşılaşacaktır. Bizce Kurumlar Vergisi Kanunu'na böyle bir şart konulması yerindedir.

d) Ortaklarla İş Görülmesi

Kooperatiflerin tanımından, amaçlarının; ortaklarının belirli ekonomik ve özellikle meslek ve geçinimlerine ait ih-

tiyaçlarının sağlanıp korunması olduğu görülmektedir. Bu itibarla kooperatifin ortak dışı faaliyetinin olmaması gerekir. Ancak ekonomik ve teknolojik şartlar kooperatifleri ortak dışı işlem yapmaya zorlamaktadır. Bu konuyu daha önce incelediğimizden burada kısaca değinmekte yarar görmekteyiz.

Kooperatifler iki nedenle ortak dışı faaliyette bulunabilirler. Birinci neden, ortak dışı işlem yaparak kooperatifin mali bünyesini güçlendirmektir. Burada yapılan ortak dışı işlem ihtiyaridir. Kooperatif yöneticileri isteseler bu işlemleri yapmayabilirler. Ancak mali yapıyı güçlendirerek ortaklara kâr dağıtmak ve kooperatiflere ortak olmayı özendirme amaçlanmaktadır.

Diğer neden ise, zorunlu olarak ortak dışı işlemlerde bulunulur. Örneğin çürüme tehlikesi içerisinde bulunan bir malın ortak olmayanlara da satılması kooperatifin menfaatine olduğu kadar, genel ekonomik menfaatlere de uygundur. Ne var ki böyle bir durumda sözkonusu işlemler vergi kapsamına alındığı gibi, kooperatif muafiyet hakkını kaybetmiş olacaktır. Çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. madde hükmünde "Münhasıran ortaklarla iş görülmesi" denilmektedir. Hal böyle olunca kanunda herhangi bir alternatiften bahsedilmemiş olmaktadır. Bu açıdan diyebiliriz ki, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun sözkonusu hükmü günün ekonomik şartlarına uygun olarak yeniden düzenlenmelidir.

e) Kurulmuş Bulunan Bir Üst Kuruluşa Girilmesi

Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesinin 3 numaralı bendinde; Kooperatifin Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan muaf olmasına ilişkin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlere ilave olarak, "bir üst birliğe üye olmak" şartı getirilmiş olmaktadır. Ancak bu şart kesin olmamaktadır. Eğer bir kooperatifin üye olabileceği üst kuruluş mevcut değilse, bu durumda bu şart bu kooperatif için geçerli olmamaktadır (Kooperatifler Kanunu 93. mad.) (83).

Kooperatiflerin genel ekonomi içerisinde belirgin bir ekonomik güç olmalarına ve birinci bölümde açıklanan üst örgütlenme faydalarından yararlanmaları için, bizce bu şart yerindedir. Ayrıca da kooperatifçilik ruhuna da uygundur.

3- Kooperatif Muafiyeti İle İlgili Özel Durumlar

a) Deneme İşlemleri

Üretilen yeni bir malın piyasa hacmini anlayabilmek, kooperatifin ortak dağıtım yapması halinde, piyasadaki etkinliğini ölçülebilmek gibi bir amacın gerçekleştirilmesi ya da sınanması için yapılan işlemlere deneme işlemleri diyebiliriz. Bu işlemleri yapan kooperatiflerin vergi muafiyet hakkı kaybolacaktır (84).

(83) ÖZER Yılmaz-Can İsmail, Kooperatiflerin Vergi Rehberi, 1983, Ankara, s.218.

(84) UYSAL/EROĞLU, a.g.e., s.116.

b) Çaresizlik İşlemleri

Yukarıda da belirttiğimiz gibi bazı işlemler vardır ki, bu işlemlerin ortak olmayanlarla yapılması, ortakların, kooperatifin ve genel ekonominin menfaatlerine uygundur. Böyle bir durumda kooperatifin ortak dışı işlem yapması ekonomik açıdan uygundur. Bununla beraber kooperatif vergi muafiyetini kaybedecektir. Bu ise konunun ruhuna ve ekonominin gereklerine uygun değildir. Bu açıdan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "münhasıran ortaklarla işgörülmesi" hükmünü günün ekonomik şartlarına uygun bir hale getirilecek şekilde düzeltilmesi gerekmektedir (85).

c) İştirak İşlemleri

Kooperatiflerin iştirakleri iki türdür. Bunlar kooperatifin bir üst kuruluşa üye (ortak) olması ya da kooperatifin bir ticaret şirketine ortak olmasıdır. Kooperatiflerin ekonomik temerküzü kooperatiflerin üst örgütlenmeye gitmeleri ile mümkündür. Bunun faydalarına ve nedenlerini daha önceki başlıklarda incelemiş bulunmaktayız.

Kooperatifin ticaret şirketlerine iştiraki kooperatifin menfaatlerine uygun olabilmektedir. Sermaye birikiminin yeterli düzeyde oluşmadığı ülkemizde bu konu tasvipte görülmektedir. Böylece ülkemizde yatırımlara ayrılacak fonlara biraz daha katkı sağlanacağı açıktır.

(85) UYSAL/EROĞLU, a.g.e., s.116.

Ekonomik açıdan yararlı olan kooperatifin sözkonusu bu iştirakleri vergileme açısından farklı sonuçlar doğurmaktadır. 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Kanunu muafiyetinden yararlanabilmeleri için bir üst kuruluşa girmeleri gerekmektedir (Kooperatifler Kanunu 93. mad.). Kooperatifin üst örgütlerine iştirak etmeleri muafiyet için şart olmaktadır. Dolayısıyla bu işlemleri ortak içi bir faaliyet olarak görmekteyiz. Halbuki kooperatifin bir ticaret şirketine iştirak etmesi kooperatifin Kurumlar Vergisi Kanunu muafiyetini kaybettirecektir. Çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu'muzda muafiyetten yararlanabilmek için "Münhasıran ortaklarla işgörülmesi" şartı getirilmiştir. Bu hükme göre ticaret şirketlerine iştirak eden bir kooperatif Kurumlar Vergisi Kanunu muafiyetini kaybedecektir. Kanun koyucu kooperatifin üst kuruluşa ortak olmasını ortak içi işlem sayarken, kooperatifin ticaret şirketine ortak olmasını ortak dışı işlem saymaktadır. Bizce bu durum Anayasa'mızdaki eşitlik ve adalet ilkelerine aykırıdır. Ayrıca ekonominin gereklerine de uymamaktadır. Dolayısıyla Kooperatifler Kanunu'ndaki 93. madde ve Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki kooperatiflerin muafiyetini düzenleyen 7. maddenin 16. bendi günün ekonomik şartlarına uygun olarak yeniden düzenlenmelidir.

Kooperatiflerin iştirakleri mevzuunu kapatmadan bir de kanunun Gelir Vergisi Kanunu açısından durumuna değinmek istiyoruz. Kooperatifin iştiraklerinden elde ettiği gelir Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 39. maddesine göre "İndirilecek

gelir" olup ticari kazancın tesbitinde indirilecektir (86). Bu gelirin bir üst kuruluştan yada bir ticaret şirketinden elde edilmesinin farkı yoktur.

C. Kooperatiflere Tanınan Kurumlar Vergisi İstisnası

1- Risturn İstisnası

a) Kanun Hükümü

Ortak dağıtım işlemi olan üretim, tüketim ve kredi kooperatiflerinin ortaklarıyla yaptıkları bazı işlemlerden elde ettikleri kazançlar Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan istisnadır. 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "istisnalar" kenar başlığı altında düzenlenen 8. maddenin birinci fıkrasının ikinci bendinde sözkonusu istisna düzenlenmiştir. Bu hüküm aşağıya alınmıştır.

"2- Aşağıda yazılı kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlardan;

a. İstihsal kooperatiflerinde, ortakların şahsi ve ailevi gıda ve yiyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar,

b. İstihsal kooperatiflerinde, ortakların istihsal ederek kooperatife sattıkları veya kooperatiften istihsal faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar,

c. Kredi kooperatiflerinde; ortaklarının kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar,

d. Ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan serfolunmayarak iade edilen kısımlar.

Bu risturnların nakden veya aynı kıymette mal ile ödenmesi istisnanın uygulanması mani değildir. Ortaklardan başka kimselerle yapılan muamelelerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan muamelelerden doğan kazançlar hakkında risturnlara müteallik istisna hükmü uygulanamaz. Bunların genel kazançtan tefrikinde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan nisbeti esas tutulur."

b) Risturn İstisnasının Kapsamı ve Yararlanacak Kooperatifler

Yukarıdaki bölümlerde de incelediğimiz gibi kooperatiflerin bir kısmının ortak dışı işlemi olmaktadır. Ortak dışı işlemi bulunan kooperatifler ise Kurumlar Vergisi Kanunu'muzun muafiyet hükümlerinden yararlanamamaktadırlar. İşte Kurumlar Vergisi Kanunu'muzdaki muafiyet hükümlerinin dışında kalan kooperatiflere Kurumlar Vergisi Kanunu'muzda risturn istisnasından yararlanma hakkı getirilmiştir.

Risturn geri verme, iade etmedir. Risturn kâr ve faizden farklıdır. Kâr sermayenin belli bir dönem içerisinde sağladığı müsbet farklıdır. Faiz ise bir menkul kıymetin belli bir dönem içerisinde getirdiği kiradır. Kooperatif,

ortakları adına işgörür. Dolayısıyla, kooperatifin ortakları ile yaptığı işlemlerden elde edilen müsbet fark aslında ortakların o iş için kooperatife verdikleri sermayenin bakiyesidir (87). Risturnu şöyle bir örnek içerisinde somutlaştırabiliriz. Diyelim ki bir iş için belli bir miktar para ayıralım. Daha sonra da o işi gerçekleştirelim. Ancak o işi planladığımızdan daha az bir meblağa gerçekleştirelim. Aceba bu artık herhangi bir verginin kapsamına alınır mı? Elbette ki alınmaz. İşte, üyesi adına faaliyet gösteren kooperatifte bu nitelikte oluşan bakiyeye risturn denilmektedir. Bu risturn ortaklara iş hacmine göre dağıtılacaktır. Bu itibarla iş hacmine göre dağıtılacaktır. Bu itibarla diyebiliriz ki kooperatiflerin ortaklarıyla yapmış oldukları işlemlerden elde edilen fiyat farkı ne kâr ne de faizdir. Bu fark masraf tasarrufundan elde edilen bakiye olup vergi dışı kalmalıdır. Ancak kooperatiflerin ortaklarıyla yaptığı her işlemin risturnu vergi dışı kalmamaktadır. Her şeyden önce yapılan işlemin kooperatif anasözleşmesinde belirtilmesi gerekir. Ayrıca üyelerin şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçları için kooperatiften aldıkları malların fiyat farkı olması gerekir.

Günümüzde ekonomi girift bir hâl almaktadır. Yeni yeni mallar tasarımlanmakta ve üretilmektedir. Ayrıca, kişilerin tüketim alışkanlıkları da sürekli olarak değişmek-

(87) ERKİLET, a.g.e., s.36.

tedir. Bundan yirmi sene önce televizyon, buzdolabı gibi mallar lüks mal sayılırken bugün hepimizin kullandığı normal mal olmuştur.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'muz 10.6.1949 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Risturn istisnası adı verilen 8. maddenin ikinci fıkrasının ikinci bendi bir kez değişmiştir. Bu değişiklik de özde olmayıp şeklen olmuştur. Daha önce Türk Ticaret Kanunu'na paralel olarak "kooperatif şirketler" şeklinde nitelenen kooperatifler, 1981 yılında 2573 Sayılı yasa ile "kooperatifler" şeklinde değiştirilmiştir. Halbuki ülkemizin ekonomik yapısı 1949'dan çok farklıdır. Üstelik 1981'den de farklıdır. 1949 yılında lüks sayılabilen çamaşır makinesi, buzdolabı gibi mallar bugün için bir ihtiyaç maddesidir. Kanunun bugünkü hali ile bu malları üyesi bulunduğu kooperatiftan alan ortağa tahakkuk edecek olan risturn vergi kapsamındadır. Bu durum tüketim kooperatiflerini sıradan bir bakkal durumuna düşürmektedir. Üstelik ortağı adına işyapan bir tüketim kooperatifinin ortaklarına satmış oldukları tüm malların risturnu vergi dışında kalmalıydı. Çünkü oluşan fark ne kâr ne de faizdir. Sadece masraf tasarrufundan oluşan bakiyedir (88).

Kurumlar Vergisi Kanunu'muzdaki risturn istisnasına getireceğimiz ikinci eleştiri de; söz konusu risturnun ana sözleşmede yazılı işlemlerden olması halinde istisna kapsa-

mına girmesidir. Kooperatifler Kanunu'nun 51. maddesine göre ana sözleşmenin değiştirilmesi en az 2/3 üye çoğunluğunu (ana sözleşmeye daha yüksek bir nisap konabilir) gerektirir. Görüldüğü üzere kooperatiflerin ana sözleşmesini değiştirmesi biraz güçtür. Çünkü üyelerinin sayısı onbinleri bulan bir kooperatifin 2/3 üye çoğunluğunu sağlaması hakikaten güç bir iştir. Ayrıca da zaman alıcıdır. Oysa ekonomi sürekli olarak değişmektedir. Bu değişime ayak uydurulması üyelerin menfaati icabı olmaktadır. Kooperatif kurulurken üyelerin üretmesini bilmedikleri ya da üretmesini ekonomik bulmadıkları bir malın üretimi ve kooperatife satımı gündeme gelebilir. Ancak kooperatifin ana sözleşmesinde bu konuda bir hüküm olmadığından bu malların üretimi risturn istisnası kapsamı dışında kalacaktır. Bu durum ise kooperatifleri teşvik amacı da güden söz konusu istisnanın amacına uygun düşmemektedir. Ayrıca risturn istisnasına böyle bir şart getirmek ekonominin verimsiz çalışmasına ve hantallaşmasına neden olacaktır. Bu nedenlerle Kurumlar Vergisi Kanunu'muzda risturuna getirilen bu şartları yerinde göremekteyiz.

Risturnu ve risturn istisnasının eleştirisini yaptıktan sonra şöyle bir soru akla gelebilir. Acaba her tür kooperatif risturn istisnasından yararlanabilir mi? Bir başka deyişle, üretim, tüketim ve kredi kooperatifleri dışında kalan kooperatifler örneğin Konut Kooperatifleri, Nakliye Kooperatifleri risturn istisnasından yararlanabilir mi?

Bu konuda iki farklı görüşle karşı karşıyayız. Sadece kanun hükümlerini alt alta yazarak muhteva veren bakanlık istisna hakkını sadece üretim, tüketim ve kredi kooperatiflerine vermiştir (89). Bakanlığın bu muhtezalarında ne üretim ne tüketim ne de kredi işlemleri ve kooperatifleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da olduğu gibi tanımlanmamış sadece belirtilmiştir. Bu konudaki bir diğer görüş ise Danıştay'ın görüşüdür. Danıştay 1986'da vermiş olduğu bir kararında (90) önce üretimi tanımlamıştır. Buna bağlı olarak da üretim kooperatifini tanımlamıştır. Dolayısıyla da konunun gerçek anlamına ulaşmıştır. Danıştay üretimi "sadece bir malın üretimi olmayıp bir malın imalinden tüketiciye ulaşmasına kadar geçen farklı ekonomik faaliyetlerin tümü" olarak tanımlamıştır. Bu işlerle uğraşan kooperatiflere de üretim kooperatifleri demıştır. Bu itibarla danıştay nakliye kooperatiflerini üretim kooperatifi olarak risturn istisnası kapsamında telakki etmiştir. Danıştayın üretim ve üretim kooperatifleri tanımlarından hareketle konut kooperatiflerinde bir üretim kooperatifi olduğu sonucuna ulaşabiliriz.

(89) KIZILOL, a.g.e., s.1154; 22110-24/1986 Numaralı Muktezası, s.358; 22104/1982 Numaralı Muktezası.

(90) -----, Danıştay 13. Daire, 3923/1986 Numaralı Kararı, Danıştay Dergisi, S.66-67, 1987, s.202-204.

Yukarıda incelediğimiz nedenlere dayanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun risturn istisnasını düzenleyen hükmünün yeniden yazılması gerektiğini söyleyebiliriz.

c) Risturnun Tesbiti ve Dağıtımı

a. Tüketim Kooperatiflerinde

Bir tüketim kooperatifinde satış fiyatı aşağıdaki gibi tesbit edilebilir:

Alış Fiyatı.....	1.000.000.-
Taşıma Giderleri	100.000.-
Sigorta Giderleri	<u>100.000.-</u>
Alış Maliyeti	1.200.000.-
Genel Giderler	50.000.-
Satış kârı $1.250.000 \times \% 10$ -	<u>125.000.-</u>
Satış Fiyatı	1.375.000.-

Ortakların satış kârı eklenen yukarıdaki malı kooperatiften almaları ortağın menfaatine değilmiş gibi gözükse de sene sonunda bu farkın ortağa iade edileceği düşünüldüğünde gerçeğin bu olmadığı anlaşılır.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nunda tüketim kooperatiflerinin ortaklarına sattığı her mal için risturn istisnası öngörülmemiştir. Risturn istisnası sadece ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için kooperatiften aldıkları mallar için kabul edilmiştir. Dolayısıyla bu tip malların risturnlarını, kooperatifin genel kazancından ve diğer risturnlardan ayırmak gerekir. Bunu bir sayısal örnek içerisinde inceleyelim.

- Ortaklarla Yapılan Toplam Satış: 160.000.000.-

Yiyecek Maddeleri 80.000.000.-

Giyecek Maddeleri 20.000.000.-

Elektrikli Ev Aletleri 40.000.000.-

Mobilya 10.000.000.-

Halı 10.000.000.-

-- Ortak Harici Satışlar 40.000.000.-

Toplam Yıllık Satışlar ...:200.000.000.-

Yıllık müsbet gelir-gider farkı : 48.000.000.-

Ortaklara Satışlar/Toplam Satışlar oranı risturn tesbitinde kullanacağımız oranı verecektir. Ancak bu oranın uygulanacağı gelir-gider farkından daha önce kanuni ve ana sözleşmedeki yedek akçelerin ayrılması gerekir. Örneğimizde konuyu basitleştirmek için 48.000.000.-'lik kârdan daha önce yedek akçelerin ayrıldığını varsayalım.

Ortaklara satışlar/Toplam satışlar oranı % 80'dir. Bir başka deyişle kooperatif satışlarının % 80'i ortaklara yapmıştır. İşte bu orana göre ortakların risturnu hesap edilecektir. Oda $38.400.000 + (48.000.000.- \times \% 80)$ liradır. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre bu risturunun hepsi Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan istisna edilmeyip sadece gıda, giyecek mallarına isabet eden miktar risturn istisnası kapsamındadır. Bu durumda ortaklara yapılan satıştaki ortalama risturnu bulmamız icab etmektedir. Bu ise ortaklara dağıtılacak toplam risturn/ortaklara yapılan toplam satış oranı yardımı ile bulunabilir. Örneğimizde Bu oran % 24 ($38.400.000.-/160.000.000.-$) tür. Bu oran ile yi-

yecek, giyecek maddeleri toplamını çarparsak (100.000.000.- x % 24), 24.000.000.- liralık vergiden istisna risturn miktarını bulabiliriz.

b. Üretim Kooperatiflerinde

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 2/6 numaralı bendinde; "İstihsal kooperatiflerinde, ortakların kooperatife sattıkları veya kooperatiften satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar" vergiden müstesna denilmektedir. Böylece üretim kooperatiflerinde, tüketim kooperatiflerinden daha geniş bir alanda risturn istisnası uygulanmaktadır.

Konuyu bir örnekle incelemeye devam edilem.

Ortak içi alışlar	20.000.000.-
Ortak dışı alışlar	<u>30.000.000.-</u>
Toplam Alış	50.000.000.-
Elde edilen gelir-gider farkı	10.000.000.7

Ortaklarla yapılan işlem hacminin genel işlem hacmine oranı % 40 (20.000.000.-/50.000.000.-) tır. Bu durumda vergiden istisna edilecek risturn miktarı 4.000.000.- (% 40 x 10.000.000.-) olacaktır.

c. Kredi Kooperatiflerinde

Kredi kooperatiflerinin ortaklarına dağıttıkları kredilerden elde ettikleri faizler risturn olup, vergi dışı kalmaktadır. Örneğin ortaklarına 800.000.000.- lira ortak olmayanlara da 200.000.000 lira kredi dağıtan bir kooperatifte elde edi-

len faiz geliri 100.000.000.- olsun. Bu durumda ortaklara dağıtılan 80.000.000.- liralık risturn Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergilenmeyecektir.

d) Risturn İstisnası İle İlgili Özel Durumlar

a. Risturn İstisnasının Uygulanacağı Dönem:

Risturn istisnası, risturnun doğduğu dönemde (vergileme döneminden önce) uygulanır. Dağıtılmayan yada ortak tarafından alınmayan risturn ortağın cari hesabına aktarılarak, ortağa hesabi ödemede bulunulmuş olur.

b. Vergiden Muaf Kooperatiflerde:

Elde edilen müsbet gelir-gider farkının tamamı aynı zamanda ortakların risturnudur. Bu risturn ortaklara işlem hacmine göre dağıtılır.

c. İdare Giderleri İle İlgili İstisna:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/2 maddesinin d bendinde "kooperatiflerce ortaklardan idare giderlerine karşılık olarak alınan paralardan sarf olunmayarak ortaklara iade edilen kısımlar" Kurumlar Vergisi'nden istisna olduğu belirtilmiştir.

Kooperatifin, ortaklarından idare giderlerine karşılık aldığı paralar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, kurum kazancının içine girmez ve vergilendirilecek kurum kazancının bir parçası sayılmaz (91). Kooperatife ortaklarca verilen

(91) UYSAL/EROĞLU, a.g.e., s.148.

bu paralar kooperatifin kurum kazancının tesbitinde bir indirim niteliğindedirler. Kooperatifin ortaklara bu paralardan artanını geri iade etmesi ise, kurum kazancının tesbitinde ilave özelliği taşıyabilir (Kurumlar Vergisi Kanunu 13. mad, Gelir Vergisi Kanunu 38. mad.). Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda bahsettiğimiz hükmüne göre ortaklara yapılan bu ilavede vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Bu durum yukarıda açıklanan kooperatifçilik ilkelerine de uygundur.

D. Kurumlar Vergisinde Kooperatiflerinde Yararlanacağı Diğer İstisnalar

Kooperatifler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin diğer bendlerinde ticaret şirketlerinde yararlanabileceği tüm istisnalardan yararlanabilirler. Bizce bu durum vergicilikteki adalet ve eşitlik prensiplerine de uygundur. Bu bendlerde kooperatifleri ilgilendirebilecek özel bir durum görememekteyiz. Dolayısıyla bunlara girmek tezimizin temel amacı dışında bulunmaktadır.

E. Kooperatifler Kanununda Düzenlenen Vergi Muafiyeti ve İstisnaları

Türk Kooperatifçilik Kurumunun 1950 yılında düzenlediği Üçüncü Türk Kooperatifçilik Kongresinde vergi komisyonu oluşturulmuştur. Bu komisyonun raporu büyük ölçüde 1163 Sayılı kanundaki 93. maddeyi şekillendirmiştir. Bu komisyon raporunda kooperatifçiliğin vergi kolaylıkları ile gelişeceğini

haklı olarak savunmuştur (92).

1163 Sayılı kanunun 93. maddesinde yer alan vergi kolaylıkları şunlardır:

- Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar banka ve sigorta muameleleri vergisi dışındadır.

- Defter ve anasözleşmelerin tasdiki Damga Vergisi ve Harçlar Kanunu'nun dışındadır.

- Kiraya vermemek şartı ile sahip oldukları her türlü gayrimenkuller üzerinden alınacak her türlü vergilerin dışındadır.

- Ortakların giriş ve çıkışta ki noter işlemleri Damga Vergisinden ve Noter Harcınının dışındadır.

- Gayrimenkullerin kooperatiflere sermaye olarak getirilmesi her türlü vergi dışındadır.

- Yukarıda incelediğimiz şartlarda Kurumlar Vergisi Muafiyeti.

Kongrede hazırlanan raporda bu verilerden ayrı olarak Gümrük Vergisi muafiyeti istenmişti. Ayrıca kooperatiflerin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nden tamamen çıkartılması istenmekteydi.

(92) ----- Vergi Komisyon Raporu, Karınca, 168, 1950, s.69-75.

Tarım Satış Kooperatifleri'nin, Tarım Kredi Kooperatifleri'nin kuruluş konumlarında gümrük muafiyeti bulunmaktadır. Halbuki 1163 Sayılı kanuna tabi kooperatiflerde böyle bir muafiyet görememekteyiz. Bu ise vergicilikteki yatay adalet prensibine aykırıdır. Kooperatiflere tanınan muafıkların eşit hale getirilmesi bizce yerinde olacaktır. Eğer vergi ile kooperatifler teşvik edilmek isteniyorsa (ki bu normal bir durum olup, olması da gerekir.) bunun özel çalışmalarla açıklanması yerinde olacaktır (93).

III- KOOPERATİFLERDE KURUM KAZANCININ TESPİTİ VE OLUMLU GELİR-GİDER FARKI İLE KÂRIN DAĞITIMI

A. Kurum Kazancı ve Özelliği

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Kooperatifleri, kazançları Kurumlar Vergisi'ne tabi kurumlar arasında saymıştır (Kurumlar Vergisi Kanunu 1. mad.). Aynı kanunun 3. maddesinde "Türk Ticaret Kanunu'na ya da özel kanunlara göre kurulan tüketim, üretim, kredi, satış, yapı ve diğer kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler" i (Kurumlar Vergisi Kanunu 3.mad.), "kooperatifler" kenar başlığı altında kazançları kurumlar vergisine tabi kooperatifler olarak belirtmiştir.

(93) UYGUNER Muzaffer, "Kooperatiflerin Korunmasında Muafiyetler", Karınca, 410, Şubat, 1971, s.12-14.

Kooperatifler yaygın bir şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan muafırlar. Eğer muaf olmuyorlarsa, bir başka deyişle muafiyetin şartlarını kaybettilerse veya muaf olmaya tercih ettilerse kazançları Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi olacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergilenecek olan kooperatiflerin "Kurum kazancı, Gelir Vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından tereküp eder" (Kurumlar Vergisi Kanunu 1. mad.).

Gelir Vergisi Kanunu'nun ikinci maddesinde belirtilen gelir unsurları, " 1) Ticari Kazançlar; 2) Zirai Kazanlar; 3) Ücretler; 4) Serbest Meslek Kazançları; 5) Gayrimenkul Sermaye İratları; 6) Menkul Sermaye İratları; 7) Sair kazanç ve İratlar" dır. Kurum kazancı işte bu gelir unsurlarının birinden veya birkaçından oluşmaktadır. Bu saydığımız gelir unsurlarına girmeyen gelirler ve kazançların vergi dışı kalacağı aşkırtır. Bu gelir unsurlarından birini veya birkaçını elde eden kurumların kazancı kurum kazancı olarak değerklenir ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde belirtilen ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilir. Çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde kurum kazancınının Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümlerine göre tespit edileceğı belirtilmiştir.

Netice olarak kurum kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen yedi grup gelir ve irattan oluşacaktır. Bu kazancı vergilemesi Gelir Vergisi Kanunu'ndaki ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilecektir.

B. Bilanço Esasına Göre Kurum Kazancının Tesbiti

Kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazanç" hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştik. Ticari kazanç "gerçek ve götürü" usulde olmak üzere iki şekilde tesbit edilir (Gelir Vergisi Kanunu 37. mad.). Gerçek usulde kazancını tesbit eden mükellefler bilanço esasına göre veya götürü usulde tesbit edebilmektedirler. (Vergi Usul Kanunu 176. mad.).

Ticaret Bakanlığı'nca 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 89. maddesi uyarınca hazırlanan 28.11.1973 gün ve 14726 Sayılı Resmî Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren "Kooperatifler, Kooperatif Birlikleri, Kooperatif Merkez Birlikleri ve Türkiye Kooperatifler Birliği Muhasebe Yönetmeliği"nde ayrıntılı olarak incelendiği gibi kooperatifler bilanço esasına göre defter tutacaklardır. Bu nedenle biz burada bilanço esasına göre kurum kazancının tesbitini inceleyeceğiz.

Kurumlar Vergisi, kooperatiflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. (Kurumlar Vergisi Kanunu 13. mad.).

Safi kurum kazancının tesbitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Tarımsal alanda faaliyet gösteren kurumların bu faaliyetlerden doğan kazançlarının saptanmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. maddesinin son fıkrası hükmüde dikkate alınır (Kurumlar Vergisi Kanunu 13. mad.).

Safi kurum kazancının tesbitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Tarımsal alanda faaliyet gösteren kurumların bu faaliyetlerden doğan kazançlarının saptanmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. maddesinin son fıkrası hükmüde dikkate alınır (Kurumlar Vergisi Kanunu 13. mad.).

Bilanço esasına göre ticari kazanç, kooperatifin hesap dönemi başındaki özsermayesi ile hesap dönemi sonundaki özsermayesi arasındaki olumlu farktır (Gelir Vergisi Kanunu 38. mad.).

C. İndirilecek Giderler

Kurum kazancı tesbit edilirken 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde yazılı giderlerle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde yazılı giderler hasılatından indirilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın bilanço esasına göre tesbit esaslarına aynen uyulacaktır. Bu tür kazancın tesbitinde, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki müsbet fark esas alınacak, bu dönem zarfında işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilecek, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunacaktır (Gelir Vergisi Kanunu 39. mad.).

D. Kurumlar Vergisi Matrahının Tesbitinde Gider Kabul Edilmeyen İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi hükmüne göre safi kurum kazancının tesbiti sırasında gider kabul edilmeyen bazı kalemler sıralanmıştır.

Özsermaye üzerinden ödenen faizler, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler, dağıtılan örtülü kazançlar, yedek akçeler, Kurumlar Vergisine ilişkin para cezaları ile Kurumlar Vergisi safi kurum kazancının tesbitinde indirilemez.

E. İndirilecek Gelirler

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 39. maddesi hükmü uyarınca "Ticari işletmeye dahil olup iratları vergiden müstesna bulunan menkul kıymetlerin iratları, kurumlardan elde edilen Kurumlar Vergisine tabi veya üzerinden vergi tevkifatı yapılmış kâr payları ile hazine bonosu ve devlet tahvil faizleri ticari kazançtan indirilir." denilmiştir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulmuş veya üzerinden vergi tevkifatı yapılmış olan kâr payları da ticari kazançtan, mükerrer vergilemeyi önlemek için indirilecektir.

F. Yedek Akçe ve Fon Ayrımı

1- Yedek Akçe Ayrımı

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesinin birinci ve dördüncü maddeleri ile 39. maddesi kooperatiflerin yedek akçe ayırımında uyacakları hükümleri düzenlemektedir.

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun, 3476 Sayılı kanunla değişen 38. maddesinin birinci fıkrasında "Anasözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılatın tamamı gelir-gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir" denilmektedir. Kooperatifin yedek akçe ayırımında müracat edeceği ilk hukuki kaynak anasözleşmesi olmaktadır. Kanun bu konuda Kooperatif kurucularına serbestlik tanıyarak kooperatiflerdeki "demokratik yönetim" ilkesine uymaktadır. Eğer anasözleşmede bu konuda bir açıklık yoksa, ortaklarla yapılan faaliyetlerden elde edilen hasıla yedek akçelere eklenecektir.

Kooperatif Kanunu'nun 3476 Sayılı kanunla değişen 38. maddesinin dördüncü fıkrasında ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın yedek akçeye eklenmesi durumunu düzenlemektedir. Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanamayacak olan kooperatifler için geçerli olan bu durum dördüncü fıkroda "ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır" şeklinde hükme bağlanmıştır. Burada da anasözleşmeye bağlı olarak bir düzenlemeye gidilmiştir. Eğer kooperatifin ortak dışı faaliyetleri varsa ve bu faaliyetlerden elde edilen hasılanın ortaklara dağıtımını anasözleşmede hükme bağlanmamışsa, sözkonusu hasıla yedek akçe olarak ayrılacaktır.

Kooperatiflerde ortak içi veya dışı faaliyetlerin hasılasına göre ayrılacak olan incelediğimiz bu yedek akçelerin yanında birde kooperatiflerin zorunlu olarak ayıracakları yedek akçeler sözkonusudur. 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun "Yedek Akçe Ayrımı" kenar başlığı altında düzenlenen ve 3476 Sayılı kanunla değişik 39. maddesine göre "Gelir-gider farkının en az % 10'u yedek akçeye, kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az % 5'i fevkalade yedek akçeye ayrılmadıkça ortaklara dağıtım yapılmaz.

Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair sözleşmeye konacak hükümler muteber değildir." şeklinde hükme bağlanmıştır.

Bu madde de birim kooperatifler ve kooperatifler kooperatifi için iki ayrı yedek akçe düzenlemesi görmekteyiz. Birim kooperatifler en az % 10 yedek akçe ayırabilirken, kooperatifler kooperatifi dediğimiz kooperatif üst örgütleri % 10 yedeğin yanında, % 5'de fevkalade yedek akçe ayıracaklardır. Madde de "en az % 10" ifadesinden, kooperatif anasözleşmesine % 10 oranının üstünde yedek akçe ayrılacağına dair hüküm konabileceği anlamı çıkmaktadır. Kooperatif anasözleşmesinde % 10'nun üzerinde % 12, % 15 hatta % 20 oranında yedek akçe ayrılacağını tesbit etmiş olabilir.

Sermaye şirketlerinin (Anonim şirket, limited şirket, hisseli komandit şirket) aksine kooperatifler hiçbir surette yedek akçelerini ortaklara dağıtamazlar ve yedek akçelerin

miktarında herhangi bir sınırlamaya gidilmemiştir. Halbuki sermaye şirketleri ayıracakları yedek akçelerin bazılarını ortaklarına dağıtabilirler (94). Diğer yandan Türk Ticaret Kanunu'nun 466. maddesinin birinci fıkrasında " Her yıl kârın yirmide birinin ödenmiş esas sermayenin beşte birini buluncaya kadar umumî yedek akçe olarak ayrılması mecburidir." şeklinde hüküm bulunmaktadır. Bu fıkroda yedek akçe ayırımında bir sınır görmekteyiz. Oysa kooperatiflerde böyle bir sınırlama bulunmamaktadır.

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 39. maddesine göre ayrılacak yedek akçe kurum kazancının hesabında hasıllattan indirilmez. Bu konuda 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 4 numaralı bendinde açıklanmıştır. Bu hükümde "Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri" nin kurum kazancının tesbitinde indirilemeyeceği düzenlenmiştir (95).

2- Fon Ayrımı

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nda ortaklarla yapılan işlemde elde edilen müsbet gelir-gider farkının tamamı ortaklara dağıtılmadan önce, bazı kanuni ve anasözleşmede mevcut hükümlere göre fonların ayrılmasına izin verilmiştir.

(94) EREM Turgut, Ticaret Şirketleri, 1984, İstanbul, s.207.

(95) Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararı, 20.2.1973 Tarihli ve 204/12 Nolu Kararı.

Bu konuda kanunun 41. maddesinde "Gelir-Gider Farkından İlk Ayrılacak Fonlar" açıklanmıştır. Bu maddeye göre "Bölünecek gelir-gider farkından ilk önce yedek akçe ile kanun veya anasözleşme gereğince kurulan diğer fonlara yatırılacak paralar ayrılır.

Yedek akçelerin veya özel fonların kullanılış şekil ve şartları anasözleşmede gösterilir." denilmiştir.

Gelir-gider farkının bölünmesi, elde edilen farkın ortaklarla yapılan işlemlerden ve ortak olmayanlarla yapılan işlemlerden elde edilmesine göre ayrıdır.

Kooperatifler ayırdıkları fonların bir kısmını kendi iradeleri ile ayırmakta olup, kendi ihtiyaçlarında kullanmaktadırlar. Bu fonlar kooperatifin zilyetliği altında bulunmaktadır. Diğer bir kısım fonlar ise, kanuni zorunluluklarla ayrılmaktadır. Bu fonların bir kısmı kooperatif bünyesi altında kalıp kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılabilirken bir kısmı kooperatif bünyesi dışına çıkartılmaktadır (96).

Kooperatiflerin ayıracıkları fonlara ortak ve personel için yardım fonunu, özkaynak fonunu, işletmeyi geliştirme fonunu, tanıtma fonunu ve Sivil Savunma fonunu örnek olarak verebiliriz. Bu fonlardan başka kooperatiflerin anasözleşmelerinde çeşitli fonlar bulunabilir. Ancak bu saydığımız fonlar kooperatiflerin genelinde olan ve kooperatiflerin ayırmak zorunda

(96) KIRALI Tamer, Kooperatiflerde Muhasebe ve Müsbet Gelir-gider Farkının Dağıtımı, Ankara, 1984, s.33.

oldukları fonlardır (97).

Ortak ve personel için yardım fonu ile özkaynak fonu kooperatifin kendi iradesi ile ayırdığı ve kooperatif bünyesinde kalan fonlardır. Ortak ve personel için yardım fonu Türk Ticaret Kanunu'nda ve Kooperatifler Kanunu'nda düzenlenmekle beraber, bu fonun ayrılması için bir zorunluluk bulunmamaktadır. Bu fonun ayrılması ve kullanımı tamamen kooperatifin iradesi altında bulunmaktadır.

"Ana sözleşme, gerek kooperatifin mumerları ile işçileri, gerekse kooperatifin ortakları için yardım kuruluşları vücuda getirmek ve bunları işletmek amacı ile yardım fonları kurulmasına hüküm altına alabilir.

Yardım amacı için ayrılan kıymetler belirli ise, bunlar kooperatifin mamelekinden ayrılarak tahsis edildiği amaçlar için kullanılmak üzere özel bir hesaba alınır." Kooperatifler Kanunu 40. mad.) Ortak ve personel yardım fonunu düzenleyen yukarıda bahsettiğimiz hükümde de görüldüğü üzere bu fon anasözleşme ile düzenlenebilir. Bu fonun teşkilinde ve işleyişinde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ayrıca bu fon, kooperatifin zilyetliği altında bulunmaktadır. Vergi kanunlarımızda bu fonun vergileneceği hakkında bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenlerle sözkonusu bu fon vergileme açısından yedek akçeler gibi mütala edilerek vergilendirilecektir. Bir başka deyişle bu fon Kurumlar Vergisi matrahından indirilemeyecektir.

(97) ERKİLET, a.g.e., s.57.

Bilindiği gibi kooperatiflerin anasözleşmelerini hazırlamaya Sanayi ve Ticaret Bakanlığı yetkilidir. Bakanlığın kredi ve kefalet kooperatifleri için hazırladığı tip anasözleşmelerde bu fondan bahsedilmektedir. Bu fon kooperatif üyelerinin menfaatlerine yönelik olup, aynen yukarıda açıkladığımız ortak ve personel için yardım fonuna benzemektedir. Bu fonun vergilendirilmesi de ortak ve personel için yardım fonuna benzemektedir. Bir başka deyişle bu fon kurum kazancının tesbitinde indirilmemektedir.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi kooperatiflerin ayıracakları bir kısım fonlar kanunen zorunludur. Bu fonlar ya kooperatifin zilyetliğinde kalmakta ya da kooperatif dışına çıkarılmaktadır. Kooperatifin zilyetliğinde kalan fon işletmeyi geliştirme fonudur. Bu fon kooperatifin ortak dışı işlemlerden elde ettiği müsbet gelir-gider farkından oluşmakta olup, yedek akçe niteliği taşımaktadır. Bu fon daha önce incelendiğinden burada daha fazla izahata girmeyi gerekli görmüyoruz. Kooperatifin zilyetliği dışına çıkan ve ayrılması kanunen zorunlu olan fonlar ise "Tanıtma ve Eğitim Fonu" (Kooperatifler Kanunu 94. mad.) ile 7126 Sayılı Sivil Savunma Kanunu'nun 37. maddesinde belirtilen "Sivil Savunma Fonu" dan, Kooperatifler Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca gelir-gider farkının % 1'i oranında ayrılan tanıtma ve eğitim fonu, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı emrine tahsis edilmektedir. Kooperatiflerin bu fonlar üzerinde tasarruf yetkisi yani zilyetliği bulunmaktadır. Bakanlık bu fonu kooperatifçiliğin tanıtılması ve eğitiminde kullan-

mak amacı ile toplanmaktadır. Sözkonusu olan bu fon kooperatifçilikteki eğitim ilkesine de uygun bulunmaktadır.

7126 Sayılı Sivil Savunma kanunu'nun 36. maddesinde, "Memlekette gamil sivil müdafa hizmetlerinin tedviri ve eğitim ve teçhizat vs. ihtiyaç maddeleri masrafları karşılığı olmak üzere tahsis, sarf mahalleri ve idaresi Dahiliye Vekilinin mesuliyetine mevdu bir (Sivil Savunma Fonu) teşkil olunur" denilmektedir.

Aynı kanunun 37. maddesinin c bendinde, kooperatiflerin de "Safi kârlarının % yarımının" sözü edilen fonun kaynakları arasında yer alacağı ifade edilmiştir.

Gerek bu fon gerekse de tanıtma ve eğitim fonu kooperatifin tasarrufu dışına çıkartılmaktadır. Ayrıca bu fonların vergileneceği hakkında vergi kanunlarımızda hüküm bulunmamaktadır. İşte bu nedenlerle Maliye ve Gümrük Bakanlığı tanıtma ve eğitim fonunun ve sivil savunma fonunun (98) Kurumlar Vergisi matrahından indirileceğini kabul etmiştir.

G. Olumlu Gelir-Gider Farkı İle Kârın Dağıtımı

Kooperatif faaliyetlerinin sonucu olarak olumlu ya da olumsuz mali bakiyeler ortaya çıkabilir. Bu bakiyeler kooperatiflerin ortak dışı faaliyeti bulunup bulunmamasına göre iki ayrıım içerisinde incelenebilir. Ortak dışı faaliyeti olmayan ve Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanan kooperatiflerin bir yıllık faaliyet dönemi sonunda gelirlerle giderler arasın-

da meydana gelen gelir-gider farkıdır. Gelirlerin giderlerden fazla olması halinde sözkonusu olan farka olumlu gelir-gider farkı diyebiliriz. Giderlerinin gelirlerden fazla olması halinde ise olumsuz gelir-gider farkı ortaya çıkmaktadır.

Ortak dışı faaliyeti bulunan kooperatiflerin ortak dışı faaliyetlerden bir dönem içerisinde elde ettiği gelir-gider farkına ise, kâr diyebiliriz. Bu kârın bir sermaye şirketinin kârından hiçbir farkı bulunmamaktadır. Bu şekildeki kooperatifler yukarıda da incelendiği gibi risturn istisnasından yararlanırlar.

Olumlu gelir-gider farkı ile kârın dağıtımını kooperatif türleri itibariyle değişiklik göstermekle beraber, esas olarak Kooperatifler Kanunu çerçevesinde dağıtılmaktadır.

Gelir-gider farkları ile kârlarının dağıtımını Kooperatifler Kanunu'nun 38., 39., 40., 41., ve 94. maddelerinde düzenlenmiştir. Yedek akçe ve fonların ayırımında 38. maddenin bir ile dördüncü fıkralarını ve 39., 40., 41., 94. maddeleri incelemiştik. Burada gelir-gider farkları dağıtımını ile kâr dağıtımının genel çerçevesini, bilhassa 38. maddeyi tüm olarak tetkik edip inceleyeceğiz.

Anasözleşmede aksine hüküm bulunmadıkça, ortaklarla yapılan işlemlerden elde edilen olumlu gelir-gider farkı tüm olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir (Kooperatifler Kanunu 38/1. mad.). Eğer anasözleşmede gelir-gider farkının ortaklar

arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise, bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır (Kooperatifler Kanunu 38/2. mad.). Ancak bu dağıtımın yapılabilmesi için geçmiş yıllarla ilgili olumsuz gelir-gider farkları kapatılmalı, kanunen ve anasözleşme ile öngörülen yedek akçeler ve fonlar ayrılmalı, dağıtım biçimi ve şartları anasözleşmede belirlenmelidir.

19970 Sayılı Resmi Gazete'de 25.10.1988 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 3476 Sayılı Kanun'dan önce kooperatiflerin ortak dışı faaliyetlerden elde ettiği gelirleri, kooperatifin geliştirilmesi yönünde kullanılmak üzere özel bir fondan toplanmaktaydı. Kooperatifler Kanunu'nda yapılan sözkonusu bu değişiklikten önce Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesinde yer alan bu uygulamada ortak dışı faaliyet neticeleri ortaklara dağıtılmamaktaydı. Bu durum kooperatiflere üye olmayı olumsuz yönde etkilemekteydi. Bu durumun kooperatiflerin finansman yapısını bozacağı açıktır (99). Aynı gerekçelerle hazırlanan 3476 Sayılı kanun 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesinin dördüncü fıkrasını "Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılların ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği anasözleşmede hükme bağlanabilir." şeklinde değiştirmiştir. Buna göre kooperatifin ortak dışı işlemlerden elde ettiği kâr ortaklara dağıtılabılır. Bunun ise ilk şartı dağıtımın anasözleşmede kabul edilmesidir. Durum böyle olunca (Kooperatifin ortak

(99) _____ 3476 Sayılı Kanun Gerekçesi T.C. Başbakanlık Kanunlar Genel Müdürlüğü, Sayı: 07/1012173, 1988.

dışı işlemleri olması ve bu işlemlerden elde ettiği kârı ortaklara dağıtması) kooperatiflere şirket niteliği kazanmaktadır. Kooperatifin şirket niteliği kazanmasının bir sonucu olarakta kooperatif aynen bir sermaye şirketi gibi vergilenecektir.

Ortaklara gelir-gider farkı, kâr gibi dağıtımların yanında faiz ve örtülü kazançta temin edebilir. 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesinde 3476 Sayılı kanunla getirilen bir değişiklik görmekteyiz. Bu değişiklik "Gelir-gider farkının ortaklara en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği anasözleşme ile hükme bağlanabili." şeklindedir.

Kooperatiflerde ortakların sermaye payları esas alınarak faiz dağıtılması her ne kadar kooperatiflere üye olma isteğini kamçılatabilirse de ve kooperatiflere yüksek sermaye payları ile katılıma teşvik ediyorsa da kooperatifçilik ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Kooperatiflerde sermayeye faiz verilmesi herşeyden önce kooperatiflerde sermaye hakimiyetine yönelmenin başlangıcıdır. Bununla beraber sermayeye faiz verilmesi kooperatiflerdeki eşitlik, demokratiklik ilkelerine de aykırıdır. Sermayeye ancak ve ancak sınırlı faiz verme kooperatifçilikten beklenen yararlarla uygundur (100). Ayrıca koc-

(100) UĞURLU, Yılmaz, "Kooperatiflerde Sermayeye Faiz Verilme-
limidir?", Karınca, S.418, Ekim, 1971, s.18.

peratiflerde sermayeye faiz verilmesi kooperatiflerin ve ortakların vergilenmesinde ki en önemli şartlardan biridir.

Kooperatiflerde örtülü yollardan gelir-gider farkı dağıtımı yapılması durumu ise, üyeler arasında "işlem sonuçlarından eşit olarak yararlanmak" sonucunu doğuracağından savunulamaz. Ayrıca bu gibi durumlar örtülü kazanç olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş olup vergi kapsamı içerisindedir (101).

H. Kurumlar Vergisi Matrahının Tesbitinde Özel Durumlar

1- Ortalama Kâr Haddi ve Kooperatifler

Ortalama kâr haddi esaslı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 111. maddesinde yer almış olup, esasa ilişkin hükümlerin Kurumlar Vergisi mükellefleri yönünden de uygulanacağı 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 111. maddesi aşağıdaki gibidir.

"Kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların gösterdikleri gayrisafi kazançlar, Vergi Usul Kanunu'na göre tesbit olunan ortalama kâr hadlerinin perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması suretiyle bulunacak miktarlara göre düşük olduğu takdirde, beyan

edilen gayrisafi kazançlar yerine, bu suretle bulunan miktarlar ikmalen vergi tarhına esas alınır.

Bu maddeye göre tarhiyat yapabilmesi için tesbit olacak farkın onbin lirayı aşması ve tespit edilen bu farklılık nedeniyle mükelleften izahat talep edilmesine rağmen, mükellefin süresi için izahat vermemiş olması veya verdiği izahatın yeterli görülmemesi şarttır."

Bu maddede görüldüğü üzere ortalama kâr haddi perakendecilere ve imalatçılara uygulanabilir. Bir başka deyişle toptancılar bu uygulamanın dışındadırlar. Beyan esasına dayanan Gelir ve Kurumlar vergilerimizi, götürü usulde vergilemeye dönüştürmektedir. Bu uygulama aynı zamanda bir vergi güvenlik müessesesidir. Bu müessesede maliye açısından vergi kaybı önlenmek istenmektedir.

Ortalama kâr haddinde maliyet tesbiti önem taşımaktadır. Vergi Usul Kanunu'muzun 262 ve 267. maddelerine göre satılan emtianın maliyetine; alış bedeli, sözkonusu malın nakliye bedeli, alış komisyonları, alış ve muhafaza sırasında ödenen sigorta primleri, ambalaj masrafları ve bunlar gibi emtianın tedariki ile ilgili bulunan giderleri girmektedir. Bununla beraber emtianın tedariki ile ilgili olmayan işyeri kirası, büro personel ücretleri, ısıtma ve aydınlatma giderleri, amortismanlar, posta, kartasiye ve matbaa giderleri, işletme ile ilgili olarak ödenen aynı mahiyetteki vergi, resim ve harçlar gibi genel giderler ile sosyal giderler gibi doğrudan maliyetle ilgili olma-

yan giderler emtianın bedelinin hesaplanmasında nazara alınmaz.

Genel çerçevesini açıkladığımız ortalama kâr haddi uygulaması ile kanun koyucu mükellefe bir noktada, "ne kazanırsen kazan, ne kaybedersen et fakat ortalama kâr haddi ile hesaplanan matrah üzerinden vergini öde" demektedir. Hâl böyle olunca yapılan genel ve sosyal giderlerin vergicilik açısından fonksiyonu pek kalmamaktadır. Kooperatifler dışında kalan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri bu noktada ortalama kâr haddini eleştirmektedirler. Acaba kooperatifler dışında kalan mükelleflerin de eleştirdiği bu uygulama kooperatifleri nasıl etkilemektedir. Bir başka deyişle kooperatiflere bu uygulama uygulanacak mıdır? Şimdi bu soruların cevabına inceleyelim.

Bu konuda iki farklı görüş ortaya atılmaktadır. Maliye ve Gümrük Bakanlığının savunduğu birinci görüşte olanlar, kooperatiflerinde aynen diğer mükellefler gibi ortalama kâr haddi uygulaması kapsamında olduğu yönündedir. Danıştay ise kooperatifleri bu uygulama kapsamı dışına çıkartmaktadır.

Bakanlık 31.5. 1982 tarihli ve 789 numaralı muktezasında konuyu incelemiştir (102). Sözü edilen mukteza Ek-1'de sunulmuştur. Muktezada bakanlık "tüketim kooperatiflerinin, perakende satışlarından dolayı ortalama kâr haddi esasına ta-

bi olmaları ve ortalama kâr haddi bildirimi vermeleri gerekmektedir" görüşünü savunmuştur. Bakanlık muktezasında ortalama kâr haddini düzenleyen yasa hükmünden ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin ikinci bendinde düzenlenen risturn istisnasından bahsetmiştir. Bu hükümlere dayanarakta kooperatifleri ortalama kâr haddi kapsamına dahil etmiştir.

Bakanlığın muktezasında sıhhatli bir neden, sonuç ilişkisi görememekteyiz. Sadece yasa metinleri yazılarak, vatandaşlara mukteza verilmesi bilhassa olumlu bir hareket olmamaktadır. Ortalama kâr haddini düzenleyen yasa metninde mükellefler, perakende satış yapanlar ve toptan satış yapanlar şeklinde bir ayrıma tabi tutularak mükelleflerin hukuki statülerine değinilmiştir. Bu hükme göre kooperatifler ortalama kâr haddi kapsamına dahil olmaktadır. Risturn istisnasını, ortalama kâr haddi kapsamına girmenin bir şartı olarak düşünmek ise bilhassa savunulamaz. Çünkü risturn herşeyden önce kâr değildir. Ayrıca matrahtanda indirilmektedir. Bu ise matrahın azalması demektir. Düşük bir matraha yükseltmek için getirilen ortalama kâr haddi ile risturn istisnası arasında bir neden-sonuç ilişkisi kurmak bilhassa ters bir durum olmaktadır. Bu nedenlerle bakanlığın muktezasında ki neden-sonuç ilişkisini zayıf görmekteyiz. Ayrıca mukteza sadece tüketim kooperatiflerini kapsamakta diğer kooperatiflerden bahsetmemektedir. Bu durumda muktezada ayrı bir aksaklıktır.

Danıştay Dördüncü dairesi 1985 tarihinde 3263 Sayılı kararında (103), kooperatifleri ortalama kâr haddi uygulaması dışında kabul etmiştir. Danıştayın sözkonusu kararında "1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu uyarınca tüketiciye ucuz tüketim malı temini için faaliyette bulunan kooperatifler bakımından saptanmış bulunan ortalama kâr hadleri uygulaması 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 111. maddesinde öngörülen amaca aykırıdır." denilmektedir.

Kooperatiflerin ucuz ve kaliteli mal satmaları kooperatifçilik hareketinin bir sonucudur. Ayrıca kooperatiflerin ortaklarına götürecekleri sosyal faaliyetler nedeniyle de bir gider ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu sosyal giderler, satış fiyatının düşük olması ve ortaklara risturn ayrılması kooperatifin matrahını azaltıcı faktörlerdir. Bu nedenlerle kooperatiflerin ortaklarına kâr haddi dışında tutulması gerekir. Bu açıdan Danıştay'ın kararı bizce isabetlidir. Ancak yukarıda da değindiğimiz gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun 111. maddesi mükelleflerin hukuki statülerine değinmeden düzenlendiğinden kooperatiflerin ortalama kâr haddi müessesesine tabi olması gerekmektedir. Bu ise mevcut yasal çerçeve içerisinde kooperatiflerin yapısına, amaçlarına ve işleyişine yukarıda da açıkladığımız nedenlerden dolayı uymamaktadır. Bu nedenlerle 111. maddenin; kooperatiflerin yapısını, işleyişini ve amaçlarını gözönüne alarak yeniden düzenlenmesi bizce gerekmektedir.

(103). ————— Danıştay Dördüncü Daire. 3263/1985 Numaralı Kararı; TÜRK İŞ Kooperatif Yöneticileri Bülteni, S.29, Ağusto-Eylül, 1986, s.47-49; Ayrıca bkz. Ek-2.

2- Zirai Faaliyette Bulunma

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre zirai faaliyet, "arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme ve ıslahı yolları ile ya da doğrudan doğruya doğadan yararlanmak suretiyle bitki, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretilmesini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından korunmasını, taşınmasını, satın alınmasını ya da bu ürünlerden diğer bir şekilde yararlanması" dır (Gelir Vergisi Kanunu 52. mad.).

Zirai faaliyetlerle uğraşan kooperatiflerin, zirai faaliyetlerinden doğan kazançlarının saptanmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. maddesinin son fıkrası hükmü de dikkate alınır (Kurumlar Vergisi Kanunu 13/2. mad.). Bu hükme göre zirai kazancın saptanmasında da dönembagındaki ile dönem sonundaki özsermaye arasındaki olumlu fark esas alınacaktır. Bu işlemler yapılırken, Gelir Vergisi Kanunu'nun zirai kazançlarda hasılat ile indirilecek ve indirilmeyecek giderlerle ilgili hükümleri de gözönünde bulundurulacaktır (104).

(104) ALTINTAŞ Mükremin, Kooperatif İşletmelerde Vergi Muhasebesi, 1980, Ankara, s.165.

I. Kurumlar Vergisi İle Fonların Hesaplanması ve Ödenmesi

Kooperatiflerde de diğer mükelleflerde olduğu gibi Kurumlar Vergisi % 46 oranında olup, üçer aylık aralarla (Nisan, Ağustos, Aralık aylarında) ödenir.

Kurumlar Vergisi yanında kooperatiflerde Savunma Sanaayi Destekleme Fonu (Kurumlar Vergisi'nin % 3'ü), Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fonu (Kurumlar Vergisi'nin % 1'i), Çıracılık, Mesleki ve Teknik Eğitim Fonu (Kurumlar Vergisi'nin % 1'i) kesmek ve yatırmak zorundadırlar.

Kurumlar Vergisi Kanunu'umuzda, şirketlerin halka açılmalarına teşvik etmek ve böylece sermaye piyasasını güçlendirmek için, halka açılan şirketlere vergi oranlarında indirimler getirilmiştir. Eğer kooperatifçilikten bir fayda bekleniyorsa, kooperatiflerde de ortak sayılarına göre böyle bir uygulamaya gidilmesi bizce faydalı olacaktır. Ancak böyle bir uygulamaya gidilebilmesi için, kooperatiflerin etkili bir denetim altına alınması ve bu konunun çok iyi etüd edilmesi gerekir.

IV- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU 'NUNDA KOOPERATİFLERİN SONA ERMESİ

A. Sona Erme ve Sona Erme Şekilleri

Kooperatiflerde gelir sağlamak ve paylaşmak amacının kalkmasına sona erme diyebiliriz. Sona eren kooperatifte sermaye borçlardan arındırılarak iç ve dış bağların çözülmesine gidilir. Buna tasfiye diyebiliriz.

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 3476 Sayılı kanunla değişen, "A) Dağılma Sebepleri" kenar bağlığı altında dñzenlenen 81. madde de kooperatiflerin sona erme halleri dñzenlenmiřtir. Bu maddenin hñkmñne gñre kooperatifler anasñzleřme gereğince, genel kurul kararı ile, iflas edilmesiyle, mahkeme kararı ile, birleşme ile, ùç yıl olağan genel kurulunu yapmaması halinde veya amacına ulaşmak imkanının kalkması halinde sona ereceklerdir. Dağılan (sona eren) kooperatiflerde tasfiyeye başlanır.

B. Tasfiye

Dağılan ve tasfiyeye giren kooperatif durumunu Ticaret siciline (Kooperatifler Kanunu 82. mad.) bildirmesinin yanında bağlı olduğu vergi dairesine de bildirmek zorundadır (Vergi Usul Kanunu 162. mad.). Kooperatifler diğer şirketler gibi tasfiyeyi bir ay içerisinde vergi dairesine bildirmek durumundadırlar. (Vergi Usul Kanunu 168. mad.).

Tasfiyede diğer kurumlar gibi, tasfiye dñnemi geçerli olacaktır. Tasfiye dñnemi, tasfiye ye girildiği tarihten başlayarak, bu tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dñnem ile bu dñnemden sonraki her takvim yılı mñstakil bir tasfiye dñnemidir (Kurumlar Vergisi Kanunu 30.mad.).

Her tasfiye dñnemi sonunda Kurumlar Vergisi beyannamesi verilerek varsa Kurumlar Vergisi òdenir. Tasfiye bittikten sonra ise, kesin tasfiye sonucuna gñre òdenen Kurumlar Vergisi dñzeltilir.

Tasfiye döneminde dönem başı ve sonundaki servet değeri kurum kazancını oluşturur.

Bilindiği üzere tasfiye, tasfiye bilançosu (açılış) ile başlar ve neticede tasfiye bilançosu (kapanış) ile sona erer. Bu arada yapılan işlemler kooperatifler için önem arz edebilir. Tasfiye ye girildiği döneme kadar vergi muafiyetinden yararlanan bir kooperatif tasfiye sırasında mevcutlarını nakde çevirirken sözkonusu muafiyetini kaybedebilir. Tasfiye bakiyesinin dağıtımını risturn ölçülerini aşabilir. Bu durumda da kooperatif muafiyetini kaybedebilir.

Kooperatiflerin tasfiye döneminde vergilendirilmesini iki ihtimal dahilinde düşünebiliriz. Birinci ihtimal kooperatif varlıklarının ortaklara satılması hali olacaktır. İkinci ihtimal ise varlıkların ortak olmayanlara satılması hali olacaktır.

Ortak olmayanlara yapılan satış halinde kooperatif bu satışları nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. maddesi hükmü gereği muafiyetini kaybedecektir. Dolayısıyla Kurumlar Vergisi kapsamında olacaktır. Ortaklara yapılan satış halinde ise, bu satışın başlangıcı itibariyle bir vergileme ortaya çıkmayacaktır. Ancak bu satıştan elde edilen mûsbet farkın dağıtımında sorunlar ortaya çıkacaktır. Şöyle ki bu kârın ortaklara üç şekilde dağıtılabileceği düşünülebilir. Birinci şekil dağıtımda ortaklara sermayelerine oranla dağıtım yapılabilir. Bu ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. mad-

desi hükmü uyarınca kooperatifi vergi mükellefiyetine sokacaktır. İkinci bir dağıtım şekli olarak ta işhacmine göre dağıtım yapılacaktır. Bunu ise herşeyden önce diğer ortaklar ve Kooperatifler Kanunu kabul etmemektedir. (Kooperatifler Kanunu 83. mad.). Üçüncü bir hâl olarak ise, dağıtımın ortaklar arasında eşit yapılması halidir (Kooperatifler Kanunu 83. mad). Eğer satış ortaklara yapılıyor ve sonuçta ortaklara eşit bir şekilde dağıtılıyorsa, vergilendirme sözkonusu olmayacaktır (105).

Tasfiye esnasında sadece varlıkların paraya çevrilmeyeceği açıktır. Yedek akçelerin de ortaklara dağıtımı sözkonusu olacaktır. Bu ise yine 7/16. maddeye göre bir vergileme nedeni olmaktadır.

Kanun koyucu kooperatiflerin muafiyet, istisna gibi vergiye ilişkin tedbirlerle kurulmasını ve yaşamasını kolaylaştırıcı yönde hükümleri Kurumlar Vergisi Kanunu'na getirmekle beraber, kooperatiflerin sona ermelerini vergilemeye tabi tutmaktadır. Rantabl çalışmayan bir kooperatif ortaklarının menfaatlerini koruyamadığı gibi o menfaatlere halel getireceği açıktır. Bu ise ne iktisadın gerçeklerine ne de kooperatifçiliğin ilkelerine uygun düşmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'muzda ve Kooperatifler Kanunu'nda kooperatiflerin kurulması, muafiyet ve iztisna hükümleri ile kolaylaştırılırken, so-

(105) KIZILÖT, A.g.e., s.1146; Danıştay Dördüncü Daire, 1985/2622 Sayılı Kararı.

na ermeleri vergilendirilerek zorlaştırılmıştır. Kooperatiflerin sona ermeleri halinde vergilendirilmeleri konumuzda yeniden düzenlenmesi gerekir. Çünkü risturnlardan ayrılan yedek akçelerin tasfiye sonucunda ortaklara dağıtılması kooperatifi vergi kapsamına sokmaktadır. Acaba bu durum ne kadar gerçekçi dir? Kooperatifin sabit kıymetleri acaba her zaman ortaklara satılabilir mi? Satılırsa acaba sabit kıymetli olmayan ortakların menfaatine uygun düşer mi? İşte bu nedenlere dayanarak diyebiliriz ki kooperatifin sona ermesi kolaylaştırılmadan ve zorlaştırılmadan, normal bir işlem gibi görülerek düzenlenmelidir. Bu düzenlemede de kooperatifçilik ilkeleri dikkate alınmalıdır. Bu düzenlemede yıllardır biriken risturnlardan oluşmuş yedekler, sabit kıymetler ile kâr paylarından oluşmuş yedekler ve sabit kıymetler ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

C. Birleşme

Sona erme şekillerinden biride birleşmedir. Şirketler hukukuna göre birleşme iki veya daha fazla şirketin biraraya gelerek, yeni bir şirket kurmaları ya da bir veya daha fazla şirketin mevcut diğer bir şirketin çatısı altında birleşmeleridir. Birleşme iki şekilde oluşabilmektedir. Bu şekillerden biri yeni kuruluş yoluyla birleşme, diğeri ise devralma suretiyle birleşmedir.

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nda kooperatiflerin devralma suretiyle birleşmesi düzenlenmiştir (Kooperatifler Kanunu 84. mad.). Ancak kooperatiflerin biraraya gelerek yeni

bir kooperatif kurmaları düzenlenmemiştir. Kooperatifler Kanunu(nda aksine açıklama olmayan durumlarda Türk Ticaret Kanunu'nun anonim şirketlere ait hükümleri uygulanır. (Kooperatifler Kanunu 98. mad.). Bu durumda kooperatiflerin yeni bir kooperatif kurmak suretiyle birleşmelerine Ticaret Kanunu'muzun 146-151. maddeleri uygulanacaktır. Ancak kooperatifler yalnızca kendi aralarında birleşebilirler (Türk Ticaret Kanunu 147. mad.) (106).

Kooperatiflerin birleşmesi Kurumlar Vergisi Kanunu'muzda devir ve birleşme olarak iki model içerisinde düzenlenmiştir. Tasfiye hükümlerinin uygulanabileceği birleşme modelinde vergileme geçerli olacağı gibi birleşmek isteyen kooperatiflerin ekonomik bu türlükleride bozulabilecektir (Kurumlar Vergisi Kanunu 36. mad.).

Devir halinde birleşmeler ise, birleşmeye giren kurumlar tam mükellef ise, devralan kurum devraldığı kurumun ortaklarına devraldığı servet nisbetinde hisse veriyorsa ve devralan kurum devraldığı kurumu küll halinde alıyorsa vergilendirme olmayacaktır (Kurumlar Vergisi Kanunu 37. mad.).

Kurumlar Vergisi Kanunu'muzun devralma suretiyle birleşmeye getirdiği şartlara uyulduğu takdirde kurumlar vergilenmeyecektir (Kurumlar Vergisi Kanunu 37. mad.). Ancak bu şartlarda ekonominin gerçeklerine uymayan bazı durumlar sözkonusu ola-

(106) ULUSOY, Yılmaz, Kooperatif Teşekküller, 1978, s.642.

bilecektir. Şöyle ki devrolunan şirketin hisselerinin gerçek değeri yüksek fakat defter değeri düşük olabilir. Buna karşılık devralan şirketin hisselerinin gerçek değeri diğer şirketin ki kadar yüksek olmayabilir. Fakat bu iki şirketin birleşmesi her iki şirketin ortakları için kârlı, ekonomi içinde yararlı olabilir. Bu durumda devralan şirket ortaklarının hisselerinin değeri artacak, devrolunan şirket ortaklarının hisselerinin değeri azalacaktır. Bu durum ekonomik gerçekler nedeniyle devrolunun şirket ortaklarınca kabul edilmeyecektir. Kabul edildiği zaman ise devrolan şirketin ortaklarının hisselerinin değeri artarak ortaya bir değer artış kazancı çıkacaktır. Bu ise Gelir Vergisi Kanunu'muzun mükerrer 80. maddesine göre vergiye tabi olması gerekirken, vergiye tabi olmayacaktır. Çünkü hisselerinin nominal değeri değişmemektedir. Bu ise vergicilikteki peçeleme olayı olduğundan kabul edilemez.

Bu nedenlerle diyebilirizki Kurumlar Vergisi Kanunu'muzun 37. maddesi ekonomik gerçeklere pek uymamakta ve yeniden düzenlenmesi icab etmektedir. Şirketler için geçerli olan bu durum kooperatifler içinde geçerlidir. Ayrıca bu hükmün kooperatifin özelliklerini de dikkate alan bir nitelik kazanmasında gerekecektir.

D. Hukuki Statü Değiştirme

Şirketler hukukuna göre hukuki statü değiştirme bir şirketin ekonomik ve hukuki sıniyetini bozmadan başka bir statüye dönüşmesidir. Türk Ticaret Kanunu'muzda 152. maddede dü-

zenlenen bu uygulamada tasfiye gerekmemektedir (107).

Kooperatifler Kanunu'muzda bu konuda bir hüküm göremekteyiz. Bu durumda birleşmede olduğu gibi Türk Ticaret Kanunu'muzun anonim şirketler hakkındaki hükümleri uygulanacaktır (Kooperatifler Kanununun 84. mad.).

Kurumlar Vergisi Kanunu'muz hukuki statü değiştirmelere "Devir" hükümlerinin uygulanacağını hükme bağlamıştır (Kurumlar Vergisi Kanunu 37. mad.). Ancak bu hükümlere göre Kurumlar Vergisi Kanunu mükellefi olan bir kurumun (Kooperatifin, Anonim Şirketin, Limited Şirketin vs.) Yine Kurumlar Vergisi Kanunu mükellefi olan başka bir kuruma dönüşeceği kabul edilmektedir. Aksi halde sözkonusu olan hukuki statü değiştirme tasfiyeye ve vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Sözkonusu olan bu durum Kooperatifler içinde geçerlidir. Bizce bu durumun olumlu ve olumsuz sonuçları sözkonusudur.

Bir kooperatifin şirket niteliğine dönüşmesi herşeyden önce kooperatifçilik ilkeleri ile bağdaşmaz. Kooperatifin amacı geçim darlığı içerisinde bulunan ortaklarına hizmettir. Bu amacı terk ederek kooperatifin şirketleşmesi herşeyden önce kuruluşundaki felsefeye ters düşmektedir. Olumlu yanı ise, kooperatif niteliğini zaten kaybetmiş olan bir kurumun şirketleşmesi bu formaliteyi tamamlamaktan ibarettir. Bizce bu durum Kurumlar Vergisi Kanunu'muzda ve diğer yasalarımızda öyle dü-

(107) TEKİNALP/POROY/ÇAMOĞLU, Ortaklar Hukuku ve Kooperatifler, C.II, s.548.

zenlenmeli ki kooperatifler sadece halka açık anonim şirket olarak hukuki statülerini değiştirmelidirler. Böylece halka açılmanın gerçek felsefesine de ulaşılmış olacaktır.

V- KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ DIŞINDA KALAN VERGİ

KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

A. Gelir Vergisi Kanunu

193 Sayılı GVK'muzun mükellefi gerçek kişilerdir. (GVK. 1. mad.) Kooperatifler ise tüzel kişiliğe sahiptirler (KK.1. mad). Bu nedenlerle kooperatifler Gelir Vergisi mükellefi değildirler. Bununla beraber kooperatiflerinde GVK'nun bazı hükümlerine tabi olduklarına görmekteyiz. KVK'muzun yaptığı yollamaların (Ticari kazancın tesbiti, ortalama kâr haddi gibi) yanında, kooperatiflerin Gelir Vergisi stopajından doğan sorumluluklarının tesbitinde de GVK'muza müracat edilebilmektedir.

Kooperatif üyeleri elde ettikleri gelir ve iradları (Ticari kazanç, Serbest meslek iradı ve benzeri) nedeniyle GVK'muza göre mükellefe olabilirler. Kooperatif üyelerinin kooperatiften almış oldukları risturn ve kâr paylarının durumunu da bu başlıkta inceleyeceğiz.

Kooperatifler;

- Çalıştırdıkları işçi ve personele ödenen ücretlerden
- Kooperatiflerin idare meclisi, başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ve bunlara benzeyen diğer

kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen tahsisat, aidat, huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim, temettü hissesi gibi adlarla yapılan ödemelerden,

- Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla, bu işleri yapanlara verilen paralardan,

- Müteahhitlere yaptırdıkları inşaatların, inşaat bedellerine mahsuben yapılan ödemelerden,

İstihkak sahibinin Gelir Vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorundadırlar (GVK. 94. mad.).

Yukarıda da değindiğimiz gibi kooperatif ortakları GVK. hükümleri çerçevesinde vergilendirilirler. Acaba kooperatif ortaklarının kooperatiften elde etmiş oldukları menfaatler (risturn ve kâr payları ve faizler) nasıl vergilenecektir? Bu sorunun cevabını üç ihtimal içerisinde düşünebiliriz. Bunlar;

- Ortaklara risturn dağıtılması hali,
- Ortaklara kâr payı dağıtılması hali,
- Ortaklara sermaye üzerinden faiz dağıtma halidir.

Risturnlar bilindiği üzere kooperatifin ortaklarıyla yapmış oldukları işlemlerden elde edilen bakiyenin ortaklara işlem hacmine göre dağıtımıdır. Risturn her şeyden önce kâr değildir. Risturn kooperatife bir amacın gerçekleştirilmesi için verilen paradan artan kısmıdır. Bu nedenle risturn bir gelir, kâr, irad, kazanç değildir. Bu nedenle vergilenmemesi gerekir.

GVK'muzun "Menkul Sermaye İradı" nı düzenleyen 75. maddenin ikinci fıkrasının ikinci bendinde "iştirak hisse- lerinden doğan kazançlar" ın menkul sermaye iradı olacağı hükme bağlanmıştır. Aynı bendin parantez içi hükmünde ise "kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nisbetinde tevzii, kazanç dağıtımını sayılmaz." diyerek risturn elde etmeyi kazanç saymamıştır. Bununla beraber Maliye ve Gümrük Bakanlığı 75. maddenin son fıkrasına dayanarak sözkonusu risturnun vergi kapsamına alınacağı yönünde muktezalar (108) vermektedir. Ayrıca bu durum literatürde de taraftar bulmuştur. Bu görüşün literatürdeki savunucuları bakanlık muktezalarına dayanarak bu konuda hükümde bulunmaktadır. Öte yandan Danıştay aksi yönde karar vermektedir (109).

Bu konudaki farklı görüşleri GVK'nun 75. maddesinin son fıkrasından başlayarak irdeleyelim. "Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde ticari kazancın tesbitinde nazara alınır" şeklindeki son fıkra tartışmaların ortak noktasıdır. Fıkroda, daha önce sayılan iratlar (kâr payları, iştirak kazançları vs.) eğer bir ticari faaliyetle ilgili ise, sözkonusu kazançların

(108) KIZILLOT, a.g.e., s.1068; Maliye ve Gümrük Bakanlığı 29.5.1984/35446 Numaralı Muktezası.

(109) ———, Danıştay Dördüncü Daire, 1969/4445 Nolu kararı, Danıştay Dergisi, 1970, S.52, s.351.

söz konusu ticari kazancın tesbitinde gözönünde bulundurulmasına belirtmektedir. Buradaki iratlar daha önce sayılan iratlardır. Bu iratların ticari faaliyete bağlı olması ise bu iratları kazanan menkul kıymetlerin, mükellefin bilançosuna kayıtlı olması gerekmektedir. Acaba daha önce sayılan iratlar içerisinde risturn da var mıdır? Bu sorunun cevabı olumsuz olmaktadır. Daha önce ikinci fıkranın ikinci bendinde risturnun "Kazanç tevzii" sayılamayacağı hükme bağlanmıştır. Kanunun daha önce kazanç olarak kabul etmediği bir durumu daha sonra (üstelik aynı madde içinde) kazanç kabul etmesi düşünülemez. Bu nedenle madde gayet açık ve sarih olarak konuyu düzenlemiştir.

Diğer yönden ortaklara dağıtılan risturn GVK'nun 94. maddesinin 8. fıkrasına göre tevkifata da tabi olmamaktadır. Gerek kanunun açık hükmünden gerek risturnun iktisadi (gerçek) anlamına göre gerekse de 94. maddeye göre risturn Gelir Vergisi kapsamı dışındadır.

Kooperatiflerin ortaklarına kâr payı dağıtmasını ise ikinci ihtimal olarak düşünmüştük. Bilindiği üzere KK'na göre kooperatiflerin ortaklarına kâr payı dağıtması söz konusu olabilmekte ve kabul edilmektedir. Kooperatifler bu kâr paylarını ortaklara kurumlar vergisi sonrası kalan kâr üzerinden ödemektedirler. Bu gelirler ortakların ticari faaliyetine bağlı ise ticari kazancın tesbitinde nazara alınır. Eğer ticari kazançla ilgili değilse menkul sermaye iradı olarak değerlendirilir. Ticari kazancın tesbitinde indirilecek gelirler içerisinde yer alan gelirlerden biride üzerinden Kurumlar Vergisi ödenmiş kâr pay-

larıdır. Bu nedenle bu kârların ticari kazancın vergilendirilmesinde nazarı itibara alınmayacağı gerekmektedir. Menkul sermaye iradı olması halinde ise yıllık beyannameye ithal edilmeyecek ve toplanmayacaklardır (GVK. mad.85). Görüldüğü üzere kooperatiflerden elde edilen kâr payları GVK'nuna göre vergilendirilmemektedir.

Kooperatiften alınabilecek bir başka iktisadi kıymette faizdir. Faiz'de aynen kâr payı gibi menkul sermaye iradı olup vergi dışındadır.

B. Katma Değer Vergisi Kanunu

Kooperatifler diğer mükellefler gibi Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mükellef olmaktadır. Ancak yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlemleri KDVK'dan istisna olmaktadır. Bir başka deyişle yapı kooperatiflerine sözkonusu bu işlemler çerçevesinde yapılan faaliyetler nedeniyle Katma Değer Vergisi hesaplanmamaktadır (110).

Kooperatiflere inşaat ve taahhüt işleri yapan gerçek ve tüzel kişiler üzerlerinde kalan Katma Değer Vergisi'ni maliyetlerine aksettireceklerdir (111). Böylece kooperatif işlemlerine isabet eden KDV'sini ortaklar fiyatın bir parçası olarak üstlenmektedirler.

(110) _____, Katma Değer Vergisi ve Kooperatifler, Türk-İş Kooperatif Bürosu, 1988, Ankara, s.48.

(111) _____, Katma Değer Vergisi ve Kooperatifler, a.g.e., s.49.

C. Vergi Usul Kanunu

Kooperatiflerin tabi olduğu usule ilişkin vergi ödevleri diğer mükelleflerden farklı değildir. Kooperatiflerde defter tutacak, beyanname verecek, bir vergi dairesine bağlı olacak ve vergi suç ve cezalarına muhatap olabileceklerdir. Tüm bu hükümlerde kooperatiflerin yapısını, işleyişini etkileyen özel bir hüküm görememekteyiz.

Kooperatiflerin muhasebe işlemlerini ve sistemlerini düzenleyen muhasebe yönetmelikleri vardır. Bu yönetmelik TTK. ve VUK'nundaki hükümlerin bir tekrarı niteliğindedir. Bu nedenlerle kooperatiflerin usule ilişkin vergi ödevlerinde özel bir farkgörememekteyiz.

D. Diğer Vergi Kanunları

Kooperatiflerin ülkemizde yeralan birçok kanun karşısında muafiyetleri sözkonusudur.

- Emlak Vergisi Kanunu (EVK.)

Kooperatiflere ait Zirai üretimde kullanılan binalar vergiden muaftır (EVK. 4. mad.). Bu binalar kiralandığı takdirde vergi kapsamına girecektir (112).

- Damga Vergisi Kanunu (DVK.)

Her nevi defterin ve sözleşmelerin tasdikiinde geçerli olabilecek damga vergisinden, kooperatifler muaftır (KK.mad.93).

(112) ERKİLET, a.g.e., s.77; Danıştay Dokuzuncu Dairenin 1978 tarihli 2727.Sayıli Kararı.

Harçlar Kanunu (HK.)

Kooperatifler harçlar kanunundan muaftır. Kooperatife girişte, çıkışta ortakların ödeyecekleri yapı harçları ve tapu harçları ile (noter harçları kooperatiflere uygulanmayacaktır (KK.93.mad.).)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

I- ESKİŞEHİR'DE KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞTIKLARI SORUNLARIN TESPİTİNE YÖNELİK OLARAK ANKET VE MÜLAKAT ÇALIŞMASI

A. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve İzlenen Yöntem

Çalışmamızın bu başlığında Eskişehir'de faaliyet gösteren kooperatiflerin vergilendirilmelerinde karşılaştıkları sorunları tesbite çalışacağız. Ayrıca Eskişehir'de ki kooperatif yöneticilerinin nasıl bir vergilendirme beklediklerini ortaya koymaya çalışacağız. Bu başlıkta da esas inceleyeceğimiz vergi, Kurumlar Vergisi olacaktır.

Eskişehir'de; kooperatif birlikleri de dahil, 1990 senesi itibariyle 607 adet kooperatif bulunmaktadır. Bu kooperatiflerin türleri itibariyle dağılımı aşağıdaki Tablo'da bulunmaktadır. Biz bu kooperatiflerden % 8.07'si (49 tanesi) ile anket ve mülakat yapmış bulunmaktayız.

TABLO-9

1990 İtibariyle Eskişehir'deki Kooperatifler

Konut-Yapı	473
Tüketim-Satış	36
Taşıyıcılar	17
Küçük Sanat	9
Sanayi Sitesi Yapı	9
Toplu İşyeri Yapı	5
Turizm Geliştirme	6
Esnaf Kefalet	8
Tarım Kredi	24
Birlikler	4
Diğerleri	15

Kaynak: Tablo, Sanayi ve Ticaret Müdürlüğü Arşivlerinden
Tanzim edilmiştir.

İncelediğimiz 49 adet kooperatifin ve türlerin Eskişehir bazındaki nisbi dağılımı ile bizim örnek kütleimizde ki nisbi dağılımı aşağıdaki gibidir.

Kooperatif Türü	Sayısı	Nisbi Dağılımı (%)	Esk. Bazındaki Nisbi Dağ. (%)
Konut-Yapı	25	51	5.29
Tüketim, Satış	19	39	52.77
Nakliye-Taşımacılık	3	6	17.64
Diğer	2	4	7.50
	<u>49</u>	<u>100.</u>	<u>8.07</u>

Görüldüğü gibi toplam 49 kooperatif üzerinde incelemelerde bulunulmuştur. Bu 49 kooperatifin % 51'ini konut yapısı, % 39'unu tüketim-Satış, % 6'sını Nakliye-Taşımacılık ve % 4'ünde bu kooperatif türlerine dahil edemediğimiz kooperatifler oluşturmaktadır. İncelememiz'e Eskişehir'deki Konut-Yapı kooperatiflerinin % 5,29'u Tüketim-Satış kooperatiflerinin % 52.77 Nakliye-Taşımacılık kooperatiflerinin % 17.64'ü katılmıştır.

İlimizde Tüketim, konut ve nakliye kooperatiflerinin birlikleri bulunmaktadır. Tüketim kooperatiflerinin bir, konut-yapı kooperatiflerinin iki ve nakliye kooperatiflerinin de bir üst birliği bulunmaktadır. Biz incelemelerimize bunları da dahil etmiş bulunmaktayız.

Yapmış olduğumuz bu araştırma da veri sağlama yöntemimizi anket ve mülakat yapmak oluşturmuştur. Bu anket ve mülakatlardan elde ettiğimiz verileri bu başlıkta kooperatif türleri itibariyle değerlendireceğiz. Bu değerlendirmede Tüketim, Satış, Konut-Yapı ve Nakliye şeklindeki kooperatifler tasnifini esas almaktayız. Anket ve mülakatla temin ettiğimiz bilgileri önce genel olarak ele alacağız. Daha sonra da yapı kooperatiflerinden altısının tüketim kooperatiflerinden de üçünün bilançolarını beş yıllık dönem içerisinde inceleyeceğiz. Zirai alanda faaliyet gösteren vergiden muaf olan bir kooperatifinde faaliyetlerini de beş yıllık bir dönem içerisinde inceleyeceğiz.

B. Kooperatif Türleri İtibariyle Karşılaştıkları
Vergilendirme Sorunları

1- Tüketim-Satış Kooperatifleri

Incelemiş olduğumuz 19 tüketim kooperatifinin 14'ü bir üst birliğe üyedir. Diğer 5'i ise bir üst birliğe üye değildir. Bu kooperatiflerden 16'sında kooperatife üye olmak için herhangi bir sınırlama mevcut değildir. Herkes kooperatife üye olabilir. 3'ünde ise bir sendikaya üye olarak kooperatife üye olmak için bir şarttır. Bu kooperatiflerin biri hariç KVK. mükellefi olup, risturn istisnasından yararlanmaktadırlar. Biri ise KVK'ndan muaftır. Vergi muafiyetinden yararlanmak tüm kooperatifler için üst birliğe üye olma nedenidir.

Bu kooperatiflerin hepsinde ortak dışı satış bulunmaktadır. Bu kooperatiflerden 7'si sadece gıda ve giyecek satışında bulunduğu halde, diğer 12'sinin çok geniş bir faaliyet sahası bulunmaktadır. Kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinin nisbi dağılımı aşağıdaki gibidir.

<u>Ortak Dışı İşlemlerin Genel iş hacmine oranı</u>	<u>Kooperatif Sayısı</u>
20	4
40	11
80	2
0	2
	<hr/>
	19

Tüketim Kooperatiflerinin 15'inde müsbet gelir-gider farkı işlem hacmine göre dağıtılmakta, geri kalanında ise hem işlem hacmine hem de sermaye nisbetinde dağıtılmaktadır. Bu dağıtımda ortak dışı ve içi gelir-gider farklarının dağıtımını aynı esaslar dahilinde yapılmaktadır.

Tüketim kooperatiflerinde yönetim ve denetim kurulu üyelerine ortalama 2.858.000.-'lık huzur hakkı verilmektedir. Bunun haricinde ise bir ödemede bulunulmamaktadır.

Incelediğimiz tüm tüketim kooperatiflerinde idare giderleri için herhangi bir fon alanmamaktadır.

Tüketim kooperatiflerinde ihracat, ithalat, yatırım, indirim ve istisnalardan yararlanan çıkmamaktadır.

Tüketim kooperatiflerinin 2'si hariç ortalama kâr haddi aşılmaktadır. Ortalama kâr haddini aşmayan kooperatiflerde bu durum önemli sorunlara neden olmaktadır.

Tüketim kooperatiflerinin hepsinde vadesiz mevduattan kazanılma faiz geliri bulunmaktadır. Dolayısıyla kooperatifler bankalarla çalışmakta ve vadeli mevduat hesabı açtırmamaktadırlar. Bununla beraber kooperatiflerde kira geliri bulunmamaktadır.

Ornek ana kütleimizdeki tüketim kooperatiflerinin ortaklarla yaptıkları faaliyetlerden sağladıkları gelirin % 27'si KVK'daki risturn istisnasından yararlanabilmektedir. Bu ise çok düşük bir oran olup, KVK'ndaki risturn hükmünün eskidiğini ve günün şartlarına uymadığını ortaya koymaktadır.

Tüketim kooperatiflerinde birleşme ve hukuki statü değiştirme eğilimi bulunmamaktadır. Sadece iki kooperatif ticaret şirketlerine ortaktır. Tüketim kooperatifi yöneticilerinin üçü kooperatiflerin ayrı bir vergi yapısı içerisinde vergilendirilmesini istemektedirler.

Kümüle ettiğimiz üç kooperatif bilançosu aşağıdadır. Buna göre bu kooperatiflerin borç ödeme kapasiteleri yüksektir. Bu kooperatiflerde iştirak geliri bulunmaktadır. Özkaynaklarında genel olarak bir artış vardır. Bu ise sermaye paylarının artmasından, ortak sayısının artmasından ve ihtiyaçların seneler itibariyle artmasından ortaya çıkmaktadır.

Tablo-10

Eskişehir'de Faaliyet Gösteren Üç Tüketim Kooperatifinin
Kümülatif Bilançosu (000)

Bilanço Kalemleri	1986	1987	1988	1989	1990
Aktif:					
Döner Aktifler	186.000	386.000	536.000	840.000	1.200.000
Alacaklar	412.000	786.000	937.000	1720.000	2.110.000
Sabit Kıymetler	42.000	62.000	80.000	130.000	160.000
Iştirakler	9.000	12.000	20.000	28.000	32.000
Aktif Toplamı	649.000	1246.000	1573.000	2718.000	3.502.000
Pasif:					
Öz kaynaklar	310.000	598.400	786.000	1370.000	1.800.000
Yabancı "	210.000	352.500	570.000	1000.000	1.300.000
Kâr	129.000	295.000	217.000	348.000	402.000
	649.000	1246.000	1573.000	2718.000	3.502.000

Kaynak: Tablo, Mülakatlarımız sırasında aldığımız bilançolardan tarafımızca hazırlanmıştır.

Tüketim kooperatiflerinin genelde ortalama olarak karlılığı % 12, alacak devir hızı % 72, stok devir hızı % 55, tüm masraflar içinde banka faiz giderleri oranı % 7, toplam gelirler içerisinde ki risturn oranı % 0,8, temettü oranı ise % 15'dir. Kooperatiflerde risturn ortak çekmede cazibesini yitirmiştir. Kooperatiflerde ortak olmayı cazip kılan faktör temettü yüzdesi olmaktadır. Düşük fiyatla mal satmak da etkileyebilir.

İlimizde faaliyette bulunan iki tüketim kooperatifinin kâr dağıtım tablolarını ortak bir baz'da Tablo: 11 ve 12'de incelemiş bulunmaktayız.

Her iki tablo da görüleceği üzere ortaklardan sağlanan risturnların tamamı Kurumlar Vergisi'nden istisna edilirse vergi yükü düşmektedir. Ancak bu düşüşün oranı ve miktarı toplam kârın içerisindeki ortaklardan elde edilen risturnun büyüklüğüne bağlıdır. Risturn toplam kârın içerisinde ne kadar çoksa ve Kurumlar Vergisi'nden de istisna ediliyorsa kooperatifin vergi yükü düşecektir.

İncelemiş olduğumuz bu kooperatiflerde vergi yükleri % 17.7 ile % 32 arasında değişmektedir. Bu değişimin nedeni vergiden istisna risturnun toplam kâr içerisinde ki nisbetine bağlıdır. Eğer vergiden istisna risturn toplam kârın içerisinde yüksek bir orana sahipse vergi yükü düşmektedir.

Vergiye tabi risturnlar GES-İŞ Tüketim kooperatifinde BELGE Tüketim kooperatifinden daha yüksektir. Hâl böyle olun-

ca da BELGE Tüketim Kooperatifinde vergiden istisna edilen risturlar GES-İŞ'ten daha yüksektir. GES-İŞ'in cirosu ve satış hasılatı BELGE'den daha yüksektir. Buna göre diyebiliriz ki kooperatifler büyüdükçe risturn istisnasına giren faaliyetlerin dışına taşmaktadırlar. Her iki kooperatifte de görebildiğimiz bariz özellik risturn istisnasının kapsamının çok sınırlı tutulmasından kaynaklanan fazla büyümeme, ortaklarına sadece istisna kapsamında bulunan hizmetleri sunabilme arzusudur. Çünkü, risturn istisnası kapsamı dışına çıkıldığında kooperatiflervergilenmektedirler. İstisnanın kapsamı da günümüzde çok sınırlı kalmıştır. İstisna kapsamına günümüzde harc-ı alem mal sayılan mutfak araç-gereçleri ile kavafiye ve ortaklara sağlanan tüm mal ve hizmetlerin alınması bilhassa orta gelir düzeyindeki halkımıza önemli bir hizmet olacaktır.

2- Konut-Yapı Kooperatifleri

Eskişehir'de faaliyet gösteren konut-yapı kooperatiflerinin hepsi KVK'ndan muaftır. Bununla beraber ilimizdeki 529 Konut-Yapı Kooperatifi'nin sadece 22 tanesi bir üst birliğe üyedir. Bizim örnek anakütlemizde de 16 tanesi üst birliğe KK'nda ki KVK'ndan muaf olma şartını ihlal etmektedir. Çünkü ilimizde iki tane üst birlik olduğu halde üst birliğe üye olmayan kooperatifler vardır. Bu durumda kooperatiflerin incelenerek kanuna aykırı olan bu durumun yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

TABLO: 11

Belge Tüketim Kooperatifinin 1987-1990 Dönemi Kâr
Dağıtım Tablosu

	1987	1988	1989	1990
Toplam Satışlar	653.814.817	980.609.310	1.468.680.429	2.432.223.204
Müşteri Satışları	107.800.676	123.566.838	422.228.406	320.831.292
Ortak Satışları	546.014.147	857.042.472	1.046.451.123	2.111.391.912
Toplam Kâr	25.331.490	11.276.689	54.791.855	65.389.244
Müşterilere Satıştan	4.174.630	1.420.863	15.752.658	8.624.841
Ortaklara Satıştan	21.156.860	9.855.826	39.039.193	56.764.403
Yedek Akçeler	4.306.352	1.917.036	9.314.615	11.116.170
K.V.K.'ndan İstisna K.K.Fonları	506.506.630	225.534	1.095.838	1.307.784
K.V.K.'ndan İstisna Risturn	14.395.128	6.945.401	25.297.400	36.783.334
Kurumlar Vergisi ve Benzeri Fonlar	5.037.560	2.001.965	14.222.480	17.514.233
Ortaklara Dağıtılabılır Risturn	15.875.770	7.505.823	28.712.548	41.749.084
Vergi Yüğü	% 19,88	% 17,75	% 25,95	% 26,78
Ortak İşlemlerinin Tüminün Risturn İstisnasına Girmesi Halinde K.V. ve Benzeri Fonlar	2.016.347	692.813	7.753.458	4.245.146
Ortak İşlemlerinin Tüminün Risturn İstisnasına Girmesi Halinde Vergi Yüğü	% 7,95	% 6,14	% 14,15	% 6,50

KAYNAK: Kooperatifin 1987-1990 Yılları Faaliyet Raporundan Yararlanılarak
Tablo Hazırlanmıştır.

TABLO: 12

Ges-İş Tüketim Kooperatifinin 1987-1990 Dönemi
Kâr Dağıtım Tablosu

	1987	1988	1989
Toplam Satışlar	1.800.634.365	3.505.342.469	6.517.661.616
Müşteri Satışları	769.313.856	1.538.443.924	2.920.361.588
Ortak Satışları	1.031.320.509	1.966.898.545	3.597.300.028
Toplam Kâr	43.073.629	150.346.387	202.687.109
Müşterilere Satıştan	18.403.208	65.984.774	90.817.810
Ortaklara Satıştan	24.670.421	84.361.613	111.869.299
Yedek Akçe	37.330.479	16.538.102	20.268.711
K.V.K.'ndan İstisna K.K. Fonları	5.743.150	1.503.464	2.026.871
K.V.K.'ndan İstisna Risturn	23.219.884	73.831.209	106.551.444
Kurumlar Vergisi ve Benzeri Fonlar	13.895.346	36.653.922	52.910.647
Ortakların Dağıtılabilir Risturn	31.506.660	75.757.174	102.435.318
Vergi Yüğü	% 32	% 24	% 26
Ortak İşlemlerinin Tümünün Risturn İstisnasına Girmesi Halinde			
K.V. ve Benzeri Fonlar	9.058.058	32.477.705	44.700.526
Ortak İşlemlerinin Tümünün Risturn İstisnasına Girmesi Halindeki			
Vergi Yüğü	% 21	% 21	% 22

KAYNAK: Kooperatifin 1987-1990 Yılları Faaliyet Raporundan Yararlanılarak
Tablo Hazırlanmıştır.

Konut kooperatiflerinde vadesiz ve vadeli mevduattan kaynaklanan faiz geliri bulunmaktadır. Bu durumda kooperatif faaliyetlerinin dışında bir gelir elde etmektedir. Danıştayın 4. dairesinin 1986 tarihinde vermiş olduğu 1624 Sayılı karara göre bu gelir dağıtılmaz ise vergi kapsamına girmeyecektir. Uygulama da bu yöndedir. Ayrıca bankalardan sağlanan sözkonusu bu gelirden bir de vergi tevkif edilmektedir. Ayrıca bu gelirin bir de bünyesinde vergilenmesi mükerrer vergilemeye neden olacaktır. Bu nedenle kooperatiflerin kurumlar vergisi kapsamına alınması ekonomik nedenlere de aykırı olmaktadır. Bu nedenlere dayanarak diyebiliriz ki kooperatifler faiz gelirleri nedeniyle vergilendirilmeleri yerindedir. Ancak KVK.'nda yer alan "münhasıran ortaklarla iş görülmesi" muafiyet için bir koşuldur. Faiz geliri elde etme bizce bu koşulun ihlalidir. Öte yandan kooperatiflerin bu geliri elde etmeleri halinde vergi dışına çıkarılmaları da yerindedir. Bu durumda bizce KVK'nda yer alan "münhasıran ortaklarla iş görülmesi" koşulunun günün gereklerine uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Konut Kooperatiflerinde Katma Değer Vergisi'nin maliyetlere intikal ettirilmesi önemli bir sorundur. Kooperatiflerin teşvik edilmesi isteniyorsa, kooperatiflerin üstlendiği verginin hiç olmazsa bir kısmının kooperatiflere iadesi kooperatiflerce istenmektedir. Bu geri ödeme ise sübvansiyon uygulaması gibi olabilir. Ülkemizde önemli bir sorun olan konut açığının giderilmesinde bizce bu uygulama yerinde olacaktır.

Konut kooperatiflerinde yönetim ve denetim kurulu üyelerine verilen huzur haklarında bir dengesizlik bulunmaktadır. Örneğin 75 üyeli bir kooperatifte yönetici ve denetçilere toplam 1.000.000.- lira huzur hakkı verilirken, 25 üyeli bir kooperatifte 22.750.000.- lira huzur hakkı verilmektedir. Bu durumda ise kooperatiflerin dış ve ortaklarca yapılan denetimlerinin yeterli olmadığı sonucuna varmaktayız.

3- Nakliye Kooperatifleri

İncelemiş olduğumuz üç nakliye kooperatifinin hepsi KVK. mükellefi olup risturn istisnasından yararlanmamaktalar. Bu durum bizce yerinde bir uygulama değildir. Hem yasa-ya hem de Danıştayın vermiş olduğu kararlara uygun değildir. Nakliye kooperatifleri hizmet üretmektedirler. Dolayısıyla yapıları üretim kooperatifidir. KVK'nda üretim kooperatiflerine sağlanan risturn istisnasından yararlanabilirler. Ayrıca bu kooperatiflerde idare gideri ortaklardan tahsil edilen fonlardan oluştuğu halde idare giderleri istisnasından yararlanamamaktadır. Bunun haklı bir nedeni yoktur. Bunun nedeni kooperatifin yöneticilerinin ve muhasebecilerinin bu konuyu bilmemeleridir. Öyle ki muhasebeciler ve yöneticiler bu haklarının varlığından bi-haber olup sürekli olarak idare giderleri için topladıkları fonlar üzerinden vergi vermektedirler.

Ülkemizde vergi kanunları teknik bir nitelik kazanmıştır. Bu alanda kooperatiflere etkili bilgiler verecek, kooperatife danışmanlık hizmeti yürütecek birimler maalesef bulun-

mamaktadır. Bu ise kooperatiflerin henüz üst örgütlenmelerinin yeteri düzeyde ve etkinlikte olmadığını ortaya koymaktadır. Kanunumuzda yer alan "üst birliğe üye olma" şartının çok sıkı takip edilmesi bu sorunların çözümünde bir ivme kazandıracaktır. Ayrıca fazla geciktirilmeden Türkiye Kooperatifler Birliği'nin kurulması ve işletilmesi de bu sorunların çözümünde en azından bir başlangıç sayılabilecektir.

4- Ziraî Alanda Faaliyet Gösteren Bir Kooperatifin İncelenmesi

Sözkonusu kooperatifin 1990 yılı itibariyle 95.223 adet ortağı bulunmaktadır. Kooperatifin Eskişehir merkezi olmak üzere civar kasabalarda ve nahiyelerde şubeleri bulunmaktadır. Kooperatifin 23 şirkete ve bir üst birliğe iştiraki vardır. Kooperatifin ortak dışı satışı bulunmamasına rağmen faiz geliri, iştirak geliri bulunmaktadır. Kooperatif ilk kez 1991 yılında kâr dağıtımına gitmekte olup, daha önce kâr ve risturn dağıtmamıştır.

Kooperatifin iştirakinin olması, faiz gelirinin bulunması KVK'ndaki "münhasıran ortaklarla iş görülmesi" şartını ihlal ettiğinden vergilenmesi gerekir. Halbuki vergilenmemektedir. Bu durumda ya yasa uygulanmalıdır, ya da mevcut duruma uygun olarak kanun yeni düzenlemeler yapılmalıdır.

Buraya kadar bir çok yerde eleştirdiğimiz "münhasıran ortaklarla iş görülmesi" şartının yeniden düzenlenmesinde bize iki yol izlenebilir. Birinci yol, bu ana hüküm korunarak

S O N U Ç

Az gelişmiş bir ülke olan ülkemizde kooperatifler önemli fonksiyonlar üstlenmişlerdir. Bununla beraber kooperatiflerin işleyişlerinde birtakım sorunları bulunmaktadır. Bu sorunlar idari, politik, ekonomik ve vergiye ilişkin sorunlardır. Kooperatiflerin gelişmesi için tüm bu sorunlara çözüm bulunması gerekmektedir. Biz çalışmamızda bu sorunlardan sadece birini inceledik. Oda vergiye ilişkin sorunlardır. Kooperatiflerin gelişmesi için bu sorunları tüm olarak düşünmek icabetmektedir. Sadece vergiye ilişkin sorunların çözümlenmesi bizce pek önemli olamamaktadır.

Biz bu bölümde sadece vergiye ilişkin sorunlara önerilebileceğimiz çözümlerden bahsedeceğiz.

Kooperatiflerin gelişmesi için bizce kooperatiflerin yapılarına uygun vergileme hükümleri Kurumlar Vergisi'nde yer almalıdır.

KVK'nda muafiyet ve risturn istisnasını düzenleyen hükümler günün şartlarına uygun olarak yeniden düzenlenmeli

bu hükme bazı istisnalar faiz geliri elde etme gibi modern ekonominin zorunlu kıldığı faaliyetler olabilir. Diğer bir yolda kooperatif faaliyeti geliri elde etme ve geliri harca- ma yönünden ayrılır. Kooperatif modern ekonominin gerekleri olan bu faaliyetlerinden elde ettiği gelirler vergilenmezken bu gelirleri harcarken kooperatife ortak olma şartı getirilir. Böylece kooperatif ortak dışından sağladığı bu gelirleri or- taklarına saff ederse, vergilenmez. Ortak olmayanlara sarf ederse vergilenir. Tüm bu düzenlemeler getirilirken koopera- tifin asıl faaliyetlerinin dışına taşmaması ve kooperatifçilik ilkelerinin çiğnememesine özen gösterilir.

Kooperatifin toplam gelirleri içerisinde beşyillik dö- nem itibariyle ortalama olarak % 35'ini faiz geliri, % 16'sı- na iştirak gelirleri ve % 38'ini de satış kârları oluşturmak- tadır. Görüldüğü üzere faiz geliri ve iştirak gelirleri bu kooperatifte önemli bir gelir kaynağıdır.

Bu kooperatifte hiç kâr dağıtılmaması ve 1991 yılında bu işleme bağlanması bizce hatalı bir uygulama olup, ekonomi- nin ilkelerine uymadığı gibi, kooperatifçilik ilkeleri ile de bağdaşmamaktadır.

kooperatiflerin güçlü bir ekonomik yapıya sahip olabilmeleri ancak ve ancak günün ekonomik şartlarına uygun olmakla mümkün bulunmaktadır. Bu durum kooperatifleri iştirakte bulunmaya, faizine borç para dağıtmayı gerektirebilir. Ancak bu durumlar kooperatiflerin muafiyet şartlarını ihlal edebilecektir. Ayrıca risturn istisnasının kapsamı dardır. Bu istisnanın kapsamının genişletilmesi bizce acilen gereklidir.

KVK'ndaki vergi nisbetlerinin kooperatif ortak sayısına bağlı olarak indirim tabii tutulması bizce yerinde olacaktır.

Tüm bunlara rağmen kooperatiflere getirilecek muafiyet ve istisnaların kooperatiflerin kooperatifçilik ilkelere sapmalarını önlemelidir.

Ülkemizdeki konut kooperatiflerine Katma Değer Vergisinde getirilecek kolaylıklar, ülkemiz konut sorununa önemli katkıları olacak bir düzenleme olacaktır.

Ülkemizde kooperatiflerin koordinasyonu ve denetimini sağlayacak olan Türkiye Milli Kooperatifleri Birliği'nin acilen kurulması gerekmektedir. Herşeyi vergi kanunlarında ki denetimle sağlamak bizce etkin olamamaktadır.

Kooperatiflerin sayılarının artması ülkemiz için yararlı bir durumdur. Hâl böyle olunca kooperatiflerin vergilendirilmelerinde kanuni ve idari alandaki sorunlarının çözümlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla kooperatifler için gerekli olan altyapının tesis edilmesi gerekmektedir. Bu ise tüm koo-

peratiflerin bir bakanlık çatısı altında toplanması ile mümkündür. Ayrıca kooperatifler için danışma hizmetlerinin devletçe verilmesi bizce kooperatifleri verimli kılacaktır.

Sonuç olarak diyebilirizki kooperatiflerin gelişmesi için;

- Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin acilen kurulması,

- Kooperatiflerle ilgili kurumlar vergisi kanunu'nda değişiklikler yapılması,

- KVK' daki risturn, muafiyet ve vergi nisbetini düzenleyen hükümlerin gözden geçirilmesi,

- Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın kooperatifler hakkında verdiği muktezalarda kanunların amacına, danıştay kararlarına ve kooperatiflerin gerçek yapılarına uyulması, gerekmektedir.

K A Y N A K L A R

- ALGAN, Ertan : Kooperatiflerde Gelir-Gider ve Vergi, Ankara, 1976.
- ARMAN, Şimşek
ERGİDEN, Yıldırım
KALFA, Kadir
SEÇER, Kazım
UZEL, Celal : Kooperatifçilik Bilgisi, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, No:40, Ankara, 1979.
- COLOMBAIN, Maurice : Kooperatifler Kanun Tasarısı, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, No:9, Ankara, 1950.
- CAN, İsmail
ÖZER, Yılmaz : Kooperatiflerin Vergi Rehberi.
- ÇALOĞLU, Oktay
DUYMAZ, İsmail
GERAY, Cevat
TAN, Ayhan
VARGI, Sinan : Kooperatifçilik Temel Bilgisi, 2. Baskı, TÜRK-İŞ Yayınları, No:165, Ankara, 1986.

DEMİRCİ, Rasih

: Ölçek Ekonomisi ve Kooperatif İşletmelerde Yatay ve Dikey Büyüme, XI. Türk Kooperatifçilik Kongresi Tebliğleri, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, No:53, Ankara, 1984.

EROĞLU, Nurettin

UYSAL, Ali

: Açıklamalı, İctihatlı Gelir Vergisi Rehberi, Ankara, 1985.

EDOĞLU, Nurettin

UYSAL, Ali

: Açıklamalı, İctihatlı Kurumlar Vergisi Rehberi, Ankara, 1985.

EREN, Hasan

: Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları, No:403, 6. Baskı, Ankara, 1981.

ERKİLET, Şaban

: Kooperatiflerin Vergilendirilmesi ve Vergi Sorunları, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, No:47, Ankara, 1982.

FEUCHERE, Henry

: (Çev. SÖZERİ, Selahattin) Kooperatif, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, No:4, Ankara, 1951.

FER, Muslih

: Kooperatiflerde Muafiyetler, Ankara, 1970.

FINDIKOĞLU, Fahri

: Türkiye'de Kooperatifçilik Tatbiki Sosyoloji Dönemi, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:537, İstanbul, 1953.

- GÖKTAN, Hasan Basri : Pancar Kooperatifleri ve PANKO-BİRLİK Üzerine İncelemeler, Düşünceler, PANKO-BİRLİK Yayınları, No:1, Ankara, 1989.
- GÖKEER, Süleyman : Türk Kooperatifçilik Harekatı, Ankara, 1973.
- HAZAR, Nurettin : "Kooperatif Kelimesinin Anlamı ve Çeşitli Dillerdeki Karşılıkları", Karınca, 1967.
- HIRSCFELD, Andre : (Çev. PASTANOĞLU, Harun) Yabancı Gözüyle Türk Kooperatifçilik Mevzuatı, VII. Türk Kooperatifçilik Kongresi Tebliğleri, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, Ankara, 1970.
- HIRSCFELD, Andre : Ekonomik ve Toplumsal Kalkınmada Kooperatiflerin Rolü, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, No: 39, Ankara, 1976.
- HIRSCFELD, Andre : (Çev. ÇATALOĞLU, Oğuz) Gelişen Ülkelerde Kooperatiflerin Önemi, Ege Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını, No: 64, İzmir, 1973.
- KESLER, Gerhard : (Çev. FINDIKOĞLU, Ziyaeddin) Kooperatifçilik, İstanbul, 1940.
- KARADENİZ, Salim : Kooperatiflerde Risturnlar ve Risturn İstisnası, Vergi Dünyası, 1983.
- KIZILOĞLU, Şükrü : Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara, 1987.

- KASAPOĞLU, Fatin : Tüketim Kooperatifleri ve Birlikleri İçin Muhasebe Klavuzu, Türk İş Yayınları, No:153, Ankara, 1983.
- KARAYALÇIN, Murat : Hizmet Kooperatiflerinin Türkiye'nin Ekonomik ve Sosyal Kalkınmasındaki Rolü, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, No:39, 1979.
- MÜLÂYİM, Gökalp : Kooperatiflerde Üst Örgütlenme, VII. Türk Kooperatifçilik Kongresi Tebliğleri, Ankara, 1970.
- ÖGET, Süreyya : Kurumlar Vergisi Karşısında Kooperatifler, Ankara, 1950.
- PAKLAR, Selhattin : Kurumlar Vergisi Yorum ve Uygulaması, İstanbul, 1982.
- POYRAZ, Hüsnü : 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'na Göre Kurulan Tarımsal Amaçlı Kooperatifler, X. Türk Kooperatifçileri Kongresi Tebliğleri, Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, No:44, Ankara, 1981.
- SAĞOL, Ragıp : Kooperatif Nedir? Ankara, 1966.
- SÖNMEZ, Fikret : Kredi Kooperatiflerinin Türkiye'nin Ekonomik Kalkınmasındaki Rolü, Ankara, 1986.
- SÖZERİ, Selhattin : "Kooperatiflerimiz ve Vergi Mevzuatı", Karınca, 1950.

UZEL, Celal
GÜMÇUBUK, Ali

: Kooperatifçilik Üyesi Olmayan İşletmeler ve Kooperatifçiliğin Temel Görevleri, Kooperatifçilik Dergisi, 1974.

UYGUNER, Muzaffer

: Kooperatiflerin Korunmasında Muafiyetler, Karınca, 1971.

YILMAZ, Hanefi

: Kooperatiflerin Vergilendirilmesi, Karınca, 1982.

: Danıştay Dergisi.

: Türk Kooperatifçilik Kurumu Komisyon Raporu, Ankara, 1950.

: Az gelişmiş Ülkelerin Ekonomik ve Toplumsal Kalkınmalarında Kooperatiflerin Rolü, Uluslararası Çalışma Örgütü (Çev.UZEL, Hakan-UZEL, Celal), Cenevre, 1964, Ankara, 1977.

: Tanınmış Kooperatifçimiz Nusret Namık UZGÖREN Diyor ki, Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Genel Müdürlüğü, Ankara, 1982.

: Uluslararası Çalışma Örgütü, (Çev. UZEL, Haluk-UZEL, Celal), Az gelişmiş Ülkelerin Ekonomik ve Toplumsal Kalkınmasında Kooperatiflerin Rolü, Cenevre, 1964, Ankara, 1977.

: TULUO, Botter (Çev. Z.Gökalp MÜLAYİM) "Toprak Reformunda İtaya Tecrübesi" Türk Kooperatifçilik Kongresi Yayınları, No:1, Ankara, 1989.

: Kooperatifçilik Temel Bilgileri, FINDIKOGLU, Ziyaeddin, "Kooperatifçiliğin Ekonomik ve Sosyal Temelleri", Türk Kooperatifçilik Kurumu Yayınları, No:17, Ankara, 1968.

EK: I

Maliye Bakanlığı Muktezası

Tarih: 31.5.1982

Sayı : 2282 504 - 789

Tüketim kooperatiflerinin, perakende satışlarından dolayı ortalama kâr haddi esasına tabi olmaları ve ortalama kâr haddi bildirimini vermeleri gerekmektedir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 Sayılı Kanunla değişik 111. maddesinin (A) bendinde, "Kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçılara" ortalama kâr haddi esasının uygulanacağı ve beyan olunan gayrisafi kazançta göre 10.000 liradan fazla bir matrah farkı bulunduğu takdirde, mükelleflerin gerekli açıklamada bulunarak düşüklik nedenlerini açıklayabilecekleri belirtilmiş, ayrıca 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde de Gelir Vergisi Kanunu'nun Ortalama Kâr Haddi ve asgari gayrisafi hasılat hakkındaki hükümlerinin Kurumlar Vergisi mükellefleri içinde uygulanacağı" hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan yukarıda da işaret edilen 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlığını taşıyan 8'inci maddesinde "Bu maddede yazılı Kurumlar kazançları Kurumlar Vergisinden müstesnadır." denilmekte ve aynı maddenin 2/a fıkrasıyla, istihlak kooperatiflerinin ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kaymetlerine göre hesaplanan risturnların istisnadan sayılacağı zikredilmektedir. Mezkür fıkranın son

paragrafında ise bu risturnların nakden veya aynı kıymette mal ile ödenmesi istisnasının uygulanmasına mani değildir. Ortaklardan başka kimselerle yapılan muamelelerden doğan kazançlar hakkında risturnlara müteallik istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan tefrikinde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan nispeti esas tutulur" hükmüne yer verilmektedir.

Bu bakımdan, sözü edilen tüketim kooperatifinin perakende satışlarından dolayı ortalama kâr haddi esasına tabi olmaları ve ortalama kar haddi bildirimini vermeleri gerekmektedir.

KOOPERATIFLERİ İLGİLENDİREN SEÇİLMİŞ YÜKSEK MAHKEME KARARLARI

DANIŞTAY:

Dördüncü Dairesi E: 1984/3463

K: 1985/3263

Karar Özeti: 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu uyarınca tüketiciye ucuz tüketim malı temini için faaliyette bulunan kooperatifler hakkında, serbest piyasa koşullarına göre ticaretle uğraşanlar bakımından saptanmış bulunan ortalama kâr hadleri uygulaması, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 111. maddesinde öngörülen amaca aykırıdır.

Temyiz Eden: 2 Eylül Vergi Dairesi Müdürlüğü - ESKİŞEHİR

Karşı Taraf: Sınırlı Sorumlu Ges İş Tüketim ve Yardımlaşma Kooperatifi 2 Eylül Caddesi No: 88 ESKİŞEHİR

İstemin Özeti: Anasözleşmesinin 3 üncü maddesine göre üyelerine ve halka piyasa fiyatlarından daha ucuza tüketim malı sağlamak amacıyla kurulan kooperatifin, 1979 yılında beyan ettiği gayrisafi kazanç, ortalama kâr hadlerine göre beyanı gerekenden düşük bulunduğundan adına ikmalen salınan kurumlar vergisi ile mali denge vergisini; kurumun 12.8.1981 günlü uzlaşma dilekçesinde uzlaşma konusu verginin nev'i bölümüne kurumlar vergisi yazıp, miktar belirtmediği, miktar kısmına ise gelir (stopaj) vergisi miktarının yazıldığı, uzlaşma komisyonunun çağırısı yazısında da aynı belirlemenin yapıldığı, dolayısıyla matrah yönünden kurumlar vergisine bağlı olan gelir (stopaj) vergisinin miktarının yazılmış olması ile miktarı yazılmamakla birlikte tür olarak belirtilen kurumlar vergisi için de uzlaşma istendiği sonucuna varıldığından davanın süresinde açıldığı Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün davacının süre aşımı noktasından reddine ilişkin isteminin bu nedenle kabul edilemeyeceği, Kurumun, 2801 sayılı Yasanın 3 üncü maddesi uyarınca uyuşmazlıktan vazgeçtiğine ilişkin dilekçesi bulunmadığı gibi Battalgazi Vergi Dairesi Müdürlüğüne başvurularak 1978-1979-1980 ve 1981 yıllarına ilişkin matrahın 2801 sayılı Yasanın 5 inci maddesi uyarınca artırılması üzerine düzenlenen 22.8.1983 günlü tahakkuk fişinin bu davayı ilgilendirmeyeceği, kooperatifin fiilen, münhasıran ortaklarla muamelede bulunulması koşuluna uymadığı anlaşıldığından, gayrisafi kazancının ortalama kâr hadlerine göre kontrolünde yasaya aykırılık bulunmadığı tarhiyatın kooperatifçe bildirim fiyendeki bakkaliyeye ait maliyete %12 kâr oranı uygulanarak yapıldığı, kâr-zarar cetveline göre de 36.468 lira gayrisafi kârın sehven noksan beyan edildiği ve 375.424.25 liralık ambalaj malzemesinin genel giderler arasında olması gerekirken mal hesabına yazıldığına da ayrıca saptandığı, yükümlü kurumun ise bakkaliye olarak adlandırılan gurupta % 6 ve % 10 kâr oranına tabi emtiaların da bulunduğunu ileri sürdüğü, getirtilen defter ve belgelerin bilirkişi tarafından incelenmesinden, ambalaj malzemesinin 375.424 liralık kısmının mal hesabına kaydedildiği ve tekel maddeleri, şeker, zirai mahsul alışlarıyla yağ alışları ve anlaşmalı mağazalardan yapılan alışların saptandığı, noksan yazılan 36.468 lira gayrisafi kârın mukayeseyle esas alınan gayrisafi kazançta eklenmesi gerektiği, Ortalama Kâr Hadleri Yönetmeliğinin 31 inci maddesinde sayılmadığından ambalaj malzemesinin maliyetle ilgili olmadığı sonucuna varıldığından 375.424.25 liranın beyan olunan gayrisafi kazançta ilavesi ile anlaşmalı mağazalarla ilgili protokollere göre bu mağazaların kurusu yaptıkları iskontonun emtia alımı sırasında söz konusu olduğu iskontoların ortalama kâr haddi hesaplamasında gözönüne alınamayacağı, dönem başı ve sonuna ait mevcutlar da değerlendirildikten sonra her emtia gurubuna ihtilafli yılda geçerli kâr

orani uygulandığında 3.456.906 lira gayrisafi kazanç beyanı gerektiği oysa Kurumca 3.658.204 lira beyan olunduğu sonucuna varıldığı gerekçesiyle kaldıran Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 11.5.1984 günlü ve E: 1982/49 - K:1984/118 sayılı kararının; yükümlü kurumun sadece gelir (stopaj) vergisi ile mali denge vergisi hakkında uzlaşma isteminde bulunduğu dolayısıyla kurumlar vergisine karşı süresinde dava açılmadığı, esas yönünden ise ambalaj malzemesinin Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde tanımlanan maliyet bedeli kapsamında olduğu anlaşılmalı mağazalarla yapılan protokol uyarınca tanınan iskontonun hesaplamaya dahil edilmesi gerektiği, Kurumun hem beyannamesinde ve hem de yetkili komisyona sunduğu izah yazısında bakkaliye olarak bildirdiği maliyete, bu iş kolunda geçerli %12 kâr oranı uygulanmak suretiyle yapılan tarhiyatın yasaya uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti: İstemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Savcısı Mehmet Bulut:

Düşüncesi : Ortalama kâr haddi esasına göre salınan kurumlar ve mali denge vergilerini terkin eden vergi mahkemesi kararının temyizden incelenerek bozulması vergi dairesi tarafından istenmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun olayın oluş tarihinde 484 sayılı Kanunla değişik 111 inci maddesinde, kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabının gösterdikleri gayrisafi kazançlar; Vergi Usul Kanununa göre tespit edilen ortalama kâr hadlerinin, ticaret erbabında, perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması sonucunda bulunacak miktarlara göre düşük bulunduğu ve düşüklük nedenleri izah olunmadığı takdirde beyan edilen gayrisafi kazançlar yerine, bulunan bu miktarlar vergi matrahına esas tutulur denmektedir.

Olayda, tüketim kooperatifi olan ödevli kurumun gösterdiği gayrisafi kazancın ortalama kâr haddi esasına göre düşük bulunduğu ve düşüklük nedeninin izah olunmadığı gerekçesiyle ikmalen tarhiyat yapıldığı, vergi mahkemesinin ise düşüklük nedeninin izah olunduğu gerekçesiyle tarhiyatı terkin ettiği dosyanın incelenmesinden anlaşılmıştır.

Öte yandan; Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinde; esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatif şirketlerin (Esas mukavelelerde yukarıdaki, şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler muafiyetten faydalanamaz) kurumlar vergisinden muaf olacağı kuralı getirilmiştir. Ödevli kurumun bu maddede öngörülen koşullara fiilen uymadığı vergi mahkemesince saptanmıştır. Bu bakımdan kooperatifin mükellef olduğunun kabulü yerindedir.

Ancak, tarhiyatın ve dolayısıyla uyuşmazlığın esasını; satın alınan emtianın ambalaj bedeli oluşturmaktadır. Bu konuda ortalama Kâr Hadlerinin Tespiti Hakkında Yönetmeliğin 31 inci maddesinde, ambalaj masraflarının maliyet bedeline dahil olduğu kabul edilmiştir. İmalatta maliyet bedeli ile ilgili 33 üncü maddede, ambalaj malzemesinin bedelinin de maliyet bedeline dahil olduğu kuralı getirilmiştir. Kaldı ki ambalaj masraflarının genel giderlerden olduğuna dair bir kural da 31. madde metninde mevcut değildir.

Bu açık kurala rağmen ambalaj giderlerinin emtia maliyetine dahil edilmemesinde ve ortalama kâr haddi uygulanmasında dikkate alınmamasında yasalara uyarlık görülmemiştir.

Bu nedenle temyiz konusu vergi mahkemesi kararının bozulması gerekeceği düşünülmüştür.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince Tetkik Hakimi Semra Kırışlı'nın açıklamaları dinledikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Üyelerine ve halka ucuz tüketim malı temini amacıyla kurulan kooperatif adına, 1979 yılında beyan edilen gayrisafi kazancı ortalama kâr hadlerine göre beyanı gerekenden düşük bulunduğu için salınan kurumlar vergisi ve mali denge vergisini; ortalama kâr haddi uygulanacak maliyet bedelinin, anlaşmalı mağazalarla ilgili satışlardaki iskontolar nedeniyle söz konusu emtia bedeli ile ambalaj malzemesi olarak genel giderler arasında muhasebeleştirilen miktarın indirilmesi suretiyle yeniden tesbiti ile satışa sunulan emtia için cetvelde öngörülen kâr oranının ayrı ayrı uygulanması sonucu, tarhiyatı gerektirir fark kalmadığına dayanarak kaldıran Vergi Mahkemesi kararı, Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 262 inci maddesinde, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamının, maliyet bedeli olduğu belirtilmiş, Ortalama kâr hadlerinin tesbiti Hakkında Yönetmeliğin, perakende satışlarda maliyet bedelinin tanımlandığı 31 nci maddesinin ilk fıkrasında da ambalaj masraflarını da kapsadığına değinilmiştir. Bu kurullar karşısında, 375.424.25 lira ambalaj malzemesi bedelinin, kâr haddi uygulanacak maliyet bedeli arasında kabulü gerekirken, bu miktarın beyan olunan gayrisafi kazançta eklenmesi yasaya uygun olmamakla birlikte, her emtia için geçerli kâr oranı esas alınarak yapılan hesaplama göre bulunan gayrisafi kazançla, beyan olunan gayrisafi kazanç arasında yine de tarhiyatı gerektirir bir fark kalmayacağı gibi amacı, tüketicilere ucuz tüketim malı temininden ibaret olan kooperatifin, serbest piyasa koşullarının benzer ticaretle uğraşanlar için saptanan kâr oranına ulaşmasını bekleme olanağı da bulunmadığından, tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin kararda sonucu itibariyle yasaya aykırılık görülmemiştir.

Vergi Dairesi Müdürlüğünün ileri sürdüğü diğer iddialar, kararda yazılı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında, istemin kabulünü gerektirecek durumda bulunmamıştır.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, 10.12.1985 gününde esasta oybirliği, gerekçede çoğunlukla karar verildi.

Başkan	Uye	Uye	Uye	Uye
Ekrem İspir	Orhan Karayalçın	Güven Dinçer	Tuncer Akın	Nurşen Çatal

KARŞI OY: Tüketim kooperatifleri ucuz tüketim malı satışı amacıyla kurulduğu ve kooperatifler Kanunu ile devlet denetiminde faaliyette bulduklarından, kooperatif hesapları gayrisafi kazançtaki düşüklüğün izahı için yeterlidir.

Bu nedenle kararın gerekçesine karşıyım.

Uye
Güven Dinçer

Aslı Gibidir

Resmi Mühür ve
İmza

Temmuz 984/96

EK: III

**KOOPERATİFLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞTIKLARI
SORUNLARA İLİŞKİN ANKET FORMU**

Sayın Yönetici,

Az gelişmiş bir ülke olan ülkemiz'de sizde takdir edersiniz ki kooperatiflere önemli görevler düşmektedir. Bununla beraber kooperatiflerimizin önemli sorunları bulunmaktadır. Çok sınırlı imkanlarla işe başlayan ve çok sınırlı ortamlarda çalışarak yaşama savaşı veren kooperatiflerimizin sorunları olacağı açıktır.

Elinizde ki bu form kooperatiflerimizin sorunlarından biri olan, vergilendirmeye ilişkin sorunların tespitine yönelik bulunmaktadır. Aramızda gerekli olan güvenin sağlanması için size kooperatifinizin adını ve sizin adınızı sormamaktayız. Ayrıca hiçbir surette kooperatifinizin adı şöyle yada böyle çalışmamızda geçmeyecektir.

İlginize şimdiden teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

Zübeyir ÖZGÜR

1. Kooperatifiniz hangi tarihte kurulmuştur?
2. Kooperatifinizin türü nedir?
3. Kooperatifinizin kaç üyesi vardır?
4. Kooperatifinize üye olmada herhangi bir önkogul var mı?
Varsa nedir?
5. Kooperatifinizde çalışan personelin % kaçını kooperatif üyesidir?
6. Kooperatifinizin üye olduğu üst birlik var mı?
7. Kooperatifiniz ile diğer firmaların fiyat düzeyini mukayese eder misiniz?
8. Kooperatifiniz aidat artırımında bulundu mu?
9. Kooperatifiniz sermaye artırımında bulundu mu?
10. Kooperatifinizde bazı dönemlerde ortaya çıkan atıl fonları nasıl değerlendiriyorsunuz?
11. Kooperatifinizin faiz geliri var mı? Varsa yıllık gelirinizin % kaçını?
12. Kooperatifinizde atıl gayrimenkulleriniz var mı?
13. Kooperatifinizin kira geliri var mı? Bu gelir toplam gelirinizin % kaçını oluşturuyor?
14. Ana sözleşmede yazılı esas faaliyetinizi üye olmayan kişilerle de yapabiliyor musunuz?
15. Kooperatifinizin sağladığı gelir-gider farkının % kaçını üyelerle yapılan, % kaçını üye olmayanlarla yapılan faaliyetlerden sağlanmaktadır?
16. Üyelerden sağlanan müsbet gelir-gider farkının % kaçını gıda ve giyecek maddelerinden sağlanan gelir oluşturmaktadır?