

Yazar: Murat BATI*

E-Yaklaşım / Ağustos 2015 / Sayı: 272

I- GİRİŞ

01.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 01.01.2007 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. 4842 sayılı Kanunla[1] başlayan reform hareketinin önemli bir ayağını oluşturan[2] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun konusu, Kanun’un 1. maddesinin 2. bendinde **“Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.” hükmüyle birlikte** 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde[3] **“Kurumlar vergisinin konusu, Kanunun 1’inci maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır.”** şeklinde hüküm altına alınmıştır. Kurum kazancından kasıt, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde sayılan gelirin unsurları, gelir vergisi uygulamasında tek tek değerlendirilirken, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından ise tüm gelir unsurları tek bir kazanç olarak düşünülmekte ve tamamına **“kurum kazancı”**[4] adı verilmektedir.[5]

II- KURUMLAR VERGİSİ’NİN MÜKELLEFLERİ

Bu verginin mükellefi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde[6] sayılarak aynı Kanun’un 2’nci maddesinde ise 1’inci madde de sayılan mükelleflerin tanımları[7] ve özellikleri belirtilmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu’nun 37. maddesinde[8] tanımlanan yatırım fonlarının tüzel kişiliği olmamasına karşın mal varlığı kurucunun mal varlığından ayrıdır. Kurucu, fonu, yatırım fonu katılma belgesi sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde temsil eder, yönetir veya yönetimini denetler. Fon varlığının korunması ve saklanması kurucu sorumludur.[9] Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında bulunan mükellefler tarafından kendi envanterine kayıtlı bir gayrimenkullün elden çıkarılması sonucu elde edecekleri gelirin kurumlar vergisi kapsamında değerlendirileceği şüphesizdir. Bu nedenle elde edilen gelirin tamamının kurum kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu mükelleflerin özelliklerine göre vergilendirilmeleri de farklılık arz etmektedir ki aşağıda bu konu üzerinde durulmuştur.

III- GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun **“istisnalar”** başlıklı 5. maddesinin (e) bendi[10] gayrimenkul satış kazançlarına ilişkin önemli bir istisna getirmiştir. 5520 sayılı Kanun’un 5’inci maddesinde istisna kapsamında değerlendirilecek kıymetler, taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları olarak sayılmıştır. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, [11] istisna uygulamasına konu olacak iktisadi kıymetler ayrıntılı olarak açıklanmış, taşınmaz tanımı için Türk Medeni Kanunu’nun ilgili maddelerine atıf yapılmış ve iştirak hissesi tanımına dâhil olan kıymetler sayılmıştır. İstisnadan tam ve dar bütün kurumlar vergisi mükellefleri yararlanacaktır.[12] Ancak, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ya da kiralamasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında bulunmaktadır.[13] Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl süreyle işletme aktifinde bulunması hali dahi, bu tür ticaret ve kiralama işiyle uğraşan mükelleflere istisnadan yararlanma hakkı vermemektedir.[14] Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin, faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecektir. Kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar yada aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanmasının mümkün olmadığı kanun gerekçesinde açıkça ifade edilmiştir.[15]

Ayrıca istisna uygulanabilmesi için taşınmazların satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. İstisna uygulamasında, her şeyden önce satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolay altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de[16] işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilebilmesi mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekir.[17]

Buna göre Kanun’un gerekçesinde; satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verileceği tarihe kadar, istisnaya konu satış kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Öte yandan söz konusu bu ifade ne KVK’da ne de Tebliğ’de hüküm altına alınmıştır. Tebliğ ve kanun mevcut durumu; “*satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar fon hesabında tutulması gerekmektedir*” şeklinde hükmetmektedir. [18] Dolayısıyla satış kazancının fon hesabına alınma tarihi ile ilgili çelişik bir durum vuku bulmaktadır.

Öte taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19 ve 20’nci maddeleri uyarınca; kurumun bilançosunda yer alan taşınmazlar “*kayıtlı değerleri*” üzerinden aynı sermaye olarak mevcut ya da yeni kurulacak tam mükellef sermaye şirketine, vergisiz olarak devredebilecektir.[19] Bu işlem kısmi bölünme olarak isimlendirilmektedir. Kısmi bölünme, karşılığında sermaye payı alınmak suretiyle şirket varlıklarından bir kısmının başka bir şirkete aynı sermaye olarak konulmasını ifade eder. Bu bağlamda kısmi bölünme aslında, öz itibarıyla bir aynı sermaye koyma işlemidir.[20] Yasada yer aldığı üzere, aynı sermaye koyma işleminde taşınmazın kayıtlı değerinin dikkate alınması gerekmektedir. Ancak kıymetin gerçek değerinin farklı olması durumunda devrin vergisiz olup olmayacağı konusunda tartışma bulunmaktadır.[21]

Buna göre 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin[22] 19.3.1. bölümünde, “....*Değişim oranının bölünen ve devralan şirketlerin hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirlenebilmesi mümkündür.*” Bölümü ile gerçek değerin sadece değişim oranının hesaplanmasında dikkate alınacağı hükmedilmiştir. Aynı Tebliğ’in müteakip bölümünde “.....*devir ve bölünme işlemi sonucunda devre konu şirketlerin gerçek değerleri üzerinden belirlenecek bir değişim oranına göre devralan şirketin sermaye paylarının ortaklara verilmesinde, ortakların servet değerlerinde meydana gelecek ve izah edilemeyecek farkların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya değer artış kazancı açısından tenkit edilebileceği tabiidir.*” Hükümü konuyu daha da açık hale getirilmiştir. Bu durumda, sermaye şirketine aynı sermaye koyma (kısmi bölünme) işlemi esas olarak vergisiz bir işlem olmakla birlikte ortakların servet değerlerinde meydana gelecek ve nedeninin açıklanamayacak bu farkların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından değerlendirmek yerinde olacaktır.

Kanaatimizce sermaye olarak şirkete konulan taşınmazın değerinin şirket ortaklarının payına düşen sermayeden fazla olması sebebiyle bir bedel ödenmesi halinde, bu kısmın satış olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca inşaatı henüz tamamlanamayan, fiilen kullanma imkânı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, istisna sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmına uygulanacaktır. Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktive kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır. [23]

Buna ilaveten Kurumların aktifine alınan gayrimenkullerin yeni tesis edilecek başka bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulması durumunda işletmenin de aktifte kayıtlı bedelle ile devir sırasında tespit edilen bedel arasındaki fark tutarı söz konusu istisna hükmüne konu edilmemelidir. Çünkü 5520 sayılı Kanun’un 5/1-e maddesi uyarınca “*satış bedelinin, satışın*

yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.” Hükümünün dikkate alınarak ancak nakdi satışlarda yararlandırılması gerekmektedir. hatta 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.6.2.4.1 bölümünün 1. Paragrafında “..söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik , trampası gibi işlemlerin istisna kapsamına girmediği” yönündeki ifade de mevcut durumu destekler mahiyettedir.

Bir diğer özellikli husus ise finansal kiralama yolu ile elde edilen gayrimenkullerin satış kazancı istisnadır. 4842 sayılı Kanunun[24] 25’inci maddesi ile Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 290’ıncı maddede, 01.07.2003 tarihinden itibaren geçerli olacak finansal kiralama sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili yeni düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre finansal kiralamaya konu olan gayrimenkul kiracının aktifinde duran varlık olarak kayda alınıp gayrimenkul üzerinden amortisman ayrılacak, sadece kira ödemeleri içindeki faiz kısmı giderleştirilecektir. Mezkur hükme göre finansal kiralama yoluyla elde edilen gayrimenkul aktife alınmakta ve işletmede fiilen kullanılmaktadır. Fakat söz konusu gayrimenkulün maliki henüz kiralayan şirket olması münasebetiyle tapu tescil işlemi gerçekleşmemektedir. Tapu tescil işlemi ödemelerin bitimini müteakip dönemde yapılacağından mülkiyet devri henüz gerçekleşmemiştir.

Kanaatimizce Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 5.6.2.2.1 bölümünde getirilen düzenlemelerle uyumlu olarak yukarıda izah edildiği şekilde finansal kiralama yoluyla elde edilen gayrimenkullerin satışında istisna uygulanması gerekir. 5520 sayılı Kanun gerekçesinin 5/e maddesinde; **“istisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi”** olarak açıklanmıştır. Buna bağlı olarak, esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz ticareti olan kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Finansal kiralama yoluyla elde edilen gayrimenkullerin satışı sonucu elde edilen fonun işletmelerin mali bünyelerini güçlendirmek üzere işletmede tutulması halinde Kanun’un amacına uygun bir işlem gerçekleşmiş olmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun Gerekçesi ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 5.6.2.2.1 bölümünde getirilen düzenlemelerle uyumlu olarak finansal kiralama yoluyla elde edilen gayrimenkullerin satışında tapuya tescil tarihi değil finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı ve gayrimenkulün aktife alındığı tarih esas alınarak iki tam yıl hesabının yapılması ve buna göre istisna uygulanması gerekir.

Bir diğer husus ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “istisnalar” başlıklı 5’inci maddesinin (e) bendinde yer alan “...aktiflerinde yer alan taşınmazlar....” ifadesidir. Taşınmazlar, 4721 sayılı Medeni Kanun’un 704’üncü maddesinde arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak belirlenmiştir. İstisnanın daha önceki uygulamalarında aranan taşınmazın Türk Medeni Kanunu’nun 705’inci maddesi uyarınca kurum adına tapuya tescil edilmiş olması koşulu bundan sonra da aranacaktır. Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici[25] parçası niteliğinde olan unsurları girecek, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir.[26]

Bir diğer husus, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan taşınmaz satış kazancı istisnasının uygulandığı durumlarda, istisna kapsamına alınmamış olan % 25’lik kısım için Vergi Usul Kanunu’nda yer alan yenileme fonu uygulamasından yararlanıp yararlanılamayacağı konusunda mevzuatta herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.

A- ÜST HAKKININ GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTISNASI ÇERÇEVESİNDE İRDELENMESİ

Üst hakkı ilk tesis işleminin istisna uygulaması karşısındaki durumunun ortaya konulması açısından, ilk tesis işleminin, öncelikle, hukuki nitelendirilmesinin yapılması ve bu işlemin bir kira sözleşmesi mi, satış sözleşmesi mi, yoksa aynı hak tesisi mi olduğunun ortaya konulması gerekmektedir. Bu işlemin mülkiyet devri sonucunu doğuran bir işlem olduğu kabulü ve tesis

edilen üst hakkının bağımsız ve sürekli olması durumunda istisnadan yararlanılacağı sonucuna varılabilir. Aynı durumda, işlemde bir satış sözleşmesi ve taşınmaz olarak tescil edilmiş bir üst hakkı olması halinde dahi daha önce olmayan bir durumun ortaya çıkarılışının, daha önce tesis edilmiş ve tescil edilmiş bir taşınmazın devri ile aynı değerlendirilemeyeceği görüşü ile istisnadan yararlanılamayacağı sonucuna da ulaşılabilir. Ancak, üst hakkı tesisi bir satış işlemi niteliği taşımamaktadır. Üst hakkında Medeni Kanun'un 826'ncı maddesinde açıklandığı şekliyle, bir taşınmazın altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisinin üçüncü kişiye verilmesi söz konusudur.

Üst hakkı tesisinde arazi malikinin mülkiyet hakkı devam eder. Arazinin maliki, arazisini satıp, devredebilir. Arazi malikinin mükellefiyeti, resmi senetteki hükümlere uygun olarak, üst hakkı sahibinin inşaat yapmasına ve yaptığı inşaatı muhafaza etmesine katlanmaktır. Diğer bir anlatımla, arazi sahibi, arazisinin altında veya üstünde bir yapı yapma veya mevcut bir yapıyı muhafaza etme yetkisini üçüncü kişiye belirli süre ve şartlar dâhilinde devretmekte, arazisinin üçüncü kişi tarafından kullanılmasına rıza göstermektedir. Dolayısıyla, üst hakkı tesisıyla, arazinin mülkiyeti üçüncü kişiye geçmemekte, satış işleminde olduğu gibi "mülkiyetin nakli" söz konusu olmamaktadır. Öte yandan, kiralama, kiralayana ödeyeceği belli bir bedel karşılığında, belirli bir sürede, belirli bir şeyin veya hakkın kullanılması yetkisini sağlayan ve taraflarca birbirine karşı ileri sürülebilecek nitelikte olan Borçlar Kanunu'na ya da Gayrimenkul Kiralamaları Hakkında Kanun hükümlerine göre tesis edilen şahsi bir haktır.

Bu itibarla, üst hakkı tesisi ile kiralama işleminin kuruluşundan sona ermesine kadar tesisi, taraflara konusu üzerinde tanıdığı haklar ve yüklediği borçlar, sona erme biçim ve şartları, üçüncü kişilerle olan ilişki yönünden doğurduğu sonuçları, akde uygulanacak hükümleri, niteliği ile birbirinden tamamen farklı olması nedeniyle üst hakkı tesisinin bir kiralama olarak da değerlendirilmesi hukuken mümkün değildir. Diğer taraftan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun sistematiği içerisinde üst hakkı; sınırlı ayni haklar kısmında, irtifak hakları ve taşınmaz yükü bölümünün intifa hakkı ve diğer irtifak hakları ayrımı altında, mülkiyet hakkı ise bir başka kısım altında ayrıca düzenlenmiştir. Kira ve satış akti ise esas olarak 818 sayılı Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu sistematik, Devlet İhale Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu olmak üzere, özellikle Hazine taşınmazlarına ilişkin çeşitli yasa altı düzenleyici işlemlerde; kira, satış ve ayni hak tesisi işlemleri ayrı ayrı düzenlenmiştir. Her üç düzenleme de birbirinden farklı hukuki sonuçlar doğuran işlemlerdir.^[27] Bu itibarla, bağımsız ve sürekli nitelikte olup tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına kaydedilmiş olsa dahi üst hakkının ilk tesis işlemi ve bu işlemde doğacak kazancın söz konusu istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü hem ortada bir mülkiyet devri sonucu doğuran bir işlem yoktur ve hem de daha önce mevcut bir taşınmazın (üst hakkı) devri söz konusu değildir.^[28]

Diğer taraftan üst hakkı tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına kaydedilmez ise taşınmaz mülkiyetinin konusunu oluşturmaz ve taşınmaz gibi tasarruf işlemlerine konu olamaz. Bu nedenle 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde hükmolunan taşınmazlar arasında sayılmayacağından istisna kapsamına da alınamaz. Bu açıdan, tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına kayıtlı olmayan üst hakkının devri işlemi, diğer şartların tamamı mevcut olsa dahi, KVK m. 5/1-e uyarınca, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası kapsamında değerlendirilemez.

Kanaatimizce tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına kaydedilen bağımsız ve sürekli üst hakkı taşınmaz gibi tasarruf işlemlerine konu olur, yani taşınmaz gibi işlem görür ve 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde istisnadan yararlanacak iktisadi kıymetlerden taşınmazlar arasında sayılan "*tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar*" kapsamına dahil olur. Bu açıdan, tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına kayıtlı üst hakkının devri işlemi, diğer şartların da varlığı halinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası kapsamında değerlendirilebilecektir.

IV- KOOPERATİFLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun[29] 1. maddesi kooperatifin tanımını[30] yapmıştır. Diğer taraftan ***“Kooperatifler, gerçek ve tüzel kişi ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet yolu ile sağlayıp en elverişli şartlarla karşılamak amacıyla, eşit hakla ve birlikte çalışmak arzusu ile kendi istekleriyle kurdukları değişir sermayeli, değişebilen ortaklı, sorumluluğu belirli, tüzel kişiliğe sahip teşekküllerdir.”*** şeklinde de tanımlama yapılabilmektedir.[31] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükellefleri arasında kooperatifler de bulunmaktadır. Ancak kooperatifler yapı ve amaçları itibariyle ne sermaye şirketlerine, ne de iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait veya bağlı iktisadi işletmelerle benzerlik gösterirler. Ticaret şirketleri, bir organizasyon içinde kar elde ederek ortaklarına dağıtmak amacıyla kurulurken, kooperatiflerin bu amaçla kurulması kanunen yasaktır.[32] Kooperatiflerin kuruluş amacı, ortaklarının ekonomik ihtiyaçlarını ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumaktır. Kar elde edip ortaklara dağıtma, ortağın mal varlığında bir artış sağlarken, ortağın ekonomik ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak, kooperatif ortaklarının mal varlığında artmayı değil, önceden elde edilmiş gelirlerin veya mal varlığının en iyi şekilde harcanmasını veya değerlendirilmesini sağlayarak muhafaza edilmesini, korunmasını amaçlar.[33]

5520 sayılı Kanun'un 2/2 fıkrasına göre, kurumlar vergisine tabi olan kooperatif tabirine, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler de dâhildir. Danıştay 4'üncü Dairenin verdiği bir kararda[34] aynı yöndedir. Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket niteliğinde olanlar ise bu Kanun kapsamında kooperatif sayılmayacak ve kurumlar vergisi mükellefi olmayacaklardır. Ancak, okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre kurulması veya derneğe bağlı iktisadi işletme özelliğinde olması durumlarında kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.[35] Kooperatiflerin şekil olarak kooperatif statüsü içinde olmakla beraber, fiilen yapacakları faaliyetlerle ticaret şirketi hüviyetine bürünmeleri her zaman mümkündür. Burada kişilerin, belirli ekonomik menfaatlerini sağlayıp korumak için kooperatifçiliğe özendirme ihtiyacı, rekabetin korunması ilkesinden daha önemli görülerek rekabet eşitliğinin bozulması pahasına kooperatiflere muafiyet getirilmiştir.[36]

Kooperatiflerin kuruluşları amaçları ile örtüştüğü sürece KVK muafiyetlerinden yararlanabilmeleri mümkündür. Ancak hukuken kooperatif olan her kooperatif kayıtsız şartsız vergiden muaf değildir.[37] Kooperatifler Kurumlar Vergisi kapsamında olmalarına rağmen bazı koşullar altında muafiyet tanınmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ***“Muafiyetler”*** başlıklı 4/1 fıkrasının (k) bendinde[38], bu muafiyetin koşulları hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükümlerden yararlanırken bendte hükmolunan koşulların yerine getirilmesi durumunda kooperatifler, muafiyet hükümlerinden istifade ederken bu koşullardan herhangi birinin ihlali durumunda muafiyetten yararlanma söz konusu olmayacaktır.[39]

Mezkur bend'e istinaden konu açısından önem taşıyan bir husus da Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmak isteyen kooperatifler sadece kendi ortaklarıyla iş görmek zorunda olma hususudur. Ortakları dışında kişilerle iş yapan ve buna ilişkin ana sözleşmelerinde hüküm bulunmayan kooperatiflerin muafiyeti kalkacaktır. Ortak dışı işlemler[40] sadece ortaklar haricindekilerle yapılan işlemleri değil, kooperatif ana sözleşmesinde ortaklarla yapılacağı belirtilen işler haricindeki işleri de kapsamaktadır. Buna göre sulama kooperatifi olarak kurulan bir kooperatifin market işletmesi nedeniyle adına 1.1.2006 tarihinden itibaren tesis edilen kurumlar vergisi mükellefiyetinin kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Edirne Vergi Mahkemesi kararını Danıştay onamıştır. [41]

Diğer taraftan yapı kooperatiflerinin, kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisseden daha fazla işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir. Bir konut yapı kooperatifinin kendi arsası üzerinde kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca konut yaptırması, ancak yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif adına olmaması nedeniyle adına tesis edilen kurumlar vergisi mükellefiyetine karşı açılan davada; kararının temyizi üzerine Danıştay[42] kararı önce bozmuştur. Ancak daha sonra karar düzeltme isteminin kabulüyle bu kararın kaldırılmasına karar verilerek mahkeme kararı onanmıştır.[43] Diğer taraftan arsası üzerine kat karşılığı inşaat yapılması halinde de ortak dışı işlem var sayılacaktır. Konuyla ilgili Danıştay 3'üncü Dairesi bir kararı[44] onanmıştır. Bu kararla Danıştay, 5520 sayılı Kanun döneminde, başkasının arsası üzerine kat karşılığı inşaat yapılması durumunda ortak dışı işlemin var olduğuna karar vermiştir.

Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanmaya devam etmek için daha önce belirtildiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Muafiyetler**" başlıklı 4/1. fıkrasının (k) bendinde hükmolunan tüm şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Birinin ihlali muafiyet koşullarını kaldırır ve muafiyet kapsamı dışında değerlendirmesine neden olur. Konuyla ilgili bazı yargı kararları; Aydın Vergi Mahkemesinin kararı Danıştayca onanmış, [45] Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 02.11.2009 gün ve E:2008/1239, K:2009/3334 sayılı kararı da[46] Danıştayca onanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "*Muafiyetler*" başlıklı 4/1 fıkrasının (k) bendinde, "**.....Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz**" kısmında ki "**hisse**" kavramına değinmekte fayda vardır.

Kanımızca "**hisse**" kavramının neyi ifade ettiği yeterince açık değildir. "**Hisse**"den kast edilen kooperatif üyelerinin arsa paylarına tekabül eden hisse paylarını mı, ortaklık paylarına isabet eden hisse paylarını mı, yoksa her iki duruma ait hisse paylarını mı yoksa başka bir hisse payını mı ifade edeceği tereddüde mahal vermektedir. Bu durum farklı bazı soruları da beraberinde getirmektedir. Kooperatiflerde bir üyenin birden fazla hisseye sahip olabilmesi noktasında; birden fazla hisseye sahip olan ve bu hisselerle temsil edilen işyerleri bakımından eğer bir üye 5 adet hisseye tekabül eden 5 adet işyeri sahibi olmuşsa, yukarıda da bahis konusu yapıldığı üzere kooperatiflerin kuruluş mantığı ve amacı gereği üyelerin menfaati ve rekabet eşitliğinin korunması noktasında kanundaki parantez içi hüküm ihlal edilmiş olacaktır. Parantez içi hükümde "**her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri**" ifadesi tam olarak açık değildir.

Bir üye sadece bir hisseye tekabül eden bir adet işyerine mi sahip olacak ya da yukarıda da belirtildiği üzere birden fazla sahip olduğu hisse adedi kadar ve yine her bir hisseye tekabül eder tarzda birden fazla işyeri veya konut mu elde edebileceği, her bir hisse metrekare bazında bir değere sabitlenmiş olarak mı algılanmalı hususları yeterince açık değildir. Diğer bir deyişle, hisse değerinden bağımsız olarak isteyen kooperatif üyesi hisse adedine göre mi işyerine sahip olabilecektir yoksa hisse değerine göre mi işyerine sahip olabilecektir? Bazı kooperatif üyelerinin kooperatif ödenti tutarlarını ekonomik gücü gereği yüksek ödemesi dolayısıyla söz konusu üyelerin daha yüksek metrekare ve sayıca diğer üyelerden daha fazla işyeri alması kanunda öngörülmemiştir.[47]

Kanımızca, kanun koyucu tarafından yeterince açıklığa kavuşturulamayan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Muafiyet ve İstisnalar**" başlıklı ikinci bölümünün "**Muafiyetler**" alt başlıklı 4. maddesinin kooperatiflerle ilgili (k) bendi hükmünde ifadesini bulan "**hisse**" kavramının daha açık şekilde tanımlanması gerek idari gerekse yargısal arenada ihtilafların çözümü açısından önem arz etmektedir.

V- SONUÇ

Yapı kooperatiflerinin, kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hissedenden daha fazla işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacağı, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyeceği, başkasının arsası üzerine kat karşılığı inşaat yapılması durumunda ortak dışı işlemin var olduğu gibi tespitlerde bulunulmuştur. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Muafiyetler**" başlıklı 4/1 fıkrasının (k) bendinde, "**.....Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz**" kısmında ki "**hisse**" kavramının neyi ifade ettiği yeterince açık olmadığı tespit edilmiştir. Kanun koyucu tarafından yeterince açıklığa kavuşturulamayan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Muafiyet ve İstisnalar**" başlıklı ikinci bölümünün "**Muafiyetler**" alt başlıklı 4. maddesinin kooperatiflerle ilgili (k) bendi hükmünde ifadesini bulan "**hisse**" kavramının daha açık şekilde tanımlanması gerek idari gerekse yargısal arenada ihtilafların çözümü açısından önem arz etmektedir.

* Yrd. Doç. Dr., İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, Öğretim Üyesi

[1] Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[2] Cem TEKİN & Emre KARTALOĞLU, **5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara SMMM Odası Yayınları, Ankara, 2006, s.9.

[3] 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[4] Gelir vergisi varken ayrıca Kurumlar Vergisine ihtiyaç var mı? Bu çifte vergilendirme sayılabilir mi? (**Çifte vergilendirme**, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya aynı yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı vergi konusundan aynı vergilendirme dönemi içerisinde aynı nitelikte birden fazla vergi alınmasıdır. Billur Yaltı SOYDAN; **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1995; s.3.) Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişiler iken Kurumlar Vergisinin ise kanunun 1.'inci maddesinde sayılan kişilerdir. Kurumların gerçek kişilere nazaran ayrı bir avantaj sağlamaları nedeniyle ayrı bir kurumlar vergisine ihtiyaç vardır. Ancak ABD'de ayrı bir kurumlar vergisi yoktur. Almanya'da ayrı bir kurumlar vergisi varken Fransa'da ise Kurumlar Vergisi var olmasına karşın sadece sermaye şirketlerini kapsar. (Nihal SABAN; **Vergi Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 5. Bası, İstanbul, 2009, S. 409-410.)

[5] Hayrullah DOĞAN&Hasan YALÇIN; **Türk Vergi Sistemi**, Uygulama Yayınları, İstanbul, 2009, s.264

[6] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi "**Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir: a) Sermaye şirketleri, b) Kooperatifler, c) İktisadî kamu kuruluşları, ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, d) İş ortaklıkları.**"

[7] Sermaye şirketleri; **6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limitet, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar, yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıdır. Kooperatiften kasıt 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na ya da özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri tanımlarken, iktisadî kamu kuruluşları ise Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi kooperatif sayılmayan ticarî, sınai ve zirai işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur. Dernek ve vakıflar, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca mükellef sayılmamakta ancak bunlara bağlı iktisadî işletmeler söz konusu Kanun'un 2'nci maddesinde Kurumlar Vergisi mükellefi olarak sayılmıştır. Son olarak tüzel kişilikleri olmayan ve bahsi geçen kurum ve kuruluşların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar iş ortaklıklarıdır.** (Şükrü KIZILOĞLU&Metin TAŞ; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s.271-272.& Ahmet EROL; **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 3 Baskı, Ankara, 2012, S. 275-278.)

[8] Sermaye Piyasası Kanunu'nun 37'nci maddesinde "**Bu Kanun hükümleri uyarınca halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığı**" şeklinde tanımlanmıştır.

[9] Onur TEMİZYÜREK; **01.01.2006 Sonrası Menkul Kıymetler Yatırım Fonu Katılma Belgelerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi**, Vergi Dünyası, Sayı 319, Mart 2008, s.110.

[10] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "istisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin (e) bendi; "**Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının**

satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı. Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.) İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarı değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralamaıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır."

[11] 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[12] Ahmet KORKMAZ; **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yurt İçi/Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası ve Muhasebeleştirilmesi**, Yaklaşım, Sayı 242, Şubat 2013, s.642.

[13] Abdullah TOLU; **Tür Değiştirerek Sermaye Şirketine Dönüşen Kollektif Şirketlerin Aktifine Kayıtlı Taşınmazların Satışında KV ve KDV İstisnaları Bakımından 2 Yıllık Sürenin Başlangıç Tarihi**, Yaklaşım, Sayı 245, Mayıs 2013, s.116.

[14] Mehmet Emin AKYOL; **Gelir ve Kurumlar Vergisinde 2013 Yılından İtibaren Uygulanacak Yeni Hükümler**, Yaklaşım, Sayı 241, Ocak 2013, s.65.

[15] Ramazan YAKIŞIKLI; **Gayrimenkullerin Sermaye Şirketlerine Aynı Sermaye Olarak Devredilmesi**, Vergi Dünyası, Sayı 360, Ağustos 2011, s.36.

[16] 30 Aralık 2012 tarihinde 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun'un 138. maddesi uyarınca Borsa İstanbul A.Ş. (BİST) borsacılık faaliyetleri yapmak üzere İMKB'nın yerine Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte kurulmuştur.

[17] Şevket UYAR; **Taşınmaz Satış Kazancı İstisnasından Yararlanan Mükellefler, Kalan % 25'lik Kısmı Yenileme Fonu Olarak Dikkate Alabilirler Mi?**, Vergi Dünyası, Sayı 377, Ocak 2013, s.94.

[18] Serkan ACİNÖROĞLU; **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Hükmedilen İstisnaların Temel Hedefleri**, Yaklaşım, Sayı 242, Şubat 2013, s.685.

[19] Mehmet Emin AKYOL; **a.g.m.**, s.66.

[20] Çağatay YÜCE; **Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasında Amaca Aykırı Eylemler**, Yaklaşım, Sayı 245, Mayıs 2013, s.67.

[21] Ramazan YAKIŞIKLI; **a.g.m.**, s.38.

[22] 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[23] Şükrü KIZILOĞLU&Ekrem SARISU&Sezgin ÖZCAN&Zuhal KIZILOĞLU; **Gayrimenkul Rehberi**, Yaklaşım Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, 2013, s.159.

[24] 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[25] Bütünleyici parça, Türk Medeni Kanunu'nun 684. maddesinde, "Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır." şeklinde tanımlanmıştır. Eklentiler ise, Türk Medeni Kanunu'nun 686. maddesinde yer alan "Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini

kaybetmez."tanımına göre belirlenecektir. (Şükrü KIZILOL&Ekrem SARISU&Sezgin ÖZCAN&Zuhal KIZILOL; **Gayrimenkul Rehberi**, Yaklaşım Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, 2013, s.158.)

[26] Şükrü KIZILOL ve Diğerleri; **a.g.e.**, s.157-158.

[27] Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 04.03.2009 tarih ve E:2008/6841, K:2009/1105 sayılı kararı. (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi) (13.07.2013)

[28] Ömer BAŞAR; **Üst Hakkı İlk Tesis ve Devir İşlemleri Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasından Yararlanabilir Mi?**, Vergi Sorunları, Sayı 283, Nisan 2012, s.55-57.

[29] 10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[30] Mezkur madde; "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 kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllere kooperatif denir." şeklinde hükümlüştür.

[31] Orhan Nuri ÇEVİK; **Kooperatifler Kanunu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 44

[32] Ali UYSAL&Nurettin EROĞLU; **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara 2008, s. 126.

[33] İsa AYDEMİR; **Danıştay İçtihatları Işığında Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyeti**, Vergi Dünyası, Sayı 380, Nisan 2013, 168.

[34] D.4.D.'nin 17.01.2011 gün ve E:2008/3131, K:2011/87 sayılı kararı "... Kanun'da kooperatif türleri ve faaliyet konuları sayma yoluyla belirtilmemiş, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla Kanun'da belirtilen koşul ve nitelikleri sağlayarak çeşitli faaliyet konularında kurulabileceği öngörülmüştür..."(www.danistay.gov.tr.) (Çevrimiçi) (29.05.2015)

[35] Mehmet Akif ÖZMEN; **Gelir Vergi Usul Katma Değer Vergisi Mevzuatlarıyla Zenginleştirilmiş 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi ve Revizyon**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 83.

[36] İsa AYDEMİR; **a.g.m.**, s.169.

[37] Doğan ŞENYÜZ; **Açıklama ve Yorumlu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s.157.

[38] Mezkur bend; "Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri. Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar" şeklindedir.

[39] Muhittin BEKLER; **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 4'üncü Maddesinin Kooperatiflerle İlgili (k) Bendi Hükümünün Uygulamada Ortaya Çıkarttığı Sorunlar**, Vergi Dünyası, Sayı 343, Mart 2010, s.89.

[40] Ortak içi işlem, kooperatifçilikte amacın gerçekleştirilebilmesi için ortaklarla yapılabilen işlemlerdir. Örneğin, üyelerden toplanan aidatlarla veya kurum adına alınan kredi ile konut yapımı için arsa ya da arazi satın alınması ve yine ortakların dayanışması ile bu arsa üzerinde konut yaptırılması ortak içi işlemdir. Amaç faaliyetlere, yani kooperatif ana sözleşmesinde yazılı uğraşı konusuna dahil olmakla birlikte, ortaklarla ilgili olmayan işlemler, ortak dışı işlem ve faaliyetlerdir. Ortak dışı işlemler gerçek anlamda kooperatifçilik anlayışının sınırlarını genişletmesine karşın, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu bu işlemleri dışlamış değildir. Aynı Kanunun 38'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında "ortak dışı işlem" kavramı geçmektedir. Bununla ilgili bazı esaslar özel şekilde düzenlenmek suretiyle, ortak dışı işlem yapılması, kooperatifçiliğin normal işlemlerinden biri olarak kabul edilmiştir. Kooperatifler Kanununun, ortak dışı işlem yapılmasını yasaklamasa da; bu işlemleri, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun muafiyeti ihlal eden bir işlem olarak görmesi, kooperatifleri, kurumlar vergisine tabi sermaye şirketlerinden ayırma isteminin bir göstergesidir.(Muhittin BEKLER; agm, s.90-91.)

[41] Danıştay.4.Daire'sinin 18.10.2011 gün ve E:2008/8553, K:2011/7590 sayılı kararı.; "... 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/k maddesinde öngörülen muafiyetin, ana sözleşmelerinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen buna uyulmasının yanında ana sözleşmede amaçlanan bir işin olması halinde geçerli olduğunu, olayda ise, market işletmeciliğinin ana sözleşmede amaçlanan bir iş vasfında olmaması nedeniyle davacı kooperatifin muafiyetten yararlanması mümkün bulunmadığından adına tesis edilen kurumlar vergisi mükellefiyetinin kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemden yasaya aykırılık görülmediği gerekçesiyle ..." (www.danistay.gov.tr.) (Çevrimiçi) (30.05.2015)&İsa AYDEMİR, agm, s.172.

[42] D.3.D.'nin 6.12.2010 gün ve E:2009/5021, K:2010/3704 sayılı kararı. "...her ne kadar, davacı kendisine ait arsasını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir konut elde etmiş olsa da, davacı ile müteahhit arasında yapılan sözleşme gereğince arsa hisselerinin inşaat yapım aşamasına göre müteahhite devredileceğine ilişkin hükümler uyarınca yapılan hisse devirleri sonucu arsa tapusunun hisseli hale geldiği ve yapı ruhsatının tamamı kooperatif adına olmaması nedeniyle muafiyet şartları ihlal edildiğinden mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin iptali yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir...." ((www.danistay.gov.tr.) (Çevrimiçi) (30.05.2015)&İsa AYDEMİR, agm, s.174.

[43] D.3.D.'nin 12.3.2012 gün ve E:2011/2376, K:2012/645 sayılı kararı. ((www.danistay.gov.tr.) (Çevrimiçi) (02.06.2015)

[44] D.3.D.'nin 10.3.2011 gün ve E:2008/1676, K:2011/809 sayılı kararı. ((www.danistay.gov.tr.) (Çevrimiçi) (02.06.2015)

[45] D.3.D.'nin 10.3.2011 gün ve E:2008/1899, K:2011/804 sayılı kararı. "... üzerinde konut yapımını üstlendiği arsa tapusu ile yapı ruhsatının kendi adına tescil edilmemiş olduğu anlaşılan davacı kooperatifin söz konusu maddede yer alan kurumlar vergisi muafiyet şartını ihlal ettiğinin anlaşıldığı,..." ((www.danistay.gov.tr.) (Çevrimiçi) (02.06.2015)

[46] D.3.D.'nin 2.11.2009 gün ve E:2008/1239, K:2009/3334 sayılı kararı; "... 1.1.2006 tarihinden itibaren tesis edilen kurumlar vergisi mükellefiyetinin kaldırılması yolunda yapılan başvurunun reddine ilişkin işleme karşı açılan davayı; ... davacı kooperatifin konut yaptığı arsanın tapu senedi ve yapı ruhsatında, yapı sahiplerinin ...Konut Yapı Kooperatifi, ..., ..., ..., ... ve ... olduğunun anlaşılması karşısında davacı kooperatifin söz konusu yasa hükmünü ihlal ettiğinden tesis edilen işlemde yasaya aykırılık görülmediği gerekçesiyle reddeden Aydın Vergi Mahkemesinin ..."((www.danistay.gov.tr.) (Çevrimiçi) (02.06.2015)

[47] BEKLER, agm, s. 93

Yazarlar : 'MURAT BATI'