

KOOPERATİF HİSSESİ SATIŞINDA GELİR VERGİSİ

1. GİRİŞ

Bu yazının konusunu kooperatif hissesi satışları sonucu ortaya çıkan değer artış kazancının gelir vergisi karşısındaki durumu oluşturmaktadır. Bilindiği üzere Kooperatifler Kanunu çerçevesinde faaliyet gösteren kooperatifler üretim ve tüketim kooperatifleri olarak iki ana faaliyet konusuna ayrılmaktadır. Üretim kooperatiflerinin hisse satışları yazımızın kapsamı dışında olup, sadece tüketim kooperatifi tiplerinden olan yapı kooperatiflerinde sahip olunan ortaklık paylarının satışından elde edilen değer artış kazancının gelir vergisi karşısındaki durumu ele alınmaktadır.

Özellikle Yapı kooperatiflerinde, kooperatif arsası üzerine uzun yıllar süresince amaca uygun olarak inşaatın yapılamamış olması nedeniyle ortaklar, kooperatifteki ortaklık paylarını elden çıkarmakta ve devretmektedirler. Gelir Vergisi Kanunu uyarınca bu şekilde ortaklık paylarının devredilmesi sonucu elde edilen kazançlar ise gelir vergisine tabi tutulmakta olup bu konu kanaatimizce üzerinde tartışılması gereken bir hususu oluşturmaktadır.

2. KOOPERATİF FAALİYETİNİN MAHİYETİ

Bilindiği üzere kooperatifler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve öncesinde 5422 sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanununda vergi mükellefleri arasında sayılmak suretiyle vergi mükellefiyeti ile ilgili hususlar, muafiyet ve istisna hükümleri ayrı ayrı düzenlenmiştir. Yalnızca ortaklar arasında faaliyette bulunan, ortak içi işlemler yapan kooperatifler kurumlar vergisinden muaf tutulurken, ortaklar dışında diğer kişilerle faaliyette bulunan kooperatifler ise ortak dışı işlemleri bakımından kurumlar vergisine tabi tutulmakta fakat bu kooperatiflerde de ortak içi işlemler dolayısıyla oluşan kazançlar vergiden istisna edilmektedir.

Yazının asıl konusunu oluşturan konut veya işyeri inşaatı amacıyla kurulmuş olan kooperatifler, Kooperatifler Kanunu çerçevesinde kurulmalarını izleyen süreçte üye kabulü ile faaliyetlerine başlamakta ve ilerleyen süreçte de duruma göre yeni üyelerin kabulü veya mevcut üyelerin ortaklık paylarını ve haklarını devretmeleri suretiyle faaliyetlerini devam ettirmeleri mümkün olabilmektedir. Kooperatiflerde ortakların üyelikten doğan hakları yönetim kurullarınca kendilerine verilen ortaklık pay senedi ya da ortaklık payı belgesi ile belgelendirilmektedir. Bu belge Kooperatifler Kanununda da belirtildiği üzere bir kıymetli evrak hükmünde değildir.

Kooperatif üyesi kişilerin, ana sözleşmeye uygun olarak, devir tarihinde herhangi bir borcu bulunmayan kooperatif ortaklık paylarını ve haklarını kooperatif ana sözleşmesinde belirtilen niteliklere uygun bulunan diğer kişilere devretmesi halinde kooperatif yönetim kurulunun yeni üyeyi kabul etmeme ve üye kaydetmeme gibi bir yetkisi bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, bu şekildeki bir devrin söz konusu olması durumunda kooperatif yönetim kurulunun ortaklık payını devralan kişiyi üye olarak kaydını yapması ve üyelik haklarından yararlandırması yasal bir zorunluluktur.

Yukarıdaki şekilde işleyen mekanizma sonucu kooperatif tarafından satın alınan arsalar kooperatifçe konut veya işyeri inşa edilmekte ve daha sonra kooperatifin kendi içinde tespit edeceği usulle gayrimenkuller paylaştırılmakta ve bireysel mülkiyete geçilmektedir. Sadece ortaklarına gayrimenkul dağıtan kooperatifin bu faaliyeti, yasadaki koşulları sağlaması halinde yukarıda da belirtildiği üzere vergiden muaf olmaktadır.

Ancak koşullar gereği arsasını gayrimenkul paylaşımı şeklinde müteahhit ile paylaşan ya da ortak sayısından fazla gayrimenkul edinen kooperatiflerin ortak dışındaki kişilere bunları satması halinde sadece ortak dışı işlemleri için kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmaktadır. Bu durumda dahi ortak açısından durum değişmemekte, kurumlar vergisi söz konusu olmamaktadır ve kooperatifin ortaklara gayrimenkul tahsisi sonrası bireysel mülkiyete geçilmektedir.

Kısaca yapılan bu izahattan sonra ifade edilmesi gereken esas husus, bazı durumlarda, sahip oldukları arsaları üzerinde inşaat faaliyetine uzun yıllar geçtiği halde başlamayan veya uzun yıllar geçtiği halde inşaat işlerini tamamlayamayan ve amacını gerçekleştiremeyen kooperatiflerde ortaklar ortaklık paylarını satışa konu etmektedir. Bazen inşaat tamamlanmış bile olsa çeşitli nedenlerle kooperatif tasfiye edilmemiş ve henüz bireysel mükellefiyete geçilmemiş kooperatiflerde de ortaklık payının satışı söz konusu olabilmektedir.

Maliye Bakanlığı bu nevi hisse satışlarından elde edilen kazançları Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80'nci maddesinin 4 numaralı fıkrası kapsamına dahil ederek vergilendirmeye konu etmektedir.

Oysa kooperatifçilik sisteminde bireysel tasarrufların bir araya getirilerek ticari kasıt (amaç) taşımaksızın yapılan faaliyetlerin, bir anlamda bireysel tasarrufların topluca değerlendirilmesi faaliyeti niteliğini taşıdığı bilinmektedir. Bu sistemde amaç; ödeme gücü ve satın alma gücü yüksek olmayan kişilerin mülk sahibi olmalarını kolaylaştırmak ve bu suretle sosyal niteliği ağır basan faaliyeti özendirme. Diğer bir deyişle kooperatifleşmede kişilerin ticari kasıt ve amaçla gerçekleştirdikleri bir faaliyet söz konusu değildir. Bir anlamda bireysel tasarrufun toplu şekli söz konusudur.

Söz konusu Mükerrer 80/4 numaralı maddede ise ticari bir amaç söz konusu olup, kar elde etme amacıyla sahip olunan ortaklık haklarının ve hisselerinin satışından doğan kazançların vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

3- KONU İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER

a) Konu GVK'nın Mükerrer 80/6'ncı maddesi kapsamında ele alındığı takdirde görülmektedir ki, GVK Mükerrer madde 80/6 da belirtilen parantez içi hükmü "Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır" şeklinde düzenleme ile gayrimenkul tahsisi yapılan kooperatiflerin ortakları için konuyu netleştirmiştir.

Madde metninde parantez içi hükümde gayrimenkul ifadesi yer almaktadır. Bu kavramın arsa, arazi, konut, işyeri, fabrika vb. bütün taşınmazları kapsadığı açıktır. Konut

kooperatifine üye olan ortağın üyelik tarihi gayrimenkul üzerinde ortaklık şeklinde mülkiyetin başladığı tarih olmaktadır. Burada akla gelen soru, ortaklık tarihini gayrimenkul tahsis tarihi olarak kabul etmek mümkün müdür, sorusudur. Böyle bir kabul, ortaklık payının 5 yıl geçtikten sonra satışı halinde 80/6'ya göre bireysel mülkiyette var olan istisnanın toplu mülkiyette de uygulanmasını sağlayacaktır. Esasen Ticari amacın bulunmadığı kooperatif mülkiyetinde yukarıdaki yorumun düzenlemenin ruhuna uygun olacağı düşünülmektedir.

b) Bununla birlikte uzun yıllar sonra elden çıkarılan, üzerinde henüz inşaat yapılmamış kooperatif ortaklık paylarından elde edilen kazançlar için Mükerrer madde 80/1'nci maddesince ayrı bir yorum yapmak da mümkün bulunmaktadır. Bilindiği gibi GVK'nun Mükerrer 80/1 numaralı maddesi ile iki yıldan fazla elde tutulan hisse senetleri ve menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlara vergi istisnası getirilmektedir.

Burada önemli olan husus kooperatif ortaklık pay senedinin menkul kıymet ya da hisse senedi sayılıp sayılmayacağı konusudur. Dolayısıyla kooperatif ortaklık pay senedinin menkul kıymet ya da hisse senedi sayılıp, sayılmayacağı üzerinde tartışmak gerekmektedir.

Bu tartışma sırasında Kooperatifler Kanununda belirtilen şekliyle ortaklık pay senetlerinin kıymetli evrak sayılmadığı göz önüne alınırsa kıymetli evrak sayılmama menkul kıymet kavramı içinde yer alıp almamayı nasıl etkileyebilir. Belirli bir bedel ile devir edilme özelliği, değer saklama ve taşınabilme niteliği bulunan ve esasen kooperatif sermayesine katılma payını ifade eden ortaklık pay senetlerinin sermaye piyasası mevzuatında yer alan menkul kıymet veya hisse senedi kavramı ile bağlı olmaksızın ya da irtibatlandırmaksızın, menkul kıymet veya hisse senedi saymanın çok yanlış bir yorum olmayacağı düşünülmektedir.

Ortak pay senedinin devrinde bazı kısıtlamalar bulunduğu bu yüzden menkul kıymet vasfı bulunmadığını düşünmek mümkün olsa da aynı kısıtlamaların Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde nama yazılı hisse senetleri için de mümkün olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla kooperatif ortaklık pay senetlerinin hisse senedi veya menkul kıymet vasıfları da bulunduğunu yadsımamak gerekir.

Bununla birlikte, inşaat yapılamadığı için uzun yıllar sonra devredilen kooperatif hisseleri yukarıdaki yorumlarla GVK Mükerrer 80/6 veya 80/1 maddeler kapsamına sokulmak yerine, Maliye Bakanlığınca verilen Özelgelerde yapılan yorumlamalarla Mükerrer 80/4 kapsamına sokulmuş ve buna göre yorumlanmıştır.

Diğer bir deyişle Özelgeler ile konu "Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar" arasında değerlendirilmiş ve süre mefhumu söz konusu olmaksızın maliyet bedeli güncellenmek suretiyle ve satış bedeli ile aradaki lehe farktan vergi istenilmesi yolu benimsenilmiştir.

Söz konusu Özelgelerde konunun ticari kasıtle oluşan ortaklık hakları ve hisseleri ile aynı (limited şirket ya da adi ortaklık) mantıkla ele alındığı görülmektedir.

c) Yukarıda açıklanan görüşler Odamız Platform toplantılarında ayrıntılı olarak tartışılmış ve tartışma konusunda iki görüş ağırlık kazanmış bulunmaktadır.

Birinci ve ağırlıklı görüşe göre Kanunun Mükerrer 80'nci maddesi kapsamında konunun dikkate alınması durumunda yasal olarak Mükerrer 80/4 bent hükmü çerçevesinde kooperatif ortaklık paylarının devrinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi kanuna uygun olup diğer bent hükümlerine göre vergilendirilmesi söz konusu olamaz.

Platformda ortaya çıkan ikinci bir görüşe göre ise kooperatif ortaklık paylarının devrinin hisse senetlerinin devri ile eşdeğer olarak düşünülmesinde ve yorumlanmasında bir yanlışlık bulunmamaktadır.

Bu görüşe göre esasen madde hükmü de bu konuda açık değildir. Ticari amacı olmayan yapı kooperatiflerinde ortakların kooperatif ortaklık paylarının inşaatlar tamamlanmadan elden çıkarılmasından elde edilen kazançların GVK Mük. 80/4 madde kapsamında vergilenmesi yolundaki görüşün doğru olmayacağı değerlendirilmektedir.

4- SONUÇ

Platformda ortaya çıkan ortak nokta ise; ticari amaç taşımaksızın, bir araya getirilen bireysel tasarrufların topluca değerlendirilmesi amacını güden kooperatiflerde, ortaklarca ortaklık paylarının devrinden elde edilen kazancın vergilendirilmesinin, kooperatif ortaklık hisselerinin, ticari amacı bulunan limited ya da adi ortaklık hissesi devrinden elde edilen kazançlar gibi hiçbir istisnaya tabi tutmaksızın vergiye konu edilmesi dışında, maddenin diğer bentlerinde hüküm altına alınan istisnaları kapsayacak şekilde düzenlenmesinin doğru olacağı yönündedir.