

YENİDEN İHYA EDİLEN KOOPERATİFE AİT GAYRİMENKULÜN KAMULAŞTIRILMASI DURUMUNDA ALINAN BEDELİN ORTAKLARA DAĞITILMASI

Salih ÇALAL*

ÖZ

Bilindiği üzere kamulaştırma, istimlak, kamu yararı için yapılan ve kişiye ait taşınmaz malların belli bir projeye göre uygulanması işlemidir. Kamulaştırma işlemi, son yıllarda kentsel dönüşümün ülkemizde yaygınlaşmasıyla sıklıkla duyduğumuz bir kavram haline gelmiştir. Bu anlamda, kooperatiflerin aktifinde bulunan gayrimenkullerin kamulaştırma işlemine konu olması uygulamada karşılaşılan bir durumdur. Bu durumu farklılaştıran husus ise tasfiye edilmiş bir kooperatife ait gayrimenkulün kamulaştırılması ve bu kamulaştırma neticesinde elde edilen bedelin ortaklara nasıl dağıtılacağı belirlenmesidir. Bu gibi durumlarda söz konusu kooperatiflerin yeniden ihyasının gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Anahtar Sözcükler: Kooperatif, Tasfiye, İhya Davası, Kamulaştırma.

1. GİRİŞ

Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir. Kooperatifler öncelikli olarak özel kanunları olan 1163 sayılı Kooperatifler Kanununu, genel kanun olarak da TTK hükümlerini uygulamakla yükümlüdürler. 1163 sayılı Kooperatifler Kanununda tasfiyeye ilişkin hükümlere 81 ve 86'ncı maddeler arasında sınırlı olarak yer verilmiştir. 6102 sayılı Kanunda ise tasfiye konusu oldukça geniş bir biçimde düzenlenmiştir.

Kooperatiflerin sona ermeleri açısından belli başlı dağılma nedenleri vardır. Her yıl yapılması gereken genel kurul toplantılarının yasal süresi içerisinde yapılmaması, amacına ulaşma imkânının bulunmadığının ilgili Bakanlıkça tespiti halinde mahkemeden alacağı kararla ve ilgili mevzuatta yazılı diğer nedenler uyarınca kooperatifler sona ermektedir. Herhangi bir

* Gümrük ve Ticaret Müfettişi

nedenle kooperatiflerin feshedilmesinden sonra kooperatife ait gayrimenkulün kamulaştırma işlemine konu edilmesi halinde bu kamulaştırılmanın gerçekleştirilmesi ve alınan bedelin ortaklara dağıtılabilmesi için yapılması gereken hususlar bulunmaktadır. Çalışmamız, söz konusu hususları açıklama amacını taşımaktadır.

2. KOOPERATİFLERİN İHYASI

Ticaret ortaklıklar gibi, kooperatifin de tüzel kişiliği bulunmaktadır. Kooperatifin tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmesi (terkini) ile sona erer. Tüzel kişiliğin sona ermesi için de, tasfiye işlemlerinin eksiksiz tamamlanması gerekir. Şayet, tasfiye işlemleri gerektiği gibi tamamlanmamış ve tasfiyesi gereken hususlar eksik bırakılmışsa, tüzel kişilik ticaret sicilinden silinse bile, kooperatifin tüzel kişiliğinin sona erdiğinin kabulü olanaksızdır. İşte bu gibi durumlarda menfaati olanlar tarafından, kooperatif tüzel kişiliğinin ihyası için dava açılabilir.

Kelime olarak “yeniden canlandırma, diriltme” anlamına gelen ihya, tüzel kişiliklerde hukuken sona ermiş bulunan bir şirketin yeniden varlığını kazanması anlamında kullanılmaktadır.(Toprak, 2017, s.215)

Hukuka aykırı olarak bir tüzel kişinin tasfiye edildiği iddiası dava şartları içinde dava kapsamında bir unsur olarak değerlendirilmemiş olup Yargıtay “ihya davası” adı altında ayrı bir kurum yaratmıştır. Yargıtay, başta ortaklıklar ve kooperatifler olmak üzere genel olarak tüzel kişilere ihya davası kurumuna ilişkin içtihadını uygulamıştır ve esasen kuramsal bir temellendirme yapmadan gereksiz bir yargısal başvuru aşaması yaratılmıştır. İhya davasıyla tasfiye süreci hukuka aykırı olan tüzel kişiye, hukuki varlığı tekrar kazandırılmaktadır. Başka bir deyişle tüzel kişinin hukuk düzeninde var olup olmaması gerektiği tespit edilmektedir. İncelenen ve karar verilen, taraf ehliyetidir. Tasfiyesi şeklen tamamlanmış tüzel kişiye karşı dava açıldığında, mahkeme davacıya “ihya davası” açmak için süre vermekte ve bu ihya davasının sonucuna göre davaya devam etmektedir. Bu itibarla ihya davası, asıl dava için bekletici mesele teşkil etmektedir.(Demirsatan, 2016, s.699)

İhya, tasfiyeden dönülmesi kurumundan farklıdır. Öğretide ihyanın farklı kurumları ifade etmek için kullanılmasına karşın, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun geçici 7’nci maddesi kapsamında ihyanın ticaret sicilinden silinmiş şirketler için öngörülmüş olması, kanun koyucunun ihyayı tasfiyeden dönülmesi kurumuna karşılık olarak kullanmadığını göstermektedir. Nitekim

madde kapsamında tasfiyeden dönülmesi açıkça ifade edilmemiş olmakla beraber buna ilişkin ayrı bir düzenleme zaten getirilmiştir (6102, geçici md. 7/4). Hemen belirtelim ki, geçici 7'nci maddede tasfiye ve silinme için öngörülen usul gibi, bu şirketler için tasfiyeden dönülmesi de Türk Ticaret Kanunu'nun 548'nci maddesiyle öngörülen tasfiyeden dönme koşulları ve usulünden farklıdır.(Songur, 2019, s.1022)

6102 sayılı Kanunun geçici 7'nci maddesinin 15'nci fıkrasında ihya davası açabilecekler sayılarak sınırlandırılmıştır. Buna göre, ticaret sicilinden kaydı silinen şirket veya kooperatiften alacağı olanlar ile hukuki menfaatleri bulunanlar ihya davası açabileceklerdir. İhya davası açmada hukuki menfaati bulunanların başında terkin edilmiş şirketin veya kooperatifin ortakları ile bunların en son yönetim organı üyeleri (anonim şirket ve kooperatiflerde yönetim kurulu üyeleri, limited şirketlerde müdürler) ve tasfiye memurları gelmektedir. Öte yandan, geçici 7'nci maddenin ikinci fıkrası uyarınca, davacı veya davalı sıfatıyla devam eden davaları bulunan şirket veya kooperatifler hakkında anılan madde hükümlerinin uygulanmaması gerekmele birlikte, bu şarta aykırı davranılarak terkin işleminin yapılması halinde derdest davanın tarafları da ihya davası açabilecektir. Şirket veya kooperatif sicilden silindikten sonra bunlar aleyhine açılan davalar kapsamında da şirketin veya kooperatifin ihyasının istenebilmesi mümkündür. Zira söz konusu kişilerin dava açmada hukuki menfaatleri bulunmaktadır.(Yavuz, 2018, s.113)

3. YENİDEN İHYA EDİLEN KOOPERATİFE AİT GAYRİMENKULÜN KAMULAŞTIRILMASI

Feshedilen ve adına kayıtlı bulunan gayrimenkulün kamulaştırılması işlemleriyle sınırlı olarak mahkemece ihyasına karar verilen kooperatiflerin söz konusu kamulaştırmadan doğan kazançları tasfiye beyannamesi ile beyan edilerek kurumlar vergisine tabi tutulması, söz konusu gayrimenkullerin satış kazancının tespitinde kamulaştırma bedeli ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş maliyet bedeli arasındaki farkın dikkate alınması ve vergi sonrası kalan kârın ortaklara dağıtılması hususlarında yapılması gerekenler aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olmakla beraber aynı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının 7061 sayılı Kanunla değişmeden önceki (k) bendinde; 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. 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 kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Anılan Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının 7061 sayılı Kanunla değişmeden önceki (i) bendinde ise, kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin hesapladıkları risturnların, risturn istisnasından yararlanabileceği belirtilmiş olup hesaplanan risturnların ortaklara dağıtımının kar dağıtımı sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.11.1. Yönetim gideri karşılığı olarak ödenen paralardan harcanmayarak ortaklara dağıtılan kısımlar” başlıklı bölümünde de; “Bütün kooperatifler için ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar, risturn istisnasından yararlanacaktır. Yönetim gideri olarak ödenen paraların risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelere iade edilmesi gerekmektedir. İade nakden olabileceği gibi hesaben de olabilir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 75’nci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançların menkul sermaye iradı olduğu ve kooperatiflerin dağıttıkları kazançların da bu zümreye dahil bulunduğu, aynı Kanunun 94. maddesinin (6) numaralı bendinin (b-i) alt bendinde ise tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75’inci maddenin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı kâr paylarından vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup, vergi kesintisi oranı 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 olarak belirlenmiştir.

Ortaklarının belirli ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarını karşılıklı yardım,

dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla kurulan kooperatiflerin, üstlendikleri görevi yerine getirmek amacıyla edindikleri iktisadi kıymetlerini, kamu gücü kullanılmak suretiyle elden çıkarmalarının zorunlu olduğu durumlarda, kamulaştırmadan elde edilen hasılatın kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması şartıyla, bu kamulaştırma işlemlerinin kurumlar vergisi muafiyetine bir etkisi bulunmamaktadır.

Öte yandan tasfiye; kurumların fesih ve infisahını teminen, kurum mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının tayin ve tespiti ile alacaklarının tahsili, mevcutlarının nakde çevrilerek borçlarının ödenmesi ve geri kalan nakdin ortaklara kanun ve ana sözleşme hükümlerine göre dağıtılmasını temin eden işlem sürecidir. Tasfiye süreci, kurumun faaliyet süreci ile ilgili tedarik işlemlerinin durdurulmasının yanı sıra işletmede bulunan emtia stokları veya diğer döner ve sabit değerlerin elden çıkarılması veya bu varlıkların işletme sahiplerince işletmeden çekilmesi, tüzel kişiliği haiz mükelleflerin ayrıca ticaret unvanlarının ticaret sicilinden silinmesi ile son bulmaktadır.

Dolayısıyla, feshedilen kooperatiflere ait gayrimenkullerin kamulaştırılması suretiyle satışı ortak dışı işlem olarak değerlendirileceğinden ve bu suretle elde edilen bedel ortaklara dağıtılacağından, kooperatiflerin muafiyet hükmünden faydalanması mümkün olmayıp şartın ihlal edildiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, feshedilen ve adına kayıtlı gayrimenkulün kamulaştırılması işlemleriyle sınırlı olarak mahkemece ihyasına karar verilen kooperatiflerin söz konusu kamulaştırmadan doğan kazancının tasfiye beyannamesi ile beyan edilerek kurumlar vergisine tabi tutulması, söz konusu arsanın satış kazancının tespitinde kamulaştırma bedeli ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş maliyet bedeli arasındaki farkın dikkate alınması ve vergi sonrası kalan kârın ortaklara dağıtılması aşamasında da %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar için kooperatiflerin risturn istisnasından yararlanabileceği tabiidir.

Diğer taraftan, feshedilecek olan kooperatifler açısından pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarına ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. ve geçici 25. maddelerine göre işlem tesis edileceği tabiidir.

Bununla birlikte, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5024 sayılı Kanunla değişik mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasında enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Söz konusu Kanuna eklenen Geçici 25. maddede ise, mükelleflerin 31.12.2003 tarihli bilançolarını bu madde hükmüne göre, anılan maddede hüküm bulunmayan hallerde Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişik mükerrer 298. maddesinde yer alan hükümlere göre düzeltecekleri hükme bağlanmıştır. Aynı geçici maddenin (j) bendinde, 2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükelleflerin bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme yapacakları hüküm altına alınmıştır. Anılan hükmün kapsamına enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde kazançlarını bilanço esasına göre tespit etmesine rağmen gelir veya kurumlar vergisinden muaf olmaları nedeniyle düzeltme yapmayan mükellefler de girmektedir.

Buna göre, kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunması halinde; mükellefiyetin tesis edildiği tarih itibarıyla düzenlenen bilançonun anılan Kanunun geçici 25. maddesine göre, şartların oluşması halinde de mükerrer 298. maddesine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, kooperatiflerin ihyası sonrasında mükellefiyetin tesis edildiği tarih itibarıyla kooperatiflerce düzenlenecek bilançonun Kanunun geçici 25. maddesine göre düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir.

Aynı Kanunun geçici 25. maddesinin (l) bendinde ve mükerrer 298. maddesinin A fıkrasının 5. bendinde, enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet addolunacağı hükmü yer almaktadır.

Bu durumda, enflasyon düzeltmesinin yapıldığı yıllarda gayrimenkullerin kooperatiflerin aktifinde yer alması koşuluyla, gayrimenkul için enflasyon düzeltmesi yapılması ve gayrimenkulün elden çıkarılması durumunda buna ilişkin enflasyon düzeltme farkının gayrimenkulün maliyetine eklenmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, geçici 25. madde ve mükerrer 298. madde kapsamında enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl karları ve zararlarına ilişkin yapılacak işlemler 328, 337, 338 ve 348 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile enflasyon düzeltmesi uygulamasına yönelik sirkülerler de ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Ayrıca 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1. maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,
- 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin, katma değer vergisinden istisna olduğu,

Hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, kooperatiflere ait gayrimenkullerin kamulaştırılması sonucu alınacak kamulaştırma bedeli KDV Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca KDV’den istisnadır. Alınan kamulaştırma bedelinin ve buna ilişkin faizin kooperatif üyelerine dağıtılması işlemi, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından KDV’nin konusuna girmemektedir.

Dolayısıyla kooperatiflerin başkaca bir faaliyeti olmaması kaydıyla bu işlemden dolayı katma değer vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.

4. SONUÇ

Herhangi bir nedenle kooperatiflerin feshedilmesinden sonra kooperatife ait gayrimenkulün kamulaştırma işlemine konu edilmesi halinde bu kamulaştırılmanın gerçekleştirilmesi ve alınan bedelin ortaklara dağıtılabilmesi için yargısal ve vergisel açıdan bazı hususların yerine getirilmesi gerekmektedir. Öncelikle yapılması gereken, feshedilen kooperatif için ihya davası açmaktır.

Feshedilen ve adına kayıtlı gayrimenkulün kamulaştırılması işlemleriyle sınırlı olarak mahkemece ihyasına karar verilen kooperatiflerin söz konusu kamulaştırmadan doğan kazancının tasfiye beyannamesi ile beyan edilerek kurumlar vergisine tabi tutulması, söz konusu arsanın satış kazancının tespitinde kamulaştırma bedeli ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş maliyet bedeli arasındaki farkın dikkate alınması ve vergi sonrası kalan kârın ortaklara dağıtılması aşamasında da %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca kooperatiflerin ihyası sonrasında mükellefiyetin tesis edildiği tarih itibarıyla kooperatiflerce düzenlenecek bilançonun Kanunun geçici 25. maddesine göre düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir. Aynı Kanunun

geçici 25. maddesinin (1) bendinde ve mükerrer 298. maddesinin A fıkrasının 5. bendinde, enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet addolunacağı hükmü yer almaktadır. Bu durumda, enflasyon düzeltilmesinin yapıldığı yıllarda gayrimenkullerin kooperatiflerin aktifinde yer alması koşuluyla, gayrimenkul için enflasyon düzeltilmesi yapılması ve gayrimenkulün elden çıkarılması durumunda buna ilişkin enflasyon düzeltme farkının gayrimenkulün maliyetine eklenmesi mümkün bulunmaktadır.

Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kamulaştırılması sonucu alınacak kamulaştırma bedeli KDV Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca KDV'den istisnadır. Alınan kamulaştırma bedelinin ve buna ilişkin faizin kooperatif üyelerine dağıtılması işlemi, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

KAYNAKÇA

Demirsatan, B. (2016), Hukuka Aykırı Tasfiyenin Tüzel Kişiliği Etkisi. İÜHF 2, 699

Toprak, Ö. (2017), Anonim Şirketlerde Ek Tasfiye Süreci, *Yaklaşım Dergisi*, 298

Songur, D. (2019), Türk Hukukunda Şirketlerin İhyası, *Prof. Dr. Sabih Arkan'a Armağan*. [y.y.] : [yayl.y.]

Yavuz, M. (2018). Yargı Kararları Işığında Ticaret Sicilinden Resen Silinmiş Olan Şirket ve Kooperatiflerin Yeniden İhyası, *Vergi Sorunları Dergisi*. 354.