

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
AYDIN VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : 79690095-125-53723

09.08.2019

Konu : Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamaları

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

-Kooperatifinizin 1966 yılında kurulduğu, her yıl yapılması gereken genel kurul toplantılarının yasal süresi içerisinde yapılmaması nedeniyle .. Asliye Hukuk Mahkemesi nezdinde açılan dava sonucu verilen ... tarih ve ... sayılı karar ile kooperatifin feshine karar verildiği,

-Feshedilen kooperatifiniz adına kayıtlı bulunan 2960 m² yüzölçümlü arsanın ...Belediyesi Encümeninin ... tarih ve ... sayılı kararı ile ... TL bedelle kamulaştırıldığı; kamulaştırılan taşınmaz için ... Asliye Hukuk Mahkemesi nezdinde açılan dava sonucu anılan mahkemece verilen ... tarihli ve E: ..., K: ... sayılı karar ile kooperatifinizin ihyasına karar verildiği,

-Kooperatifinizin ihyasından sonra kamulaştırma bedelinin artırılması talebiyle aynı mahkeme nezdinde açılan dava sonucu verilen ... tarihli ve E:..., K:... sayılı karar ile kamulaştırılan taşınmazın 2927 m²lik kısmının bedelinin ... TL olarak tespitine ve kooperatifinize ödenmesine karar verildiği; kesinleşen alacak için ... İcra Müdürlüğü nezdinde takip başlatılarak alacağın tahsiline başlandığı; kooperatifinizce ... tarihinde yapılan genel kurul toplantısında, tahsil edilecek alacağın kooperatifin 116 ortağına dağıtılmasına ve kooperatifin feshine karar verildiği

belirtilerek;

- Tasfiye süresince verilmesi gereken beyanname ve bildirimlerin yapılabilmesi için hangi mükellefiyet kayıtlarının açılması gerektiği,

- Kamulaştırma bedeli ve ödemelerin gecikmesi sonucunda tahsil edilen faizlerin ortaklara dağıtılmasında stopaj yapılıp yapılmayacağı,

- Kooperatife ait arsanın kamulaştırılması sonucu alınacak kamulaştırma bedeli ve faiz tahsilatlarının ticari faaliyet olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve tahsil edilen bedelin ortaklara dağıtılması işleminin kurumlar vergisi muafiyet şartlarının ihlali sayılıp sayılmayacağı,

- Kurumlar vergisi muafiyet şartlarının ihlal edildiği yönünde görüş verilmesi halinde, 1960'lı yıllarda satın alınan arsanın maliyet bedelinin ve kooperatif üyeleri tarafından ödenen aidatların ne şekilde değerlendirileceği

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I-GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI YÖNÜNDEN

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 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 kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Anılan Kanunun 5 inci 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 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançların menkul sermaye iradı olduğu ve kooperatiflerin dağıttıkları kazançların da bu zümreye dahil bulunduğu, aynı Kanununun 94 üncü 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 kooperatifinize ait arsanın kamulaştırılması suretiyle satışı ortak dışı işlem değerlendirileceğinden ve bu suretle elde edilen bedel ortaklara dağıtılacağından, kooperatifinizin muafiyet hükmünden faydalanması mümkün olmayıp şartın ihlal edildiği tarih itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, feshedilen ve adına kayıtlı bulunan 2960 m² yüzölçümlü arsanın kamulaştırılması işlemleriyle sınırlı olarak mahkemece ihyasına karar verilen kooperatifinizin söz konusu arsanın kamulaştırılmasından doğan kazancının tasfiye beyannamesi ile beyan edilerek kurumlar vergisine tabi tutulması, söz konusu arsanın satış kazancının tespitinde kamulaştırma bedeli ile enflasyon düzeltilmesine 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 kooperatifinizin risturn istisnasından yararlanabileceği tabiidir.

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

II-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

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

Söz konusu Kanuna eklenen Geçici 25 inci 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 inci 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, kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunması halinde; mükellefiyetinizin tesis edildiği tarih itibarıyla düzenlenen bilançonun anılan Kanunun geçici 25 inci maddesine göre, şartların oluşması halinde de mükerrer 298 inci maddesine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, kooperatifinizin ihyası sonrasında mükellefiyetinizin tesis edildiği tarih itibarıyla kooperatifinizce düzenlenecek bilançonun Kanunun geçici 25 inci maddesine göre düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir.

Aynı Kanunun geçici 25 inci maddesinin (l) bendinde ve mükerrer 298 inci maddesinin A fıkrasının 5 inci 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 arsanın kooperatifinizin aktifinde yer alması koşuluyla, arsa için enflasyon düzeltmesi yapılması ve arsayı elden çıkarmanız durumunda buna ilişkin enflasyon düzeltme farkını arsanın maliyetine eklemeniz mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, geçici 25 inci madde ve mükerrer 298 inci 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.

III-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1 inci 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, kooperatifinize ait arsanın kamulaştırılması sonucu alınacak kamulaştırma bedeli KDV Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca KDV'den istisnadır. Alınan kamulaştırma bedelinin ve buna ilişkin faizin üyelerinize dağıtılması işlemi, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

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

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.