

Sermaye düzeltilmesi olumlu farklarının üye kooperatiflere dağıtılmasının birliğin muafiyet şartlarını ihlal edip etmeyeceği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-120[94-12/1]-613
Tarih	30.05.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü)

Sayı : 38418978-120[94-12/1]-613

30/05/2012

Konu : Sermaye düzeltilmesi olumlu farklarının üye kooperatiflere dağıtılmasının birliğin muafiyet şartlarını ihlal edip etmeyeceği.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı stopaj, damga vergisi ve katma değer vergisi yönünden mükellefi olduğunuz, kurumlar vergisi muafiyetinden faydalandığınız, mali tablolarınızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda ortaya çıkan "502-Sermaye Düzeltilmesi Olumlu Farkları" hesabında izlenen tutarların "500-Ödenmiş Sermaye Hesabı"na ortak bazında ilave edilmesinin mümkün olup olmadığı, ilave edilmesi halinde söz konusu işlemin kâr dağıtımı sayılıp sayılmayacağı, birlik olarak üye kooperatiflerinize yapılacak dağıtımın kar dağıtımı sayılıp sayılmayacağı ve birliğinize üye kooperatiflerin mali tablolarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda ortaya çıkan sermaye düzeltmesi olumlu farklarının ortaklık paylarına ilave edilmesi ve ortaklıktan ayrılanlara ve ölen ortakların varislerine yapılan ödemelerinin kar dağıtımı sayılıp sayılmayacağı hususlarında görüş bildirilmesi istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesi, 5024 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilerek "Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı"

başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi amaçlanmış olup 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltme işlemine ilişkin hükümlere ise aynı Kanuna eklenen Geçici 25 inci maddesinde yer verilmiştir.

Mezkur Kanunun Mükerrer 298 inci maddesinde;

"A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer..."

hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun Geçici 25 inci maddesinin (j) bendinde ise; 2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükelleflerin bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme yapacakları hüküm altına alınmış olup bu 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 mükellefiyetinin tesis edildiği tarih itibariyle düzenlenen bilançosunun Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesine göre, şartların oluşması halinde de aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulması mümkündür.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin A/5 maddesi ile geçici 25 nci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde; "... Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, **herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde**, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince **sermayeye ilave edilebilir**; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz." hükmü mevcuttur.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında, kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı, 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Menkul Sermaye İradı" başlığı altındaki 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının birinci paragrafında," İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye

dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)" hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6-b-i) 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 (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) %15 tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan yasal düzenlemeler çerçevesinde, enflasyon düzeltmesi neticesinde ortaya çıkan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesabının düzeltme neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmek suretiyle veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmek suretiyle kapatılması mümkün bulunmaktadır. Bunun dışında, anılan hesabın herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, söz konusu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Buna göre, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarının kooperatifinizin sermayesine eklenmesi işlemi kâr dağıtımı sayılmayacaktır. Söz konusu farkların Birliğiniz üyesi olan kooperatiflere dağıtılması işlemi ise işletmeden çekiş sayılacak ve işletmeden çekilen bu tutarlar öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulacak, vergi sonrası dağıtılan tutar da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, sermayeye eklenmiş olan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarının, kooperatifinizin sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağılması halinde de işletmeden çekilen tutarlar öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulacak ve vergi sonrası dağıtılan kazanç üzerinden de kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarını sermayeye ilave edecek ya da ortaklarına dağıtacak olan Birliğiniz üyesi kooperatifler için de geçerlidir.

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 özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.