

Birliğin destekleme ve fiyat istikrar fonu gider hesabından kullandığı krediler ile bu kredilere ait faizlerin yeniden yapılandırılması işleminin kurumlar vergisi yönünden değerlendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.22.15.01-125-37
Tarih	16.06.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

EDİRNE VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 60938891-125-37

16/06/2015

Konu : Birliğin destekleme ve fiyat istikrar fonu gider hesabından kullandığı krediler ile bu kredilere ait faizlerin yeniden yapılandırılması işleminin kurumlar vergisi yönünden değerlendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla, 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanuna eklenen Geçici 4 üncü madde kapsamında Birliğinizin 01.05.2000 tarihinden sonra Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Gider Hesabından ilgili mevzuat uyarınca kullandığı kredilerin

T.C. Ziraat Bankası ile 25.12.2013 tarihinde yapılan protokol ile yeniden yapılandırıldığı, bu yapılandırma sonucunda Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonunca tahsilinden vazgeçilen tutarın Birliğiniz özkaynaklarında fon hesabına alındığı; ayrıca, 01.05.2000 öncesi Birliğinizce Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Hesabından kullanılan ve Hazine tarafından tahsilinden vazgeçilerek terkin ve tasfiye edilen krediler neticesinde oluşan tutarın da Birliğinizin özkaynaklarında yer aldığı, diğer taraftan 6455 sayılı Kanun ile 4572 sayılı Kanuna eklenen Geçici 5 inci madde ile bu fonlardan Birliklerin menfi gelir-gider farklarının kapatılmasının yanı sıra ortak kooperatiflerden olan ve tahsil kabiliyeti kalmamış Birlik alacakları ile bu alacaklara işleyen faiz ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların da mahsup edilebilmesinin öngörüldüğü, konu ile ilgili olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca "4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunun Geçici 5 inci maddesinin Uygulamasına İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine Dair Tebliğ"ın "Tahsil Kabiliyeti Kalmamış Bulunan Birlik Alacakları" başlıklı 6 ncı maddesi çerçevesinde 01/05/2000 sonrası Birliğinizce Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonundan kullanılan kredilere tahakkuk eden ve Birliğinizce bağlı kooperatiflerinize yansıtılan faiz tutarlarının silinmesi durumunda kooperatiflerinizin ve Birliğinizin kurumlar vergisi yönünden vergilendirip vergilendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefi oldukları hükme bağlanmıştır. Ayrıca, Kooperatifler Kanununun 72 inci maddesinde kooperatif birliklerinin de kooperatif şeklinde kurulduğu belirtilmiş olup kooperatif üst birlikleri de Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre kooperatif statüsünde değerlendirilerek mükellef sayılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (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 ilişkin hükümlere yer veren ve 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 kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf oldukları hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde ise, kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnların kurumlar vergisinden istisna olduğu; bu risturnların ortaklara dağıtımının kar dağıtımı sayılmayacağı, risturnun nakden veya aynı değerde mal ile

ödenmesinin istisnanın uygulanmasına engel olmayacağı, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmünün uygulanmayacağı, bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranının esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Söz konusu muafiyet ve istisnaya ilişkin ayrıntılı açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Öte yandan, 4572 sayılı Kanunun "Muafiyet ve istisnalar" başlıklı 6 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ortak içi işlemler sonucu ortaya çıkan olumlu gelir gider farklarının, (c) bendinde ise birliklerin birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonların kurumlar vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun Geçici 4 üncü maddesinde;

"Birliklerin 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında takip edilenler de dahil olmak üzere, 1/5/2000 tarihinden sonra Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu Gider Hesabından ilgili mevzuat uyarınca kullandıkları krediler ile bu kredilere banka cari faizi veya TEFE/ÜFE aylık değişim oranından düşük olanı basit usulde uygulanmak suretiyle hesaplanarak eklenecek tutarın, bu maddede belirtilen hükümler uyarınca ödenmesi şartıyla, söz konusu kredilere ilişkin olarak bu maddenin yayımı tarihine kadar uygulanan faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilir.

Tahsilinden vazgeçilen tutarlar birlikler tarafından kurum kazancına dahil edilmez, bilançonun pasifinde özel bir hesapta izlenir ve bu hesapta izlenen tutarlar, birliğin gelir-gider menfi farklarından mahsup edilir..."

Geçici 5 inci maddesinde ise;

*"Birliklerin bu Kanun uyarınca terkin ve tasfiye edilen 1/5/2000 tarihi öncesi borç anapara ve faiz tutarları ile 1/5/2000 tarihinden sonra birliklere kullandırılan Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu kredilerinin bu Kanunun geçici 4 üncü maddesi uyarınca tahsilinden vazgeçilen faizlerle oluşturdukları özel fon hesabından, birliğin gelir-gider menfi farklarının yanı sıra, **ortak kooperatiflerden olan ve tahsil kabiliyeti kalmamış bulunan birlik alacakları** ile bu maddenin yayımı tarihine kadar bu alacaklara ilişkin işleyen faiz ve gecikme zammı gibi fer'i alacakları da mahsup edilebilir. Kooperatiflerin birliklere olan bu kapsamdaki borçlarının, birlik bilançolarındaki özel fon tutarını aşması durumunda, birlik yönetim kurulu kararıyla aşan tutarların da tahsilinden vazgeçilebilir. Kooperatif borçlarının bu şekilde mahsup edilmesi veya tahsilinden vazgeçilmesi sermaye transferi olarak değerlendirilmez. Birliklerin ortak kooperatiflere yönelik 1/5/2000 tarihinden itibaren yaptıkları alacağın mahsup edilmesi ve tahsilinden vazgeçilmesi işlemleri, bu madde kapsamında yapılmış sayılır.*

Kooperatiflerin birliklere olan borçlarından mahsup edilen veya tahsilinden vazgeçilen tutarlar, kurum kazancına dahil edilmez, kooperatif gelir hesapları ile ilişkilendirilmeksizin bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenir ve bu fon hesabında izlenen tutarlar kooperatiflerin gelir-gider menfi farklarından mahsup edilebilir. Bu mahsuplar sonucu kalan tutarlar birlik ve kooperatiflerin özel fon hesabında tutulmaya devam olunur.

Özel fon hesabı tutarlarının herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi hallerinde söz konusu tutarlar ilgili dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi tutulur."

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca, konu ile ilgili olarak 06.05.2015 tarih ve 29347 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "4572 Sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanunun Geçici 5 inci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine Dair Tebliğ"in "Hazinece Tahsilinden Vazgeçilen Borçlardan Oluşan Özel Fonlar ve Birliklerce Bu Fonların Değerlendirilmesi" başlıklı 4 üncü maddesinde;

"(1) 4572 sayılı Kanunun geçici 5 inci maddesi kapsamında, birliklerin, Kanun uyarınca terkin ve tasfiye edilen 1/5/2000 tarihi öncesi borç anapara ve faiz tutarları ile 1/5/2000 tarihinden sonra birliklere kullandırılan Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu (DFİF) kredilerinin Kanunun geçici 4 üncü maddesi uyarınca tahsilinden vazgeçilen faizler oluşturulan özel fon hesabında izlenmektedir."

Tebliğin "Birliklerce Tahsilinden Vazgeçilen Borçlardan Oluşan Özel Fonlar ve Kooperatiflerce Bu Fonların Değerlendirilmesi" başlıklı 5 inci maddesinde;

"(1) Kooperatiflerin birliklere olan borçlarından mahsup edilen veya tahsilinden vazgeçilen tutarlar, kurum kazancına dahil edilmeyip, kooperatif gelir hesapları ile ilişkilendirilmeksizin bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenir ve bu fon hesabında izlenen tutarlar kooperatiflerin gelir-gider menfi farklarından mahsup edilebilir." açıklamalarına;

Tebliğin "Tahsil Kabiliyeti Kalmamış Bulunan Birlik Alacakları" başlıklı 6 ncı maddesinde ise;

"(1) Birliklerin ortak kooperatiflerinden olan alacaklarından,

a) Birliklerin 1/5/2000 tarihi öncesi DFİF kredilerinin tahsilinden vazgeçilen borç anapara ve faiz tutarlarının Birlikler tarafından ortak kooperatiflere yansıtılan kısımları,

b) Birliklerin 1/5/2000 tarihinden sonra DFİF kredilerinin Kanunun geçici 4 üncü maddesi uyarınca tahsilinden vazgeçilen faizlerinin Birlikler tarafından ortak kooperatiflere yansıtılan kısımları

Kanunun geçici 5 inci maddesi kapsamında tahsil kabiliyeti kalmamış olarak değerlendirilebilecektir.

(2)Birliklerin ortak kooperatiflerinin Kanun maddesinin yayımı tarihi olan 11/4/2013 tarihi itibariyle kesinleşen son bilançosunda,

a) Üst üste üç dönemi menfi gelir-gider farkı ile sonuçlandırmış olması veya her halükarda menfi gelir-gider farkı toplamının bilanço aktif değerlerin en az yüzde onuna tekabül etmesi,

b)Varlıkların en az yarısının karşılıksız kalmış olması

durumlarından birinin varlığı halinde, birliklerin bu ortak kooperatiflerinden olan alacakları Kanunun geçici 5 inci maddesi kapsamında tahsil kabiliyeti kalmamış olarak değerlendirilebilecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, birliğinizin 1/5/2000 tarihinden sonrakullandığıDestekleme ve Fiyat İstikrar Fonu kredilerinin4572 sayılı Kanunun geçici 4 üncü maddesi uyarınca tahsilinden vazgeçilen faizleri birliğinizin kurum kazancına dahil edilmeyerek bilançonuzun pasifinde özel bir hesapta izlenir ve bu tutarlar, birliğinizin gelir-gider menfi farklarından mahsup edilir. Ayrıca bu özel fon hesabından, birliğinizin gelir-gider menfi farklarının yanı sıra, ortak kooperatiflerden olan ve tahsil kabiliyeti kalmamış bulunan birlik alacakları ile bu maddenin yayımı tarihine kadar bu alacaklara ilişkin işleyen faiz ve gecikme zammı gibi fer'i alacaklara da mahsup edilebilir.

Ortak kooperatiflerin birliğinize olan ve anılan Tebliğin 6 ncı maddesine göre tahsil kabiliyeti kalmadığından tahsilinden vazgeçilen borç tutarları, bu kooperatiflerce kurum kazancına dahil edilmeyecektir. Bu tutarlar kooperatiflerce gelir hesapları ile ilişkilendirilmeksizin bilançolarının pasifinde özel bir fon hesabında izlenir ve bu fon hesabında izlenen tutarlar kooperatiflerin gelir-gider menfi farklarından mahsup edilebilir. Bu mahsuplar sonucu kalan tutarlar birlik ve kooperatiflerin özel fon hesabında tutulmaya devam olunur.

Öte yandan özel fon hesabında yer alan tutarların herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi hallerinde söz konusu tutarlar ilgili dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026