MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINI

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
MUHASEBE-FİNANSMAN ANABİLİM DALI YAYINLARI
NO: 1994-1

KOOPERATİFLERDE GELİR - GİDER FARKININ DAĞITIM VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Necdet Şensoy

HF
5655
.T9
Ş46
1994
k.1

İstanbul
1994

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

GERİ GETİRİLECEĞİ TARİH

HF
5655
.T9
Ş46
1996

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
MUHASEBE-FİNANSMAN ANABİLİM DALI YAYINLARI
NO: 1994-1

KOOPERATİFLERDE GELİR - GİDER FARKININ DAĞITIMI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Necdet Şensoy

Marmara Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü
Muhasebe-Finansman Anabilimdalı
Öğretim üyesi

İstanbul
1994

Marmara Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı
0021051

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ISBN : 975 - 400 - 111 - 1
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
TEKNİK EĞİTİM FAKÜLTESİ
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
MATBAA BİRİMİNDE DİZİLMİŞ VE
M.Ü.SOSYAL BİLİMLER MESLEK YÜKSEKOKULU'NDA
BASILMIŞTIR

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
E.N
21051
37200

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

0. SUNUŞ

00. TAKDİM

Kooperatiflerde, Gelir Tablosu ya da Kâr-Zarar Hesabı yerine "Gelir - Gider Farkı Hesabı" düzenlenmesi Kooperatifler Kanunu gereğidir. Değerli meslektaşım Yrd.Doç.Dr.Necdet Şensoy, Kooperatiflerde Gelir-Gider Farkının Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi konulu bu özgün çalışmasında; Kooperatiflerde Gelir-Gider Farkı Hesabı düzenlenmesi gereği ile öteki yasal gerekleri M.G.B.Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki (Tek Düzen Muhasebe Sistemi) düzenlemeleri arasındaki ilişkileri vurgulayarak kıyaslamakta, olumlu gelir-gider farkının kooperatif ortaklarına dağıtımı, vergilendirilmesindeki değişik ihtimaller, olumsuz gelir-gider farkının oluşması, bu olguların muhasebeleştirilmesi ve ilgili sorunları irdelemektedir.

Kooperatifler, ortaklarının ortak çıkar sağlamak amacıyla oluşturdukları kurumlardır. Ortakların müşterek çıkarlarının tesbiti ve paylaştırılması ise hesabı ve hesaplaşmayı gerektirmektedir. Hesaplaşmanın birinci ögesi hukuk, ikinci ögesi muhasebedir ve bu iki disiplin birbirininin tamamlayıcısıdır.

Kooperatif - Ortak, Kooperatif - Yönetim ilişkileri bağlamında kooperatif şirketlerde muhasebe uygulamaları hukukî ve cezai çok çeşitli sonuçlar doğurmakta olmasına karşın, bu alandaki bilimsel çalışma ve yayın azlığı çelişki yaratmaktadır.

Kooperatiflerde muhasebe hukuk ilişkileri bütünlüğü içerisinde kooperatiflerde ortaklarla hesaplaşmaya yönelik olarak gerçekleştirdiği bu çalışmanın lisans ve lisans-üstüdüzeyinde öğrenim gören öğrencilerimize ve her düzeydeki okuyucuya yararlı olacağı inancıyla Dr. Necdet Şensoy'u kutluyorum.

Prof. Dr. Osman ALTUĞ
Muhasebe-Finansman
Anabilim Dalı Başkanı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

01 . ÖNSÖZ

Fakültemiz İşletme bölümü son sınıfında ve M. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kooperatifçilik Yüksek Lisans Programında okutulan " Kooperatifçilik Muhasebesi" dersleri için hazırlanmış olan bu çalışmanın öğrencilerimize ve uygulamacılara yararlı olmasını dilerim.

Kitabın baskıya hazırlanmasında emeği geçen Y. Doç. Dr. Aşkın ÇELİK'e, Y. Doç. Dr. Mehmet OKTAV'a, titiz çalışmalarından dolayı Arş. Grv. Semiha YAVUZ ve Ceriya AYDIN'a teşekkür ederim.

Necdet ŞENSOY

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İÇİNDEKİLER

0. SUNUŞ III
00. TAKDİM III
01. ÖNSÖZ V
02. İÇİNDEKİLER VI
03. KISALTMALAR VIII
1. TEMEL KAVRAMLAR 1
10.KOOPERATİFLER KANUNUNDA GELİR-GİDER FARKI 1
11.KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA " KURUM KAZANCI" 1
12.M.G.B.-MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNDE 1
2. OLUMLU GELİR-GİDER FARKININ BÖLÜŞTÜRÜLMESİ . 2
20.GENEL YAKLAŞIM 2
21.YEDEK AKÇE 3
22.ORTAK VE PERSONEL YARDIM FONLARI 3
23.TANITIM VE EĞİTİM HİZMETLERİ FONU 3
24.DİĞER FONLAR 3
25.KURUMLAR VERGİSİ 3
3. OLUMLU GELİR-GİDER FARKININ DAĞITIMI 10
30.ORTAKLARLA YAPILAN İŞLEMLERDEN DOĞAN GELİR-GİDER FAZLASI 10
300.Anasözleşmede Hüküm Olmaması Hali 10
301.Anasözleşmede Bölüşülmesi Öngörülmüş Olması 14
301.A. Kurumlar Vergisinden Muaf Olarak Ortaklara Yaptıkları İş Oranında Risturn Dağıtılması 15

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

301.B. Kuramlar Vergisinden Muaf Olmadan Ortaklara Yaptıkları İş Oranında Risturn Dağıtılması....16
301.C. Ortaklara % 50 Risturndan Sonra Kalanın Sermaye Paylarına Faiz Olarak Ödenmesi....20
31.ORTAK DIŞI İŞLEMLERDEN DOĞAN GELİR-GİDER FAZLASI....24
310.Gelir-Gider Fazlasının Ortaklara Dağıtılması....25
311.Gelir-Gider Fazlasının Ortaklara Dağıtılmaması....25
32.KOOPERATİFİN HEM ORTAKLARIYLA HEM DE ORTAK DIŞI İŞLEMLERİNDEN DOĞAN GELİR-GİDER FAZLASININ BULUNMASI....25
320.Kalanın Belirli Bir Yüzdesinin Risturn Olarak Dağıtılması....25
321.Kalanın Tümünün Risturn Olarak Dağıtılması....36
4.RİSTURNLARIN VE KÂRPAYLARININ ORTAKLAR YÖNÜNDEN DURUMU....44
40.RİSTURNLARIN ORTAKLAR YÖNÜNDEN DURUMU....44
400.Ticari, Zirai veya Mesleki Faaliyetle İlgili Olmayanlar....44
401.Ticari, Zirai veya Mesleki Faaliyete Bağlı Olanlar....44
401.0.Risturnların Nakden Dağıtılması....45
401.1.Risturnların Mal Olarak Dağıtılması....45
401.2.Risturnların Ortağın Cari Hesabından Mahsup Edilerek Ödenmesi....47
41.KÂRPAYLARININ ORTAKLAR YÖNÜNDEN DURUMU....51
5.OLUMSUZ GELİR-GİDER FARKININ OLUŞMASI....52
6.SONUÇ....53
7.DİPNOTLAR....56
8.KAYNAKÇA....57

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

03 . KISALTMALAR.....VIII

K.K.....: Kooperatifler Kanunu

K.V.K. .....: Kurumlar Vergisi Kanunu

G.V.K. .....: Gelir Vergisi Kanunu

G.V.Kesintisi ...: Gelir Vergisi Kesintisi

T.T.K.....: Türk Ticaret Kanunu

K.D.V.K .....: Katma Değer Vergisi Kanunu

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1. Temel Kavramlar

10. Kooperatifler Kanunu'nda Gelir-gider Farkı

Kâr terimi kooperatiflere yabancı olması gereken bir kavramdır.Kooperatifler ortaklarının meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım,dayanışma ve kefalet suretiyle sağlamak amacıyla kurulurlar.Kooperatif ortaklarının gayesi bir "iktisadî menfaat" elde etmektir. Kanun koyucu,bu farkı belirtebilmek için kooperatiflerde " kâr " kelimesini kullanmamış, onun yerine " gelir-gider farkı " terimini kullanmıştır. Kooperatifler kâr elde etmek gayesi ile kurulamıyacakları gibi böyle bir gayeye de yönelemezler." iktisadî menfaat " ve " kâr " birbirinden farklı iki terimdir." iktisadî menfaat " kâr " a göre daha geniş bir kavramdır (1).

Gelir-Gider farkı,hesap dönemi içinde kooperatif tarafından sağlanan gelirler ile yapılan giderler arasında artakalan kısımdır. Oluşan fark (Gelir-Gider Farkı), ya olumlu ya da olumsuzdur. Gelir giderlerden fazla ise kooperatif kazançta demektir. Giderler gelirlerden fazla ise zarardadır (2).

11. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "Kurum Kazancı"

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kooperatifleri kazançları kurumlar vergisine tabi kurumlar arasında saymıştır (K.V.K.Md.1-B).Yine aynı kanun;1163 sayılı kooperatifler kanununa ya da özel kanunlarına göre kurulan tüketim,üretim,kredi,satış,yapı ve sair kooperatifler ile aynı özellikteki yabancı kooperatifleri,"kooperatifler" başlığı altında kazancı kurumlar vergisine tabi mükellefler olarak açıklamıştır (K.V.K.Md.3).

Buna göre Kurumlar Vergisi Yasası kooperatifin gelir- gider fazlasından değil "Kurum Kazancı"ndan söz etmektedir. Kurum kazancı ise gelir vergisi konusu na giren gelir unsurlarından oluşur (K.V.K.Md.1).

12.Maliye ve Gümrük Bakanlığı- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde

Türkiye Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ise konuyla ilgili aşağıdaki adlarda hesaplar bulunmaktadır:

690.Dönem Kârı ve Zararı

692.Dönem Net Kârı ve Zararı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
KÜTÜPHANE VE DOKÜMANTASYON
DAİRE BAŞKANLIĞI

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

590.Dönem Net Kârı

591.Dönem Net Zararı

690.nolu hesabın açıklamasında;"dönemsonlarında sonuç hesaplarında yer alan gelir ve gider hesaplarının aktarıldığı hesaptır" denilmektedir.

Muhasebe Sistemi Genel Tebliği Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından hazırlanmış olmakla birlikte " vergisel kazancı" değil "ticari kazancı" amaçlamıştır. Nitekim sisteme göre faaliyet sonuncu hesaplarda "ticari kazanç" olarak oluşmakta daha sonra kayıtlar dışında gerekli indirim ve eklemeler yapılarak " vergisel kazanç " a ulaşılmaktadır. Buradan hareketle kooperatifler için sözkonusu hesapların aşağıdaki şekilde ifade edilmesinde sakınca olmayacağı görüşündeyiz:

690.Dönem Gelir-Gider Hesabı

692.Dönem Net Gelir-Gider Farkı

590.Dönem Gelir-Gider Fazlası

591.Dönem Gelir-Gider Noksanı

2.Olumlu Gelir-Gider Farkı (Gelir Gider Fazlası) nın Bölüştürülmesi

20.Genel Yaklaşım

Kooperatifler kanunu dönem sonlarında tahakkuk eden gelir- gider farkının dağıtımı konusunda,kooperatif anasözleşmesini düzenleyen kurucu ortaklara önemli yetkiler vermiştir.Buna göre "sözleşme serbestisi" yasa hükümlerinden daha ön planda tutulmuştur.Kooperatifler kanunu gelir-gider farkının dağıtılmasında önce yasal bir hüküm koymuş, sonra da kurucuların isterlerse anasözleşme ile yasa hükmünün aksine hüküm koyabileceklerini kabul etmiştir(3).

Kooperatifler yasası'na göre asıl olan olumlu gelir-gider farkından ortaklara dağıtım yapmamaktır. 38.madde " faaliyet sonucunda elde edilen hasılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir" demektedir. [Burada " hasıla " dan " fazla " yı anlamak gerekir.Yoksa hasılat olarak düşünülürse henüz giderlerin düşülmemiş olduğu bürüt bir tutarı ifade eder ki burada söylenmek istenen bu değildir].Ancak anasözleşmeye hüküm koyarak ortaklara gelir-gider fazlasın-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

dan pay verilebilir.

Gelir-gider fazlası'ndan ortaklara pay verilsin veya verilmesin mutlaka ayrılması gereken tutarlar vardır.Yasanın 41.maddesi " Bölünecek Gelir-gider farkından ilk önce yedek akçe ile kanun veya anasözleşme gereğince kurulan diğer fonlara yatıralacak paralar ayrılır " demektedir.

21.Yedek Akçe

Yasanın 39.maddesine göre; Gelir-gider farkının en az %10 'u yedek akçeye,kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az % 5 i fevkalade yedek akçeye ayrılmadıkça ortaklara dağıtım yapılmaz.Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair anasözleşmeye konacak hükümler geçerli değildir.

22.Ortak ve Personel için Yardım Fonları

Yasanın 40.maddesine göre; Anasözleşme gerek kooperatifin memurları ile işçileri, gerekse kooperatifin ortakları için yardım kuruluşları oluşturmak ve bunları işletmek amacı ile yardım fonları kurulmasını hüküm altına alabilir.

23.Tanıtma ve Eğitim Hizmetleri Fonu

Yasanın 94.maddesine göre;kooperatifçiliğin tanıtılması, eğitimi ve organizasyonlarında yol göstermek, öğütleriyle yönetim ve faaliyetlerine yardımda bulunmak gibi hizmetler için kooperatiflerin yıllık bilançolarına göre hasıl olan olumlu gelir gider farkının % 1 i Ticaret Bakanlığı emrinde bir fona yatırılır.

24.Diğer Fonlar

Anasözleşmeye hüküm konularak başka amaçlarla da fonlar oluşturulabilir.

25.Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi Yasası'nda kooperatiflerin kurum olarak bağışıklığı yani "muaflığı" sözkonusu olabildiği gibi muaflık şartlarını taşımayan kooperatiflerin sadece bazı konularda bağışıklığı yani "istisna" sı da bulunabilir.

Muafiyet şartları kurumlar vergisi yasasının 7.maddesinin 16 no.lu bendinde,"istisna" ise aynı yasanın 8. maddesinin 2. fıkrasında dü-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

zenlenmiştir.

Kurumlar vergisi muafiyetinin şartları şunlardır :

a) Anasözleşmede sermaye üzerinden kazanç dağıtılacağına dair hüküm bulunmaması

b) Anasözleşmede yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağına ilişin hüküm bulunmaması

c) Anasözleşmede yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağına ilişkin hüküm bulunması

d) Anasözleşmede yalnızca ortaklarla iş görülmesi hükmünün bulunması

e) Anasözleşmede yukardaki şartlara uyulmuş olmakla birlikte uygulamada da bu koşullara uyulması

f) Kurulmuş olana üst kuruluşlara girmiş olması

Ayrıca Tarım Kredi Kooperatifleri 1581 nolu yasanın 19 / B-a md. sine göre kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Kurumlar Vergisi istisnası ise belirli türdeki kooperatiflerin belirli konularla ilgili olarak dağıttıkları " risturnlar" için sözkonusu olabilmektedir.

[" Risturn kelime anlamı ile ' geri verme' demektir. Daha önce de değinildiği gibi, kooperatiflerin amacı kâr elde etmek değildir. Kooperatifler ortaklarına belli konulardaki ihtiyaçlarını piyasa koşullarına nazaran daha uygun fiyatlarla sağlama ve bu yolla onları koruma amacına yönelik olarak kurulurlar. Ancak ortaklara olan ilişkilerinde başlangıç itibariyle en uygun fiyatın hemen saptanabilmesi çoğu kez mümkün olmayacaktır. Kesin sonuçlar alınmadan ortak lehine aşırı (düşük) bir fiyat politikası kooperatifin olması gerekenden bir miktar fazla veya eksik olarak tesbit edilir. Bu farklılık nedeniyle de sonuçta kooperatif bünyesinde bir gelir - gider farkı oluşur. İşte risturn ortak işlemlerinden doğan bu gelir - gider farkının ortaklara iade edilmesi, onlara uygulanmış bulunan ortaklık işlemleri fiyatının en uygun hale getirilmesi demektir. " Yılmaz - Dorukkaya - Şükrüer, Kooperatiflerde Risturn İstisnası, Vergi Dünyası, sayı 52, s. 56]

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

["Risturn,tüketim kooperatiflerinde mal karşılığında ortaklardan fazla alınan paranın,üretim-satış kooperatiflerinde verilen avansla satış fiyatları arasındaki farkların, kredi kooperatiflerinde faiz tutarı farklarının ve her tür kooperatifte ortaklardan fazladan alınan yönetim gideri karşılıklarının ,yine ortaklara geri verilmesini ifade eder." Selâhattin Paklar, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Uygulaması,İstanbul Matbaası,İstanbul,1987 ,s.147]

Kurumlar Vergisi Yasası 'nın istisna kapsamına aldığı kooperatif türleri ve risturnların ilgili olması gereken konular şunlardır :

a) Tüketim kooperatiflerinde ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar

b) Üretim kooperatiflerinde ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar

c) Kredi kooperatiflerinde ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar

d) Ortakların,yönetim gideri olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar

Bu durumda K.V.K.da düzenlenmiş olan risturn istisnasının sadece tüketim, üretim, ve kredi kooperatifleri için öngörüldüğü ortaya çıkmaktadır. Gerek yapı, satış ve sair türlerdeki kooperatifler için gerekse aynı türdeki yabancı kooperatifler için risturn istisnası söz konusu değildir.

Yasanın risturnları düzenleyen maddesinde;" Kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlardan " aşağıda yazılı olanlar kurumlar vergisinden istisnadır denilmiştir. Bent hükmü içindeki "hesaplama",faaliyet döneminde ortaklarla yapılan işlemlerden doğan gelir-gider (fiyat) farkının yaptıkları işlemler esas alınarak beyanname verme süresinden önce ortakların her birine isabet eden risturn alacağının belirlenmesini ifade eder. Yasanın risturnları düzenleyen maddesinde, ödemenin ne zaman yapılacağı konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Ancak vergiden istisna ettikleri risturnları da hesaplamanın yapıldığı yıl içinde ortaklar hesabına alacak yazmak veya onlara nakden veya aynı kıymette mal ile ödemek zorundadırlar. Aksi takdirde,risturn vasfını iktisap etme-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

miş kazançların istisnadan yararlanmasına,vergiden istisna edilmiş yedeklerin oluşmasına olanak tanınmış olur ki, bu da, hem kanunun istisnayı düzenleyen hükmüne, hem de Yasa Koyucunun risturn istisnası ile güttüğü amaca ters düşer.Ortaklarla yapılan amaç muamelelerden doğan gelir-gider farkları ancak, risturn olarak hesaplandıkları ve dağıtıldıkları zaman risturn niteliğini kazanırlar. (G.V.K.Md. 75) Keza, bent hükmünün (d) paragrafında da açıkça belirtildiği üzere; ortakların idare gideri olarak ödedikleri kısımlardan sarf olunmayan kısımlar, ancak iade edilmeleri halinde, risturn istisnasından yaralanabileceklerdir. Bakanlık tarafından verilen muktezalarda, dağıtılmayan risturnların K.V.'sine tabi olacağı belirtilmiştir (4).

Risturn dağıtımı " ortaklara kazanç üzerinden pay verilmesi " şeklinde muafiyet şartının ihlali olarak görülmemektedir.Bu durumda K.V.den muaf olan kooperatifler ortaklarla yapmış oladukları işlerden elde ettikleri gelir-gider fazlasının (zorunlu kesintilerden sonra kalan) tamamını risturn olarak dağıtabilmektedirler.Oysa muafiyetten yararlanan kooperatiflerde hiçbir sınırlamaya tabi olmadan dağıtılan ortak içi işlem kazancı, risturn istisnasından yararlanan kurumlar vergisi mükellefi kooperatiflerde kapsamı daraltılarak bir kısmı vergili, bir kısmı vergisiz şekilde dağıtıma konu olmaktadır.Örneğin ortakların dayanıklı tüketim malları türünden ihtiyaçlarının yanında kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını da karşılayan bir tüketim kooperatifinde, muafiyet şartlarına aynen uyulursa ortaklara dağıtılacak risturnun kapsamına, dayanıklı tüketim mallarından kaynaklanan gelir-gider fazlaları da dahil olmakta; ancak bu kooperatif muafiyet şartlarını haiz değilse K.V.K. 8/2 de belirlenen kısıtlama nedeniyle, sadece kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarının karşılanması için satın alınan malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar istisna kapsamına girmektedir.Bu durumda risturn dağıtımına konu olabilecek (örnekte dayanıklı tüketim mallarının alışverişinden kaynaklanan) diğer ortak içi işlem gelirleri,kurumlar vergisi matrahına dahil edilmektedir (5).

26.12.1993 tarihinde kabul edilen 3946 no.lu kanun ile Kurumlar Vergisi Yasası'nda yapılan değişiklikler 1994 yılı kazançları için uygulanmaya başlayacaktır.

Kooperatiflerin muaflık ve istisna durumları ile ilgili herhangi bir değişiklik yapılmamış ancak istisna ile ilgili olarak 8.maddenin 2 no.lu bendinin sonuna " Bu risturnlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ne göre tevkifata tabi tutulmaz. Ortaklara dağıtım,kâr dağıtımı sayılmaz" ifadesi eklenmiştir.

Önceki durumda Kurumlar Vergisi istisna maddesinde bu açıklama bulunmamakla birlikte Gelir Vergisi Yasası'nın 94.maddesinin 8 no.lu bendinde gelir vergisi kesintisi yapılacak olan kurumlar vergisi istisnaları sayılırken "risturn istisnası"nın dışta bırakıldığı ifade ediliyordu. Bu maddenin yeni halinde sadece kesinti yapılacak olan istisna konuları tek tek sayılmış ve " risturn istinası "ndan söz edilmeyerek kesinti kapsamı dışında bırakılmıştır.

Ancak kurumlar vergisi oranın % 25 'e düşürülmesinden ötürü Gelir Vergisi Yasası'nın Menkul Sermaye İradıyla ilgili 75. maddesine 1.1.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen 4 no.lu bendine göre " Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların,indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından,hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım " menkul sermaye iradı olarak sayılmakta ve 94.maddenin 6-b bendine göre halka açık anonim şirketler dışında kalanlar için % 20 gelir vergisi kesintisi öngörmektedir. Ancak yine G.V.K.nun 75.maddesinin 2.fıkrasında " kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara,kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii,kazanç dağıtımı sayılmaz " denilerek risturnların "menkul sermaye iradı" sayılmayacağı ima edilmektedir.

27.3.1994 tarih ve 21887 no.lu Resmi Gazete'de yayınlanan 47 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de şöyle denilmektedir :

" Kooperatiflerin ortakları ile yaptığı muamelelerden doğan kârların ortaklara kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtımı olarak tanımlanan risturnlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 6 no.lu bendinin (b)alt bendine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmayacağı gibi kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmadığından ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da sözkonusu değildir".

Yukarıdaki açıklamalara dayanarak yapılacak bir incelemede şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır :

a) Belirli türdeki kooperatiflerin belirli konulardaki risturnları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.İstisna herhangi bir nedenle kurumlar vergisi muafiyeti kalkmış bulunan bir kooperatifte sözkonusu

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

olabileceğine göre istisna kapsamı dışında kalan kooperatiflerin dağıtacakları risturnlar, veya istisna kapsamında olan kooperatifin kapsam dışı konulardan (dayanıklı tüketim maddesi satışı gibi) dağıtılacak risturnları G.V.K.nun 94-6-b maddesine göre kesintiye ve ortaklarca beyanına gerek olacak mıdır ? K.V.K.nun istisna maddesinde " Bu risturnlar....kâr dağıtımı sayılmaz " derken istisna kapsamındaki risturnları kastetmektedir.Ancak K.V.K.nun 47 no.lu Genel tebliğinde risturnları genel olarak tanımlamış istisna kapsamında olanları ayırmamıştır.G.V.K.nun 75. maddesinin 2.no.lu bendinde ise " ortaklarla yapılan işlerden " doğması ve " yapılan muameler nispetinde tevzii.." vurgulanmaktadır.Yapılan işlemler oranında dağıtılması zaten risturnun tanımı gereğidir. Burada da istisna kapsamındaki risturnlar diye bir ayırım yoktur.

K.V.K.da tüketim,üretim ve kredi kooperatiflerine istisna kapsamı ile getirilen kısıtlamalara paralel olarak , bu risturnları elde edenler yönünden de G.V.K.'da aynı yönde bir sınırlamaya gidilmemiş olduğu görülmektedir.G.V.K.75/2 de " kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden..." deyimini kullanması bunu açıkca göstermektedir (6).

Kurumlar Vergisi muafiyeti bulunmayan koopertiflerce dağıtılacak olan risturnlardan istisna kapsamı dışında kalarak % 25 K.V.ne tabi olan tutarların vergiden sonraki kısımları ayrıca G.V.K.nun 94.maddesine göre kesintiye tabi olmayacaklarına göre vergi yükleri % 25 de kalacak, ancak aşağıda inceleneceği gibi risturn değil kazanç olarak dağıtılacak olanlardan % 25 Kurumlar vergisi kesildikten sonra kalanı da % 20 G.V.Kesintisine tabi olacaktır.

b) Ortak dışı işlemlerden dağıtılan paylar ve %50 risturn dağıtıldıktan sonra sermaye üzerinden dağıtılan paylar kurumlar vergisine ve de G.V.K. 94-6-b ye göre kesinti kapsamına girmelidir. Çünkü bunlar menkul sermaye iradı sayılırlar. G.V.K.nun 75.maddesinde menkul sermaye iradı sayılanlar açıklanırken"...kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir." denilmektedir.

c) 3946 sayılı kanun'dan önce kurumlar vergisi oranı % 46 ya çıkarıldığı için Gelir Vergisi Kanunu'nun gelirin toplanması ile ilgili 85.maddesi uyarınca tam mükellefiyete tabi kurum (kooperatif de bunlardandır) ortakları şirketten sağladıkları (kârpayı) kazançları ile ilgili olarak gelir vergisi beyannamesi vermiyorlar veya verdikleri beyanname-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lere bu kazançlarını dahil etmiyorlardı.

3946 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 75.maddesi de değiştirilmiş ve ayrıca eklenen 13.bent ile " mükerrer 75.madde" de tanımlanan "vergi alacağı" da menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.Buna göre " Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere,tam mükellefiyete tabi kurumlarca(kooperatif de bunlardandır) dağıtılan kâr paylarının 1/3 ü bu kişilerin vergi alacağını oluşturur".

Burada kooperatiflerin kâr payı olarak dağıttıkları " vergi alacağı" kapsamına girmekte vergiye tabi olarak dağıtılan risturnlar menkul sermaye iradı sayılmadıkları için vergi alacağına katılmamaktadırlar.

Bu maddede belirtilen şekilde hesaplanan vergi alacağı müessesesi,elde edilen kâr payının kurumlar vergisi ödenmeden önceki tutarına ulaşabilmek için bir araç olmaktadır. Basit bir örnekle açıklayacak olursak,kurum kazancı 100,-TL ise kurumlar vergisi 25,-TL olacak, ortağa 75,-TL dağılınca bunun 1/3 ü olan 25,-TL tutarındaki vergi alacağı, ödenen kurumlar vergisi tutarını verecektir. Kâr payı olarak alınan 75,-TL ile vergi alacağı tutarı olan 25,-TL toplamı menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır bu toplam daha önce de belirtildiği gibi kâr payının kurumlar vergisinden önceki tutarıdır (7).

Gelir Vergisi. Kanunu'nun 85.maddesi gelirin toplanmasını, 86.madde toplama yapılmayan halleri ve 87.madde ise isteğe bağlı toplama ve beyanı düzenlemiştir.

Bu maddeler uyarınca tam mükellef gerçek kişi kooperatif ortaklarından " menkul kıymet sayılan " kâr payı elde edenler genel kural olarak bir takvim yılı içinde sağladıkları tüm menkul sermaye iratlarını bunlara 1/3 'ü tutarındaki vergi alacaklarını da katarak beyanname vereceklerdir.

d) 3946 sayılı kanun Kurumlar Vergisi Oranını % 46 dan %25 e düşürmüş ancak buna bir de sınır getirmiştir.Şöyle ki,K.V.K. Md.25 de " Hesaplanan vergi,indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının % 20 sinden az olamaz.Bu hesaplamada iştirak kazançları ile yatırım fonları ve ortaklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları dikkate alınmaz" denilmektedir. 47 no.lu K.V.K.Genel Tebliğinde de " kooperatiflerin dağıttığı risturnlar kooperatifin kazancı olmayıp ortağın parasıdır.Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefi bulunan kooperatiflerin ,risturn istisnası olarak indirim konusu yapılan kazançları Kurumlar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Vergisi Kanunu'nun 3946 sayılı kanunla değişen 25.maddesinin 2.fıkrasında öngörülen % 20 kurumlar vergisi matrahına dahil edilmemesi gerekir " denilmektedir.

Burada ise dağıtılan tüm risturnlar değil sadece istisnaya konu olan risturnlar sözkonusu edilmiştir.

3. Olumlu Gelir-Gider Farkı'nın Dağıtımı

Elde edilen gelir-gider fazlasının ortaklarla yapılan işlemlerden mi, yoksa ortak dışı işlemlerden mi elde edilmiş olduğu hem kooperatifler yasası hem de kurumlar vergisi yasası açısından önemli olduğu için bunlar ayrı ayrı incelenecektir.

30.Ortaklarla yapılan işlemlerden doğan gelir-gider fazlası

Sadece ortaklarla iş yapılıyor olması incelenecektir.

300.Anasözleşmede hüküm olmaması hali

Kooperatifin anasözleşmesinde dağıtım konusunda bir hüküm yoksa veya yasa aksine bir hüküm bulunmuyorsa ortaklarla yapılan işlemlerden bir yıllık faaliyet sonucunda elde edilen fazlanın tamamı yasa gereği ,gelir-gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine ilave edilir (K.K.Md. 38/1)

Ancak bu durumda da "Tanıtma ve Eğitim Hizmetleri Fonu " olumlu gelir-gider farkı üzerinden ayrılarak Ticaret Bakanlığı emrindeki fona yatırılmalıdır.Ayrıca eğer anasözleşmede hüküm varsa " Ortak ve Personel Yardım Fonu" da belirlenmiş olan oranda ayrılmalıdır. Çünkü yukarıda değinildiği gibi K.K.nun 41. maddesi yedek akçe ile birlikte bunlara zorunlu öncelik tanımaktadır. Geriye kalanın tamamı yedek akçe olarak ayrılacak olduğu halde yine de yardımcı hesaplarda yüzde ile ayrılan yedek akçe ile kalan olarak ayrılanın ayrı ayrı gösterilmesi uygun olacaktır.

Kurumlar Vergisi açısından bu hale yaklaştığımızda ise " Anasözleşmesinde dağıtımla ilgili hüküm bulunmayan kooperatif" in muafiyet şartlarını taşıyıp taşımadığı önem kazanır.Eğer muafiyet şartlarını taşıyorsa herhangi bir kurumlar vergisi ödemesi sözkonusu değildir.Fakat muafiyet şartlarını taşımayıp kurumlar vergisine tabi olması halinde; anasözleşmesinde Gelir-Gider Farkı'nın risturn şeklinde dağıtılacağı hakkında bir hüküm bulunmadığına ve dolayısıyla risturn dağıtımı da

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yapmıyacağına göre Risturn İstisnası'ndan yararlanamayacaktır. Yani muaf olamıyorsa tüm olumlu gelir- gider fazlası üzerinden kurumlar vergisi ödemek zorunda kalacaktır.

* Örnek olarak Anasözleşmesinde gelir-gider fazlasının dağıtımıyla ilgili hiçbir hüküm bulunmayan ve fiilen de risturn dağıtmayan bir kooperatifin 1994 yılı sonunda 10.000.000,-TL tutarında Gelir-Gider Fazlası bulunduğunu varsayalım.

Kooperatifler Kanunu'nun 40.maddesine dayanarak Anasözleşmede " Ortak ve Personel İçin Yardım Fonu" oluşturulmuş ve bu fona Gelir-Gider Fazlasından % 5 pay ayrılacağı öngörülmüştür.

Bu kooperatifin anasözleşmesinde gelir-gider fazlasının dağıtılmasıyla ilgili hiçbir hüküm bulunmadığı (fiilen de dağıtım yapılmadığı) ve yalnızca ortaklarıyla iş yaptığı için "kooperatifler birliğine" de katılmış olduğu varsayımı ile Kurumlar Vergisi'nden muafiyeti kalkmayacaktır.

1994 yılı Gelir-Gider Fazlası			10.000.000,-
Zorunlu Yedek Akçe	10.000.000,-X10%=	1.000.000,-	
Zorunlu Tanıtım ve Eğitim Fonu	10.000.000,-X 1%=	100.000,-	
Anasözleşme gereği Ortak ve Personel Yardım Fonu	10.000.000,-X 5%=	500.000,	1.600.000,-
Kalan (Yedek Akçe olarak ayrılacak)			8.400.000,-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Muhasebe Kaydı : (31.12.1994 tarihinde yapılacaklar)

691.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI VERGİ VE
DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK
KARŞILIKLARI 100.000,-
691.02.Tanıtma ve Eğitim Fonu
370.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI VERGI
VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK
KARŞILIKLARI 100.000,-
370.02.Tanıtma ve Eğitim Fonu

K.K.94.Md.gereği fon için karşılık ayrılması

690.DÖNEM GELİR-GİDER HESABI 10.000.000,-
691.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI VERGİ
VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. 100.000,-
691.02.Tanıtma ve Eğitim Fonu
692.DÖNEM NET GELİR-GİDER FARKI 9.900.000,-

Fon sonrası Gelir-Gider Fazlasının belirlenmesi

692.DÖNEM NET GELİR-GİDER FARKI 9.900.000,-
590.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI 9.900.000,-

Net Fazlanın ilgili özkaynak hesabına aktarılması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ertesi yıl (1995 in ilk 4 ayında) yapılacak kayıtlar :

——————— / ———————

590.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI 9.900.000,-

540.YEDEK AKÇE 9.400.000,-

540.01.Yasal Yedek 1.000.000,-

540.02.94 yılı G.G.F. 8.400.000,-

549.FONLAR 500.000,-

549.01.Ortak ve Personel

Yardım Fonu

Net Gelir-Gider Fazlasının dağıtımı

——————— / ———————

370.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI VERGİ

VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK

KARŞILIKLARI 100.000,-

360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 100.000,-

360.02.Ödenecek Tanıtma ve

Eğitim Fonu

Fonun Tahakkuku

——————— / ———————

360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 100.000,-

360.02.Ödenecek Tanıtma ve Eğitim Fonu

100.KASA 100.000,-

Tanıtma ve Eğitim Fonu'nun Ticaret Bakanlığına

Ödenmesi

——————— ———————

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bu kooperatifin (mesela kooperatif üst kuruluşuna üye olmadığı için) kurumlar vergisinden muaf olmaması halinde 10.000.000,-TL (-) 100.000,-TL = 9.900.000,-TL üzerinden

9.900.000,-TL X %25 = 2.475.000,-TL kurumlar vergisi ve 2.475.000,-TL X % 7 = 173.250,-TL fon payı tahakkuk edecektir.

Ayrıca herhangibir risturn dağıtmadığı için de kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutarın tamamı üzerinden Gelir Vergisi Kesintisi yapılacaktır.

10.000.000,-TL (-) 2.475.000,-TL = 7.525.000,-TL (*)

7.525.000,-TL X % 20 = 1.505.000,-TL,G.V.Kesintisi,ve

1.505.000,-TL X % 7 = 105.350,-TL fon payı kesintisi olacaktır.

Bu durumda 31.12.1994 tarihinde gelir-gider fazlası olan 10.000.000,-TL dan vergiler ve diğer yasal yükümlülükler düşüldükten sonra kalan 5.641.400,-TL,

590.DÖNEM GELİR GİDER FAZLASI HESABINA alacak kaydedilecek 1995 yılında ise,

540.02. 94 yılı G.G.Fazlası hesabı, muaf olması halinde 8.400.000,-TL iken burada 4.141.400,-TL olarak alacaklandırılacaktır.

* G.V.K.nun 94/6-b md.sine göre yapılan kesinti kurumlar vergisi üzerinden ödenen % 7 fon payını da kapsamaktadır.

301.Anasözleşmede bölüşülmesi öngörülmüş olması

Bu durumda önce en az % 10 yedek akçe sonra da %1 "Tanıtım ve Eğitim Hizmetleri Fonu " ve anasözleşme gereği kurulan fonlar varsa bunlar anasözleşmede belirlenmiş oranlarda ayrılır.

Bundan sonra anasözleşmede Gelir-Gider Farkı'nın ne şekilde bölüşüleceği gösterilmişse bölüştürme ona göre yapılır.Anasözleşmede, Gelir-Gider Farkı'nın olumlu olması durumunda bölüşülmesi öngörülmüş, ancak bu bölüşmenin ne oranda yapılacağı ayrıntılı bir şekilde belirtilmemişse, dağıtımda ortakların kooperatifle yaptıkları ekonomik işlemler esas olacaktır (8).Bu konuda kooperatif genel kurulu gerekli kararı alacaktır.

Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağı anasözleşmede belirtilmiş ve buna uyulmuşsa Risturn dağıtmakla kurumlar vergisi muafiyeti

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

kalkmaz. Çünkü Risturn ortakların sermayesi üzerinden değil, kooperatifle yapmış oldukları iş hacmine göre dağıtılmaktadır. Tabii burada diğer muafiyet şartlarının da bulunması gerekir.

Ancak eğer gelir-gider fazlasının % 50 si dağıtıldıktan sonra, Kooperatifler Kanunu'nun 38.maddesine dayanarak kalan tutardan ortakların sermaye paylarına faiz verilmesi Genel Kurul tarafından kararlaştırılır ise kooperatifin Kurumlar Vergisi muafiyeti kalkar. Sadece risturn istisnasından yararlanabilir.

301.A. Ortaklara Yaptıkları İş Oranında Risturn Dağıtılması

(Kurumlar Vergisi'nden muaf olunması hali)

* Örneğimizde dönemin gelir-gider fazlası olarak bulunan 10.000.000,-TL nın yasa ve anasözleşme gereği yapılacak kesintilerden sonra kalanın tümünün ortaklara kooperatifle yaptıkları iş oranında Risturn olarak dağıtılacağı öngörülmüş ise dağıtım aşağıdaki şekilde olacaktır.

Anasözleşmede muafiyeti bozan şartların bulunmadığı ve fiilen de bunlara uyulduğu varsayılarak,kurumlar vergisinden muaf olduğu kabul edildi.

Gelir-gider fazlası ..... : 10.000.000,-TL

Zorunlu yedek akçe 10.000.000,-X % 10 =1.000.000,-

Tanıtım-Eğitim Fon. 10.000.000,-X % 1 = 100.000,-

Ort.-PersonelYrd.F. 10.000.000,-X % 5 = 500.000,-

Kalan risturn olarak dağıtılacak ..... =8.400.000,-

Muhasebe kaydı 300. no.lu başlıkdaki gibi olacak, ancak " Net Gelir-Gider Fazlası " nın dağıtımı aşağıdaki şekilde değişecektir :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

590.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI	9.900.000,-	
331.ORTAKLARA BORÇLAR		8.400.000,-
331.01.Ödenecek Risturn		
540.YEDEK AKÇE		1.000.000,-
549.FONLAR		500.000,-
549.01.Ortak ve Personel Yardım Fonu		

Dağıtılacak olan risturn tutarının hesaplanması konusunda o yıl içinde ortaklarla yapılan işlem tutarı esas alınır. Burada tüm işlemler ortaklarla yapılmıştır ve toplam hasılat (işlem tutarı) 100 milyon TL dir.Her ortağın yaptığı işlem tutarı ise kayıtlarda tesbit edilmiş olmalıdır.Herbir ortağa dağıtılacak olan risturn tutarının belirlenmesi için

" Risturn Oranı " denilen bir oran kullanılır (9) :

$$\text{Risturn Oranı} = \frac{\text{Dağıtılacak gelir-gider fazlası } 8.400.000}{\text{Ortaklarla yapılan işlem tutarı } 100.000.000} = \%\ 8.4$$

Her ortağa 1.000,-TL lık işlem için 84,-TL risturn dağıtılacaktır.

301.B.Ortaklara Yaptıkları İş Oranında Risturn Dağıtılması

(Kurumlar Vergisi muafiyeti kalkmış hali)

Yalnızca ortakları ile iş yapan kooperatif,ortaklarına yaptıkları iş oranında risturn dağıtırsa kurumlar vergisi muafiyeti kalkmaz.Ancak örneğin kurulmuş bulunan bir üst kuruluşa girmediği için muafiyet hakkından yararlanamayabilir.

Kooperatifler Yasası'nın 93.maddesinin 4.bendi " kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatif merkez birlikleri faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde " kurumlar vergisi muaflığından yararla-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

namayacağını öngörmektedir.

Bu durumda yedek akçe ve fonlar yanında kurumlar vergisi, kurumlar vergisi üzerinden ödenen fon payları ayrılması ve geçici vergi de hesaplanması gerekmektedir.Tüm bunlardan sonra kalan tutar ortaklara risturn olarak dağıtılacaktır.

* Örnek kooperatifin üst kuruluşa girmeyerek kurumlar vergisi muafiyetini kaybetmiş olduğunu ayrıca kurumlar vergisi istisnasının da bulunmadığını (istisna kapsamındaki belirli türdekilerden olmadığı veya istina konuları dışında olduğu için) varsayarak dağıtım tablosunu düzenleyelim :

Gelir-gider fazlası	:	10.000.000,-TL
Yedek Akçe	: 10.000.000,-X %10 (-)	1.000.000,-TL
Tanıtım-Eğitim F.	: 10.000.000,-X % 1 (-)	100.000,-TL
Anasözleşme gereği ortak ve personel yardım fonu	:10.000.000 X % 5 (-)	500.000,-TL
Kurumlar Vergisi	:10.000.000	
Tanıtma F.düşülür (-)	100.000	
	9.900.000 X %25 (-)	2.475.000,-TL
Fon Payları	: 2.475.000 X % 7 (-)	173.250,-TL
Kalan risturn olarak dağıtılabilecek tutar:		5.751.750,-TL

G.V.K.nun 94-6-b md.sine göre G.V.Kesintisi :

İstisnadan önceki gelir-gider fazlası	: 10.000.000,-TL
(-) Risturn Tutarı (*)	: 5.751.750,-TL
(-) Kurumlar vergisi	: 2.475.000,-TL
G.V. Kesinti Matrahı	: 1.773.250,-TL

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

(*) Sadece istisnaya tabi risturnların değil (ki bu örnekte yoktur) dağıtılan tüm risturnların G.V.K.ne tabi olmadığı kabul edildi.

1.773.250,-TL X % 20	:	354.650,-TL
Fon payı 354.650,-TL X % 7	:	24.826,-TL
G.V.K.den önceki risturn tutarı	:	5.751.750,-TL
(-) Gelir Vergisi Kesintisi	:	354.650,-TL
(-) G.V.Kesintisinin fon payı	:	24.826,-TL
G.V.Kesintisinden sonra kalan risturn olarak dağılacak tutar	:	5.372.274,-TL

31.12.1994 tarihinde yapılacak muhasebe kayıtları :

/

691.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		3.127.726,-
691.01.Kurumlar Vergisi	2.475.000,-	
691.02.Tanıtma ve eğitim fonu	100.000,-	
691.03.Fon Payları	198.076,-	
691.04.Gelir V.Kesintisi	354.650,-	
370.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.		3.127.726,-
370.01.Kurumlar Vergisi	2.475.000,-	
370.02.Tanıtma ve eğitim F.	100.000,-	
370.03.Fon payları	198.076,-	
370.04.Gelir Vergisi Kes.	354.650,-	

Kurumlar vergisi,fon payları ve tanıtım fonu karşılıklarının ayrılması

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

690.DÖNEM GELİR-GİDER HESABI 10.000.000,-

691.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI

VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ. 3.127.726,-

692.DÖNEM NET GELİR-GİDER FARKI 6.872.274,-

Vergi ve fon paylarından sonra net gelir-gider fazlasının belirlenmesi

692.DÖNEM NET GELİR-GİDER FARKI 6.872.274,-

590.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI 6.872.274,-

Net fazlanın ilgili özkaynak hesabına aktarılması

1995 yılı Nisan sonuna kadar yapılacak kayıtlar :

590.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI 6.872.274,-

331.ORTAKLARA BORÇLAR 5.372.274,-

331.01.Ödenecek Risturn

540.YEDEK AKÇE 1.000.000,-

540.01.Yedek Akçe

549.FONLAR 500.000,-

549.01.Ortak ve personel yard.f.

Önceki yıl net gelir-gider fazlasının dağıtımı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

——————— / ———————

370.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI VERGİ VE
DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 3.127.726,-

370.01.Kurumlar Vergisi	2.475.000,-
370.02.Fon Payları	198.076,-
370.03.Tanıtım Fonu	100.000,-
370.04.Gelir V.Kesintisi	354.650,-

360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 3.127.726,-

360.01.Ödenecek K.V.	2.475.000,-
360.02.Ödenecek F.P.	198.076,-
360.03.Ödenecek T.F.	100.000,-
360.04.Öd.Gelir V.K.	354.650,-

Ödenecek Vergi ve fonların tahakkuk ettirilmesi

——————— / ———————

193.PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR 1.732.500,-
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 1.732.500,-

Geçici verginin tahakkuk kaydı: 2.475.000,- X % 70

——————— / ———————

301.C. Ortaklara % 50 Risturndan Sonra Kalanın Sermaye Paylarına Faiz Olarak Ödenmesi

Bunun yapılabileceği anasözleşmede belirlenmiş olmalı ve ayrıca her hesap dönemi sonunda alınacak genel kurul kararı ile o dönem için sermaye paylarına faiz verilip verilmeyeceği ,verilecekse faiz oranının ne olacağı kararlaştırılmalıdır.Faiz oranının devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini aşmaması gerekir.(Kooperatifler Yasası 38/3)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Faiz verilmesi sözkonusu olan sermaye payı ortakların ödenmiş sermayeleridir.

Burada sözü edilen faiz,gerçek anlamda bir faiz niteliği taşımamaktadır.Ortakların sermaye paylarına faiz ödenebilmesi için öncelikle ortada dağıtılacak bir gelir-gider fazlasının bulunması gerekmektedir.Burada sermaye payına ödenen faiz gelir-gider fazlasının dağıtım yöntemlerinden birisidir.Ortakların sermaye paylarına faiz verilmesindeki temel amaç; kooperatifle herhangi bir işlem yapmadıkları için risturn alamıyan ortakların sermayelerini belli ölçüde ödüllendirmektir.Ancak, gelir-gider fazlasının bu şekilde ortaklara sermaye payları üzerinden faiz olarak dağıtılması kooperatifi kurumlar vergisi muafiyetinden çıkarır (10). Sözkonusu faiz ödenmeleri, hukuki olarak ortaklara sermaye üzerinden kârpayı verilmesi anlamına gelmektedir (11) Sadece eğer kooperatif tüketim, üretim veya kredi koopperatifi ise kurumlar vergisi "risturn istisnası"ndan yararlanır.

Risturn dağıtımına esas teşkil edecek tutar saptanırken ortak içi işlem kârlarının tümünü ifade eden gelir-gider farkından en az % 10 oranında yedek akçeye , % 1 oranında tanıtım ve eğitim hizmetleri fonuna ve de anasözleşmede belirlenmişse saptanan oranda ortak ve personel için yardım fonuna ayrım yapılacaktır.Bu fonlar düşüldükten sonra risturn dağıtımına baz teşkil edecek tutar hesaplanmış olacaktır(12).

* Örnek kooperatifin bir tüketim kooperatifi olduğu ve gelir-gider fazlasının 3.000.000,-TL lık kısmının ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları mallardan, 7.000.000,-TL nın da dayanıklı tüketim malı satışından oluştuğunu varsayalım. Genel kurul kararına göre, toplam gelir-gider fazlasından zorunlu olarak ayrılması gereken yedek akçe ve fonlardan sonra kalan tutarın % 50 si risturn olarak ortakların kooperatifle yapmış oldukları işlem oranında dağıtılacak ve buna ek olarak da kooperatifin sermayesini oluşturan herbiri 100.000,-TL değerindeki 500 adet ortaklık payına % 2 faiz ödenecektir. Kooperatifin muafiyeti kalktığı için kurumlar vergisi hesaplaması gerekmekle birlikte ,sadece risturn istisnası tutarı kurumlar vergisi hesaplamasının dışında bırakılacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

	Kişisel ve ailevi Gıda giyecek satışından	Diğer Satışlardan	Toplam
Gelir-gider Fazlası	3.000.000	7.000.000	10.000.000
% 10 Yedek A.	300.000	700.000	1.000.000
% 1 Tanıtma F.	30.000	70.000	100.000
% 5 O.P.Yar.F.	150.000	350.000	500.000
Kalan	2.520.000	5.880.000	8.400.000

Kişisel ve ailevi gıda giyecek satışından elde edilen3.000.000,-TL dan dağıtılabilecek toplam tutar 2.520.000,-TL dir.

Dağıtılacak olan risturnun;

2.520.000,-TL X % 50 = 1.260.000,-TL sı kişisel ve ailevi gıda giyecek fazlasından

5.880.000,-TL X % 50 = 2.940.000,-TL sı ise dayanıklı tüketim malı fazlasından yapılacaktır.Kurumlar vergisi istisnasından yararlanacak tutar sadece 1.260.000,-TL dir.

Ayrıca 100.000,-TL X 500 X % 2 = 1.000.000,- TL sermaye üzerinden faiz olarak dağıtılacaktır.

Toplam gelir-gider fazlası	:	10.000.000,-TL
% 1 Tanıtma ve Eğitim Fonu (K.V.den muaf).	: (-)	100.000,-TL
Risturn istisnası	: (-)	1.260.000,-TL
Kurumlar vergisi matrahı	:	8.640.000,-TL
% 25 kurumlar vergisi	:	2.160.000,-TL
% 7 fon payları	:	151.200,-TL

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

% 20 G.V.K.nun 94-6-b md.ne göre kesinti.:

İstisnadan önceki tutar ..... : 10.000.000,-

(-) Dağıtılacak Risturnlar ..... : 4.200.000,- (*)

(-) Kurumlar Vergisi ..... : 2.160.000,-

3.640.000,-

3.640.000,- X % 20 ..... : 728.000,-TL

(*) Sadece risturn istisnası alınırsa bu 1.260.000,-TL olur.

G.V.K. üzerinden fon payı % 7 ..... : 50.960,-TL

Geçici Vergi 2.160.000,-TL X % 70 ..... : 1.512.000,-TL

Gelir-gider fazlasının dağıtım tablosu

Toplam gelir-gider fazlası ..... : 10.000.000,-TL

Yasal Yedek Akçe ..... :	1.000.000,-TL	
Tanıtım ve eğitim fonu ... :	100.000,-TL	
Yardım fonu ..... :	500.000,-TL	
Kurumlar vergisi ..... :	2.160.000,-TL	
G.V.Kesintisi ..... :	728.000,-TL	
Fon payları ..... :	202.160,-TL	
Dağıtılacak risturn ..... :	4.200.000,-TL	
Sermaye paylarına		
faiz olarak dağıtılacak .... :	1.000.000,-TL	
Kalan Olağanüstü Yedek A.:	109.840,-TL (-)	10.000.000,-TL

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bu durumda muhasebe kaydı yapılırken yukardakinden farklı olarak 1995 yılı Nisan ayı sonuna kadar yapılacak olan kayıtlarda ortaklara dağıtımla ilgili olarak,

331.ORTAKLARA BORÇLAR hesabının iki ayrı yardımcı hesabı bulunacaktır :

331.ORTAKLARA BORÇLAR		5.200.000
331.01.Ödenecek Risturnlar....	4.200.000	
331.02.Ödenecek Faizler	1.000.000	

yine 540.YEDEK AKÇE hesabının da iki ayr yardımcı hesabı olacaktır :

540.YEDEK AKÇE		1.109.840
540.01.Yedek Akçe.....	1.000.000	
540.02.Olağanüstü yedek akçe.....	109.840	

31.Ortak dışı işlemlerden doğan Gelir-Gider Fazlası

Ortak dışı işlemlerden doğan gelir-gider fazlasının ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği anasözleşmede belirlenebilir.Dağıtılmadığı takdirde,bunlar kooperatifin gelişmesine yarıyacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır (Kooperatifler yasası 38/4).

Ancak dağıtılsın yada dağıtılmasın ortak dışı işlemlerden doğan gelir gider fazlasından önce yedek akçe ile kanun yada anasözleşme gereğince kurulan diğer fonların ayrılması gerekir.Bazı kaynaklarda bu tür gelir-gider fazlasının ortaklara dağıtılmaması halinde tümü "Geliştirme Fonu " adı altında bir fonda toplanmaktadır (Salim Karadeniz, a.g.m.,s.68/43).Bu uygulamada her ne kadar ortak dışı gelir- gider fazlasının tümü kooperatifte kaldığı için yedek akçenin ayrıca gösterilmesine ihtiyaç duyulmamış olduğu ileri sürülebilirse de yasanın 39.maddesi gereği ayrılması zorunluolan yedek akçenin kayıtlarda ayrı olarak gösterilmesinin uygun olacağı görüşündeyiz.Nitekim Odyakmaz-Altuğ bu konuda şöyle yazmaktadırlar (a.g.e.,s.69):

" Kooperatif ortakları arasında bölüştürülecek ortak içi ve ortak dışı işlemlerden elde edilen farkların toplamı olan gelir-gider farkından ilk önce yedek akçe ile kanun ya da anasözleşme gereğince kurulan diğer fonlara yatırılacak paralar ayrılır".

310.Gelir-Gider Fazlası'nın Ortaklara Dağıtılması

Kooperatifler kanunu'nun 38.maddesine göre ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği anasözleşmede hükme bağlanabilir. Burada ortak dışı işlem yapıldığı için kurumlar vergisi muafiyeti kalmadığı açıktır.

Dolayısıyla burada yedek akçe ve zorunlu Tanıtma ve Eğitim Fonu ile birlikte Kurumlar Vergisi ve Fon Payları da düşüldükten sonra kalan tutar dağıtılabilecektir.

311.Gelir-Gider Farkı'nın Ortaklara Dağıtılmaması

Bu durumda yine yedek akçe,zorunlu Tanıtma ve Eğitim Fonu ile birlikte Kurumlar Vergisi ve Fon Payları kesilmekte kalan tutar ortaklara dağıtılmak yerine " Gelişme Fonu " na aktarılmaktadır.

Ortak dışı işlemlerden doğan Gelir-Gider Fazlasının dağıtımı konusuna örnek aşağıda hem ortaklarla ve hem de ortak dışı kişilerle yapılan işlere verilen örneğin içinde gösterilmiş olacaktır.

32. Kooperatifin hem ortaklarıyla hem de ortak dışı işlemlerden doğan Gelir-Gider Fazlası bulunması

320.Kalanın Belirli Bir Yüzdesinin Risturn olarak Dağıtılması

ÖRNEK : Bir Tüketim Kooperatifi 1994 takvim yılı içerisinde 20.000.000,-TL tutarında mal satışı yapmıştır.Bu satışın 12.000.000,-TL lık kısmı ortaklara 8.000.000,-TL lık kısmı ise ortaklar dışındaki kimselere yapılmıştır.

Ortaklara yapılan satışların 10.000.000,-TL lık kısmı şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik; geri kalan kısmı ise dayanıklı tüketim malları satışlarına ilişkindir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ayrıca kooperatif maliyeti 14.000.000,- TL olan
bir gayrimenkulünü 15.000.000,- TL ya
satmıştır.

Kooperatifin 1994 Gelir-Gider Fazlası 6.000.000,-TL olarak saptanmıştır.

Kooperatif anasözleşmesinde ; yıllık bilançoya göre oluşan olumlu Gelir-Gider Farkı'nın % 2 sinin ortak ve personel için kurulan yardım fonuna, % 20 sinin Yedek Akçeye ayrılacağı; bunlardan başka kooperatifler yasası gereğince ayrılması zorunlu olan % 1 tanıtma fonu da düşüldükten sonra kalan tutardan ortaklarla yapılan işlemlerden doğmuş olan kısmının tamamının veya genel kurulun belirleyeceği bir bölümünün ortaklara risturn olarak dağıtılacağı, tamamı dağıtılmaz ise kalanın olağanüstü yedek akçeye ayrılacağı öngörülmüştür. Yine anasözleşmede ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği belirlenmiştir.

Genel kurul 1994 yılında ortaklarla yapılan işlerden doğmuş olan gelir-gider fazlasından % 20 risturn dağıtılmasına, kalanın olağanüstü yedek akçe olarak tutulmasına, ortak dışı işlemlerden elde edilen fazladan ise vergiler ve diğer tüm yasal kesintilerden sonra kalan tutardan % 25in ortaklara sermaye payları oranında dağıtılmasına ve kalan tutarın " Geliştirme Fonu " na aktarılmasına karar vermiştir.

Risturn ve kârpayı olarak dağıtılabilecek olan tutar tüm yasalar ve anasözleşme gereği ayrılması gereken tutarlar ve ödenmesi gereken vergilerden sonraki tutardır. Risturn dağıtımında kurumlar vergisinden istisna bulunduğu için, kalanın tamamı dağıtılacak ise , vergiden sonraki tutarın (yani dağıtılacak risturn tutarının) aynı zamanda verginin hesaplanması sırasında da bilinmesi gereklidir.

Örneğimizde kalanın tamamı değil sadece % 20 si dağıtılacağı için durum daha sadedir.Ancak aşağıda tamamı dağıtılmış olsaydı nasıl hesaplanırdı konusu da incelenecektir.

Kooperatifin sermayesi herbiri 100.000,-TL değerinde 500 adet ortaklık payından oluşmaktadır.

Yapılacak tüm kesintiler aşağıdakilerden meydana gelecektir :

* Ortak ve personel yardım fonu	% 2
* Tanıtma fonu	% 1
* Yedek Akçe	% 20
* Kurumlar Vergisi	% 25

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

* Gelir Vergisi Kesintisi :

Toplam Gelir-Gider Fazlası

(-) Ödenecek Kurumlar Vergisi

(-) Dağıtılacak Risturnlar

Kalan tutar üzerinden % 20

* Ödenecek Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kesintileri üzerinden fon payı % 7

Dağıtılacak paylar ise :

* Ortak-içi risturn	% 20
* Ortak-dışı kârpayı	% 25

Burada ortaklarla ve ortak dışı kişilerle yapılmış olan işlerden elde edilen hasılat verilmiş fakat her birinin gelir-gider fazlası içindeki payı ve tutarı belirtilmemiştir.

Bu konuda Kurumlar vergisi yasası'nın risturn istisnası ile ilgili 8/2 no.lu maddesinin sonunda şöyle denilmektedir :

" Ortaklardan başka kimselerle yapılan muamelelerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan muamelelerden doğan kazançlar hakkında risturnlara müteallik istisna hükmü uygulanmaz.Bunların genel kazançlardan tefrikinde (ayrılmasında) ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan nispeti esas tutulur."

Ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranlanması kooperatif türleri itibariyle; tüketim kooperatiflerinde ortakların satın aldıkları malların kıymetler tutarının genel iş hacmine oranlanması, kredi kooperatiflerinde ise ortakların kullandıkları kredilerin, kullandırılan tüm

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

kredilere oranlanması ile bulunmakta ve genel kazanç bu ölçüye göre ayrılarak risturna konu olacak tutara ulaşılmaktadır.Genel kazancın doğumuna yol açan ortak içi ve ortak dışı işlemlerde, kooperatif tarafından farklı fiyat uygulanması halinde, her birinin faaliyet hacminin doğurduğu kâr da farklı olacağından sonuçta sadece ortak içi işlemlerden veya sadece ortak dışı işlemlerden doğan kâra ulaşırken genel faaliyet hacmi ile genel kazanç arasındaki ilişki zedelenmiş olacaktır.Bu nedenle ortak içi ve ortak dışı işlem kârları ve yan faaliyet gelirlerinin bağımsız bir şekilde belirlenmesi daha gerçekci olacaktır (13).

Bunun olabilmesi için hesap planında " Ortak içi işlem hasılatı ", (Yardımcı hesaplarda da " Gıda giyecek Hasılatı " ile " Dayanıklı Tüketim Malları Hasılatı " izlenir) " Ortak dışı işlem hasılatı " ve " Yan faaliyet Hasılatı " için ayrı hesaplar açılmalı ve herbirinin hasılatı kayıtlarda ayrı ayrı tanındıktan sonra devamlı envanter yöntemi uygulanması halinde işlem tarihinde, aralıklı envanterde ise dönemsonunda herbirinin satılan malın maliyeti tutarları ayrı ayrı belirlenmelidir.

Örneğimizde kurumlar vergisi yasasına uygun olarak herbirinin genel iş hacmine oranını bulalım :

$$\text{* Kişisel ve ailevi gıda-giyecek satışı} = \frac{10.000.000,-}{20.000.000,-} = \%\ 50$$

$$\text{* Dayanıklı tüketim malları satışı} = \frac{2.000.000,-}{20.000.000,-} = \%\ 10$$

$$\text{* Ortak dışı satışlar} = \frac{8.000.000,-}{20.000.000,-} = \%\ 40$$

Toplam gelir-gider fazlası ..... : 6.000.000,-TL

(-) Gayrimenkul satış (Yan Faaliyet) kârı ..... : 1.000.000,-TL

Amaç faaliyetten gelir-gider fazlası ..... : 5.000.000,-TL

Gıda-giyecek gelir-gider fazlası= 5.000.000 X %50 = 2.500.000

Dayanıklı T. " " = 5.000.000 X %10 = 500.000

Ortak dışı " " = 5.000.000 X %40 = 2.000.000

Yedek Akçe ve fon kesintilerinin durumu şöyle olacaktır :

	Toplam	Ortak - içi işlem		Ortak-dışı iş
		Gıda - Giy.	Day. Tük.	
Gelir Gider Fazlası	6.000.000	2.500.000	500.000	3.000.000
Tanıtma Fonu	60.000	25.000	5.000	30.000
Yedek Akçe	1.200.000	500.000	100.000	600.000
Personel Yardım F.	120.000	50.000	10.000	60.000
Kalan	4.620.000	1.925.000	385.000	2.310.000

Ödenecek Vergiler ve Dağıtılacak payların hesaplanması :

A)Ortak içi işlem

A-1) Ortak içi işlem kazancından dağıtılacak risturnlar :

Gıda- giyecek : 1.925.000,-TL X % 20 = 385.000,-TL

Dayanıklı Tük. : 385.000,-TL X % 20 = 77.000,-TL

Toplam dağıtılacak risturn tutarı..... = 462.000,-TL

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A-2) Ortak içi işlem kazancından ödenecek vergiler

Kurumlar Vergisi :

Toplam Gelir- Gider Fazlası	=	3.000.000,- TL
(-) Tanıtma Fonu % 1.....	=	30.000,- TL
(-) Risturn istisnası: 1.925.000,- X %20	=	385.000,- TL
Kurumlar Vergisi Matrahı.....	=	2.585.000,- TL
Kurumlar Vergisi % 25.....	=	646.250,- TL
Fon Payı (Ödenecek K.V.üzerinden % 7).....	=	45.238,- TL

Gelir Vergisi Kesintisi :

Toplam gelir-gider fazlası.....	=	3.000.000,- TL
(-) Kurumlar Vergisi.....	=	646.250,- TL
(-) Dağıtılacak risturnlar (*).....	=	462.000,- TL
Gelir Vergisi Kesinti Matrahı.....	=	1.891.750,- TL
Ödenecek Gelir Vergisi Kesintisi % 20.....	=	378.350,- TL
Gelir V.K.üzerinden Fon payı % 7.....	=	26.484,- TL

(*) Burada dağıtılacak olan tüm risturnlar değil sadece K.V. istisnasından yararlanan risturnlar alınsaydı Gelir Vergisi Kesintisi;

3.000.000,- (-)[646.250 + 385.000] = 1.968.750,- X %20

= 393.750,- TL olacaktı. Yani K.V. istisnasına sahip olmadığı için vergilendirilerek dağıtılan 77.000,-TL tutarındaki risurn için de Gelir Vergisi kesintisi de yapılmış olacaktı.

K.V. istisnasına bakılmaksızın tüm risturnlar G.V.K.matrahından düşüldüğü zaman, K.V. ne tabi olarak dağıtılan risturnların vergi yükü % 25 de kalmakta,düşülmediği zaman ise % 40 a çıkmaktadır.

A-3) Olağanüstü yedek akçe

Yedek akçe ve fonlardan sonra ortak-içi G.G.Fazlası: 2.310.000

(-) Risturnlar 462.000

(-) Kurumlar Vergisi 646.250

(-) Gelir Vergisi Kesintisi 378.350

(-) Fon payları ..... 71.722 - 1.558.322

751.678

B)Ortak dışı işlem kazancından dağıtılacak kârpayları ve ödenecek vergiler

Ortak-dışı işlem kazancından kalan = 2.310.000,-TL

Kurumlar Vergisi :

Ortak dışı işlem kazancı = 3.000.000,-TL

(-) Tanıtma Fonu = 30.000,-TL

Kurumlar V.Matrahı = 2.970.000,-TL

Kurumlar Vergisi %25 = - 742.500,-TL

K.V.üzerinden Fon payı % 7 = - 51.975,-TL

Gelir Vergisi Kesintisi :

Ortak-dışı işlem kazancı = 3.000.000,-TL

(-) Kurumlar Vergisi = 742.500,-TL

G.V.K.Matrahı = 2.257.500,-TL

Gelir Vergisi Kesintisi %20 = - 451.500,-TL

G.V.K.üzerinden fon payı % 7 = - 31.605,-TL

Vergi ve diğer tüm kesintilerden

sonra dağıtıma esas olan tutar = 1.032.420,-TL

Sermaye üzerinden % 25 dağıtılacak = 258.105,-TL

MARMARA ÜNİVERSİTESİ-YAYINEVİ

Geliştirme fonuna kalan tutar = 774.315,-TL

$$\text{Dağıtılacak kârpayı oranı} = \frac{774.315,\text{-TL}}{50.000.000,\text{-TL}} = \% 1.55$$

Her 100.000,-TL değerindeki sermaye payına yaklaşık 1.550,-TL Kârpayı ödenecektir.

Yedek akçe ve fonlardan sonra dağıtılacak tutarlar da aşağıdaki gibi olacaktır :

	Toplam	Ortak - içi işlem		Ortak-dışı
		Gıda- Giy	Day. Tük	işlem
Y.Akçe ve fonlardan sonra kalan	4.620.000	1.925.000	385.000	2.310.000
Kurumlar Vergisi	1.388.750	522.500	123.750	742.500
Gelir Vergisi Kes.	829.850	318.500	59.850	451.500
Fon Payları	155.302	58.870	12.852	83.580
Dağıtılacak Risturn	462.000	385.000	77.000	-
Dağıtılacak kârpayı	258.105	-	-	258.105
Olağanüstü yedek	751.678	640.130	111.548	-
Geliştirme fonu	774.315	-	-	774.315

Örnek kooperatifin 31.12.1994 tarihinde yapacağı muhasebe kayıtları :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

691.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		2.433.902
691.01.Kurumlar Vergisi	1.388.750	
691.02.Tanıtma ve Eğ.Fonu	60.000	
691.03.Fon Payları	155.302	
691.04.Gelir V.Kesintisi	829.850	

370.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞILIKLARI		2.433.902
370.01.Kur.V.	1.388.750	
370.02.Ta.Eğ.F.	60.000	
370.03.Fon Pay.	155.302	
370.04.G.V.K.	829.850	

Kurumlar Vergisi,fon payları ve tanıtım fonu karşılıklarının ayrılması

690.DÖNEM GELİR-GİDER HESABI	6.000.000	
691.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞILIKLARI		2.433.902
692.DÖNEM NET GELİR-GİDER FARKI		3.566.098

Vergi ve fon paylarından sonra net gelir-gider fazlasının hesaplanması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

692.DÖNEM NET GELİR-GİDER FARKI 3.566.098

590.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI 3.566.098

Net fazlanın ilgili özkaynak hesabına aktarılması

1995 yılı Nisan sonuna kadar yapılacak kayıtlar :

590.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI	3.566.098	
331.ORTAKLARA BORÇLAR		720.105
331.01.Öd.Risturnlar	462.000	
331.03.Dağ.Kârpayı	258.105	
540.YEDEK AKÇE		1.951.678
540.01.Yedek Akçe	1.200.000	
540.02.O.üstü Y.A.	751.678	
549.FONLAR		894.315
549.01.Or.ve p.Y.F.	120.000	
549.02.Geliştirme F.	774.315	

Önceki yıl net gelir-gider fazlasının dağıtımı

370.DÖNEM GELİR-GİDER FAZLASI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 2.433.902

370.01.Kurumlar Vergisi	1.388.750
370.02.Tanıtma ve eğitim fonu	60.000
370.03.Fon Payları	155.302
370.04.Gelir Vergisi Kes.	829.850

360.ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR 2.433.902

360.01.Ödenecek K.V.	1.388.750
360.02 Ödenecek F.P.	60.000
360.03.Ödenecek T.F.	155.302
360.04.Ödenecek G.V.K.	829.850

Ödenecek vergi ve fonların tahakkuk ettirilmesi

193.PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR 972.125

360.ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR 972.125

360.05.öd.geçici vergi

Geçici verginin tahakkuk kaydı;

1.388.750,-TL X % 70

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

321.Kalanın Tümünün Risturn olarak Dağıtılması

Tanıtma fonu, yedek akçe, ve ortak-personel yardım fonu kesildikten sonra kalanın tamamının dağıtılacağı öngörülmüş olursa kurumlar vergisi nasıl hesaplanacaktır ?

Çünkü ortak içi gıda ve giyecek satışı gelir-gider fazlasından yedek akçe ve fonlar düşüldükten sonra kalan ve ortaklara risturn olarak dağıtılacak olan tutar (Tüketim, satış ve kredi kooperatiflerinde) aynı zamanda kurumlar vergisinden de müstesnadır.

Örneğimizde 2.500.000,-TL olan ortak içi gıda-giyecek satışından elde edilen gelir-gider fazlasından, Tanıtma Fonu, Yedek Akçe ve Ortak-Personel Yardım Fonu kesildikten sonra kalan dağıtılabilecek tutar 1.925.000,-TL nin tamamının risturn olarak dağıtılması kararlaştırılmış olsa aynı zamanda kurumlar vergisi istisna tutarı olan bu rakamın sabit-kalabilmesi için vergilerin dağıtılmayacak tutarların içinden çıkarılması gerekir.

Bu durumda sadece dağıtılmayıp kooperatifte tutulan yedek akçe ve ortak-personel yardım fonu üzerinden kurumlar vergisi kesilecek demektir.Zira, K.V.K.nun 15/4.maddesine göre T.T.K. na, kurumların özel kanunlarına veya anasözleşmelerine göre safi kazançlardan ayrılan tüm yedekler kurum kazancının tesbitinde indirim olarak kabul edilmemektedir.Aynı şekilde ortaklar-personel fonu ve geliştirme fonu da kurumlar vergisi matrahından indirilemez.Bilindiği gibi Tanıtma Fonu Kurumlar Vergisi matrahından indirilebildiği için bu fondan kurumlar Vergisi kesilmesi sözkonusu değildir. Ancak Tanıtma fonu Gelir Vergisi Kesintisine tabi olmalıdır.

Ortak içi işlem gelir-gider fazlasından dağıtılmayacak olan unsurların kurumlar vergisi kendi içlerinden çıkacak şekilde hesaplanırsa aşağıdaki durum ortaya çıkar :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

	Yedek Akçe(*)	Yardım Fonu	Tanıtma Fonu	Toplam
Bürüt tutar	500.000	50.000	25.000	575.000
Kurumlar Vergisi (-)	125.000	12.500	-	137.500
G.V.K.Matrahı	375.000	37.500	25.000	437.500
G.V.Kesintisi (-)	75.000	7.500	5.000	87.500
Fon Payları (-) (K.V.+ G.V.K.) X %7	14.000	1.400	350	15.750
Kalan tutulacak	286.000	28.600	19.650	334.250

(*)Yedek akçenin net olarak da yasal asgari oran olan % 10 un altına düşmemesi için, kooperatif anasözleşmesine konulacak ilgili hükümde vergi ve bağlı fonlarla beraber bürütün en az

0.10 X 100 : 57.2 = % 17.5 olarak saptanması gereklidir (14). Çünkü 100 TL dan

K.V. 25 + G.V.K. 15 + Fon payları 2.8 = 42.8 vergi ödenmektedir.Kalan 57.2 TL dir.

Vergilerin dağıtılmayacak olan tutarların içinden çıkarılması ile bu dağıtılmayan tutarların vergi kesilmeden bürüt olarak ayrılmalarını aşağıdaki şekilde karşılaştırabiliriz :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortak içi Gıda-Giyecek Gelir-Gider Fazlası	2.500.000	2.500.000		Vergiler
Tanıtma Fonu (*)	(-) 25.000	(-) 19.650	+	5.350
Yedek Akçe	(-) 500.000	(-) 286.000	+	214.000
Ortak - personel Yardım F.	(-) 50.000	(-) 28.600	+	21.400
		2.165.750		240.750
		(-) 240.750		
Kalan Risturn olacak	1.925.000	1.925.000		

Kurumlar Vergisi 137.500 -------
(2.500.000 - 1.950.000) X % 25

Gelir Vergisi Kesintisi 87.500 -------
[2.500.000 - (1.925.000+137.500)]X %20

} 240.750

Fon Payları 15.750 -------
(137.500 + 87.500) X % 7

Kalan = 1.925.000 - 240.750 = 1.684.250,- TL

(*) Tanıtma Fonu da Gelir Vergisi Kesintisine tabi olduğu için, kalanın tümünün risturn olarak dağıtılması halinde net % 1 ayrılabilmesi için 0.10 X 100 : 78.6 = % 1.3 oranında ayrılması gerekmektedir.Çünkü 100,-TL lık tanıtım fonundan % 20 G.V.Kesintisi ve bunun üzerinden de % 7 Fon payları kesintisi yapıldığı zaman % 21.4 kesilmiş olmaktadır.

Görüldüğü gibi yedek akçe ve fonlar bütün olarak ayrılırsa dağıtılabilecek tutar 1.925.000,- TL değil , 1.684.250,-TL olabilmektedir.O za-

man risturn tutarı değiştiği için istisna tutarı da (aynı rakam) değişmekte, bu da kurumlar vergisi tutarının değişmesi anlamına gelmektedir.

Bu durumda tek çözüm dağıtılacak risturn tutarını sabit tutarak vergileri dağıtılmayan tutarların içinden çıkarmaktır.

Dayanıklı tüketim malı satışından doğan Gelir-Gider Fazlasında ise tüm yasal kesintiler ve kurumlar vergisi ayrıldıktan sonra kalanın tamamının dağıtılmasında ise, dağıtılacak risturn tutarı G.V.K. matrahını etkileyeceği için aşağıda inceleneceği gibi G.V.K. ve fon paylarını azaltacaktır.Ortak dışı işlem gelir-gider fazlasının dağıtımında ise belirli bir yüzde mi yoksa kalanın tamamının mı dağıtılacağı konusunda bir özellik bulunmamaktadır.Zira kalan rakam yukarda olduğu gibi bir başka hesaplamaya esas teşkil etmemektedir.

Örnek kooperatifimizde Gelir-Gider Fazlasının kaynaklarına göre ayırım yapmadan ve yedek akçe ile fon kesintilerini bürüt olarak düşünerek bir dağıtım yapmak istersek :

Toplam Gelir-Gider Fazlası		6.000.000
Kurumlar Vergisi:	6.000.000	
(-) %1 Tanıtma Fonu	60.000	
(-) Risturn İstisnası	1.925.000	
K.V.Matrahı	4.015.000	
% 25 Kurumlar Vergisi		(-)1.003.750
G.V.K. :	6.000.000	
(-) Kurumlar Vergisi	1.003.750	
(-) Dağıtılacak Risturn	2.113.548	
G.V.K.Matrahı	2.882.702	
% 20 Gelir Vergisi Kesintisi		(-) 576.540
Fon Payları		(-) 110.620

(1.003.750 + 576.540) X % 7

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yedek Akçe	(6.000.000 X % 20)	(-)	1.200.000
Tanıtım Fonu	(6.000.000 X % 1)	(-)	60.000
Ortak-Per.Y.Fonu	(6.000.000 X % 2)	(-)	120.000
Dağıtılacak Risturn	(Gıda - Giyecek 'den)	(-)	1.925.000
" "	(Dayanıklı Tüketim'den):	(-)	188.548

[500000-(5.000 +100.000+10.000+123.750+59.850+12852)]

Kalan 815.542

Ortak içi işlemlerden elde edilmiş olan gelir-gider fazlasının vergi ve fonlardan sonra kalan tamamının dağıtıldığını kabul ettiğimizde yukarda gördüğümüz gibi geriye 815.542,- TL kalmaktadır.

6.000.000,-TL nin içinde ortak dışı işlem kazancı da mevcut olduğu için bu kalan tutar ortak dışı işlemlerden doğan gelir-gider fazlasının vergi ve fonlardan sonra dağıtılacak tutarı olmalıdır.Bu da % 20 dağıtılırken hesaplanmış olan dağıtılacak kârpayı + geliştirme fonu kadar,yani

258.105 + 774.315 = 1.032.420,-TL olması gerekir.Ancak, 815.542,- TL kaldığı için, 1.032.420 - 815.542 = 216.878,-TL azalış görülmektedir.

Bu azalışın sebebi gıda-giyecek fazlasının dağıtımında kurumlar vergisi ve fon paylarını dağıtılmayan unsurların içinden çıkarmamış olmamızdır.Gıda-giyecek fazlasından yedek akçe ve fonlar düşüldükten sonra kalan 1.925.000,-TL nin tamamını risturn olarak dağıtır, vergileri dağıtılmayanların içinden çıkarmazsak bu vergileri ortak dışı işlem gelir-gider fazlasından ödemek durumunda kalırız.Ortak dışı işlem gelir-gider fazlası olmaması halinde ise bu olamıyacağı için tek yol vergileri dağıtılmayanların içinden çıkarmaktır.

%20 risurn dağıtmakla kalnın tamamını dağıtmanın vergiler açısından irdelenmesini aşağıdaki şekilde yapabiliriz :

Gıda-Giyecek Gelir-gider fazlası :

	% 20 Risturn	Kalanın tümü Risturn	Fark
K.V.	2.500.000	2.500.000	-
	(-) 25.000	(-) 25.000	-
	(-) 385.000	(-) 1.925.000	-
	2.090.000	550.000	
% 25	522.500	137.500	(-) 385.000
G.V.K.	2.500.000	2.500.000	
	(-) 522.500	(-) 137.500	
	(-) 385.000	(-) 1.925.000	
	1.592.500	437.500	
% 20	318.500	87.500	(-) 231.000
Fon Payları	522.500	137.500	
	(+) 318.500	(+) 87.500	
	841.000	225.000	
% 7	58.870	15.750	(-) 43.120

K.V., G.V.K., ve Fon paylarında toplam azalış 659.120

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Dayanıklı Tüketim Malı Gelir-gider Fazlası :

* Kalanın tamamı dağıtıldığında kurumlar vergisinde değişiklik olmaz.Çünkü risturn istisnası yoktur.Ancak G.V.K. ve fon payları değişir.

	%20 Risturn	Kalanın tümü Risturn	Fark
G.V.K.	500.000	500.000	
K.V.	(-)123.750	(-) 123.750	
Risturn	(-) 77.000	(-) 188.548	
	299.250	187.702	
% 20	59.850	37.540	(-) 22.310
Fon Payları	123.750	123.750	
	(+) 59.850	(+) 37.540	
	183.600	161.290	
% 7	12.852	11.290	(-) 1.562
G.V.K. ve fon paylarında toplam azalış			23.872

%20 risturn dağıtmak yerine kalanın tamamının dağıtılması halinde ortak içi işlemlerden ödenecek toplam vergilerde 659.120 + 23.872 = 682.992,- TL azalış olmaktadır.

% 20 risturn dağıtılması halinde yedek akçe, fonlar, vergiler ve fon payları ayrıldıktan sonra risturn + kârpayı olarak dağıtılacak ve olağanüstü yedek + geliştirme fonu olarak tutulacak olan tutar :

462.000 + 258.105 + 751.678 + 774.315 = 2.246.098,-TL dır.

Kalanın tamamının dağıtılması halinde vergilerde sağlanan azalmayı buna eklersek

2.246.098,- TL + 682.992,- TL = 2.929.090,-TL dağıtılabilecek demektir :

		%20 dağıtırken	Fark
Gıda-giyecek den..	1.925.000,-TL	1.025.130,-TL	899.870,-TL
Day.Tük.malından..	188.548,-TL	188.548,-TL	-
Ortak-dışı işlemden	815.542,-TL	1.032.420,-TL	216.878,-TL
	2.929.090,-TL	2.246.038,-TL	

Gıda-giyecek fazlasından 899.870,-TL daha dağıtılabilmesinin kaynağı bunlarla ilgili sağlanan vergi tasarrufu artı bunların içinden çıkarılmamış olan vergilerdir :

659.120,-TL + 240.750,-TL = 899.870,- TL

Dayanıklı tüketim malı fazlasından yapılacak dağıtım tutarı değişmediği halde burada sağlanmış bulunan 23.872,-TL vergi tasarrufu vardır.

Ortak dışı işlem kazancından kalan tutar aslında değişmemesi gerekirken ortak-içi işlem fazlasının vergileri buraya kaydığı için bu tutar azalmış, dayanıklı tüketim malı fazlasından sağlanan vergi tasarrufu kadar da artmıştır :

Ortak-içi işlem vergileri.....: 240.750,- TL

(-) Day.Tük.malından vergi tasarrufu .....: 23.872,- TL

Ortak-dışı işlem fazlasından kalanda azalış: 216.878,- TL

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

4. Risturnların ve Kârpaylarının Ortaklar Yönünden Durumu

40.Risturnların Ortaklar yönünden durumu

400.Ticari,Zirai veya mesleki faaliyetle ilgisi olmayanlar

Ticari, zirai veya mesleki bir faaliyetle ilgili olmadığında, risturnların ortaklarda vergiye tabi tutulması normal olarak sözkonusu değildir.Özellikle tüketim kooperatiflerinden alınan risturnlar, ortaklar yönünden vergiye tabi olacak olan bir gelir değil, fakat gelirin harcanmasında bir tasarrufu ifade eder (15). Nitekim, G.V.K.nun 75/2 maddesinde "... kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz " denilmektedir.

Kısaca risturn menkul sermaye iradı sayılmadığı gibi, G.V.K.da sayılan diğer altı gelir unsuru ile de ilgili olmadığından iadeyi alan gerçek kişi olarak herhangi bir şekilde gelir vergisine muhatap olmayacaktır.

401.Ticari, Zirai veya Mesleki Faaliyete Bağlı Olanlar

Ticari, zirai veya mesleki faaliyetine bağlı olarak sağlanan risturnlar elde edenin kazancına katılır (16) . Sözkonusu faaliyetler çerçevesinde alınan risturnlar bu faaliyet kazancının bir parçası sayılır ve vergiye tabi olur. Örneğin bir üretim ve satış kooperatifinden satın alınan üretim araçları ve diğer girdilere bağlı olarak alınan risturnlar, maliyet düşüren bir unsur olarak veya diğer girdi bedellerinden düşülmek suretiyle, zirai kazancın bir unsurunu oluşturur (17).

G.V.K.nun zirai kazançla ilgili 56/1 maddesinde satış bedellerine risturnların da dahil olduğu belirtilmiştir. Ticari kazanç ve serbest meslek kazancı ile ilgili maddelerde açıkca risturnlara atıf yapılmamış olmakla birlikte G.V.K.nun 37.maddesinde " Hertürlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu " ve yine 65.madde " Hertürlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu " ifadeleri buna dayanak olarak gösterilmektedir (18).

401.0.Risturnların Nakden Dağıtılması

Nakden veya mal olarak risturn dağıtılması K.D.V. yasası açısından önem arzetmektedir.Nakit olarak dağıtılan risturnlar K.D.V.ne tabi olmazken ayın yani mal olarak dağıtılanların katma değer vergisine tabi olması sözkonusudur.

Ticari,zirai veya serbest meslek faaliyetine bağlı olarak nakden risturn alan bir işletme aşağıdaki kaydı yapacaktır :

100.KASA	XX	
649.FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		XX
649.01.Risturn Gelirleri		

Kooperatifden alınan risturn

Dönemsonunda :

649.FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	XX	
649.01.Risturn Gelirleri		
690.DÖNEM KAR ZARARI	XX	

Risturn gelirinin K/Z a nakli

401.1.Risturnların Mal Olarak Dağıtılması

Risturnların mal olarak dağıtılması kooperatifin (eğer varsa) K.V.si istisnasını kaldırmaz.K.V.K.8.md.si " Bu risturnların nakden veya aynı kıymette mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına mani değildir" denilmektedir.

Ancak K.D.V. tabi olunması ortaya çıkmaktadır. Risturnların mal olarak ödenmesi halinde mülkiyet hakkı ortağa intikal ettiği için K.D.V. Yasası'nın 2.maddesinde belirtilen tarzda bir mal teslimi sözkonusu ol-

makta ve bu nedenle de ayın olarak ödenen risturnların K.D.V.ne tabi tutulması gerekmektedir.Bu durumda ortağa ödenmesi kararlaştırılan (ortağın yaptığı işle orantılı olarak) risturn tutarı malın bedelini oluşturacağından matrah da bu tutar olacaktır.Bu tutar (bedel) malın emsal bedeline göre açık şekilde düşük olduğu takdirde, matrah ortağa ödenecek olan risturn tutarı dağil, malın V.U.K.na göre tesbit edilen emsal bedeli olacaktır (19).

Risturn olarak verilen malların emsal bedeline göre düşük gösterilmesi sadece K.D.V. açısından değil, fazladan değer aktarılması anlamına geleceği için de sakıncalıdır.

Risturnların ayni olarak ödenmesi halinde, ortağa verilecek risturn tutarının hesabında mal bedelinin K.D.V.hariç mi, yoksa dahil edilerek mi dikkate alınacağı hususu önem arzetmektedir.Risturn tutarı, K.D.V. dahil mal bedeli olmalıdır. Çünkü ortak açısından risturn karşılığı verilen malın alternatif maliyeti de (malın piyasadan satınalınması) vergi dahil toplam tutar kadar olacaktır (20).

Risturnların mal olarak dağıtılmasında 2 ayrı yöntem düşünülebilir.Bunlar :

a) Malların maliyet fiyatıyla hesaplaşmak

Bu takdirde kooperatifin yapacağı kayıt :

331.ORTAKLARA BORÇLAR	10.000.000	
331.01.Ödenecek Risturnlar		
153.TİCARİ MALLAR		8.695.652
391.HESAPLANAN K.D.V.		1.304.348

Maliyet bedeliyle mal vererek risturn ödenmesi

b) Malların satış fiyatıyla hesaplaşmak

Kooperatifin kaydı :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

331.ORTAKLARA BORÇLAR	10.000.000	
600.YURTİÇİ SATIŞLAR		8.695.652
600.01.Ortak-içi satış hasılatı		
391.HESAPLANAN K.D.V.		1.304.348

Satış fiyatıyla mal vererek risturn ödenmesi

(a) da 153 ve (b) de 600 nolu hesaplar aynı tutarla alacaklandılar, çünkü risturn tutarından K.D.V. düşülünce kalan bu tutarda mal verilecektir.Ancak (a) da maliyet fiyatı esas alındığı için miktar olarak daha fazla mal verilmesi sözkonusudur.

Her iki halde de ortak işletmenin yapacağı kayıt aynıdır:

153.TİCARİ MALLAR	8.695.652	
191.İNDİRİLECEK K.D.V.	1.304.348	
649.FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		10.000.000
649.01 Risturn Gelirleri		

Ortağı olduğumuz X kooperatifindenRisturn olarak mal alınması

401.2.Risturnların ortağın cari hesabı ile mahsup edilerek ödenmesi

A) Kooperatifin ödeyeceği risturn tutarını (geçen dönem hesaplanmış olan) ortağa yaptığı satış faturasının üzerinde düşmesi. Bu yolda fatura üzerinde henüz K.D.V.hesaplanmadan ödenecek risturn tutarı düşüleceği için K.D.V. dışında kalacaktır.Dolayısıyla daha az K.D.V. tahakkuku sözkonusudur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Örnek ;

Bir Ortağın 10.000.000,- TL risturn alacağı olan kooperatiften 100.000.000,-TL tutarında mal almakta olduğunu düşünelim.Faturada Mal Bedeli (Br.Fiyat X Miktar)=100.000.000

(-)Ödenecek Risturn	10.000.000
	90.000.000
% 15 K.D.V. +	13.500.000
	103.500.000

Fatura üzerinde yapılan iskontolar K.D.V. dışında kaldığı için burada da risturndan sonraki tutara K.D.V. uygulanmış olmaktadır. Bu yol kooperatif açısından uygun olsa da ortak işletme açısından uygun değildir. Çünkü böyle bir fatura ile alınan malı Mal Stok hesabına 90.000.000,-TL maliyetle geçmek durumunda kalacak; aldığı risturn fiilen maliyetini düşürerek kâr marjını olumlu yönde etklemiş olmakla birlikte kayıtlarında risturn tahsilatı görünmeyecektir.

Kooperatifin kaydı :

331.ORTAKLARA BORÇLAR	10.000.000	
331.01.Ödenecek Risturnlar		
100.KASA	103.500.000	
600.YURTİÇİ SATIŞLAR		100.000.000
600.01.Ortak-içi Satış Hasılatı		
391.HESAPLANAN K.D.V.		13.500.000
Ortağa satış ve risturn mahsubu		

Kooperatifin hasılatını 100.000.000,-TL olarak tanıması da yanlıştır.Ancak 90.000.000,-TL tanındığı zaman da Ödenecek Risturnlar hesabı kapanmaz.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortak işletmenin kaydı :

153.TİCARİ MALLAR	90.000.000	
191.İNDİRİLECEK K.D.V.	13.500.000	
100.KASA		103.500.000

Kooperatiften mal alışı

Görüldüğü gibi ortak işletmede de risturn geliri hesaplarda görülmemektedir.

Bu yolun kullanılması kooperatif için de işletme için de uygun değildir.

B) Risturn ödemesini Ortak Alıcının cari hesabından düşerek yapmak

Aynı örnekte bu kez fatura üzerinde herhangi bir düşülme yapılmayacak, 100.000.000,-TL mal bedeli + 15.000.000,-TL KDV olmak üzere toplam 115.000.000,-TL hesaplanacaktır.

Kooperatifin kayıtları :

120.ALICILAR	105.000.000	
331.ORTAKLARA BORÇLAR	10.000.000	
331.01.Ödenecek Risturnlar		
600.YURTİÇİ SATIŞLAR		100.000.000
600.01.Ortak İçi Satış Hasılatı		
391.HESAPLANAN K.D.V.		15.000.000

Ortak alıcıya satış ve risturn mahsubu

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortak-alıcının kayıtları :

153.TİCARİ MALLAR	100.000.000	
191.İNDİRİLECEK K.D.V.	15.000.000	
320.SATICILAR		105.000.000
X Kooperatifi		
649.FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		10.000.000
649.01.Risturn Gelirleri		

Kooperatiften alış ve mahsuben risturn tahsilatı

Risturnu gelir olarak değil alış maliyetimizi azaltan bir iskonto gibi düşündüğümüzde kayıt şöyle olur :

153.TİCARİ MALLAR	100.000.000	
191.İNDİRİLECEK K.D.V.	15.000.000	
320.SATICILAR		115.000.000
X Kooperatifi		

Kooperatiften mal alışı

320.SATICILAR	10.000.000	
x Kooperatifi		
153.TİCARİ MALLAR		8.695.652
191.İNDİRİLECEK K.D.V.		1.304.348

Kooperatiften mahsuben risturn tahsilatı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Aradaki fark bu malların satılmayıp dönemsonunda stok olarak kalması halinde ortaya çıkar.Bu durumda henüz satılmayan malların maliyeti gidere dönüşmediği için kayıtlarda düşük fiyatlı alış K/Z a yansımamış olacağından kaydın 153.TİCARİ MALLAR HESABINA alacak kaydederek yapılması durumunda risturn geliri vergilenmemiş olur.

649.no.lu hesaba alacak kaydedilirse mal satılmamış olsa bile risturn geliri vergilendirilmiş olur.

Mahsuben tahsil edilen 10.000.000,-TL tutarındaki risturn malla birlikte K.D.V.sini de kapsamaktadır.Bu nedenle ticari malların değerini azaltacak şekilde kayıt yapıldığında 191.indirilecek K.D.V. hesabının da alacaklandırılarak düzeltilmesi sözkonusu olmaktadır.

Risturn niteliği itibariyle iskontoya benzer; yalnız risturn fiili ciroya, iskonto ise malın fiyatına uygulanır (21). Bu nedenle risturnu hesabından mahsuben tahsil eden işletmelerdeki kayıtlar " alınan iskonto " nun kaydına benzer.

Kooperatif açısından önceki yılın satış hasılatını düzelten bir iskonto olarak düşünmek gerekir.Bu nedenle satış iskontosunun kaydında olduğu gibi hasılatı düzelten 611.satış iskontoları gibi bir hesap yerine , dönemsonunda hesaplanarak tahakkuk etmiş olan 331.01.Ortaklara ödenecek risturnlar hesabı borçlandırılmaktadır.

K.D.V. yasası ile ilgili 26 seri no.lu K.D.V. Genel Tebliği'nde yıl sonlarında ya da belli bir ciro aşıldığında ödenen miktar iskontoları için iskontoyu alanın veren firmaya fatura kesmesini istemektedir.Ancak risturnlar için bunun istenmemesi gerekir.

41. Kârpaylarının Ortaklar Yönünden Durumu

Kooperatifin risturn değil sermaye üzerinden kazanç payı veya faiz dağıtması halinde ortaklar menkul sermaye iradı elde etmiş olmaktadırlar.

Nitekim G.V.K.nun 75.maddesinde "...kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. " denilmektedir.

Bu durumda tam mükellef gerçek kişi ortaklar genel kural olarak bir takvim yılında kooperatiften sağladıkları menkul sermaye iratları, diğer bir ifade ile nakden veya hesaben ödenen kâr payları ile bunların 1/3 ü tutarındaki vergi alacakları için beyanname vereceklerdir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ancak bu tam mükellef gerçek kişi ortakların bir yıl içinde nakden veya hesaben aldıkları kâr payları tutarı ile bunun 1/3 ü olarak hesaplanan vergi alacağı toplamı 225 milyon TL yi aşmıyor ise bu gelir, verilen gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecek veya bu tutar için beyanname verilmeyecektir.Burada 225 milyon TL sınırının hesaplanmasında yalnız şirket veya kooperatif kârpayları değil ve diğer menkul sermaye iradları değil, aynı zamanda mükellefin bir takvim yılı içinde elde ettiği, varsa birden fazla işverenden aldığı ücretin bürüt tutarı, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş olan arızi serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iradları toplamı gözönünde bulundurulacaktır.

225 milyon TL.sınırı geçildiği için hesaben veya nakden dağıtılan kâr payları nedeniyle gelir vergisi beyannamesi verildiğinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesine göre hesaplanan gelir vergisinden, gelirler arasına dahil edilmiş bulunan vergi alacağı tutarı düşülerek ödenecek gelir vergisi tutarına ulaşılacaktır.

Vergi alacağı tutarının, hesaplanan gelir vergisi tutarını aşması halinde, aradaki fark mükellefe hiç bir şekilde iade edilmeyecek ve bu fark, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup yapılmayacaktır (22).

5.Olumsuz Gelir-Gider Farkının Oluşması

Kooperatifler Kanunu'nun 38.maddesinin 5 ve 6. fıkra hükümleri şöyledir :

" Bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde açık, yedek akçelerden ve bunların kâfi gelmemesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır.

Olumsuz sonuçlar ortadan kaldırılmadıkça gelir-gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz ".

Gelir-gider farkı'nın olumsuz olması halinde dönemsonunda, 690.Dönem Gelir-Gider Hesabı borç bakiyesi verecektir.

Yedek akçelerin bu tutardan fazla olması halinde yapılacak kayıt :

540.YEDEK AKÇE	xx	
690.DÖNEM GELİR-GİDER HESABI		xx

xx yılı olumsuz gelir gider farkının yedek akçelerden karşılanması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Olumsuz gelir-gider farkının yedek akçeden fazla olması durumunda açığın bir kısmının ek ödemelele bir kısmının da sermaye paylarından karşılanması :

100.KASA	x	
524.EK ÖDEMELER		x

Zararı karşılamak için ortaklardan alınması kararlaştırılan tutarın tahsili

540.YEDEK AKÇE	x	
524.EK ÖDEMELER	x	
500.SERMAYE	x	
690.DÖNEM GELİR-GİDER HESABI		x

xx yılı olumsuz gelir-gider farkının yedek akçe, ek ödemeler ve sermaye paylarından karşılanması

6.Sonuç

Kooperatiflerin yıllık faaliyetleri sonucu dönemsonunda oluşan gelir-gider farkları, kaynaklarına göre farklı uygulamalara tabi oldukları için muhasebe sisteminde hasılatla ilgili bilgilerin aşağıdaki hesaplar altında toplanması uygun olacaktır :

600.YURTİÇİ SATIŞLAR

600.01. Ortak içi satış hasılatı

600.01.01.Gıda Giyecek Satış Hasılatı

600.01.02.Diğer Ortak-içi Satış Hasılatı

600.02. Ortak dışı Satış Hasılatı

600.02.01.Amaç Faaliyet Hasılatı

600.02.02.Ek Faaliyet Hasılatı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

621.SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ hesabı da aşağıdaki şekilde düzenlenebilir :

621.SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ

621.01.Gıda-giyecek satış maliyeti

621.02.Diğer Ortak-içi satış maliyeti

621.03.Ortak dışı amaç faaliyet maliyeti

621.04.Ortak dışı ek faaliyet maliyeti

Devamlı envanter uygulayarak bu bilgilerin izlenmesi halinde herbirinin satış kârını (gelir-gider fazlasını)ayrı ayrı belirleme imkanı olacaktır.

Vergilendirme açısından K.V. istisnasının tüm risturnlara değil de bazı tür kooperatiflerin belirli türdeki risturnlarına tanınmış olması, gelir vergisi kesintisinin tüm risturnlara mı yoksa sadece istisnaya tabi risturnlara mı uygulanacağı duraksamalara yol açabilir. K.V.deki risturn istisnası düzenlemesi ile G.V.K.nun menkul sermaye iradını tanımlayan 75.maddesi arasında paralellik olmaması bunun nedenidir. Ancak G.V.K.nun 75.maddesinde risturnlar konusunda K.V.istisnasına sahip olup olmadıkları açısından bir sınırlama getirilmediği ve K.V. ile ilgili 47 no.lu genel tebliğde tüm risturnların kasdedildiğine dayanarak, K.V.istisnasına tabi olmayan risturnların da G.V.Kesintisinin kapsamı dışında kalacakları anlaşılmaktadır. Bu durumda bir tüketim kooperatifinde ortak-içi gıda giyecek satışından doğan gelir-gider fazlası üzerinden dağıtılan risturnlar ne kurumlar vergisine ve ne de gelir vergisi kesintisine tabi olacaklardır.Ancak dağıtılmayarak koperatifte tutulan kısım ve mesela ortak-içi dayanıklı tüketim malı satışından doğan gelir-gider fazlaları dağıtılsın veya dağıtılmasın % 25 K.V.ne tabi olacaklar, sadece dağıtılan kısım % 25 de kalacak ortak içi işlemlerden doğan fazladan dağıtılmayan kısım ve Ortak dışı işlemlerden doğan gelir- gider fazlasının tümü ise % 25 K.V. + kalan üzerinden % 20 G.V. kesintisine tabi olacak yani % 40 vergi yükü taşıyacaktır. Özetle aynı kooperatifte % 0, % 25 ve % 40 gibi üç farklı vergi yükü olan gelir unsurları bulunabilmektedir.

Diğer bir konu da K.V.istisnası ile ilgili olarak yasadaki " hesaplanan risturnlar " ifadesine açıklık getirilmesidir. Nitekim 5422 sayılı K.V.K.nun 8/2 md.sinin 199 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki şeklinde " kooperatif şirketlerin ortaklarına yaptıkları risturnlar " ifadesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

vardı. Maliye Bakanlığı 8/3/1952 tarih ve 2216 - 75 / 7787 sayılı muktezasında " istisna mevzuuna giren risturnların .....hesaplanan risturnlar değil, fakat bu şekilde hesaplanıp aynı zamanda fiilen ortaklara tevzi edilen risturnlar olduğu şüphesizdir " denilerek hükmün niteliği açıklanmıştı.Eğer vergi idaresi bu tebliğde belirlediği amacı halen koruyor ise yapılacak bir yasal düzenleme ile fiili ödeme esasının tekrar getirilmesi yerinde olacaktır.Risturnun hesaplanıp ortakların cari hesaplarına geçilmesinden sonra ödenmemiş olması halinde bu (kazancın doğduğu yılda istisnadan yararlanmış)ödenmeyen risturnların tekrar vergi matrahına dahil edilmesi gerekecektir.Ancak ödenmeyen risturnların hangi yıl matrahına dahil edilip vergileneceği konusunda da yasal bir belirsizlik mevcuttur (23).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

7.Dipnotlar

(1) Orhan Nuri Çevik, Kooperatifler Hukuku uygulaması ve ilgili mevzuat, Yetkin Yayınları,Ankara,1987, s.561-562.

(2)A.Nevzad Odyakmaz-Osman Altuğ, Kooperatifler Kanunu Muhasebesi ve İlgili Mevzuat, Alfa Basım-Yayım- Dağıtım,İstanbul,1993,s.68.

(3)Mükremin Altıntaş,Kooperatif İşletmelerde Vergi Muhasebesi, Çakmak Ofset Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, Adana,1980, s.135.

(4)Selâhattin Paklar, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Uygulaması, İstanbul Matbaası, İstanbul,1987,s.153.

(5)Sami Yılmaz, Şakir Dorukkaya, Sıtkı Şükrüer,"Kooperatiflerde Risturn İstisnası", Vergi Dünyası, sayı 52,s.63.

(6)S.a.g.m, s.64.

(7)Cengiz Erdamar,"Anonim Şirketlerde Karın Vergilendirilmesi-Dağıtımı", Yaklaşım Dergisi,sayı 14,s.30.

(8)Odyakmaz-Altuğ, s.68.

(9)Ümit Ataman,Şirketler Muhasebesi, Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No:450-683,İstanbul,1993,s.289.

(10)Altıntaş, s.138.

(11)Salim Karadeniz,"Kooperatiflerde Risturnlar ve Risturn İstisnası", Vergi Dünyası,sayı 69, s.52.

(12)Yılmaz-Dorukkaya-Şükrüer, s.57-59.

(13)Yılmaz-Dorukkaya-Şükrüer, s.60.

(14)Karadeniz, s.42.

(15)Yılmaz Özbalcı,KVK Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1982, s.109,zikreden Salim Karadeniz, s.44.

(16)Paklar,s.158.

(17)Yılmaz-Dorukkya-Şükrüer, s.58

(18)Paklar,s.158.

(19)Hasan Öz,"Kooperatifleri İlgilendiren Muamelelerin KDV Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, sayı 49, s.42.

(20)Karadeniz, s.48.

(21)Paklar, s.148.

(22)Erdamar,s.30.

(23)Yılmaz-Dorukkaya-Şükrüer, s.61-62.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

8.Kaynakça

Altıntaş, Mükremin.Kooperatif İşletmelerde Vergi Muhasebesi.Adana: çakmak Ofset Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii 1980.

Altuğ, Osman - Odyakmaz, A.Nevzad Kooperatifler Kanunu Muhasebesi ve İlgili Mevzuat.İstanbul:1993.

Ataman, Ümit.Şirketler Muhasebesi.İstanbul:Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, No 450-683,1993.

Çevik, Orhan Nuri. Kooperatifler Hukuku Uygulaması ve İlgili Mevzuat.Ankara:Yetkin Yayınları,1987.

Erdamar, Cengiz."Anonim Şirketlerde Karın Vergilendirilmesi-Dağıtımı",Yaklaşım Dergisi,Sayı 14.

Karadeniz,Salim."Kooperatiflerde Risturnlar ve Risturn İstisnası", Vergi Dünyası,Sayı 68-69.

Paklar, Selâhattin.Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Uygulaması.İstanbul:İstanbul Matbaası,1987.

Öz, Hasan."Kooperatifleri İlgilendiren Muamelelerin KDV Karşısındaki Durumu",Vergi Dünyası,Sayı 49.

Özbalcı, Yılmaz. KVK Yorum ve Açıklamaları, Ankara:1982.

Yılmaz, Sami- Dorukkaya, Şakir-Şükrüer, Sıtkı."Kooperatiflerde Risturn İstisnası,Vergi Dünyası,Sayı 52.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ISBN : 975 - 400 - 111 - 1

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
TEKNİK EĞİTİM FAKÜLTESİ
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
MATBAA BİRİMİNDE DİZİLMİŞTİR VE
M.Ü. SOSYAL BİLİMLER MESLEK YÜKSEK OKULUNDA
BASILMIŞTIR.

Marmara Üniversitesi Kütüphane ve
Dokümantasyon Daire Başkanlığı
0021051