

**KOOPERATİFLERDE
KURUMLAR
VERGİSİ
MATRAHININ
TESBİTİ VE
GELİR-GİDER
FARKININ (KÂRIN)
DAĞITIMI**



Mesut HİŞİL
Vergi Denetmeni

I - GİRİŞ:

1 163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1'nci maddesi kooperatifi;

"Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküller" olarak tanımlanmış aynı kanunun 98'nci maddesinde ise bu kanunda aksine açıklama olmayan hususlarla ilgili olarak kooperatifler için Türk Ticaret Kanunu'ndaki Anonim Şirketlere ait hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Kooperatiflerde ayrılması gereken yedek akçe ve gelir-gider farkının dağıtılmasına ilişkin düzenlemeler Kooperatifler Kanunu'nun 38, 39, 40 ve 41'nci maddelerinde keza kooperatiflerin vergiden muaf olma ile ilgili durumları 93'ncü maddede yer verilmiştir. Aslında kooperatiflerin üyelerinin karşılıklı yardım ve dayanışma suretiyle müşterek menfaatlerini sağladığı gözönüne alındığında gelir elde etmemeleri gerektiği düşünülürse de, her kuruluşun ayakta kalabilmesi için zorunlu giderlerin (personel, kira, ısınma, elektrik,

su vb.) karşılanması gerekmektedir. Bu nedenle kooperatiflerin faaliyetleri ile ilgili yaptığı mal ve hizmet teslimlerinde azda olsa fiyat farkı koymaları kaçınılmaz olmakta yıl sonunda belirtilen şekilde harcamaların düşülmesinden sonra kalan gelir-gider farkının dağıtımı ve vergilendirilmesi özellik arz etmektedir. Biz bu yazımızda konuyu örneklendirmek suretiyle kooperatiflerin gelir-gider farklarının dağıtılması yanında gelir-gider farkından alınması gerekli kurumlar vergisi matrahının ve vergisinin hesaplanmasını açıklamayı amaçlamaktayız.

II - KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

Kooperatifler Kanunu'nun 93/4. maddesi, kooperatiflerin faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde Kurumlar Vergisi'nin 7'nci maddesinin 16'nca bendindeki esaslar dahilinde kurumlar vergisi muafliğından faydalanamayacaklarını belirtmiştir. Kurumlar vergisinin 7/16 numaralı bendi ise kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf sayılabilmesi için;

"Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatifler (Esas mukavelelerde yukarıki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler bu muafiyetten faydalanamaz." belirtilen şartları taşıması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/2'nci maddesi bazı kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnların kurumlar vergisinden istisna olacağını belirtmiştir.

Risturn geri verme anlamına gelmekte olup gelir-gider farkından giderler düştükten ve kooperatifler kanununa göre ayrılması gereken yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan paranın kooperatif genel kurul kararı veya ana sözleşme gereği ortaklara dağıtılmasıdır. Kurumlar Vergisi kanunu madde 8/2'ye göre dağıtılan risturnların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için;

— İstihlak kooperatiflerinde; ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar,

— İstihsal kooperatiflerinde; ortakların istihsal ederek kooperatife sattıkları veya kooperatiften istihsal faaliyetinde kullanılmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar,

— Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar,

— Ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak iade edilen kısımlar,

olması gerekmektedir. Görüldüğü gibi istisnanın uygulanabilmesi için kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olma şartı aranmamaktadır. Ancak faaliyetlerin istisna niteliğindeki işlemlerden oluşması gerekmektedir. Keza özellikle tüketim kooperatiflerinde kooperatifin kurumlar vergisine göre muafiyet şartlarını taşıması K.V.Kanunu'nun 8/2. maddesindeki belirtilen mal ve hizmetler dışındaki teslimleri için elde edilen gelir gider farkının vergilendirilmesine engel teşkil etmemesi gerekir.

Risturnların nakden veya aynı kıymette mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına mani değildir. Ortaklardan başka kimselerle yapılan muamelelerden doğan kazançlar hakkında risturnlara müteallik istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan tefrikinde ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan nisbeti esas tutulur.

Risturnlar kurumlar vergisine tabi olmadığı gibi gelir vergisi tevkifatına da tabi değildir. (K.V.K. Md. 8/2; G.V.M.Md.94)

III - KOOPERATİFLERDE GELİR GİDER FARKININ DAĞITIMINA İLİŞKİN KANUNİ DÜZENLEMELER:

Kooperatiflerde yedek akçe ayrılması ve gelir-gider farkının dağıtılması 38, 39, 40, 41. maddelerde düzenlenmiştir. Keza aynı kanunun 94. maddesinde de kooperatiflerin yıllık bilançolarına göre hasıl olan müspet gelir-gider farkının % 1'i Ticaret Bakanlığı emrinde bir fona yatırılacağı belirtilmiştir. Belirtilen maddeler yazımızla doğrudan ilgili olması nedeniyle aşağıya alınmıştır.

Madde 38 — Ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı gelir-gider farkı olarak kooperatifin yedek akçesine eklenir.

Gelir-Gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır. Gelir gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile devlet tahvillerine verilen en yüksek faz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği ana sözleşme ile hükme bağlanabilir.

Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır.

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

Menfi neticeler ortadan kaldırılmadıkça gelir-gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz.

Madde 39 — 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 yapılamaz. Yedek akçeleri ortaklara dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konacak hükümler muteber değildir.

Madde 40 — Ana sözleşme gerek kooperatifin memurları ile işçileri, gerekse kooperatifin ortakları için yardım kuruluşları vücuda getirmek ve bunları işletmek amacı ile yardım fonları kurulmasını hüküm altına alabilir.

Yardım amacı için ayrılan kıymetler belirli ise, bunlar kooperatifin mamelekinden ayrılarak tahsis edildiği amaçlar için kullanılmak üzere özel bir hesaba alınır.

Madde 41 — Bölünecek gelir gider farkından ilk önce yedek akçe ile kanun veya ana sözleşme gereğince kurulun diğer fonlara yatırılacak paralar ayrılır. Yedek akçelerin ve özel fonların kullanılış şekil ve şartları ana sözleşmede gösterilir.

Madde 94 — Kooperatifçiliğin tanıtılması, eğitimi ve organizasyonlarında yol göstermek, örgütleriyle yönetim ve faaliyetlerinde yardımda bulunmak gibi hizmetler için kooperatiflerin yıllık bilançolarına göre hasıl olan müsbet gelir gider farkının % 1'i Ticaret Bakanlığı emrinde bir fona yatırılır.

IV - KONUNUN ÖRNEKLE AÇIKANMASI:

A - ÖRNEK OLAY VE VERİLER:

Bir tüketim kooperatifinin 31.12.1994 tarihli geçici mizanı aşağıdaki gibidir.

AKTİF		PASİF	
I - DÖNEN VARLIKLAR	92.000.000	I - ÖZKAYNAKLAR	
A - Hazır Değerler		A - Ödenmiş Sermaye	150.000.000
1 - Kasa	15.400.000	1 - Sermaye	300.000.000
2 - Bankalar	76.600.000	2 - Ödenmemiş Sermaye (-)	150.000.000
B - Ticari Alacaklar	436.000.000	B - Yedek Akçeler	16.000.000
1 - Alacaklar	435.000.000	II - Borçlar	
2 - Ver. Dep. ve Tem.	1.000.000	A - Tic. Borç.	655.000.000
C - Stoklar	330.000.000	B - Diğer Borçlar	2.000.000
Ticari Mallar		III - Dönem Gel. Gid. Farkı	85.000.000
D - Diğer Dönen Varlıklar	50.000.000		
1 - Dev. KDY	50.000.000		
AKTİF TOPLAMI	908.000.000		908.000.000

VERİLER:

1 - Kooperatif 1994 yılında 2.600.000.000.- TL. yıllık toplam satış tutarına ulaşmış olup bu hasılatın;

1.500.000.000.- TL.'sı ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçları için yapılan alış-verişlerden kaynaklandığı,

1.100.000.000.- TL.'sı ortak dışı işlemlere isabet eden gıda ve giyecek ihtiyaçları için yapılan alışverişten kaynaklandığı

anlaşılmıştır.

Kooperatif ana sözleşmesinde gelir-gider farkının dağıtımına ilişkin hükümlere bakıldığında, gelir-gider farkının genel kurulca onaylanan yıllık bilançoya göre tesbit edileceği belirtilerek genel kurul;

— Müsbet gelir gider farkının % 15'inin yedek akçe olarak % 1'inin ise kooperatifler kanunu gereği tanıtma ve eğitim fonuna ayrılmasına dair hükümlere uyulmasını, ortak dışı işlemlere isabet eden müsbet gelir-gider farkından vergiler ve % 1 tanıtma ve eğitim fonu ayrıldıktan sonra geri kalanın özel fonda muhafaza edilmesini, ortak işi işlemlere isabet eden gelir gider farkı (risturunun) ortaklara muameleleri oranında dağıtılmasını kararlaştırmıştır.

2 - Kooperatif ortaklarının kooperatiften yaptıkları alışverişler ise aşağıdadır.

A Ortak	300.000.000
B Ortak	250.000.000
C Ortak	200.000.000
D Ortak	200.000.000
E Ortak	200.000.000
F Ortak	200.000.000
G Ortak	150.000.000

B - KURUMLAR VERGİSİNİN HESAPLANMASI:

Öncelikle kooperatifin ortak dışı işlemler nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulması gerekeceğinden kurumlar vergisi matrahı ile kooperatifin kurumlar vergisine yönelik stopaj gelir vergisi matrahını ve hesaplanan vergilerini bulmak gerekmektedir.

→ Kurumlar vergisinin hesaplanması:

Kooperatif vergisinin hesaplanması:

Kooperatif Gelir-Gider Farkı	85.000.000
Risturn İstisnası	
(1.500.000.000 x 85.000.000)	49.038.461
<hr/>	
2.600.000.000	
Kurumlar Vergisi Matrahı	35.961.539
Vergi Nisbeti	% 25
Hesaplanan K.V.	8.990.384
K.V. Fon Payı (% 10)	899.038

Burada K.V. 25. maddesine göre asgari vergi nisbeti (% 20) esas alınarak hesaplanacak K. V. (risturn istisnasının asgari vergi nisbeti hesabı dikkate alınarak hesaplanacak K.V. de dikkate alınmaması nedeniyle K.V.K. Genel Tebliği 47) daha düşük olacağından bu hesaplama tekrar yer verilmemiştir.

— Stopaj Gelir Vergisinin Hesaplanması

Kooperatif Gelir Gider Farkı	85.000.000
İndirimler	58.028.845
— Risturn İstisnası	49.038.461
— Kurumlar Vergisi	8.990.384
	58.028.845
Stopaj Gelir Vergisi Matrahı	26.971.155
Vergi Nisbeti	% 20
Stopaj Gelir Vergisi	5.394.231
Fon Payı (% 10)	539.423
Buna göre vergisel yükümlülükler	
— Kurumlar vergisi	8.990.384
— Stp. Gelir Vergisi	5.394.239
— Fon Payı	1.438.461
(899.038+539.423=)	
Toplam	15.823.084.- TL.'dir.

Keza Nisan ayında beyan edilecek Kurumlar Vergisi üzerinden kooperatif $8.990.384 \times \%70 = 6.293.268.-$ TL. geçici vergi hesaplatarak bu geçici vergiyi 12 aylık eşit taksitler halinde her ayın 20'sine kadar ödemek durumundadır.

C - KOOPERATİF YASAL YEDEK AKÇELERİNİN HESAPLANMASI:

Kooperatif ana sözleşmesi ve genel kurul kararının birlikte değerlendirilmesinden kooperatifin ortaklarla yaptığı muamelelerden oluşan gelir gider farkından;

% 15 Yedek Akçe

% 1 Tanıtma ve eğitim fonu

ayrılacağı keza ortak dışı işlemlerden oluşan müsbet gelir gider farkından ise sadece;

% 1 tanıtma ve eğitim fonu ayrılmasını geri kalanının ise özel fon ayrılacağını kararlaştırdığı anlaşılmaktadır. Buna göre;

Ortak içi işlemlere isabet eden müsbet gelir-gider farkı	49.038.461
Ayrılmak üzere yasal yedekler	7.846.159
— % 15 Yasal Y. Ak.	7.355.769
— % 1 Tan. ve Eğ. Fonu	490.384
Toplam	7.846.153
Ortaklara Dağıtılacak Risturn Toplamı	41.192.302
Ortak dışı işlemlere isabet eden gelir-gider farkı	35.961.539
İndirimler	15.823.084
— Hesaplanan Vergiler	15.823.084
Ortak Dışı İşlemlere İsbet eden Müsbet Gelir-Gider Farkı	20.138.455
Ayrılmak üzere yasal fon	359.616
(%1 tanıtma ve eğitim fonu)	
Ayrılmak üzere Özel Fon	19.778.839
Ayrılan Tanıtma ve Eğitim Fonu toplamı olan (359.616 - 490.384=)	
850.000.- TL. kooperatifler Kanunu'nun 94. maddesi gereği Ticaret Ba-	
kanlığı emrindeki fon hesabına yatırılır.	

**D -ORTAKLARA DAĞITILACAK GELİR GİDER FARKININ
(RİSTURN) HESABI:**

Örneğimizde risturn olarak dağıtılacak gelir gider farkı 41.192.302.- TL.'dir. Kooperatifin mevcut 7 ortağı olup dağıtılacak gelir-gider farkı (risturn) ortakların muameleleri oranında yapılacağı genel kurul ve kooperatif ana sözleşmesi gereğidir. Dağıtılacak risturn 41.192.302.- TL. ve ortakların yaptığı muamele tutarı toplamı 1.500.000.000.- TL. olduğuna göre ortakların alması gereken risturn tutarı;

Ortağın alış veriş tutarı x Toplam dağıtılacak risturn
————— olacaktır.

Toplam ortakların alış veriş tutarı

Buna göre örneğin D ortağının alacağı risturn

300.000.000 x 41.192.302

————— = 8.238.460

1.500.000.000

olacak diğer ortaklar içinde aynı hesaplama yapıldığında;

A ortağına isabet eden risturn	8.238.460	
B ortağına isabet eden risturn	6.835.383	
C ortağına isabet eden risturn	5.492.306	
D ortağına isabet eden risturn	5.492.306	
E ortağına isabet eden risturn	5.492.306	
F ortağına isabet eden risturn	5.492.306	
G ortağına isabet eden risturn	4.119.230	
Toplam	41.192.302	olacaktır.

Buna göre gelir gider farkından hesaplanıp ayrılması gereken kanuni karşılıklar ile dağıtılacak risturnlar aşağıda belirtilmiştir.

Aynılan yasal yedekler		27.134.608
— % 15 yedek akçe	7.355.769	
— Özel Fon	19.778.839	
Toplam	27.134.608	
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler		16.673.090
— Kurumlar Vergisi	8.990.384	
— St. Gelir Vergisi	5.394.239	
— Vergilere İlişkin fon payı (% 10)	1.438.461	
— Tanıtım ve eğitim fonu (% 1)	850.000	
Toplam	16.673.090	
Dağıtılan Risturn		41.192.302
— A ortak risturnu	8.238.460	
— B ortak risturnu	6.565.383	
— C ortak risturnu	5.492.306	
— D ortak risturnu	5.492.306	
— E ortak risturnu	5.492.306	
— F ortak risturnu	5.492.306	
— G ortak risturnu	4.119.230	
Toplam	41.192.302	
Gelir-Gider Farkı		85.000.000

SONUÇ

Kooperatifler genel olarak kâr amacı gütmeyen tüzel kişiliklerdir. Ancak çoğu zaman idari giderleri karşılamak amacıyla kooperatiflerce yapılan teslim ve hizmetler karşılığında zorunlu olarak oluşan gelir gider farkının risturn olarak dağıtımı ile gelir gider farkından ayrılması gereken vergisel yükümlülükler önem teşkil etmektedir. Yazımın çok daha fazla uzamaması için konuyu tek bir örnekle çözümlenerek bu konuda oluşan tereddütleri gidermeyi amaçladık.