

TAX EXEMPTIONS IN COOPERATIVES – RİSTURN CALCULATION AND ACCOUNTING

KOOPERATİFLERDE VERGİ MUAFİYETİ VE İSTİNASI – RİSTURN HESAPLAMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ^{1,*}

¹ Atatürk University, tondes@atauni.edu.tr, 0000-0001-6580-7372
DOI NR : 10.5281/zenodo.14481121

ABSTRACT

In this study, the tax liability problems experienced by cooperatives, what is tax exemption, in which case the tax exemption will occur, the subject is conveyed by giving examples of the calculation of return in line with the law. As it is known, preventive medicine is much cheaper and easier than the treatment process. In this regard, it is aimed to guide cooperatives not to fall into a wrong situation in terms of tax, with examples of correct calculation and accounting, and examples suitable for various issues encountered in real life are given.

Keywords: cooperatives, income tax – corporate tax exemptions, risturn kooperatifler, vergi muafiyeti, vergi istisnası, risturn,

Kooperatiflerde Risturnü Doğru Anlayıp Doğru Hesaplamak

1163 sayılı kanunda kooperatifler

Kooperatifler, “Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet sureti ile sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklardır” [1].

Kooperatiflerin kuruluş amaçlarında kâr amacının olmaması halinde ve buldukları, faaliyet gösterecekleri mahalde ekonomik gelişime katkı sağlayacakları ve sosyal amaçlarının olması halinde, kooperatiflere vergilendirilme açısından bazı **muafiyetler** ve **istisnalar** verilmiştir. Ülkemizdeki ilgili yasalara göre kooperatiflerin, vergilendirilmesinin nasıl ortaya çıkacağı ve vergi muafiyet ve istisnalarından nasıl yararlanılacağı konusu kooperatifler için

* Corresponding author: Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ, Atatürk üniversitesi, tondes@atauni.edu.tr

[1] 1163 sayılı Kooperatifler kanunu, Madde 1 –(Değişik: 21/4/2004-5146/ 1 md.)

önemli konu olarak gündemde yer almaktadır.

Kooperatifler için vergisel avantajlar

“Kooperatifler Kanunu’na göre kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği aşağıda sıralanan vergi ve harçlardan muafırlar:

- 1) Her türlü defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfaların mühürlenmesi her nevi harçtan ve damga vergisinden,
- 2) Birbirinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden,
- 3) Kiraya verilmediği veya kazanç elde edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden,
- 4) Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harçtan muafırlar.
- 5) Kooperatifler Kanunu’nun 13. maddesi gereğince verilen ortaklıktan çıkma bildirimleri Damga Vergisine ve diğer harç ve resimlere tabi değildir.
- 6) Kurumlar vergisinden muaf kooperatifler, gerekli şartları taşımaları halinde Katma Değer Vergisinden muafırlar”.

“Kurumlar Vergisi Kanunu, Kooperatiflere tanınan Muafiyet ve İstisnaları belirtmektedir. Buna göre; (muafiyetin gerektirdiği koşullara fiilen uyan kooperatifler Kurumlar Vergisinden muaf olurlar)” [2].

“6102 sayılı Ticaret Kanununun Ticaret Şirketlerinin Türleri başlıklı 124. Maddesinde ticaret şirketlerini; ticaret şirketleri, kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir” diyerek sıralanmıştır.

Ticaret Kanunundaki bu sıralamaya göre kooperatifler, ticaret şirketleri olarak görülmüş ve belirtilmiştir.

Bu doğrusaldan bakınca “kooperatifler, vergi kanunları açısından;

- 1) Kurumlar Vergisi Kanunu
- 2) KDV Kanunu
- 3) Gelir vergisi Kanununun bazı hükümleri
- 4) Vergi Usul Kanunu
- 5) Damga ve Harçlar Kanunu ile Emlak Vergisi Kanunu gibi diğer vergi kanunlarına tabidirler” [3].

Kurumlar Vergisi Açısından Konuya Bakış

Şöyle bir soruyla konuya bakılabilir. Kooperatifler, Kurumlar Vergisi (KVK) Mükellefi midirler?

Kurumlar Vergisi Kanununun ilk maddesinde kimlerin vergi mükellefi olacağı aşağıda

[2] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 1

[3] 6102 sayılı Ticaret Kanunu, Ticaret Şirketlerinin Türleri, Madde 124

görülebileceği gibi sıralanmıştır. “Buna göre kurumlar vergisinin mükellefleri;

- Sermaye Şirketleri (Anonim Şirketler, Limited Şirketler, Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket),
- Kooperatifler,
- İktisadi Kamu Kuruluşları,
- Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler ve
- İş Ortaklıklarıdır” [4].

KV'nin bu sıralamasında kooperatifleri de bir vergi mükellefi olarak belirtilmiştir.

Vergide Muafiyet

Kooperatiflerin Kurumlar Vergisinden muafiyetleri de var mıdır ve hangi şartlarda muaf olurlar?

Muafiyet nedir?

“Muafiyet, vergi kanunlarının hükümlerine göre, mükellef olması gerekenlerin bu kanunlarla vergi dışı bırakılmasıdır”.

Aslında kooperatifler, Kurumlar Vergisi Kanununda sermaye şirketlerinin sıralandığı listede kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu tanımından hareketle; kâr amacı olmayan kuruluşlar olması nedeniyle de kooperatiflere vergisi muafiyeti tanındığı görülmektedir.

“Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,

- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,
- Sadece ortaklarla iş görülmesine dair hükümlerin bulunması,
- Bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir” [5].

Vergide İstisna

“İstisna, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı kanunlar uyarınca vergilendirilememesidir”.

Risturn

1163-Kooperatifler Kanunu'nda belirtildiği üzere kooperatifler aslında birer vergi mükellefidirler. Ancak vergi ödemede kooperatiflere istisnalar, muafiyetler verilmiştir. Bu çalışmada uygulamada kimi kooperatiflerin sehven de olsa hatalı pozisyona düşüp, işlemlerinin vergilendirilmesiyle karşılaşmaları dolayısıyla ki, nedir bu muafiyeti sınırları var mıdır? Nedir bu istisna, tüm kooperatifler yararlanabilir mi? Bu vb. konulara değinilecektir.

Risturn, ortakların kooperatifle yaptıkları işlemler doğrusalında, ortaklardan alınan veya onlar lehine ortaya çıkan gelir-gider olumlu farkının, yine ortaklarla yaptıkları işlemler oranıyla onlara iade edilmesi işlemidir. Kooperatiflerin dönem sonunda hesaplayacakları gelir gider arasındaki olumlu farkın kooperatif üyelerine geri ödeme yapılırken vergi yasalarına göre vergi hesaplanmadan, Kurumlar Vergisi ve Gelir

[4] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 1

[5] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ve 1 seri no.lu

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.1. Muafiyet şartları " başlıklı bölümü

Vergisi kesintisi yapılmadan, brüt değer üzerinden kooperatif ortaklarına ödeme yapılmasıdır. Bu ödeme sadece ortaklar arası işlemler için geçerli olup, ortak dışı işlemlerde vergi hesaplanması gerekir.

Risturn İstisnası

Kooperatifler, kuruluş amacı gereği kâr elde etmek ve elde edilen bu kârı dağıtmak şeklinde bir amacı olmayan – olmaması gereken kuruluşlardır. Kooperatiflerin kuruluşunda asıl hedef ekonomik gücü zayıf olan üyelerin mesleki ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardımlaşma, dayanışma ve kefalet şeklinde karşılamaktır.

Kooperatiflerin ortaklarıyla yaptığı işlemlerden doğan gelir artanının (gelir-gider), ortaklara dağıtımını “risturn” olarak tanımlanmaktadır. “Risturn, ortakların kooperatifle yaptıkları işlemler doğrultusunda, ortaklardan alınan veya onlar lehine ortaya çıkan gelir-gider olumlu farkının, yine ortaklarla yaptıkları işlemler oranıyla onlara iade edilmesi işlemidir”.

“Ortaklarla yapılan işlemlerden doğan olumlu gelir-gider artanının, işlem oranına göre dağıtılması, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir” [6].

Kooperatifler kâr eden kuruluş ticari kuruluş olmayacaklarından ve bunlarda şirketler gibi kâr dağıtımını olmadığından dolayı, dönem içi işlemleri sonucu ortaya çıkan pozitif gelir-gider farkı, ortaklara risturn adı ile paylaştırılmaktadır.

Risturnlar nakit olabileceği gibi aynî mal ile de olabilmektedir.

Kurumlar Vergisi açısından Risturn İstisnası

“Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar Kurumlar Vergisinden istisna edildiği belirtilmiştir”.

Kooperatif, risturnu nakden dağıtabileceği gibi aynı mal ile de dağıtması, bu istisnada sorun teşkil etmemektedir.

Bir dönem sonunda bu risturnların ortaklara dağıtılması, Kurumlar Vergisi açısından kâr dağıtımını olarak görülmemektedir.

Kooperatif gelir-gider pozitif farkı hesaplanırken, üçüncü kişilerle (ortaklar dışındaki) yapılan işlemlerden sağlanan kazançlar ile kooperatif ortaklarıyla ana sözleşmede belirtilmeyen bir konuda, ortaklık bağı-statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar risturn dağıtımında Kurumlar Vergisi istisnasından yararlanılamaz, yani risturnlara ilişkin istisna hükmü bu durumda uygulanamaz. Bu tür kazançlar yıl içinde oluşmuş olabilir. Ancak risturn hesabı yapılırken, bunların genel kazançtan ayrılması gerekmektedir. Ayrıca risturn hesaplanmasında dikkate alınması gereken diğer önemli nokta ise, risturn oranı; bir kooperatifte ortakların yıl içinde yaptığı iş

[6] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi İkinci bölüm: muafiyet ve istisnalar başlığı madde 5/i - 28/11/2017-7061/89 md.

hacmi, genel iş hacmine olan oranlanarak risturn hesaplanması gerekir.

“Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır”.

Dönem içinde kooperatiflere üyelerin yönetim gideri olarak ödedikleri aidatların, o dönem içinde kullanılmayan kısmı, kooperatifçe üyelere geri verilmesi gerekmektedir. Bu işlem nakit de olabilir hesaben de yapılabilir. Bu geri ödeme işleminin, risturn istisnası kapsamında olduğu yasa da belirtilmiştir.

Risturn istisnası, bir kooperatifin sadece ortaklarıyla ve ortaklık bağlamında yapılan işlerden kaynaklanan olumlu gelir-gider farkı ile, kazançlarla sınırlıdır.

Daha açık ifade ile, kooperatiflerde ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklar dışındaki kişilerle yapılan işlerden doğan kazançların muhasebede ayrılması gerekmektedir.

Bu ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacim miktarı ne kadarsa, bunun genel iş hacim miktarına oranlanarak hesaplanması gerekir.

Bu işlemde ilk önce, ortaklarla ortaklık statüsüne-bağına göre yapılan yıllık iş hacmi miktarı belirlenir. İkinci aşamada bulunan bu tutar, kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanır. Bu genel iş hacmi içinde ortaklık

dışındaki kişilerle yapılan işlemler de dahil edilmelidir.

Hesaplanarak ortaklara dağıtılan bu olumlu fark, vergi yasaları açısından kâr dağıtımını yapıyor gibi görülmeyeceğinden, kooperatiflerde kazanç ve kâr dağıtımını niteliğinde sayılmayan bu tutarlardan vergi kesintisi yapılmayacağı gibi ayrıca ortaklarca da gelir vergisi beyannamesi ile bu elde edilen kazancın beyanına da gerek kalmamaktadır.

Hemen belirtelim ki kooperatifin vergi muafiyetinden yararlanabilmesi için bu satışlarını ortaklara ve ortak dışı şeklinde muhasebe defterlerinde ayrı ayrı kayda geçmesi gerekir. Bir diğer ifadeyle, üçüncü kişilere yaptığı işlemleri, kooperatif ayrı bir iktisadi kişiliği varmış gibi düşünülerek muhasebe kaydına alması gerekir. “Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir”^[7] denilmiştir.

Ne var ki, dönem içinde kooperatif ortakları olmayan kişilerle yapılan işlemlerden sağlanan olumlu farklar (kazançlar) için risturn istisnası uygulanmamaktadır.

Üçüncü kişilerle yapılan işlemde oluşan olumlu farkları, genel kazançtan ayırılmaz,

[7] 17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilen paragraf: RG-15/02/2019-30687

ortaklarla yapılan iş hacmi ile genel iş hacmi oranlanarak hesaplanır.

“Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan dönem içinde harcanmayıp, ortaklara iade edilen kısımlar ve kooperatiflerin ortakları için;

- 1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kâr dağıtımı sayılmaz.
- 2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kâr dağıtımı sayılmaz.
- 3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar kâr dağıtımı sayılmaz” [8].

Kanuna göre ortaklara risturn dağıtımı, bir şirketin kâr dağıtımı gibi görülmemektedir. Risturnun nakit olarak veya aynı değerde mal ile yapılması da bu istisnaya engel değil, uygundur.

Ancak kooperatiflerde, ortaklardan başka kimselerle, yani üçüncü kişilerle yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar ile ortaklarla ortaklık bağı dışında (kooperatif üyesi olsun – olmasın) yapılan işlemlerden doğan kazançlar vergiye tabi olup, risturnlara ilişkin istisna bunlarda uygulanamaz.

Dolayısıyla bir kooperatifte bu tür kazançlar varsa, bu tür kazançlar, genel kazançtan

[8] 6009 sayılı kanun, 43. maddesiyle eklenen paragraph

[9] 6009 sayılı kanun, 43. maddesiyle eklenen paragraph

ayrılarak, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı dikkate alınarak dağıtılır.

Üretim, Tüketim ve Kredi Kooperatiflerinde Risturn Dağıtımı

“Üretim Kooperatiflerinde; Ortakların üretim, kendi üretim kooperatiflerine sattığı mallar veya kooperatifin üretim yapmak için satın aldıkları mallar, kooperatiften ortaklara, ortaklardan kooperatife verilen malların değeri Risturn İstisnası kapsamındadır” [9].

“Tüketim Kooperatiflerinde; kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değeri, Risturn İstisnası kapsamında bulunur. Ne var ki bu kişisel ve ailevi gıda ve giyecek dışındaki unsurlar, Kurumlar Vergisi hesaplamasına tabi olacaktır” [10].

“Kredi kooperatiflerinde; Ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar Risturn İstisnası kapsamındadır” [11].

Bütün kooperatif türlerinde ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan, o dönem harcanmayarak izleyen dönem iade edilen kısımlar Risturn İstisnası kapsamında olup, iade edilmesi gerekir.

Toplanan yönetim giderlerinin harcanmayan kısmının iade edilmesinde, iade edilen paraların geri verilme zamanı, Risturn

[10] 6009 sayılı kanun, 43. maddesiyle eklenen paragraph

[11] 6009 sayılı kanun, 43. maddesiyle eklenen paragraph

İstisnasının uygulanmasında dikkat edilmesi gereken önemli bir konudur.

Yani yönetim giderleri olarak toplanan paraların sonraki yıllarda iade edilmesi durumunda risturn istisnasından yararlanılır. Aynı hesap dönemi içinde toplanan yönetim giderleri, ortaklara iade edilirse, istisna uygulanamaz.

Risturn İstisnasında dikkat edilmesi gereken unsurlar

Kooperatifte dönem sonunda olumlu gelir-gider farkı yaksa, oluşmamışsa Risturn hesaplanamaz ve dağıtılamaz.

Risturn dağıtımından önce yedek akçe ayrılması gerekir. % 10 yedek akçe, ana sözleşmeden öngörülen özel fonlar vb. ayrıldıktan sonra risturn hesabı ve dağıtımı yapılabilir.

Risturn olarak verilen aynî- kişisel ve ailevi gıda ve giyecek malzemeleri, bir tüketim kooperatifinde ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları mallardan oluşursa, risturnlar kurumlar vergisinden istisna olur. Diğer ürünlerin verilmesinde örneğin temizlik malzemeleri, elektrikli battaniye vb. dağıtımında risturn istisnası olmaz.



- 1) Kooperatif ile ortaklara yapılan satış oranı bulunur: Ortaklar ile İş Hacmi / Kooperatifin Genel İş Hacmi
- 2) Risturn olarak hesaplanan ilk tutarı bulunur.
- 3) Kâr * Ortaklara Satış Oranı
- 4) Yasal Yedek Akçe, Diğer Gelir – Gider Farkı Fonları, Yedek Akçeler hesaplanır, bulunan bu toplam gelir-gider olumlu farkından düşülür,
- 5) Bunlar düşüldükten sonra dağıtılabılır risturn rakamına ulaşılmış olur.

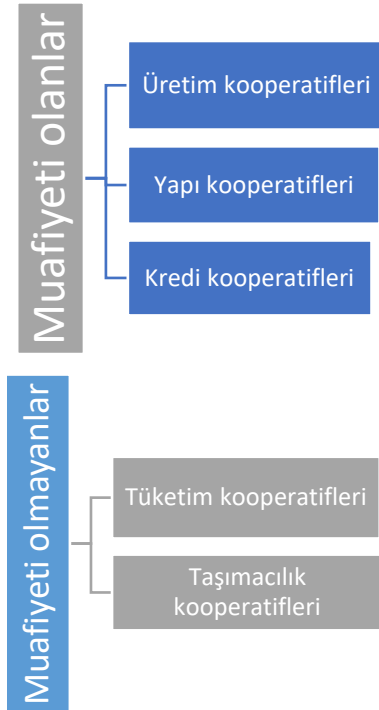
Risturn Hesaplamasında aşamalar:

Yatırım Edilen Toplam (Çıktı) Yıl Zaman (Giriş)	
1	İstisna Eski Tutar (27-48)
2	Kooperatif (K.V.K. Mad. 571-ç)
3	AK-ÖC İstisna (K.V.K. Mad. 137-4/1*)
4	AK-ÖC İstisna (2746 s. Kanun Mad. 33/1*)
5	AK-ÖC İstisna (2746 s. Kanun Mad. 33/2*)
6	Tasarruf İstisna (2746 s. Kanun Mad. 33/1*)
7	Sponsorluk Harcırahları (K.V.K. Mad. 157-5)
8	Güç ve Yedekler (K.V.K. Mad. 107-1)
9	Rahat ve Yatırımlar (K.V.K. Mad. 107-1-ç)
10	Kültür ve Turizm Amaçlı Rahat ve Yatırımlar (K.V.K. Mad. 107-1-ç)
11	Çevre Koruma ve Korumaya İlişkin Yatırımların Harcırahları ve Yatırımlar (K.V.K. Mad. 107-1-ç)
12	Teknik Rahat ve Yatırımların Harcırahları ve Yatırımlar (K.V.K. Mad. 107-1-ç)
13	Çevre Koruma ve Korumaya İlişkin Yatırımların Harcırahları ve Yatırımlar (K.V.K. Mad. 107-1-ç)
14	Teknik Rahat ve Yatırımların Harcırahları ve Yatırımlar (K.V.K. Mad. 107-1-ç)
15	Kurumsal İyileştirme (K.V.K. Mad. 137-1)
16	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
17	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
18	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
19	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
20	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
21	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
22	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
23	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
24	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
25	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
26	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
27	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
28	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
29	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)
30	Harici Servisler (K.V.K. Mad. 137-1)

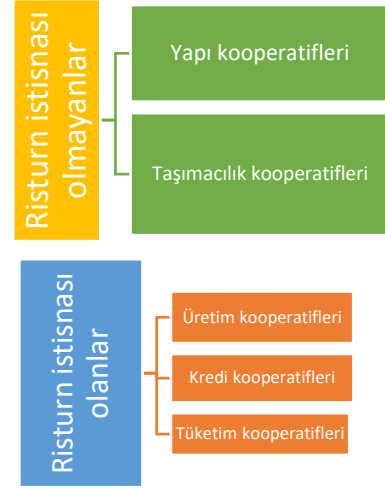
Kooperatiflerin türlerine göre muafiyetleri ve istisna olup olmamaları aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Görsel olarak Kooperatif Türlerinde Risturn İstisnası ve Muafiyet Durumu

Kooperatif Türlerinde Muafiyeti olanlar ve olmayanlar şekil:1’de, Risturn İstisnası olanlar ve olmayanlar şekil 2’de Görsel olarak aşağıda sunulmuştur.



Şekil:1 Muafiyeti olan-olmayan kooperatifler (Yazar tarafından tasarlanmıştır.)



Şekil 2: Risturn istisnası olan – olmayan kooperatifler (Yazar tarafından tasarlanmıştır.)

Hesaplamayı aşağıdaki rakamlı örnekle sürdürelim:

X Tarımsal Üretim Kooperatifi’nin 202x yılı sonundaki verileri aşağıdaki gibi olsun:

Toplam satış hasılatı	5.000.000 TL
Ortaklık içi işlem sonucunda elde edilen hasılat	2.000.000 TL
Olumlu gelir gider farkı	500.000 TL

Bu verilere göre risturn istisnası tutarı hesaplanması

Öncelikle risturn oranı hesaplanacak ve dağıtılacak toplam risturn tutarına ulaşmak için, bulunan oran ile olumlu gelir gider farkı çarpılacaktır.

Risturn Oranı =	Ortaklık içi işlem sonucunda elde edilen hasılat / Toplam satış hasılatı
Risturn Oranı =	$2.000.000 / 5.000.000 = 0,4$
Risturn Tutarı =	Olumlu gelir gider farkı x Risturn Oranı
Risturn Tutarı =	$500.000 \times 0,4 = 200.000$ TL

Ortaklara dağıtılacak toplam risturn tutarı 200.000 TL'dir.

Bir ortağın bu tutardan (200.000 TL) ne kadar pay alacağını bulmak için de ortağın yıl içinde kooperatifle yaptığı işlem tutarının risturn oranıyla çarpılması gerekmektedir.

Ortak A'nın yıl içinde kooperatifle 90.000 TL'lik işlem yaptığı varsayalım.

Bu durumda Ortak A'ya ödenecek risturn tutarı şöyle hesaplanacaktır.

Ödenecek Risturn Tutarı =	Kooperatifle yapılan işlem tutarı x Risturn Oranı
Ödenecek Risturn Tutarı =	$90.000 \times 0,4 = 36.000$ TL

Bu durumda Ortak A'nın risturn olarak alacağı 36.000 TL, kooperatif tarafından kendisine ödendiğinde yapılacak kayıt şöyle olacaktır.

Risturn, "331 – Ortaklara Borçlar" hesabında muhasebeleştirilmektedir.

-----/ XX.XX.202X/ -----	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI	36.000
331.07 Risturn	36.000
331.07.001 Ortak A	36.000
102 BANKA HESABI	36.000
Ortak A'nın risturn alacağını bankadan ödemesi	

Dönem Sonlarında Oluşan Olumlu ve Olumsuz Gelir Gider Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Kooperatiflerde kâr ve zarar olgusu olmadığı için "olumlu gelir gider farkı", "hâsıla" veya "açık" kavramları kullanılmaktadır. Ancak Tekdüzen Hesap Planı'nda (TDHP) bu isimlerde hesaplar olmadığı için, kooperatiflerde de bu hesapları, kâr/zarar hesapları ile kayda geçmek gerekiyor.

Olumlu Gelir Gider Farkının Dağıtımı

Olumlu gelir gider farkı aşağıdaki gibi ikiye ayrılmaktadır:

- Zorunlu kesintilerin ayrılması
- Zorunlu kesintilerle birlikte, isteğe bağlı kesintilerin ayrılması

Bu ayrımlar da kendi içinde şeklinde ikiye ayrılmaktadır;

- Kooperatifin Kurumlar Vergisi muafiyetinin olması hali
- Kooperatifin Kurumlar Vergisi muafiyetinin olmaması hali

Olumsuz Gelir Gider Farkının Dağıtımı

Bir kooperatifte dönem sonunda gelir ile gider farkında negatif bir durum, yani zarar ortaya çıkmışsa, bu olumsuz farkın dağıtımında iki durum ortaya çıkmaktadır:

- Yedek akçelerin, farkı karşılamaya yeterli olması
- Yedek akçelerin, farkı karşılamaya olmaması

Dönem sonlarında ortaya çıkan olumlu gelir gider farkından yapılacak kesintileri genel olarak iki kısma ayırmak mümkündür.

- Kanunlarda öngörülen kesintiler zorunlu kesintiler ve
- Ana sözleşmelerde belirtilen kesintiler ise isteğe bağlı kesintilerdir.

Kooperatiflerde yapılacak kesintiler şunlardır;

- **Zorunlu kesintiler;** Kooperatifler Kanunu gereği, elde edilen olumlu gelir gider farkından %10 yasal yedek akçe olarak ayrılmaları gerekir.
- **İsteğe bağlı kesintiler;** isteğe bağlı kesinti ana sözleşmede yer almış ise yapılacaktır.
- **Üst Birlik Fonu,** üye olunmuş ise üst birliğin belirlediği oranda kesinti yapılacaktır.
- Risturn hesaplaması yapılacaktır.
- Ortak ve Personele Yardım Fonu kesinti yapılacaktır.
- Yatırım ve Geliştirme Fonu kesinti yapılacaktır.

Bu kesintilere ek olarak Vergi muafiyetini dönem içinde kaybetmiş kooperatifler ayrıca:

- Kurumlar Vergisi hesaplayacaklar
- Gelir Vergisi hesaplayıp, stopaj kesintisi yapacaklardır.

Risturn şeklindeki kazanç dağıtımını hem **Kurumlar Vergisinden hem de Gelir Vergisinden muaf**tır.

İsteğe bağlı kesinti yoksa, yapılacak zorunlu kesintiler

Kooperatif ana sözleşmesinde isteğe bağlı kesintinin yapılması belirtilmiş olmalıdır. Ana sözleşmede bir kesinti yapılmasıyla ilgili bir kayıt yoksa, olumlu gelir gider farkından sadece zorunlu kesintiler yapılması gerekir.

Kooperatif ana sözleşmesinde ortaklara risturn dağıtılabileceğine dair bir kayıt varsa,

önce zorunlu kesintiler ayrıldıktan sonra risturn dağıtımına geçilebilir.

Aşağıda farklı durumlar varsayımıyla yapılacak hesaplama örnekleri verilmiştir:

A- Kurumlar Vergisi'nden Muaf Olan Kooperatifin Olumlu Gelir Gider Farkından Sadece Zorunlu Kesintilerin Ayrılması Halindeki Muhasebeleştirme İşlemi

Rakamlı Örnekle Hesaplama ve Muhasebe Kaydının Yapılması

X Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki gelir fazlasının 150.000 TL olduğunu varsayalım.

- Bu gelir fazlasının tamamı, kooperatifin kendi ortaklarıyla yapmış olduğu işlemlerden kaynaklanmış olsun.
- Kooperatifin ana sözleşmesinde risturn dağıtımını ve diğer fonlarla ilgili bir kayıt bulunmamaktadır.
- Kooperatif KV ve GV muafiyet şartlarına uymakla birlikte, üst birliğe üye olduğu için olumlu gelir gider farkının %25'ini ilgili fona aktarması gerekmektedir.

Bu durumda olumlu gelir gider farkından yapılacak kesintiler şöyle olacaktır:

- Üst Birlik Fonu = $150.000 \times 0,25 = 37.500$ TL

- Yedek Akçe = $150.000 (1 - 0,25) = 112.500 \text{ TL}^*$

İşleme ait muhasebe kaydı şöyle yapılacaktır:

-----/XX.XX.202X/-----		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	150.000	
369 ÖD. DİĞ. YÜKÜM.		37.500
369.02 Üst Birlik Fonu 37.500		
540 YASAL YEDEKLER		112.500
Olumlu gelir gider farkının, üst birlik fonuna ve yedek akçelere ayrılması kaydı.		

B- Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan Kooperatifin Olumlu Gelir Gider Farkından Sadece Zorunlu Kesintilerin Ayrılması Halindeki Muhasebeleştirme İşlemi

X Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki gelir fazlasının 250.000 TL olduğunu varsayalım.

- Bu gelir fazlasının 180.000 TL'lik kısmı ortakları ile yapılan 1.000.000 TL'lik işlemlerden kaynaklanmış olsun.
- Gelir fazlasının 70.000 TL'lik kısmı ise ortak dışı kişi veya kuruluşlarla yapılan 750.000 TL'lik alışverişlerden kaynaklanmış olsun.
- Kooperatif üst birliğe üyedir, gelir fazlasının %20'sini ilgili fona aktarmalıdır.

Kooperatif ana sözleşmesinde risturn dağıtımı ve diğer fonlarla ilgili bir kayıt

* Olumlu gelir gider farkının, üst birlik fonuna ayrılan kısımdan arta kalanı yedek akçe olarak ayrılmaktadır. Çünkü kooperatif ana sözleşmesinde isteğe bağlı kesintiler yer almamaktadır.

bulunmamakla birlikte, ortak dışı işlemlerden elde edilen gelir fazlasının sermaye payları oranında ortaklara dağıtılacağı belirtilmiştir. Hesaplama bu duruma göre yapılacaktır.

Bu durumda kesinti tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

- Üst Birlik Fonu = $180.000 * 0,20 = 36.000 \text{ TL}$
- Yedek Akçe = $180.000 * (1 - 0,20) = 144.000 \text{ TL}$
- Kurumlar Vergisi matrahı $250.000 - 180.000 = 70.000 \text{ TL} * 0,20 = 14.000 \text{ TL}$

Gelir Vergisi matrahı = $(70.000 - 14.000) = 56.000 \text{ TL}$

Gelir Vergisi = $56.000 * 0,15 = 8.400 \text{ TL}$

Kalan Tutar (ortaklara sermaye payları oranında dağıtılacak)** = $[70.000 - (14.000 + 8.400)] = 47.600 \text{ TL}$

Bu hasıla kooperatifte alınacak karara bağlı olarak ortaklara dağıtılmayacaksa kooperatifin gelişmesine katkı sağlayacak işlerde kullanılmak üzere Yatırım ve Geliştirme Fonu'na aktarılır.

Örnek uygulamada ilgili olumlu gelir gider farkının, sermaye payları oranında ortaklara dağıtılacağı varsayılmıştır.

İşleme ait muhasebe kaydı:

** KK md 38'e göre, ortak dışı işlemlerden elde edilen hasıla, ana sözleşmede yer alacak bir hükümlerle sermaye payları oranında ortaklara dağıtılabilir.

-----/ XX.XX.202X/ -----		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	250.000	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		47.600
331.09 Ort. Diğ. Borç. 47.600		
360 ÖD. VERGİ ve FON.		22.400
360.01 KV 14.000		
360.02 GV 8.400		
369 ÖD. Diğ. YÜKÜM.		36.000
369.02 Üst Birlik Fonu		
369 ÖD. Diğ. YÜKÜM.		36.000
369.02 Üst Birlik Fonu 36.000		
540 YASAL YEDEKLER		144.000
olumlu gelir gider farkının, sermaye payları oranında ortaklara dağıtılması ve üst birlik fonuna ve yedek akçelere ayrılması kaydı.		

C- 1. Kooperatifin Kurumlar Vergisi'nden Muaf Olması ve Olumlu Gelir Gider fazlasının tamamının kooperatif ortaklarından kaynaklanması, İsteğe Bağlı Kesintilerin Ayrılması Muhasebeleştirme İşlemi

Dönem sonunda ortaya çıkan gelir fazlasının tamamı kooperatifin kendi ortaklarıyla yapmış olduğu işlemlerden kaynaklanması örneği:

X Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki gelir fazlası 250.000 TL'dir.

Bu gelir fazlasının tamamı kooperatifin kendi ortaklarıyla yapmış olduğu işlemlerden kaynaklanmıştır.

Kooperatif KV ve GV muafiyet şartlarına uymaktadır.

Kooperatifin ana sözleşmesinde risturn ve diğer

fonlara kesinti yapılmasına dair hüküm olan ve kesinti oranları aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım.

Ana sözleşmede kesinti oranları	
Yedek Akçe	%30
Üst Birlik Fonu	%15
Risturn	%40
Ortak ve Personele Yardım Fonu	%5
Yatırım ve Geliştirme Fonu	%10

Kesinti tutarlarının hesaplanması:

Yapılacak kesinti hesaplaması			
Yedek Akçe	%30	250.000	75.000 TL
Üst Birlik Fonu	%15	250.000	37.500 TL
Risturn	%40	250.000	100.000 TL
Ortak ve Personele Yardım Fonu	%5	250.000	12.500 TL
Yatırım ve Geliştirme Fonu	%10	250.000	25.000 TL

İşleme ait muhasebe kayıt örneği aşağıda verilmiştir:

-----/ XX.XX.202X/ -----	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	250.000
331 ORTAKLARA BORÇLAR	100.000
331.07 Risturn	100.000
369 ÖD. DİĞ. YÜKÜM.	37.500
369.02 Üst Birlik Fonu	37.500
540 YASAL YEDEKLER	75.000
549 ÖZEL FONLAR	37.500
549.01 Ort. ve Per. Yar. F.	12.500
549.02 Yat. ve Gel. F.	25.000
Olumlu gelir farkının risturn ve diğer fonlara kesinti yapılması kaydı	

C- 2. Kooperatifin Kurumlar Vergisi'nden Muaf Olması ve Olumlu Gelir Gider fazlasının bir kısmının kooperatif ortaklarıyla yapmış olduğu işlemlerden, diğer kısmının da ortak dışı işlemlerden kaynaklanması, İsteğe Bağlı Kesintilerin Ayrılması İşlemi

Bir mali dönem tamamlanınca ortaya çıkan gelir fazlasının bir kısmının kooperatifin kendi ortaklarıyla yapmış olduğu işlemlerden, diğer kısmının da ortak dışı işlemlerden kaynaklanması örneği:

X Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki gelir fazlası 400.000 TL'dir.

Bu gelir fazlasının 250.000 TL'lik kısmı kooperatif ortakları ile yapılan 2.000.000 TL'lik alışveriş nedeniyle.

Gelir fazlasının 150.000 TL'lik kısmı ise ortak dışı işlemlerden yapılan 1.500.000 TL'lik alışveriş nedeniyle.

Kooperatifin ana sözleşmesinde risturn ve diğer fonlara kesinti yapılmasına dair hüküm

bulunmakla birlikte kesinti oranları aşağıdaki gibidir.

Kooperatifin Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması ve Olumlu Gelir Gider Farkından İsteğe Bağlı Kesintilerin Ayrılması

Ana sözleşmede kesinti oranları	
Yedek Akçe	%20
Üst Birlik Fonu	%5
Risturn	%40
Ortak ve Personele Yardım Fonu	%15
Yatırım ve Geliştirme Fonu	%20

Kesinti tutarlarının hesaplanması:

Yapılacak kesinti hesaplaması			
Yedek Akçe	%20	250.000	50.000 TL
Üst Birlik Fonu	%5	250.000	12.500 TL
Risturn	%40	250.000	100.000 TL
Ortak ve Personele Yardım Fonu	%15	250.000	37.500 TL
Yatırım ve Geliştirme Fonu	%20	250.000	50.000 TL

Kooperatifte ortaya çıkan bu gelir fazlasının 250.000 TL'lik kısmı kooperatif ortakları ile yapılan işlemlerden kaynaklandığı için bu 250.000 TL'nin fonlar ile risturn arasında dağılımı yapılmış, geriye kalan (400.000-250.000 = 150.000 TL) nin KV ile GV hesabı aşağıda verilmiştir.

Kurumlar Vergisi matrahı = 150.000 TL

Kurumlar Vergisi = 150.000 x 0,20 = 30.000 TL

Gelir Vergisi matrahı = (150.000 – 30.000 =) 120.000 TL olarak bulunur.

D.1. Yedek Akçelerin Olumsuz Gelir Gider Farkını Karşılamaya Yeterli Olması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

X Üretim Kooperatifi'nin yılsonu olumsuz gelir gider farkı 420.000 TL'dir ve bu fark kooperatifin yedek akçeleri ile karşılanacaktır.

Bu işleme ait muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

-----/ XX.XX.202X/ -----	
540 YASAL YEDEKLER	420.000
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	420.000
Olumsuz gelir gider farkının 90.000 TL'si yedek akçelerden, 120.000 TL'si ortak sermaye paylarından ve 40.000 TL'si de ortaklardan ek ödemelerle karşılanması kaydı.	

D.2. Yedek Akçelerin Olumsuz Gelir Gider Farkını Karşılamaya Yeterli Olmaması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

X Üretim Kooperatifi'nin yılsonu olumsuz gelir gider farkı 325.000 TL olduğunu varsayalım. Kooperatif Genel Kurulunda şöyle bir karar alındığını varsayalım: Olumsuz farkın 100.000 TL'si yedek akçelerden, 160.000 TL'si ortak sermaye paylarından ve 65.000 TL'si de ortaklardan alınacak ek ödemelerle karşılanacağına karar verilmiş olsun. ***

Bu işleme ait muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

-----/ XX.XX.202X/ -----		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	65.000	
500 SERMAYE	160.000	
540 YASAL YEDEKLER	100.000	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		325.000
x/x/x tarihli Genel Kurul kararıyla Olumsuz gelir gider farkının 100.000 TL'si yedek akçelerden, 160.000 TL'si ortak sermaye paylarından ve 65.000 TL'si de ortaklardan ek ödemelerle karşılanması kaydı.		

KAYNAKLAR

- [1] 1163 sayılı Kooperatifler kanunu, Madde 1 –(Değişik: 21/4/2004-5146/ 1 md.)
- [2] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 1
- [3] 6102 sayılı Ticaret Kanunu, Ticaret Şirketlerinin Türleri, Madde 124
- [4] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, madde 1
- [5] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.1. Muafiyet şartları" başlıklı bölümü
- [6] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi İkinci bölüm: muafiyet ve istisnalar başlığı madde 5/ i - 28/11/2017-7061/89 md.
- [7] 17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilen paragraf: RG-15/02/2019-30687
- [8] 6009 sayılı Gelir Vergisi kanunu, Madde 5 istisnalar, Kanunun 43. maddesiyle eklenen paragraf Yürürlük; 01.08.2010

*** KK md 31'e göre, ortaklardan alınan ek ödemeler yalnızca olumsuz gelir gider farklarının kapatılmasında kullanılabilir.

- [9] 6009 sayılı Gelir Vergisi kanunu, Madde 5 istisnalar, Kanunun 43. maddesiyle eklenen paragraf Yürürlük; 01.08.2010
- [10] 6009 sayılı Gelir Vergisi kanunu, Madde 5 istisnalar, Kanunun 43. maddesiyle eklenen paragraf Yürürlük; 01.08.2010
- [11] 6009 sayılı Gelir Vergisi kanunu, Madde 5 istisnalar, Kanunun 43. maddesiyle eklenen paragraf Yürürlük; 01.08.2010