

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

ÖZKAYNAKLAR HESAP SINIFINDA İZLENEN İKTİSADİ KIYMETLERİN
VERGİSEL DENETİMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Halil İbrahim KARAYILDIRIM

İSTANBUL 2011

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

ÖZKAYNAKLAR HESAP SINIFINDA İZLENEN İKTİSADİ KIYMETLERİN
VERGİSEL DENETİMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Halil İbrahim KARAYILDIRIM

DANIŞMAN

Prof. Dr. Doğan ARGUN

İSTANBUL 2011

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE DENETİMİ Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi HALİL İBRAHİM KARAYILDIRIM'ın ÖZKAYNAKLAR HESAP SINIFINDA İZLENEN İKTİSADİ KIYMETLERİN VERGİSEL DENETİMİ adlı tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 13.07.2011 tarih ve 2011-14/26 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliğiyle Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 06.09.2011

- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. DOĞAN ARGUN
2) Jüri Üyesi : PROF. DR. AYTEN ERSOY
3) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA

.....
.....
.....

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Halil İbrahim Karayıldırım
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe Denetimi
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Doğan Argun
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Eylül 2011
Anahtar Kelime	: Özkaynakların Denetimi,

ÖZET

ÖZKAYNAKLAR HESAP SINIFINDA İZLENEN İKTİSADİ KIYMETLERİN VERGİSEL DENETİMİ

Özkaynaklar ve üzerindeki değişimler, ticari hayatın devamına ilişkin hem işletme, hem de işletmeye ilgi duyanlar yönünden önem taşımaktadır.

Vergilerin beyan esasına dayanması ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyulması denetim kavramını önemli kılmıştır.

Bu çalışmada, “Özkaynak Hesap Sınıfının Denetiminin”, gerçek hedef ve amaçlara ulaşabilmesi için mevzuatın iyi anlaşılmasıyla beraber denetimin sağlıklı ve verimli şekilde yürütülmesine ilişkin düzenlemeler ifade edilmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Halil İbrahim Karayıldırım
Field : Business Administration
Programme : Accounting Audit
Supervisor : Professor Doğan Argun (Ph. D.)
Degree Awarded and Date : Master – September 2011
Keywords : Auditing of Shareholders Equity

ABSTRACT

TAX AUDITING OF ASSETS FOLLOWED UNDER SHAREHOLDERS EQUITY ACCOUNTS

Equity and changes in equity is essential for the company and related parties regarding the commercial continuity of the company

Declaration basis of taxes and necessity for reliable information made auditing concept important for related parties.

In this study, regulations for conducting auditing on an efficient and healthy base by comprehending regulations for reaching the objectives of equity auditing, has been stated.

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	7
1. GİRİŞ	8
2. KONU İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	10
2.1 VERGİ DENETİMİ	10
2.1.1 Denetim Kavramı	10
2.1.2 Vergi Denetimi Kavramı	11
2.2 ÖZKAYNAKLAR HESAP SINIFINDA İZLENEN İKTİSADİ KIYMETLER	12
2.2.1 Özkaynak Kavramı	12
2.2.2 Özkaynak Hesap Sınıfında Yer Alan Hesapların Denetimi	13
3. ÖDENMİŞ SERMAYE HESAP GRUBU'NUN VERGİSEL DENETİMİ	15
3.1 SERMAYE HESABININ VERGİSEL DENETİMİ	15
3.1.1 Sermaye Kavramı	15
3.1.2 Sermaye Hesabının İşleyişi Ve İlişkili Olduğu Hesaplar	16
3.1.3 Sermaye Hesabının Denetimi.....	17
3.1.4 Sermaye Olarak Konulan Kıymetlerin Denetimi	18
3.1.5 Sermaye Hesabının Envanteri Ve Değerlemesi.....	21
3.1.6 Sermaye Artırımı Ve Azaltımı İşlemlerinin Denetimi	22
3.1.6.1 Sermayenin Azaltılması	22
3.1.6.1.1 Nakdi ve Ayni Olarak Ödenen Sermayenin Azaltılması.....	23
3.1.6.1.2 Sermaye Azaltımının Enflasyon Düzeltmesinden Yapılması	23
3.1.6.1.3 Sermaye Azaltımının Geçmiş Yıllar Karları Ve Kar Yedeklerinden Yapılması.....	24
3.1.6.1.4 Sermaye Azaltımının Ortaklara Borçlar Hesabının Sermayeye İlave Edilmiş Kısmından Oluşması Açısından İncelenmesi.....	24

3.1.6.1.5 Sermaye Azaltımının Kurumlar Vergisinden İstisna Olan Kazançlardan Yapılması.....	25
3.1.6.1.6 Sermaye Azaltımının Kısmi Bölünme Açısından İncelenmesi.....	25
3.1.6.1.7 Azaltılan Sermayenin, Sermayeyi Oluşturan Hangi Unsurlarla İlişkilendirileceği.....	26
3.1.6.2 Sermayenin Arttırılması.....	27
3.1.6.2.1 Sermayenin Arttırılmasında Kullanılan Kıymetler.....	28
3.1.6.2.2 Sermayenin İç Kaynaklarla Arttırılması	29
3.1.6.2.3 Ortaklara Olan Borçların Sermayeye İlave Edilmesi	31
3.1.6.2.4 Sermaye Arttırımının Damga Vergisi Karşındaki Durumu.....	31
3.1.7 Sermayenin Yabancı Para Cinsinden Oluşması	32
3.1.8 Örtülü Sermaye	33
3.1.8.1 Örtülü Sermaye Kavramı	33
3.1.8.2 Örtülü Sermayenin Hesaplanması ve Denetimi	33
3.1.9 Devir, Birleşme ve Tasfiye Durumunda Sermayenin Denetimi.....	35
3.1.10 Sermaye Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi.....	36
3.1.10.1 Sermaye Şirketlerinde Değer Artış Fonunun Sermayeye İlave Edilmesi	36
3.1.10.2 Yabancı Sermayeli İşletmelerde Değer Artış Fonunun Sermayeye Eklenmesi.....	37
3.1.10.3 İşletmelerin İştiraklerinde Yer Alan Değer Artış Fonunun Sermayeye Eklenmesi.....	37
3.1.10.4 Gelir Vergisi Mükelleflerinde, Değer Artış Fonlarının Sermayeye Eklenmesi	37
3.2 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABININ DENETİMİ	38
3.2.1 Ödenmemiş Sermaye Kavramı.....	38
3.2.2 Ödenmemiş Sermaye Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar	38
3.2.3 Ödenmemiş Sermayenin Denetimi	38
3.3 SERMAYE DÜZELTME HESABININ DENETİMİ.....	39
3.3.1 Sermaye Düzeltme Kavramı.....	39
3.3.2 Sermaye Düzeltme Hesabının İşleyişi Ve İlişkili Olduğu Hesaplar	39
3.3.3 Sermaye Düzeltmesinin Hesaplanması Ve Denetimi	40
3.3.4 Birleşme, Devir Ve Tasfiye Halinde Sermaye Düzeltme Hesabının Denetimi	43
4. SERMAYE YEDEKLERİ VE KÂR YEDEKLERİ HESAP GRUBUNUN VERGİSEL DENETİMİ	44

4.1 SERMAYE YEDEKLERİ HESAP GRUBU’NUN VERGİSEL DENETİMİ	44
4.1.1 Hisse Senetleri İhraç Primleri Hesabının Vergisel Denetimi	44
4.1.1.1 Hisse Senetleri İhraç Primi Kavramı.....	44
4.1.1.2 Hisse Senetleri İhraç Primleri Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar....	45
4.1.1.3 Hisse Senetleri İhraç Primlerinin Denetimi.....	45
4.1.1.4 Hisse Senedi Çıkartılması Ve Halka Arz Durumunun Denetimi	46
4.1.2 Hisse Senetleri İptal Kârları Hesabının Denetimi	46
4.1.2.1 Hisse Senetleri İptal Kârları Kavramı	47
4.1.2.2 Hisse Senetleri İptal Kârları Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar.....	47
4.1.2.3 Hisse Senetleri İptal Kârlarının Denetimi	47
4.1.3 Yeniden Değerleme Değer Artışlarının Vergisel Denetimi	47
4.1.4 Diğer Sermaye Yedeklerinin Vergisel Denetimi	48
4.1.5 Sermaye Yedekleri Hesap Sınıfının Envanteri Ve Değerlemesi	49
4.2 KÂR YEDEKLERİ HESAP GRUBUNUN VERGİSEL DENETİMİ	50
4.2.1 Yasal Yedeklerin Vergisel Denetimi.....	51
4.2.1.1 Yasal Yedek Kavramı.....	51
4.2.1.2 Yasal Yedekler Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar.....	51
4.2.1.3 Yasal Yedeklerin Hesaplaması Ve Denetimi	52
4.2.2 Statü Yedeklerinin Vergisel Denetimi	55
4.2.2.1 Statü Yedeği Kavramı	55
4.2.2.2 Statü Yedekleri Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar.....	55
4.2.2.3 Statü Yedeklerinin Hesaplanması ve Denetimi	55
4.2.3 Olağanüstü Yedeklerin Vergisel Denetimi	55
4.2.3.1 Olağanüstü Yedek Kavramı.....	56
4.2.3.2 Olağanüstü Yedekler Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar.....	56
4.2.3.3 Olağanüstü Yedeklerin Hesaplanması ve Denetimi	56
4.2.4 Diğer Kâr Yedeklerinin Vergisel Denetimi	56
4.2.4.1 Diğer Kâr Yedekleri Kavramı ve Diğer Kâr Yedekleri Hesabının İşleyişi	57
4.2.4.2 Diğer Yedeklerin Denetimi	57
4.2.5 Özel Fonların Vergisel Denetimi.....	57
4.2.5.1 Özel Fon Kavramı.....	57
4.2.5.2 Özel Fonlar Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar.....	58

4.2.5.3 Özel Fonların Denetimi.....	58
4.2.5.3.1 Yenileme Fonu	58
4.2.5.3.2 İştirak Hisseleri Ve Gayrimenkul Satış Kârından Oluşan Fonlar	63
4.2.5.3.3 Vazgeçilen Alacaklar	65
4.2.5.4 Özel Fonların Devir ve Tasfiye Halinde Denetimi	66
 5. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI, GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI VE DÖNEM NET KÂRI (ZARARI) HESAP GRUBU’NUN VERGİSEL DENETİMİ	67
 5.1 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESAP GRUBUNUN VERGİSEL DENETİMİ	67
5.1.1 Geçmiş Yıl Kârı Kavramı.....	67
5.1.2 Geçmiş Yıl Kârları Hesaplarının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar	67
5.1.3 Geçmiş Yıllar Kârlarının Denetimi	68
5.1.3.1 Önceki Yıl Kârlarından Oluşan Kârın Denetimi	68
5.1.3.2 Enflasyon Düzeltmesinden Oluşan Kârların Denetimi.....	69
5.1.4 Birleşme, Devir ve Tasfiye Halinde Geçmiş Yıl Kârları Hesabının Denetimi	70
5.2 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESAP GRUBUNUN VERGİSEL DENETİMİ	71
5.2.1 Geçmiş Yıl Zararı Kavramı.....	71
5.2.2 Geçmiş Yıl Zararları Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar.....	72
5.2.3 Geçmiş Yıllar Zararlarının Denetimi	72
5.2.4 Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu	73
5.2.5 Enflasyon Farklarının Geçmiş Yıl Zararlarından Mahsubu	73
5.2.6 Yedek Akçelerle Zarar Mahsubu	74
5.2.7 Yurtdışı Zararlarının Mahsubu	74
5.2.8 Tasfiye, Devir ve Birleşme Halinde Hesabın Denetimi	76
5.2.9 Zarar Olması Durumunda Ortakların Sorumluluğu	77
5.3. DÖNEM NET KÂRI (ZARARI) HESAP GRUBUNUN VERGİSEL DENETİMİ.....	78
5.3.1 Dönem Net Kârı, Zararı Kavramı	78
5.3.2 Dönem Net Kârı ve Dönem Net Zararı Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar	79
5.3.3 Dönem Net Kârının ve Dönem Net Zararının Denetimi	79
5.3.4 Ticari Kârın Vergi Sonrası Zarara Dönüşmesi	80
5.3.5 Mali Kârın Eksik Hesaplanması.....	81

5.3.6 Birleşme, Tasfiye ve Devir Halinde Kâr Üzerinden Verginin Hesaplanması ve Denetimi	82
5.3.6.1 Tasfiye Kârı Kavramı	82
5.3.6.2 Tasfiye Kârının Vergilendirilmesi	83
5.3.6.3 Birleşme Ve Devir Durumunda Denetim	85
5.3.7 Kâr Dağıtımı.....	86
5.3.8 Kâr Dağıtımının Vergilendirilmesi	88
5.3.9 Ödenen Vergilerin Mahsubu.....	92
6. UYGULAMA	94
7. SONUÇ.....	111
KAYNAKÇA.....	113

KISALTMALAR

A.Ş.	: Anonim Şirket
B.K.	: Borçlar Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
MDV	: Maddi Duran Varlık
s.	: Sayfa
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TL	: Türk Lirası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

Türk vatandaşları ve işletmeler, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi denetimi kavramı, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulması ile vergi idaresi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır. Vergi denetiminin amacı, mükellef tarafından beyan edilen mali karın ve buna bağlı olarak hesaplanan vergi matrahının doğruluğunun, vergi kanunları ve ilgili mevzuata uygunluğunun tespit edilmesidir.

Vergi denetiminin bir bölümü olan vergi incelemesi, mükellef tarafından ödenen veya ödenmesi gereken verginin; belgeler ve defter kayıtları ile muhasebe dışı envantere dayanarak elde edilen bulgulara göre doğruluğunun araştırılmasıdır.

Araştırma konumuz olan “ Özkaynak Hesap Sınıfında İzlenen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Denetimi” denetçiler tarafından özkaynakların denetiminde kullanılacak yöntem ve mevzuat düzenlemelerini ifade etmektedir. Daha önce yapılan çalışmalarda tek düzen hesap planında yer alan kalemler vergi kanunları açısından incelenmiş, ancak özkaynaklar hesap sınıfı ile ilgili detaylı çalışma yapılmamıştır.

Özkaynaklar hesap grubu, işletme ortaklarının işletme üzerindeki haklarını göstermektedir. Özkaynaklar ve üzerindeki değişimler, ticari hayatın devamına ilişkin hem işletme, hem de işletmeye ilgi duyanlar yönünden önem taşımaktadır. Ayrıca özkaynak kazanç tespiti, örtülü sermaye uygulamaları gibi konuların vergi kanunlarının kapsamında olması denetim görevini üslenenlerin ilgisini çekmektedir.

Araştırmanın birinci bölümünde, denetim ve özkaynaklar ile ilgili temel kavramlar açıklanmıştır. İkinci bölümde, sermaye kavramına değinilerek, sermayenin azaltılması ve artırılması ile ilgili denetim çalışmasına yer verilmiş, ödenmiş sermaye hesap grubu incelenmiştir. Ayrıca vergi kanunları açısından özellik arz eden ortaklardan veya ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin edilen fonların örtülü sermaye kavramı açısından değerlendirilmesi incelenmiştir.

Üçünü bölümde, kar yedekleri ile sermaye yedeklerinin vergi düzenlemeleri açısından denetimi ele alınmıştır.

Dördüncü bölümde, geçmiş yıl ve faaliyet dönemi sonuçlarından oluşan kar ve zararlarla ilgili vergi denetimi açısından özellik arz eden durumlar ele alınıp inceleme konusu yapılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde, teoride verilen bilgilerin pekiştirilerek konunun daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacı ile bir uygulamaya yer verilmiştir.

2. KONU İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

2.1 VERGİ DENETİMİ

2.1.1 Denetim Kavramı

Yaşam boyunca kişiler ve şirketler çeşitli açıklamalar yapıp kararlar almakta ve belirli görüş ve iddialar ileri sürerek bunların doğruluk ve güvenilirliği savunmaktadır. Bu görüş ve iddiaların doğruluğunu araştırıp kanıtlayacak bir inceleme, verilecek yargının sıhhatini ve nesnellliğini artıracaktır¹.

Toplumun büyümesi, iktisadi yaşamın gelişip karmaşıklaşması güvenilir bilgi elde etme gereksinimini daha da arttırmaktadır. Açıklanan bilgi ve iddiaların doğruluk ve güvenilirliklerinin saptanabilmesi için ayrıca bir inceleme yapılması gereğini doğurmaktadır². Bu gereklilik ve güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaç, denetim kavramının oluşmasını sağlamıştır.

Muhasebe denetimi, genel kabul görmüş tanıma göre bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak ifade edilmektedir³.

Denetim unsurları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir⁴:

- Bir sürece dayalı olması,
- İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaları,
- Önceden saptanmış ölçütler,
- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme,
- İlgili duyanlara bildirme.

¹ Ersin Güredin, “**Denetim ve Güvence Hizmetleri**”, 12. Basım, İstanbul: Arıkan, 2007, s.3.

² Güredin, s.3.

³ Nejat Bozkurt, “**Muhasebe Denetimi**”, İstanbul: Alfa, 1999, s.23.

⁴ Hasan Kaval, “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**”, 2.Baskı, Ankara: Gazi, 2005, s.3.

2.1.2 Vergi Denetimi Kavramı

Vergi; vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarının, kamu giderlerini finanse etmek veya sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşmak için kişilerden, egemenlik hakkına dayanarak çıkardığı kanunlarla, karşılıksız olarak aldığı parasal tutarlardır⁵.

Vergi denetimi kavramı, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini (vergi incelemesi) ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulması (teftiş) ile vergi idaresi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır⁶.

Vergi denetiminin bir bölümü olan vergi incelemesinin amacı, VUK'un 134. maddesinde; "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır." şeklinde ifade edilmiştir⁷.

Vergi denetimi ile muhasebe arasındaki sıkı bir ilişki vardır. Muhasebenin temel görevi ekonomik olayları kaydetmek, sınıflandırmak ve özetlemektir. Denetçi bu faaliyetlerinin içinde bulunmamaktadır. Denetçinin görevi muhasebe tarafından yapılan işlemleri ve oluşturulan mali tabloların doğru olup olmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktır⁸. Vergi yükümlüsü gerçek veya tüzel kişi, ödeyeceği verginin matrahından kanunlarda belirtilen oranlarla vergi tutarını hesaplar ve hesaplanan bu tutarı ilgili vergi dairesine beyan eder. Vergi denetim elemanı bu işlemlerin denetimi görevini yürütür⁹.

Vergi mevzuatımızda yer alan düzenlemelere göre vergi denetimi kavramı aşağıda belirtilen üç olguyu barındırmaktadır:

- Yoklama,
- Vergi İncelemesi,
- İç Denetim.

⁵ Erdem Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, "**Kamu Maliyesi**", Bursa: Ekin Kitapevi, 1999, s.92.

⁶ Altar Ömer Arpacı, "**Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması**", (5 Ekim 2004), http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi.htm, (6 Ocak 2010)

⁷ Vergi Usul Kanunu (VUK), Resmi Gazete Sayı 10703, 10705, 1961: madde 134.

⁸ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, "**Muhasebe Denetimi ve Uygulamaları**", İstanbul: Alfa, 2001, s. 17.

⁹ Mehmet Yazıcı, "**Tek Vergi Düzeni Artık Varlık Vergisi**", İstanbul: Marmara Kitabevi, 1995, s.15.

Yoklama, vergi idaresinin yetkili memurlarınca; mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesidir¹⁰. Yoklama, mükellefin ödevlerini yerine getirip getirmediğinin araştırılması olarak da ifade edilebilir. Mükellefin ödevleri VUK'un 153. ve 257. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu ödevler; bildirme ödevi, defter tutma, defterleri onaylatma, belge düzenleme ve ibraz etme, belgeleri saklama ve beyanname vermektir. Mükellefin bu ödevleri, VUK'a uygun yerine getirip getirmediğinin tespiti yoklama yapmak suretiyle olanaklıdır¹¹.

Vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması olarak tanımlanabilir¹².

İç denetim, vergi idaresi çalışanlarının vergi sisteminde öngörülen kurallara uygun davranıp davranmadıklarının tespit edilmesini, uygulamada yapılan yanlışlıkların düzeltilmesini ve bu yanlışlıkları yaratan nedenlerin tasfiyesini hedeflemektedir¹³.

2.2 ÖZKAYNAKLAR HESAP SINIFINDA İZLENEN İKTİSADİ KIYMETLER

2.2.1 Özkaynak Kavramı

Özkaynaklar; işletme sahiplerinin işletme varlıkları üzerindeki haklarını ifade eder¹⁴. Genel olarak özkaynakların kapsamı, işletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren Ödenmiş Sermaye, Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları, Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları, Sermaye

¹⁰ Şanlı Nail, “**Vergi Denetimi Karşısında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği**”, 5. Muhasebe Sempozyumu, İstanbul, (2-6 Mayıs 2001), <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=1&dad=> (30 Ekim 2009)

¹¹ Ahmet Erol, “**Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**”, İstanbul: İsmmmo, 2010, s.16.

¹² VUK, 1961: madde 134.

¹³ Şanlı, s.5

¹⁵ Güredin, s.487.

Yedekleri, Kâr Yedekleri, Geçmiş Yıllar Kârları, Geçmiş Yıllar Zararları ve Dönemin Net Kâr veya Zararından oluşmaktadır¹⁵.

Özkaynak ortaklar tarafından işletmeye konulmuş esas sermaye ile işletmenin faaliyeti sonucu elde edilmiş kârların işletmede tutulmasıyla ortaya çıkmış, kazanılmış sermayeden oluşur¹⁶. VUK'nun 192. maddesinde “özkaynak, bilançonun aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark” olarak ifade edilmiştir¹⁷. Yeni kurulan şirketlerde dönem başı özkaynak tutarı olarak ise kuruluş sermayesinin dikkate alınması gerekmektedir¹⁸. Türkiye Muhasebe Standartları kavramsal çerçeve kapsamında yapılan özkaynak tanımı VUK ile paralellik göstermektedir.

Şirketlerde özkaynaklar hisse senetleri, hisse senedi ilmuhaberleri ile temsil edilmektedir. Şahıs işletmelerinde özkaynak ayrımı güçtür. Özkaynak vergi kanunları uyarınca dönem kazancının tespitinde kullanılan araçtır. GVK'nın 38. maddesi uyarınca bilanço esasına göre ortaya konulan ticari kazanç, teşebbüsteki özkaynağın hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır¹⁹.

2.2.2 Özkaynak Hesap Sınıfında Yer Alan Hesapların Denetimi

Denetçi, özkaynak hesaplarının denetiminde, bu hesapların bilançoda uygun şekilde sınıflandığı, hesaplamaların doğruluğu, ilgili düzenlenmelere uygunluğu gibi hedeflere ulaşmak için denetimini planlayacak, uygun denetim kanıtlarını toplayacaktır²⁰. Denetçinin, özkaynak unsuru durumunda olan hesapların işleyişine ve ilgili mevzuat hükümlerine hakim olması ve daha sonra hesapların denetimine geçmesi gerekmektedir. Bu amaçla şirket ana sözleşmesinin okunması ve gerekli notları alması şarttır²¹. Ayrıca denetçinin, şirketin faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgi sahibi olması denetimin etkinliğini artıracaktır.

Özkaynaklar üzerinde meydana gelen değişiklikler denetim faaliyetinin planlanması açısından önemli bir kılavuz olabilmektedir. Özkaynaklar üzerinde en önemli değişikliği

¹⁵ Çalgan Erkan ve Diğerleri, “**Muhasebe Denetimi**”, İstanbul: İsmmmmo, 2008, s.265

¹⁶ Lale Erdem Karabıyık, “**Tek Düzen Hesap Planına Göre Örneklemeye Envanter Ve Değerleme**”, İstanbul: Marmara Kitabevi Yayınları, 1997, s.143.

¹⁷ VUK, 1961: madde: 192.

¹⁸ Ernst&Young, “**Vergi Rehberi 2010**”, İstanbul: Ernst&Young, 2010, s.59.

¹⁹ Sema Küçük, “**Değerleme Ve Dönem Sonu İşlemleri**”, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2010, s.219.

²⁰ Kaval, s.519.

²¹ Ferruh Çömlekçi, “**Mali Tabloların Denetimi**”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 2004, s.144.

meydana getiren unsurlar, gelirin bir ögesi olan hasılat ve giderler sonucu oluşan kâr ve zarar değişim unsurları ile işletme ve ortaklar arasındaki ilişkiden doğan değişimlerdir. Bunlar işletme sahiplerinin işletmeye ilave ettikleri değerler ve işletmenin ortaklara dağıttıkları kâr payları veya çekilen diğer değerlerdir²².

²² Nazmi Karyağdı, “Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında, Kar Dağıtımı”, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği: 1999, s.31.

3. ÖDENMİŞ SERMAYE HESAP GRUBU’NUN VERGİSEL DENETİMİ

İşletmenin ortakları tarafından taahhüt edilmiş sermaye ile henüz ödenmemiş sermaye arasındaki fark ödenmiş sermayeyi ifade etmektedir²³. Tek düzen hesap planına göre ifade edersek 500 Sermaye hesabı ile 501 Ödenmemiş Sermaye hesabında yer alan tutarların farkı ödenmemiş sermayeyi ortaya koymaktadır.

3.1 SERMAYE HESABININ VERGİSEL DENETİMİ

Sermaye hesabının denetiminde öncelikle sermaye kavramı anlaşılmalı ve Türk Mevzuat’ında yer alan düzenlemeler bilinmelidir. Bu kısımda sermaye kavramı çeşitli açılardan ele alınıp, denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar ifade edilecektir.

3.1.1 Sermaye Kavramı

Sermaye şirketlerinin sermayesi ya ortaklarca nakden veya aynen konulan değerlerden ya da şirketin yürüttüğü ticari faaliyeti sonucu oluşturduğu iç fonlardan meydana gelir. İç kaynaklardan sağlanan fonlar ise dağıtılmayan geçmiş yıllar karları, kanuni yedek akçeler ile vergi kanunları veya diğer kanunlar uyarınca teşvik amacıyla vergi dışında tutulan ancak sermayeye ilavesi zorunlu tutulan veya belli bir süre işletmeden çekilmesi yasaklanan kazançlardan meydana gelir.

Ticari hayatın getirdiği yenilikler ve bu yeniliklere uyum sağlamak amacıyla mevzuatta yapılan düzenlemelerle beraber sermaye kavramı farklılaşmaktadır. Genel olarak sermaye, işletmeye tahsis edilen veya işletmenin ana sözleşmesinde yer alan Ticaret Sicil Memurluğuna tescil edilmiş bulunan girişimci veya ortakların işletmenin kuruluşunda işletmeye yaptıkları yatırımlar olarak ifade edilmektedir.

Özel hukuk ilişkilerini düzenleyen hukuk dallarından biri olan Türk Ticaret Kanunu’nun 74. maddesinde sermaye, aktif toplam ile borçlar arasındaki farkın tacirin işletmeye tahsis ettiği ana sermaye olarak tanımlanmıştır²⁴.

²³ Bozkurt, s.320.

²⁴ Türk Ticaret Kanunu (TTK), Resmi Gazete Sayı 9353, 1956: madde 74.

Türk Vergi Mevzuatı'nda özkaynak ve örtülü sermaye kavramına yer verilmiştir.

KVK'nın 12. maddesinde, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özkaynaklarının üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı ifade edilmiştir²⁵.

Ticari hayatın dinamikliği sermaye kavramına, esas sermaye ve kayıtlı sermaye kavramlarını kazandırmıştır. Esas (Nominal) Sermaye, şirkete tahsis edilen veya ana sözleşmesinde yer alan ve Ticaret Sicil Memurluğu'na tescil edilmiş sermayeyi ifade eder. Kayıtlı Sermaye ise ortaklıkların, esas sözleşmelerinde hüküm bulunmak kaydıyla, yönetim kurulu kararı ile TTK'nın sermayenin artırılmasına dair hükümlerine tabi olmaksızın, çıkartabilecekleri azami hisse senedi miktarını gösteren, Ticaret Sicil Memurluğu'na tescil edilmiş sermayesidir. Kayıtlı sermaye sözleşme hükümlerine göre, anonim şirketlerde sayıları ve nominal değerleri belirlenmiş şekilde ihraç edilebilecek hisse senetlerinin tutarı şeklinde tanımlanmaktadır²⁶.

Günümüzde bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle beraber bilgi, beceri ve yetenekler gibi maddi olmayan varlıklar ticari hayatta önemli değerler haline gelmiş ve yeni bir sermaye kavramının oluşmasını sağlamıştır. Entellektüel sermaye olarak nitelendirdiğimiz bu kavram; bilgi, beceri, deneyim ve enformasyonun oluşturduğu, işletmenin mevcut ve gelecekteki başarısını doğrudan etkileyen ve rakip işletmeler ile kıyaslamada konumunu ortaya koyan, sahip olduğu bilgi, bilgi sistemleri gibi maddi olmayan varlıklar olarak tanımlanmaktadır²⁷.

3.1.2 Sermaye Hesabının İşleyişi Ve İlişkili Olduğu Hesaplar

İşletmenin kuruluş aşamasında veya daha sonra sermaye artırımında taahhüt edilen ve Ticaret Sicil Memurluğu'na tescil edilmiş bulunan sermaye tutarı, tek düzen hesap planında yer alan 500 Sermaye hesabında izlenir.

Taahhüt edilen sermaye “500 Sermaye” hesabına alacak, ödenmemiş sermaye hesabına borç kaydedilir. Tekdüzen hesap planı bu tanımla sermaye şirketlerini esas almıştır.

²⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Resmi Gazete Sayı 26205, 2006: madde 12.

²⁶ Çalgan ve Diğerleri, s.265.

²⁷ Yusuf Sürmen, “**Muhasebe-2**”, Trabzon: Akademi Yayınları, 2007, s.229.

Şahıs şirketlerinde sermaye hesabı, varlık hesaplarının borçlanması karşılığında ve varlıklarla borçlar arasındaki fark üzerinden alacaklandırılır²⁹.

3.1.3 Sermaye Hesabının Denetimi

Sermaye hesabının denetiminde başlangıç kayıtları, pay olarak konulan değerler, yüklenilen borçlar ve her ortağın sermaye hesabı incelenmeli ve gerçekliği saptanmalıdır. Önceden çekilmiş ortaklar bulunmakta ise veya eski ortaklık tasfiye edilerek yeni bir ortaklık kurulmuş ise, başlangıç kayıtları ve yeni kuruluşun tüm kayıtları teyit edilmelidir³⁰.

Bu hesabın denetiminde, sermaye artırımı, azaltımı olup olmadığı, sermaye artırımı, azaltımı var ise Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayınlanıp yayınlanmadığı, muhasebe kayıtlarına ve dolayısıyla mali tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığı denetlenmelidir³¹.

Denetlenen işletmenin, ana hesabı detaylı kayıtlarla karşılaştırılıp doğruluğu kontrol edilmelidir. Karşılaştırma hissedar defterleri ile sermaye hesabı arasında yapılacaktır³². Ayrıca yapılan hesaplamalar kontrol edilir ve varsa dönem içinde yapılan sermayeye ilavelerin fon muhteviyatından düşülmesi ile sermaye kayıtları kontrol edilir³³.

Her ortağın sermaye hesabı ve kişisel hesabı mevcut ortaklığın başlangıcından bu yana analiz edilmeli ve eğer olanak varsa denetçi tarafından analiz, inceleme yılının başlangıcındaki kalıntının (devrin) doğruluğunu saptayacak şekilde geçmiş yıllara uzatılmalıdır³⁴.

²⁹ Akdoğan Nalan, Orhan Sevilengül, “**Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**”, İstanbul: İsmmmo, 1997, s.402.

³⁰ Holmes, Owermyer, “**Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri Cilt II**”, Oğuz Göktürk (Çev), İstanbul, Bilimsel Yayın Derneği, 1975, s.399.

³¹ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “**Denetim Ve Tam Tasdik Formları**”, http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/denetim_ve_tam_tastik_formlari.asp, (12 Aralık 2010)

³² Çömlekci, s.141.

³³ Küçük, 2010, s.225.

³⁴ Holmes, Owermyer s.399.

3.1.4 Sermaye Olarak Konulan Kıymetlerin Denetimi

Sermaye olarak para, ayın, alacak hakkı ve sair bir hak konulabileceği gibi kişisel emek, ticari itibar, müşteri hakkı ve devlet tahvili de konulabilir³⁵. TTK'nın 139. maddesine göre sermaye olarak konulabilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır³⁶:

1. Para, alacak, kıymetli evrak ve menkul şeyler,
2. İmtiyaz ve ihtira beratları alameti farika ruhsatnameleri gibi sınai haklar,
3. Her nevi gayrimenkuller,
4. Menkul ve gayrimenkullerin faydalanma ve kullanma hakları,
5. Şahsi emek,
6. Ticari itibar,
7. Ticari işletmeler,
8. Telif hakları, maden ruhsatnameleri gibi iktisadi değeri olan sair haklar.

Şahıs ve sermaye şirketleri açısından sermaye olarak konulan kıymetler de farklılık arz etmektedir.

Tam mükellef bir sermaye şirketinin bilançosunda yer alan gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile üretim tesisleri, hizmet işletmeleri, bu tesis ve işletmelere bağlı gayri maddi haklar, hammadde, yarımamül, mamül ve malların mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine, bu değerleri devreden şirketin ortaklarına verilmek veya devreden şirkette kalmak üzere devralan şirketin iştirak hisseleri karşılığında aynı sermaye olarak konulabilmektedir³⁷.

Adi ortaklıkta her ortak sermaye olarak nakit para, alacak, taşınır ve taşınmaz eşya, menkul ve gayrimenkullerin faydalanma ve kullanma hakları, ticari itibar, telif hakkı, maden ruhsatı vb. ekonomik değeri olan hakları ya da sadece emek koymakla yükümlüdür³⁸.

³⁵ Akdağan ve Sevilengül, s.404.

³⁶ TTK, 1956: madde 139,

³⁷ Türkiye Odalar Ve Borsalar Birliği, “**Türk Vergi Sistemi**”, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, 2002, s.376.

³⁸ Karyağdı, s.74.

Komandite ortaklar para veya paradan başka değerleri sermaye olarak koyabilecekleri gibi şahsi emeklerini, ticari ünvan ve itibarlarını da sermaye olarak koyabilirler. Ancak komanditer ortaklar TTK'nın 246. maddesinde yer alan hüküm gereğince şahsi emeğini veya ticari itibarını sermaye olarak koyamamaktadır³⁹.

Şirketlerde ve kişisel işletmelerde sermaye olarak ifade edilen kalem anonim şirketlerde hisse senetleriyle temsil edilmektedir⁴⁰.

Anonim şirketlerde ana sözleşmede, şirket esas sermayesinin miktarı ile ilgili her payın itibari kıymetinin Türk Lirası olarak gösterilmesi ve sermayenin ödeme suret ve şartlarının belirtilmesi zorunludur. Buna göre, özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak üzere ana sözleşmenin sermayeye ilişkin maddesinde taahhüt edildiği ve nakdi sermayenin 1/4'ünün ödendiği veya şirketin kuruluşunun tescil tarihinden itibaren en geç 3 ay içerisinde, kalanında en geç 3 yıl içerisinde olmak üzere ödeneceği belirtilecektir. Şahsi emek ve ticari itibar, anonim şirketlerde sermaye olarak konulamamaktadır. Üzerinde takyidat (kısıtlama) bulunan gayrimenkullerin sermaye olarak konulması takyidat sahibinin yazılı muvafakatına bağlıdır. Takyidat miktarının, gayrimenkulun bilirkişilerce tespit edilmiş değerinden düşülmeden sermaye olarak konulabilmesi veya takyidat nedeniyle satılması halinde, gayrimenkulu sermaye olarak koyan ortağın, gayrimenkul şirketten çıktığı tarihteki bilirkişisi değerini nakden ve defaten ödeyeceğini ana sözleşmede taahhüt etmesi gerekmektedir. Şirket kuruluşunda, sermaye olarak her türlü hak, menkul ve gayrimenkul malların taahhüt edilmesi halinde bu taahhüt şirketin kuruluşunun tescil tarihinden itibaren yerine getirilir. Sermaye olarak konulan mal ve haklar özel bir sicile (tapu sicili, gemi sicili, trafik sicili, sınai mülkiyet sicili gibi) kayıtlı ise, kuruluşun tescil tarihinden itibaren ilgili sicilde şirket adına tescil ettirilir⁴¹. Ayrıca TTK'nın 520. maddesine göre Limited Şirketlerde aynı sermaye koyan ortak, 3 yıl süreyle TTK'nın 404. maddesine göre ise Anonim Şirketlerde 2 yıl içinde ortaklıktan ayrılamaz⁴². Denetçi, bu hususlar çerçevesinde envanter çalışmasını yürütecektir.

Yurt dışında kurulan veya iştirak edilen şirketlere sermaye olarak mal gönderilmesi ihracat rejimi bünyesinde yer almıştır. Gümrük mevzuatına göre yürütülen aynı sermaye ihracı KDV istisnası kapsamına girer. Aynı sermaye ihracatında döviz alım belgesi

³⁹ TTK, 1956: madde 246.

⁴⁰ Zeyyat Hatiboğlu, “**Tekdüzen Muhasebe Yöntemiyle Temel Muhasebe**”, İstanbul: Lebib Yalkın, 1999, s.198.

⁴¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, “**Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2010**”, İstanbul: Hud, 2010 s.468.

⁴² TTK, 1956: madde 45.

düzenlenmediği için iade, mahsup ve terkin işlemlerinde döviz alım belgesi aranmamaktadır⁴³.

Dar mükelleflerin, yabancı sermaye mevzuatına göre Türkiye'ye getirdikleri nakdi veya aynı sermaye ile iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergilendirilir. Ancak kur farkından doğan kazançlar vergilendirilmez⁴⁴.

Yukarıda yaptığımız açıklamalardan anlaşılaacağı üzere şahıs veya sermaye şirketlerine gayrimenkullerin aynı sermaye olarak konulması mümkündür. Bu durumda söz konusu gayrimenkulleri değerlemek için TTK'da yer alan hükümlerin göz önüne alınması gerekmektedir. TTK'nın ilgili hükümlerine göre yapılacak olan değerlendirme vergi uygulaması açısından da geçerli olacaktır. Bu husus, şahıs şirketleri açısından TTK'nın 75. maddesine göre değerlendirilecektir. Sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulan gayrimenkuller ile gayrimenkul olarak değerlendirilen unsurlar TTK'nın 460. maddesi uyarınca halin gereklerine uygun bir indirim yapıldıktan sonra en fazla maliyet değerleri üzerinden değerlendirilecektir. Bu iktisadi kıymetler, iktisap maliyetinden kullanıldıkları dönemle ilgili amortismanları düşüldükten sonra kalan değer üzerinden şahıs veya sermaye şirketlerine sermaye olarak konulabilirler. Şirkete aynı sermaye olarak konulan gayrimenkul, önceki malikin özel mülkiyetine dahil olabileceği gibi aynı kişinin ferdi işletmesinden çekilmiş olabilir. Bu durumda gayrimenkulün yeni ortağın ferdi işletmesinden çekilerek şirkete aynı sermaye olarak konulması durumunda değerlendirme, takdir esasına göre takdir komisyonu tarafından belirlenecek emsal bedeli ile yapılacak ve bu değer üzerinden şirket aktifine kayıt edilecektir. Gayrimenkulün bilançoda yer alan kayıtlı değeri ile takdir edilen değeri arasında fark bulunması durumunda bu farkın ferdi işletme veya şahıs şirketinin kazancına eklenerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Aynı değer üzerinden farklı 2 işletme bünyesinde de olsa 2 defa amortisman ayrılmış olması ilk bakışta tartışmalı bir uygulama olarak yorumlanabilir. Ancak aynı değerın sermaye olarak konulduğu ikinci işletme bünyesinde tekrar amortisman tabi tutulan değer, önceden ait olduğu işletme bünyesinden genellikle emsal bedeli ile değerlendirilerek çekilmesi nedeniyle kâra dönüşeceğinden bir vergi kaybının varlığından söz edilemeyeğinden hareket edilirse aynı değer üzerinden farklı işletmelerde birden fazla amortisman ayrılmasının vergileme açısından bir sakıncasının bulunmadığı anlaşılmaktadır.

⁴³ Doğan Argun, “İhracatta KDV İadesi ve Uygulaması”, İstanbul: Nihat Sayar Eğitim Vakfı, 1997, s.15

⁴⁴ Ziyaettin Bildirici, “Türk Vergi Sistemi”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1995, s.119.

Aynı kişiye ait birden fazla işletmenin varlığı halinde mükellefin işletmelerinden birine kayıtlı olan bir gayrimenkulu diğer bir işletmeye dahil etmesi mümkündür.⁴⁵.

Vergilendirilecek bir servete dahil ticari sermayenin unsurlarından bulunan emtia, gemiler ve taşıtlar, tesisat ve makinalar, demirbaş eşya ve diğer menkul mallar, emsal bedelleri ile değerlendirilir. VUK'un 267. maddesinde emsal bedel, “gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir”olarak tanımlanmıştır⁴⁶.

Sermaye olarak konulan hisse senedinin gerçek değerinin üstünde bir değerle değerlendirilmesi halinde bir kaç yıllık değer artış tutarı vergiden kaçınmış olacaktır. Hisse senetlerinin sulandırılması olarak nitelenen bu durum, ayrıca holding kurucularına halkın tasarrufuna ortak olma olanağı sağlayan bir husustur⁴⁷.

Yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alındığında denetçi, sermaye olarak konulan kıymetlerin denetiminde, şirket türü, sermaye olarak konulan iktisadi kıymetin niteği, iktisadi kıymetlerin sermaye olarak konulmasındaki gerçek amacı ve kanıtlayıcı belgeleri dikkate almalıdır.

3.1.5 Sermaye Hesabının Envanteri Ve Değerlemesi

Esas sermaye ile ilgili envanter işlemlerinde, çıkarılan hisse senetleri için envanter listesi düzenlenmelidir. Söz konusu listelerde nama ve hamiline yazılı olanlar ya ayrı sütunlara yazılmalı ya da ayrı listelerde yer almalıdır⁴⁸.

Özkaynakların envanterinde apel alacaklarının zamanında ödenip ödenmediği, ödemelerin kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği kontrol edilir. Apel alacakların geç ödenmesi durumunda ilgili ortaktan bu gecikme için faiz alınabilir. Bu durumda alınan faiz gelir olarak dikkate alınacak, özkaynak unsuru olarak dikkate alınmayacaktır⁴⁹.

⁴⁵ Erkan Aydın, “**Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme**”, Ankara: Seçkin, 2002, s.57.

⁴⁶ VUK, 1961: madde 267-292.

⁴⁷ Rüştü Erimez, “**Şirketlerde Kar Dağıtımı Yedek Akçeler Ve Vergileme**”, İstanbul: Temel Yayınları, 1985, s.208.

⁴⁸ Karabıyık, s.147.

⁴⁹ Küçük, 2010, s.219.

Türk vergi sistemi ve tekdüzen hesap planı uygulama sistemi gereğince ülkemizde tutulan muhasebe kayıtları ve bu kayıtlara istinaden düzenlenen mali tablolarda yer alan sermaye Türk Lirası cinsinden ifade edilmektedir⁵⁰.

Sermaye, bilançoda nominal bedelle yer alır. VUK'un 289. maddesindeki düzenlemeye göre mukayyet değerle değerlendirilmektedir. Mukayyet değer yine VUK'da düzenlenmiş ve VUK'un 265. maddesinde bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri olarak tanımlanmıştır⁵¹.

Özkaynaklar hesap sınıfı içinde yer alan sermaye hesabında belirtilen tutarın, Ticaret Sicil Gazetesi'ndeki tutarla karşılaştırılmasıyla muhasebe dışı envanteri yapılmış olacaktır. Farklılıkların bulunması durumunda gerekli düzeltme kayıtları yapılarak da muhasebe içi envanter sonucu ile uyumlu hale getirilmiş olacaktır.

3.1.6 Sermaye Artırımı Ve Azaltımı İşlemlerinin Denetimi

Sermaye şirketlerinde bir ortak koyduğu sermaye payı kadar role veya sorumluluğa sahiptir⁵². Sermaye artırımı ve azaltımı şirketlerde bu açıdan önemlilik arz etmektedir.

Sermaye artırımı ve azaltımı işlemleri şirket türleri ve tabi oldukları mevzuat hükümlerine göre farklılık göstermektedir. Yürütülen denetim çalışmasında denetimi yapılacak olan işletmenin tabi olduğu mevzuat hükümlerinin anlaşılması ve denetim programın bu doğrultuda yapılması denetimin etkinliğini arttıracaktır.

Denetçi, gerek sermaye artırımı gerekse sermaye azaltımı durumunda hesaplar arası geçişleri muavin ve muhasebe fişleri gibi belgelerle takip etmelidir. Sermaye artırımının veya azaltımının hangi unsurlardan oluştuğunu tespit etmeli ve mevzuat açısından değerlendirmelidir.

3.1.6.1 Sermayenin Azaltılması

Sermaye hesabının borçlanması sermayenin azaltılması sonucunu ifade etmektedir. Denetçinin sermaye azaltma nedenini tespit edip, değişikliği bu açıdan incelemesi

⁵⁰ Kayağdı, s.26

⁵¹ VUK 1961: madde 289-265

⁵² Erhan Kotar, Şükrü Dokur, "İşletmelerin Mali İşlemleri Ve Muhasebesi", İstanbul: Alfa Yayıncılık, 2002, s.646

gerekmektedir. Sermayenin iş hacmine fazla gelmesi, uğranılan zararın sermaye ile kapatılmak istenmesi, ödenmemiş sermayenin tahsilinden vazgeçilmesi gibi nedenlerle sermaye azaltımına gidilebilir. Bu gibi durumların hem sermaye hesabının borcundan, hem de karşılığında alacaklandırılan hesaplardan izlenmesi gerekir⁵³. İşletme sahibi veya sahipleri sermaye azaltmak üzere işletmeden bir kıymet çektiklerinde sermaye hesabı bu kıymetin defter değeri kadar azaltılır. Ancak çekilen kıymetin defter kıymeti ile “emsal değeri” arasında fark varsa, bu fark yıllık gelir vergisi beyanında matraha ilave edilir⁵⁴.

Sermayenin azaltılarak ortaklara ödeme yapılması durumunda, ödeme yapılan tutarın kaynağı önemlilik arz etmektedir. Denetçi, sermaye azaltımını tespit ettiği durumda bunun kaynağını ve azaltılan tutarın hangi amaçla kullanıldığını belirlemeye yönelik çalışmalar yürütmelidir.

3.1.6.1.1 Nakdi ve Ayni Olarak Ödenen Sermayenin Azaltılması

Nakit olarak ödenen sermayenin geri ödenmesi vergiye tabi değildir. Ayni olarak konulan sermayenin azaltımının vergiye tabi olup olmaması GVK mükerrer 80. maddesi hükümlerine göre değerlendirilecektir.

GVK mükerrer 80. maddesinde değer artış kazançları düzenlenmiş ve elden çıkarma kavramı “...mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını...” olarak tanımlanmıştır. Elden çıkarmaya konu olan unsurdan doğan kazanç istisna değil ise kazanç vergilenecektir⁵⁵.

Ayrıca sermaye şirketlerine ayni olarak konularak sermayenin azaltılmak istenmesi halinde, TTK 520. maddesi kapsamında, sermaye olarak konulmasından itibaren üç yıl geçmesi gerekmektedir. Azaltıma konu edilecek ayni sermaye; muavin defter, Ticaret Sicil Gazetesi ve diğer tevsik edici belgeler kapsamında incelenmelidir⁵⁶.

3.1.6.1.2 Sermaye Azaltımının Enflasyon Düzeltmesinden Yapılması

VUK mükerrer 298. maddesine 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle “pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden

⁵³ Çömlekçi, s.143

⁵⁴ Akdoğan ve Sevilengül, s.403

⁵⁵ Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 1960 : madde 80.

⁵⁶ TTK, 1956: madde 520.

çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak özkaynak kalemlerine ait enflasyon fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir, bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz.” hükmü ilave edilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde enflasyon düzeltilmesi farklarının ortaklara sermaye azaltımı olarak dağıtılması, sermayeye ilave dışında kullanım olacağından vergiye tabi olacaktır⁵⁷.

3.1.6.1.3 Sermaye Azaltımının Geçmiş Yıllar Karları Ve Kar Yedeklerinden Yapılması

Geçmiş yıl kârlarının sermayeye ilavesi kâr dağıtımı olarak nitelendirilmemektedir. Ancak sermaye azaltımı, geçmiş yıl kârlarından yapılıyorsa kâr dağıtımı olarak nitelendirilir. Sermaye azaltımının, geçmiş yılların kârlarından oluşan kısmı kâr dağıtımı niteliğinde olduğundan GVK 94. ve geçici 62. maddeleri dikkate alınarak vergi tevkifatına tabi olacaktır⁵⁸. Denetçi tarafından dikkat edilmesi gereken husus, geçmiş yıl karları hesabının içerisinde daha önce vergilenmiş veya vergiden istisna olan kar unsurunun bulunup bulunmadığı ve sermaye azaltımının birden çok unsurdan oluşması durumunda geçmiş yıl karlarına tekabül eden kısım olup olmadığının tespit edilmesidir.

3.1.6.1.4 Sermaye Azaltımının Ortaklara Borçlar Hesabının Sermayeye İlave Edilmiş Kısımından Oluşması Açısından İncelenmesi

Denetçi sermaye azaltımının, ortaklara borçlar tutarının sermayeye ilave edilmiş tutarından gerçekleşmesi halinde, borç tutarının ortaklar tarafından nakden ödenmiş sermaye gibi dikkate alınıp, ortaklara geri ödenen tutar üzerinden vergi hesaplamayacaktır. Bu anlamda dikkat edilmesi gereken nokta, muvazaalı bir durum bulunması halinde geri ödemelerinin kâr dağıtımı sayılabileceğidir⁵⁹.

324. ve 332. sayılı VUK genel tebliğine göre ortakların şirkete 8.000 TL'nin üstünde borç para vermesi veya çekmesinin tevsiki zorunlu olup, mutlaka banka, özel finans şirketlerinden ya da PTT aracılığıyla tevsik edilmesi gerekmektedir. Ortakların şirketlerden

⁵⁷ VUK, 1961: madde mükerrer 298.

⁵⁸ Ayçin Yağlıtaş, “Sermaye Azaltımı Bir Vergi Planlama Aracı Olabilir mi?”, <http://www.vergidegundem.com/files/Makale2-eyl09.pdf>, s.1 (12 Temmuz 2010)

⁵⁹ Yağlıtaş, s.1

alacağının sermayeye ilave edilmesi durumunda, alacağı oluşturan tutarlar 332. sayılı VUK genel tebliği hükümlerince incelenmelidir⁶⁰.

3.1.6.1.5 Sermaye Azaltımının Kurumlar Vergisinden İstisna Olan Kazançlardan Yapılması

5520 sayılı KVK 5. maddesinde, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve ruhcan haklarının satışından doğan kazançların %75’lik kısmı beş yıl süreyle pasifte bir fon hesabında tutulması şartıyla vergiden istisna olduğu ve istisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef şirketlerce ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacağı ifade edilmiştir⁶¹. Bu kapsamda beş yıllık sürenin dolmasından itibaren sermaye azatımı yoluyla ortaklara intikal eden tutar kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

31 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, emisyon primlerinin ortaklara dağıtılması halinde, dağıtımın yapıldığı yılın ticari kazancına vergilendirilmeden önceki brüt tutarları üzerinden ilave edilecektir. Ayrıca bunlar üzerinden daha önce tevkif yoluyla ödenmiş bulunan gelir vergisi de ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

3.1.6.1.6 Sermaye Azaltımının Kısmi Bölünme Açısından İncelenmesi

KVK’nın 19. maddesinde, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir şirketin Türkiye’deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mukellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulabileceği ve bu işlemin kısmi bölünme olduğu ifade edilmiştir. Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır⁶². Ayrıca Kanun’da kısmi bölünme sonucunda devredilen varlıklara karşılık edinilen

⁶⁰ Vergi Usul Kanunu, “**332 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (01 Mart 2010)

⁶¹ KVK, 2006: madde 5.

⁶² Hayrullah Doğan, Hasan Yalçın, “**Vergi Günlüğü**”, İstanbul: Nexia, 2009, s. 364

devralan şirket hisselerinin, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilmesine izin verilmiştir.

Denetçi, aynı sermaye olarak konulan bu iktisadi kıymete ilişkin muavin defteri dökümünü almalı ve işletmeye dahil olduğunu gösteren teşvik edici belgeyi temin ederek gerekli doğrulamayı yapmalıdır.

Kısmi bölünmeye konu olan iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara bağlı borçların da devredilmesi sonucu devre konu iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerinin sıfır veya negatif olması durumunda, devredilen iktisadi kıymetler defter değerleri üzerinden devredilecek, ancak devredilen iktisadi kıymetler karşılığında alınan iştirak hisselerinin bilançoda iz bedeli ile takip edilmesi gerekecektir⁶³.

İlgili mevzuat düzenlemeleri dikkate alındığında, yapılan işlemlerin teşvik edici belgelere dayandığı görülmektedir. Yürütülen denetim çalışmalarında bu belgeler dikkate alınmalıdır.

3.1.6.1.7 Azaltılan Sermayenin, Sermayeyi Oluşturan Hangi Unsurlarla İlişkilendirileceği

Sermaye; ortaklar tarafından konulan değerler, enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, geçmiş yıl karları ve diğer kaynakları içerebilmektedir. Azaltılan sermayenin sermayeyi oluşturan hangi unsurlarla ilişkilendirileceği konusunda kesin bir hüküm bulunmamaktadır.

Maliye İdaresi, azaltılan sermayenin öncelikle dağıtımı vergiye tabi olan kalemleri ilgilendirdiği görüşündedir. Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi tarafından 05.08.2008 tarih ve 23228 sayılı müktezasında aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir⁶⁴.

“...şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıl kârlarının, şirketin sermaye azaltılması sebebiyle ortaklara dağıtılması durumunda, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 62. maddesi de göz önünde bulundurularak kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması

⁶³ Gelir İdaresi Başkanlığı, “1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/19.html, (18 Şubat 2010)

⁶⁴ Mehmet Maç, “Şirketlerde Sermayenin Azaltılması Halinde Ortaya Çıkabilecek Vergiler”, Lebib Yalkın Mevuzat Dergisi, Sayı 71 (Kasım,2009), s.33.

gerekmektedir. Ancak, azaltılan sermayenin geçmiş yıl kârlarını aşması halinde aşan kısım üzerinden tevkifat yapılmayacağı tabiidir..."

Yukarıda ifade ettiğimiz üzere, denetçi, sermaye azaltımını vergisel açıdan aşağıdaki şekilde değerlendirecektir⁶⁵.

- Nakit veya ayni olarak koyulan sermayenin azaltılarak ortaklara iade edilmesi kâr dağıtımı sayılmayıp, stopaj kesintisine tabi olmayacaktır.
- Vergilendirilmiş veya vergiden müstesna olan geçmiş yıl kârlarından kaynaklanan sermayenin ortaklara iadesi, KVK açısından vergilendirilmezken; GVK'nın 75. maddesi uyarınca menkul sermaye iradı olarak tanımlanmış olup kanunun Geçici 62. maddesi dikkate alınarak vergi stopajına tabi olması gerekir.
- Pasif kalemlere ait enflasyon farkları, sermayeye ilave edilip daha sonra işletmeden çekilmesi durumunda işlemin yapıldığı dönemde vergiye tabi olur.
- Azaltılan sermayenin geçmiş yıl kârlarını aşması halinde, aşan kısım üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

3.1.6.2 Sermayenin Arttırılması

Özkaynak ve sermaye artışı birbirinden farklıdır. Kuruluş sermayesi işletmenin bedelli olarak sermaye arttırması ile artarken, öz sermaye ise değişkendir. İşletmenin varlıklarının artırması ve borçlarının azalması ile artar veya varlıkların azalması ve borçların artması ile azalmaktadır⁶⁶.

Sermaye hesabının alacaklandırılması; şirket alacaklılarını hissedar yapmak, yedek akçeyi yeni çıkarılan hisse senetlerinin karşılığı olarak sermayeye aktarmak, yeniden çıkarılacak hisse senetlerinin karşılığı olarak sermayeye aktarmak veya yeniden çıkarılacak hisse senetlerinin kurucu paylarına karşılık verilmesi sureti ile sermayede arttırımına

⁶⁵ Recep Bıyık, "Sermaye Azaltımı Vergisel Sonuçlar Doğurabilir", (03.07.2009) www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=413, (15 Haziran 2010)

⁶⁶ Kotar ve Dokur, s.649

gidilmesinden dolayı olabilir. Denetçinin bu işlemleri belgeleri ile birlikte kayıtlardan izlemesi gerekir⁶⁷.

Anonim ve Limited Şirketler, nakdi ve ayni değerler karşılığında esas sermaye artırımını yapabilecekleri gibi şirket bünyesindeki bazı fonları, dağıtılmamış karları kullanarak da esas sermaye artırımını yapabilmektedirler. Birinci durumda dış kaynaklardan esas sermaye artırımını, ikinci durumda ise iç kaynaklardan esas sermaye artırımını (otofinansman) gerçekleştirmişlerdir. Otofinsman, iç kaynaklarla finansman veya kendi kendini finanse etme anlamını taşımakta olup dağıtılabılır karların tamamının veya bir kısmının dağıtılmaması, kar yedekleri, sermaye yedekleri ve çeşitli fonlar yoluyla sermaye ihtiyacının karşılanmasıdır⁶⁸.

3.1.6.2.1 Sermayenin Arttırılmasında Kullanılan Kıymetler

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanan 2003/3 sayılı İç Ticaret Tebliği'ne göre nakit paradan başka kuruluş sırasında sermaye olarak veya daha sonra şirket sermayesine ilave edilecek fonlar şunlardır⁶⁹:

- Ticari işletmenin konulması, (Nev'i değişikliği, şirket birleşmesi, ve bölünmeleri dahil) (GVK,Md:81 ve KVK, Md:18,19 ve 20)
- Ayın olarak gayrimenkul ve/veya nakil vasıtası konulması,
- Hisse senetlerinin konulması,
- Şirket ortaklarının şirketten olan alacaklarının konulması,
- Değer artış fonu, (5024 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırıldı)
- İştiraklerden gelen değer artışı fonu, (5024 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırıldı)
- Maliyet artış fonu, (5024 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırıldı)
- İştirak hisseleri ve taşınmaz satış karlarının ilavesi,(kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satış kazançları dahil)

⁶⁷ Çömlekçi, s.142

⁶⁸ Hanifi Ayboğa, “ İç Kaynaklardan Sermaye Arttırımının Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Uygulamaları Açısından İncelenmesi”, Yorum Tekirdağ Dergisi, 2008, Sayı 1, s.11

⁶⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2010, s.396

- Fevkalade ihtiyatların ilavesi,
- Dağıtılmayan geçmiş yıllar karlarının ilavesi,

İşletmeye ait olmayan dışsal kaynaklar ile işletmeye ait iç kaynakların dışında çeşitli kanunlarla sermayeye ilavesine izin verilen iç kaynaklar ise şunlardır⁷⁰:

- 5024 sayılı Kanun ile VUK’a eklenen geçici 25. madde uyarınca 31.12.2003 tarihli bilançolar üzerinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan enflasyon farkları (enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıllar karları ile sermaye enflasyon düzeltme olumlu farkları)
- 5024 sayılı Kanunla VUK’un mükerrer 298.maddesinde yapılan değişiklik ile 31.12.2004 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucu hesaplanan özkaynak kalemlerine ait enflasyon farkları
- 5746 sayılı Kanun uyarınca TÜBİTAK ve benzeri kuruluşlar tarafından ödenen hibeler (devlet yardımları)
- 5811 sayılı Kanun uyarınca işletmeye iade edilen kazanç farkları,
- Hisse senedi ihraç primleri (emisyon primleri)

3.1.6.2.2 Sermayenin İç Kaynaklarla Arttırılması

Sermaye artırımında kullanabilecek iç kaynaklar sermaye yedekleri ve kâr yedekleri şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Sermaye yedekleri kullanılarak yapılan sermaye artırımları sonucunda verilen bedelsiz hisse senetlerinin kâr payı sayılmayacağı, kâr yedekleri kullanılarak yapılan sermaye artırım sonucunda verilen bedelsiz hisse senetlerinin ise kâr payı hükmünde olduğu açıklaması yapılmıştır. Kâr payı hükmünde olan bedelsiz hisse senetlerinin nominal bedelleri elde edilen kâr payı olarak değerlendirilmiştir⁷¹.

⁷⁰ Şeker, Şakıp, “Sermayeye İlave Edilen Şirket Fonları Ve Enflasyon Düzeltme Farklarının Tasfiye Halinde Vergisel Açidan Değerlendirilmesi”, Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2010-1, s.25 http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/publications.php?category_id=199, (01 Haziran 2011)

⁷¹ Hesap Uzmanları Derneği, ”Denetim İlke Ve Esasları”, 3.Baskı, İstanbul: 1999, 11. Cilt, s.79.

İç kaynaklardan esas sermaye artırımı sonuçunda hisse sahiplerine hisseleri oranında limited şirkette bedelsiz hisse, anonim şirketlerde bedelsiz hisse senedi verilmektedir⁷².

Bedelsiz sermaye artırımı şirkete ek bir finansman kaynağı sağlamamakla beraber şirketlerin bedelsiz sermaye artırımına gitme nedenleri bulunmaktadır. Kar yedeklerinin şahıs ortaklara dağıtımı durumunda ortaya çıkacak temettü stopajına katlanmama ve enflasyon karşısında erimiş olan ödenmiş sermayeyi daha güncel hale getirme isteği bunlar arasında sayılabilir⁷³.

Bedelsiz alınan hisse senetlerinin hangi hisse senetleri ile ilgili olduğu nazım hesap detayında izlenmelidir. Bu illiyetin kurulması söz konusu hisse senetlerinin satışına ilişkin kârının tespiti açısından zorunludur. Hisse senetleri alış bedeli ile değerlendiğinden, söz konusu kaynak hisse senedinin alış bedeli bedelsiz hisse senetlerini de kapsayacak, mevcut hisse senetlerinin birim değeri buna göre belirlenecektir. Satış halinde satış kârının hesaplanması için, birim alış maliyeti belirlenen bu tutar olarak dikkate alınacaktır.⁷⁴

Ayrıca dönem içerisinde bedelli veya bedelsiz sermaye artırımı yapılmış ise, bunun mevzuata uygun yapıp yapılmadığı denetçi tarafından denetim kanıtları toplanarak tespit edilmelidir⁷⁵.

Yedek akçelerin sermayeye ilave edilmesi özkaynaklara dahil bir unsurun sermayeye aktarılmasıdır. Bu işlemin yapılabilmesi için ana sözleşmede değişiklik yapılması zorunludur. İşletmenin zarar etmesi ve bu zararı da sermayeden karşılaması ya da mevcut sermayenin işletmenin gereksinimden fazla olduğu inancıyla şirketler sermayeyi azaltma yoluna gidebilmektedirler. Sermayenin azaltılması ana sözleşmede değişiklik yapılmasıyla mümkündür⁷⁶.

⁷² Ayboğa, s.11.

⁷³ Güray Kurşunoğlu, “İştiraklerdeki Özsermayeye Ait Enflasyon Farklarının Sermayeye İlavesinden Doğan Bedelsiz Hisselerin Muhasebeleştirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, 2009 Ağustos, Sayı 200, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090815086.htm>, (01 Haziran 2011)

⁷⁴ Sema Küçük, “Hisse Senetleri Ve Hisse Senedi İle Değiştirilebilir Tahvillerin Değerlemesi” Yaklaşım Dergisi, 2008 Ocak, Sayı 181, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110585.htm>, (01 Haziran 2011)

⁷⁵ Kaval, s.519.

⁷⁶ Kayağdı, s.177.

3.1.6.2.3 Ortaklara Olan Borçların Sermayeye İlave Edilmesi

Özellikle aile şirketi şeklinde oluşan bazı limited şirketler uzun yıllar sermaye artışında bulunmamakta, işletmenin sermaye ihtiyacı ortakların gerektiğinde şirkete aktardıkları paralarla karşılanmaktadır. Bu durumda şirket ortağının, şirketten sermayesinin üstünde alacağı oluşmaktadır. Şirket ortağının bu şekilde şirketten alacaklı olması durumu, vergi incelemeleri ve bankaların kredi vermeleri sırasında yetkililerin eleştirilerine konu olmaktadır. Bu olumsuzluktan kurtulmak için ortakların alacaklarının sermayeye ilave edilmesi zorunlu hale gelmektedir. Bilançonun pasifinde takip edilen bazı kalemlerin (örneğin geçmiş yıl kârları, gayrimenkul satış kârlarından oluşturulan fonlar, enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan sermaye düzeltme olumlu farkları gibi) sermayeye ilave edilmesi vergiye tabi değilken başka hesaplara alınması veya işletmeden çekilmesi vergilendirilmelerini gerektirmektedir. Böylesi bir duruma meydan vermemek için ortakların şirketten alacaklarını sermayeye ilave ederek şirketin ihtiyacı olan gerçek sermayeyi göstermeleri gerekmektedir⁷⁷.

Ortakların şirketten olan alacaklarının sermayeye ilave edilmesine karar verilmesi durumunda bu artışın Ticaret Sicili'nde tescili gerektiğinden Ticaret Sicil Memurluğu alacakların tespitine dair SMMM veya YMM tarafından düzenlenmiş rapor talep etmektedir⁷⁸.

3.1.6.2.4 Sermaye Arttırımının Damga Vergisi Karşındaki Durumu

Konuyu Damga Vergisi Kanunu açısından değerlendirecek olursak, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablo uyarınca; anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır⁷⁹.

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar çerevesinde, sermaye artırım sürecini denetim çalışmasının bütünlüğünün kavranması açısından aşağıdaki şekilde ifade edebiliriz⁸⁰:

- Sermaye artırımını için öncelikle önceki sermayenin tamamının ödenmiş olması gerekmektedir.

⁷⁷ Mustafa Alpaslan, “Şirketlerde Sermaye Artışı Ve Tecil için İstenen SMMM / YMM Raporları”, 19 Nisan 2010, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/029/yazdir.php>, (02 Mayıs 2010)

⁷⁸ Alpaslan, s.3.

⁷⁹ “Damga Vergisi Kanunu 2 Sayılı Tablo”, http://www.alomaliye.com/damga_vergisi_tablo_2.htm

⁸⁰ Alpaslan, s.3.

- Mevcut sermayenin ödendiğinin SMMM veya YMM raporuyla tespit ettirilmesi gerekmektedir.
- Mevcut sermayenin ödendiğinin tespitine dair SMMM veya YMM raporundan başka bilançonun pasifinde yer alan kaynakların sermayeye ilave edilmesi durumunda bunların tespitine dair ilave edilecek kaynağın yapısına göre ayrıca SMMM ya da YMM raporu verilmesi gerekmektedir.
- Sermaye artırımı kararı alınması gerekmektedir.
- Tasdik edilen kararların, 1'i Ticaret Sicili Memurluğu'na verilerek tescil ettirilmesi gerekmektedir.

3.1.7 Sermayenin Yabancı Para Cinsinden Oluşması

Türk Ticaret Kanunu'nun 139. maddesi uyarınca ticaret şirketlerine yabancı paranın sermaye olarak konması mümkündür. Bu durumda Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulacak sermaye şirketleri sermaye olarak koydukları yabancı paranın harcanıncaya kadar ortaya çıkan kur farkları için vergi ödemeyeceklerdir. Aynı olarak getirilen sermaye için bir harcamadan söz edilemeyeceği için nakdi olmayan sermaye bu istisnadan yararlanamaz⁸¹.

Şirket ortakları tarafından şirkete döviz olarak getirilen sermayenin değerlendirme ölçüsü yasal kayıtlara geçirildiği gündeki TL cinsinden değeridir. Ortaklar tarafından işletmeye örtülü olarak konulan sermayenin kaynağının döviz cinsinden olması da durumu değiştirmeyecektir. Hangi şekilde gelmiş olursa olsun konulan sermaye şirket kayıtlarına TL olarak kaydedilmek zorundadır. Bu açıdan ortaklar tarafından işletmeye örtülü yoldan konulmuş olan sermayenin geliş kaynağına bakılarak değerlemenin yapılması ve değerlendirme sonucu hesaplanan kur farklarının dönem kazancının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınması, şirket kazancının haksız yere eksik beyan edilip ödenmesine neden olacaktır. Şirket ortaklarının borç adı altında işletmeye koydukları örtülü sermaye niteliğindeki dövizler, işletmeye girdiği tarihte TL cinsinden kayıtlara alınmakta ve Türk parasının kıymetinde meydana gelen azalmalar sonucu hesaplanan kur farkları bu esaslara göre şirket kazancının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınmayacaktır⁸². Mali kâra ulaşırken, oluşan kur farkı gelirleri beyanname üzerinde diğer indirim, oluşan kur farkı gideri ise KKEG olarak dikkate alınacaktır.

⁸¹ TTK, 1956: madde 139.

⁸² Türkiye Odalar Ve Borsalar Birliği, s.406

VUK’da yapılan düzenleme ile yap işlet devret modeli çerçevesinde faaliyet gösteren şirketlerin yatırım amacıyla koydukları yabancı para cinsinden sermayelerini yatırım tamamlanıncaya kadar muhafaza edebilmeleri ve önemli alt yapı yatırımlarını teşvik etmek için döviz olarak konan sermayenin harcanmasına kadar ortaya çıkan kur farkları vergi dışı bırakılmıştır. Buna göre; tanımlanan şirketlerin sermaye olarak koydukları yabancı paraların sarf edildikleri veya Türk Lirasına çevrildikleri tarihe kadar oluşan olumlu kur farkları pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilerek dönem kazancına dahil edilmez. Bu karşılıklar sermayeye eklendikleri takdirde işletmeden çıkış ve kâr dağıtımını sayılmaz. Oluşan olumsuz kur farkları ise aktifte özel bir karşılık hesabında tutulur ve gelecek yıllarda oluşacak olumlu kur farkları ile kapatılır. Olumlu kur farkı ile kapatılamayan tutarlar işi bırakma halinde zarar olarak nitelendirilir. Olumsuz kur farkı çıkması bir başka ifade ile Türk Lirası’nın yabancı paralar karşısında değer kazanmış olması, halinde ise olumsuz kur farkları ilgili olduğu yılda gider kaydedilemeyecek ancak daha önce ortaya çıkmış veya ileride oluşabilecek olumlu kur farkları ile karşılaştırılacaktır⁸³.

3.1.8 Örtülü Sermaye

3.1.8.1 Örtülü Sermaye Kavramı

Örtülü sermaye, 5520 sayılı KVK’nın 12. maddesinde düzenlenmiştir. Şirketlerin, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden, doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte şirketin özkaynaklarının üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak nitelendirilmektedir⁸⁴. Buradaki özkaynak, şirketin VUK uyarınca tespit edilmiş olan, hesap dönemi başındaki özkaynakdır.

3.1.8.2 Örtülü Sermayenin Hesaplanması ve Denetimi

Örtülü sermayenin hesaplanmasında öncelikle ilişkili kişiler belirlenmelidir. KVK’ye göre ortakla ilişkili kişi;

⁸³ Mehmet Ali Özyer, “**Yabancı Para Ve Yabancı Para Cinsinden Kıymetlerin Değerlenmesi**”, Yaklaşım Yayınları:1999, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999051669.htm>, (6 Ocak 2010)

⁸⁴ KVK, 2006: madde 12.

- Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir şirket,
- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu şirketin sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya şirket olarak tanımlanmıştır⁸⁵.

İkinci olarak özkaynak tespit edilmelidir. Dikkate alınacak özkaynak, şirketin hesap dönemi başındaki özkaynaktır.

Kişisel cari hesap hareketleri, sermaye ve şahıs şirketlerinde, ortakların kişisel cari hesaplarının işleyişi ve sonuçları, diğer borç-alacak hesaplarından farksızdır. Tek şahıs işletmelerinde ise kişisel cari hesaplar, özkaynakların bir unsuru olarak kabul edilir. Dolayısıyla ortakların kişisel cari hesapları alacak kalanı verirse özkaynakları artırıcı, borç kalanı verirse özkaynakları azaltıcı bir etki gösterir⁸⁶.

Şirketlerin ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar ile şirketlerin iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans şirketlerinden ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında dikkate alınmaz.

Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, ödenen veya hesaplanan faiz veya benzeri ödemeler kâr payı veya ana merkeze aktarılan tutar olarak nitelenmektedir. Bu durumda örtülü sermaye mahiyetindeki borçlara ilişkin ödenen veya hesaplanan kur farkları üzerinden herhangi bir kâr dağıtım stopajının yapılması söz konusu değildir⁸⁷.

Örtülü sermaye hesaplanırken, özkaynakların şirket faaliyetleri nedeniyle katlanılan zararlar itibarıyla borç bakiyesi vermesi durumunda ilişkili kişilerle ilgili borçlanmaların tamamı örtülü sermaye olarak nitelendirilecektir.

⁸⁵ KVK, 2006: madde 12.

⁸⁶ Sürmen, s.245

⁸⁷ Tekin, Cem, Emre Kartaloğlu, “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri”, İstanbul: Seçkin Kitabevi, 2007. s.43-47

	2008	2009
KAYNAKLAR	755.000,00	855.000,00
C.Diğer Borçlar	755.000,00	855.000,00
1. Ortaklara Borçlar	755.000,00	855.000,00
ÖZKAYNAKLAR	-255.000,00	-555.000,00
A. Ödenmiş Sermaye	5.000,00	5.000,00
D. Geçmiş Yıl Kârları	340.000,00	340.000,00
E. Geçmiş Yıl Zararları	(205.000,00)	(600.000,00)
F.Dönem Net Karı		
Zararı	(395.000,00)	(300.000,00)
PASİF TOPLAM	500.000,00	300.000,00

Örnek, şirketin bilançosu incelendiğinde, özkaynaklar hesap sınıfının katlanılan zararlardan dolayı ters bakiye verdiği ve sermayenin yetersiz olduğu gözlenmektedir. Özkaynaklar hesap sınıfının güçlenmesi için, ortaklar tarafından şirket sermayesinin arttırılması veya zararın karşılanması gerekmektedir.

KVK örtülü sermaye hükmü gereğince örtülü sermaye hesaplaması aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

$$\begin{aligned}
\text{Örtülü sermaye} &= \text{Ortaklara Borçlar} - (\text{Dönem Başı Özkaynak} \times 3) \\
&= 855.000,00 - (0 \times 3) \\
&= 855.000,00
\end{aligned}$$

Örnekten anlaşılabacağı üzere dönem başı özkaynak ters bakiye (borç bakiye) verdiğinden sıfır alınmış ve dönemdeki ortaklara olan borçların tümü örtülü sermaye niteliği kazanmıştır. Ortaklara borçlara yürütülen faiz ve kur farkı giderleri KKEG olarak nitelendirileceğinden ticari kârı azaltıp mali kârı arttıracaktır.

3.1.9 Devir, Birleşme ve Tasfiye Durumunda Sermayenin Denetimi

Şahıs şirketinin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirascıları tarafından işletmenin faaliyetine devam etmesi ve mirascılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması ve kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan

şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan özkaynakları tutarında ortaklık payı alması (bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır) halinde değer artış kazancı hesaplanmaz ve vergilenmez⁸⁸.

Kurulmakta olan bir şirkete yapılacak devirlerde, şahıs şirket tarafından Asliye Ticaret Mahkemesi'ne yapılacak başvuru üzerine, bilirkişi incelemesi ile tespit edilecek özkaynakları, kurulacak şirkete ayni sermaye olarak konur. Aynı zamanda, diğer ortaklardan birine ait bir ferdi işletmenin de ayni sermaye olarak konulması mümkündür. Ferdi işletme, GVK uyarınca, sermaye şirketince de devir alınabilir. Bu taktirde devir alan şirketin sermaye artırımını yapması gerekir⁸⁹. Sermayeye ilave edilen şahıs şirketinin değer tespiti Asliye Ticaret Mahkemesinin mahkeme kararı ve bilirkişi raporu ile YMM'nin raporu ile tespit edilir⁹⁰. Denetim esnasında denetçi bu belgelerin varlığını gözden geçirmelidir.

Devir müessesinde birleşme kârının vergilendirilmemesi nedeniyle devre esas bilançoların düzenlendiği tarih (devir işleminin başlangıç tarihi) ile birleşilen şirketin sermaye artırımına ilişkin esas mukavele değişikliğini tescil ve ilan ettiği tarih (devir işleminin tamamlandığı tarih) arasındaki dönemde şirket bünyesinde gerçekleştirilen işlemlerin sonucunun devir işlemine başlamadan önce kıst dönemin sonucuna ilave edilerek birlikte vergilendirilmesi gerekmektedir⁹¹. Denetçi, gerekli gördüğünde yeniden hesaplama tekniğini kullanarak vergilendirmeye konu olacak tutarı hesaplayıp karşılaştırmalıdır.

3.1.10 Sermaye Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi

3.1.10.1 Sermaye Şirketlerinde Değer Artış Fonunun Sermayeye İlave Edilmesi

Yeniden değerlendirme değer artış fonu ile maliyet artış fonu'nu içeren sermayenin azaltılması durumunda geçmişte vergilendirilmemiş olan bu kazançların sermaye azaltımı adı altında vergisiz işletmeden çekilmesinin mümkün olmayacağı; bu nedenle, sermaye azaltımı yoluyla ortaklara ödenen bu fon tutarları üzerinden prensip olarak kurumlar vergisi hesaplanması ve bu fonların ortaklara ödenmesi durumunda, kâr dağıtımı sayılması ve geri

⁸⁸ Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Resmi Gazete Sayı 10700, 1960 : madde 81.

⁸⁹ Hesap Uzmanları Derneği 1999, s.398

⁹⁰ Alpaslan, s.3

⁹¹ Hesap Uzmanları Derneği 1999, s.19

ödenen sermaye tutarının bunlara isabet eden kısmı üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerektiği düşünülmektedir⁹².

3.1.10.2 Yabancı Sermayeli İşletmelerde Değer Artış Fonunun Sermayeye Eklenmesi

Yabancı Sermayeyi Teşvik Yasası ile Petrol Yasası ve diğer mevzuat hükümlerine göre kurulmuş bulunan yabancı sermayeli şirketlerde, değer artış fonunun sermayeye eklenmesinde; Yabancı Sermayeyi Teşvik Yasası hükümlerine göre faaliyet gösterenler Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı'ndan; petrol yasası ile diğer mevzuat hükümlerine göre kurulmuş olanlar ise Maliye Bakanlığı'ndan sermaye artırımını konusunda izin almak zorundadırlar⁹⁴.

3.1.10.3 İşletmelerin İştiraklerinde Yer Alan Değer Artış Fonunun Sermayeye Eklenmesi

Değer artışı ve yedek akçenin sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayıldığından ana şirketin, yavru şirketin yeniden değerlendirme sonucu artan sermaye dolayısı ile bedelsiz aldığı hisse senetlerinin bedellerini sermayesine ilavesi kâr dağıtımı olarak kabul edilecektir. Değer artışının sermayeye ilave dışında kullanılması halinde kullanılan kısım kullanıldığı dönem kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır⁹⁵.

3.1.10.4 Gelir Vergisi Mükelleflerinde, Değer Artış Fonlarının Sermayeye Eklenmesi

Gelir vergisi mükelleflerinin yeniden değerlendirme yapmaları durumunda, oluşan değer artış fonlarının, vergilendirilmeden sermayeye eklenmeleri olanaksızdır. Bu mükelleflerce değer artış fonlarının sermayeye eklenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemde, dönemin kazancı sayılarak vergilendirilmektedir. Yeniden değerlendirme artışlarının pasifte değer artış fonu olarak korunması durumunda, bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri içinde,

⁹² Yağlıtaş, s.1

⁹⁴ Akdağın ve Tenker, s.823

⁹⁵ Erimez, s.273

değer artışları vergiye tabi değildir. Ancak değer artış fonunun sermayeye eklenmesi veya herhangi bir nedenle başka bir hesaba devredilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda söz konusu değer artışları, bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur⁹⁶.

3.2 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABININ DENETİMİ

Ödenmemiş sermaye hesabının denetiminden, ödenmemiş sermaye kavramı ve hesabın işleyişi anlaşılmalıdır. Bu kısımda ödenmemiş sermaye açıklanıp, denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilecek hususlar açıklanmıştır.

3.2.1 Ödenmemiş Sermaye Kavramı

İşletmeye tahsis edilen veya ortaklarca yüklenilen sermayenin henüz ödenmemiş kısmıdır. Şirket ortakları taahhütlerini yerine getiremiyorlarsa genel kurul kararı ile sermaye azaltımı yapabilirler⁹⁷.

3.2.2 Ödenmemiş Sermaye Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar

Şirketlerde sermaye ortakların taahhüdü karşılığında olduğundan sermaye hesabı “501 Ödenmemiş Sermaye” hesabının borcuna karşılık alacaklanmak suretiyle çalışmaya başlar⁹⁸. Taahhüt edilen sermaye tutarından, ödenen tutarlar bu hesaba alacak kaydedilir.

3.2.3 Ödenmemiş Sermayenin Denetimi

Denetim çalışması, yıl içerisinde bu hesaba kayıt yapılıp yapılmadığı, kayıt yapıldı ise bu kayıtların doğruluğunun tespitine yönelik olarak yürütülmelidir⁹⁹.

Yabancı ortaklarca yabancı para cinsinden taahhüt edilen sermayenin kambiyo mevzuatı ve Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı hükümleri çerçevesinde Türkiye'ye getirilmiş olmalıdır. Yerli ortaklarca yabancı para cinsinden taahhüt edilen sermayenin de şirkete nakit olarak veya döviz tevdiat hesabı şeklinde konulması gerekmektedir¹⁰⁰.

⁹⁶ Akdağan ve Tenker, s.825

⁹⁷ Çalgan ve Diğerleri, s.265

⁹⁸ Akdoğan ve Sevilengül, s.401

⁹⁹ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Tam Tasdik Formları,

¹⁰⁰ Özeyer, s.25

TTK'da ortaklık hukuku açısından düzenlendiği şekliyle, sermaye taahhüdünü zamanında yerine getirmeyen ortak hiçbir ihtara gerek olmaksızın mütemerrit duruma düşmekte ve temerrüt faizi ödemek yükümlülüğü altına girmektedir. Ancak şirket tarafından temerrüde düşen ortağın adına temerrüt faizi hesaplanmaması, TTK hükümlerine aykırılık teşkil etmekle birlikte herhangi bir mal veya alım veya satımına konu olmadığı için vergisel olarak örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir¹⁰¹.

3.3 SERMAYE DÜZELTME HESABININ DENETİMİ

3.3.1 Sermaye Düzeltme Kavramı

5024 sayılı kanunla VUK'a eklenen geçici 25. madde ile, işletmelerin vergiye tabi kazançlarını enflasyon etkisinden arındırılması için 2003 ve 2004 yılları bilançoları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. Çıkarılan tebliğlerde, bilançonun diğer kalemlerinde yapılan enflasyon düzeltme farkı, ilgili hesaba dahil edilerek gösterilirken sadece sermayenin düzeltmesinden oluşan fark, sermayeye ilave edilmeyip, bu hesabın altında "Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabı altında ayrıca izlenmesi istenmiştir. Bunun da nedeni sermayenin tescile tabi bir hesap olmasından kaynaklanmaktadır¹⁰².

3.3.2 Sermaye Düzeltme Hesabının İşleyişi Ve İlişkili Olduğu Hesaplar

Enflasyon düzeltmesi fark hesabı düzeltme işlemine ilişkin bir genel hesaptır. Bu hesabın bakiyesi dönem kâr zararı hesabına aktarılarak kapatılacak, böylece dönem kâr/zararı hesabında reel değerine getirilmiş olacaktır. Kayıt tekniğinin bir sonucu olarak aktif hesapların düzeltme farkları dönem kazancını artırıcı, pasif hesapların düzeltme farklarında dönem kazancını da azaltıcı yönde etki yapacaktır¹⁰³.

Sermaye düzeltmesi yapılmasıyla elde edilen düzeltme tutarı sermaye düzeltmesi olumlu farkları veya sermaye düzeltmesi olumsuz farkları hesabıyla ilişkilendirilir.

¹⁰¹ Mehmet Küçükkaya, "Sermaye Taahhüdünde Temerrüde Bağlı Faiz Olgusu Ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Değerlendirilmesi", Vergide Gündem, 2010, http://www.vergidegundem.com/Makale.aspx?publication_paper_id=1503 (02 Ocak 2011)

¹⁰² Alpaslan, s.4

¹⁰³ Küçük, 2010, s.228

Sermaye düzeltmesi olumlu farkları hesabı, ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu farkların izlendiği hesaptır. Ödenmiş sermaye tutarının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucunda "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borcuna "502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabının alacağına kaydedilir. İzleyen dönemde enflasyon oranının düşmesi sonucu taşıma işleminden ortaya çıkan azalışlar "502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabının borcuna, "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacağına kaydedilir. Olumsuz farkın kalması durumunda, kalan olumsuz farklar "503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)" hesabına borç kaydedilir. Bu farkların sermayeye eklenmesi durumunda "500 Sermaye" hesabının alacağına karşılık "502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabı borçlandırılır. Şirketin tasfiyesi halinde sermayeye ilave edilmeyen kısmı gelir olarak mali tablolara alınır.

Sermaye düzeltmesi olumsuz farkları hesabı, ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Ödenmiş sermaye tutarının ilk kez enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu, ödenmiş sermaye tutarında azalış meydana gelmesi durumunda bu hesabın borcuna, "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacağına kaydedilir. İzleyen dönemlerde, düzeltme sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar önce bu hesaptaki tutardan mahsup edilir, varsa kalan "502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabına alacak yazılır.

3.3.3 Sermaye Düzeltmesinin Hesaplanması Ve Denetimi

Özkaynak kalemlerinin düzeltilmesinde; yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi enflasyon nedeniyle işletmelerin oluşturulmalarına izin verilen fonların sermayeye ilave edilmesi, ortakların özkaynaklara katkısı olarak dikkate alınmaz. Bu tür fonlar sermayeden ve özkaynaklardan indirilir. Yedek akçelerin ve birikmiş kârların sermayeye ilave edilmesi ortaklar tarafından konulan sermaye olarak dikkate alınır. Bu açıklama uyarınca belirlenen ve daha önce sermayeye katılmış özkaynak kalemlerinin düzeltilmesinde, sermaye artırımının tescil tarihi veya sermaye artırımına mahsuben ödenen tutarların tahsil tarihi esas alınır. Sermayeye ilave edilmiş olsun veya olmasın, emisyon primlerinin düzeltilmesinde, tahsil tarihleri dikkate alınır. Mali tabloların bu kısımdaki hükümler uyarınca düzenlenmeye başlandığı dönemin sonunda ve takip eden dönemlerde, belirlenen özkaynak kaleminin tüm unsurları, özkaynakteki artış tarihleri esas alınmak suretiyle düzeltme işlemine tabi tutulur. Mali tablolardaki özkaynak kalemleri, kayıtlı değerleri üzerinden gösterilir. Bunların

düzeltilmesi sonucunda oluşan farklar, toplu halde "öz kaynak enflasyon düzeltmesi farkları" hesabında gösterilir¹⁰⁴.

Tebliğin uygulamasında özkaynak kalemleri de parasal olmayan kıymet olarak nitelendirilecek ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.¹⁰⁵

VUK'da düzenlenen hükümlere göre, yabancı para birimleri ile kayıt tutan mükellefler enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Ancak, özkaynak kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya sermayeye ilave edilebilir, bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz¹⁰⁶.

Örneğin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 2004 yılı bilançosunda geçmiş yıl zararları 200.000 TL, sermaye düzeltmesi olumlu farkları 600.000 TL ise, yapılacak yevmiye kayıtları ile 600.000 TL' den 200.000 TL zarar mahsup edilecek ve sermaye olumlu farkları hesabında 400.000 TL kalacaktır. Kalan bu tutar sermayeye ilave edilebilecektir. Bilanço da enflasyondan kaynaklanan herhangi bir zarar yoksa sermaye düzeltmesi olumlu farklarının tamamı sermayeye ilave edilebilecektir¹⁰⁷.

Sermayenin, düzeltmeye esas tutarına ulaşılırken düşülmesi gereken (sermayeye ilave edilmiş olan) bu değerler aşağıda gösterilmiştir¹⁰⁸:

- İşletmenin aktifine kayıtlı maddi duran varlık kalemlerinin, VUK'un hükümlerine göre yeniden değerlendirilmesinden oluşmuş değer artışları,
- İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortakları bünyesinde, VUK'un hükümlerine göre yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşmuş değer artışları,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesine istinaden; gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin satış kazancının maliyet bedelinin arttırılan kısmına tekabül eden kısımları,

¹⁰⁴ Çalgan ve Diğerleri, s.267

¹⁰⁵ Metin Ulusoy, “**Birleşme, Devir, Bölünme, Hisse Değişimi ve İştirak Yoluyla Şirketlerin Yeniden Yapılandırılması**”, Ankara: Yaklaşım, 2004,s.174

¹⁰⁶ Ulusoy, s.175

¹⁰⁷ Alpaslan, s.5

¹⁰⁸ Çalgan ve Diğerleri, s.266

Sermaye olumlu farklarından geçmiş yıl zararlarının mahsup edilebileceği ya da sermayeye ilave edilebileceği bunun yapılması sadece kurumlar vergisi mükellefleri yönünden kâr dağıtımı sayılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu işlemin gelir vergisi mükellefleri tarafından yapılması halinde kâr dağıtımı yapılmış sayılıp, gelir vergisi stopajı yapılması gündeme gelecektir. Sermaye düzeltmesi olumlu farklarının sermayeye ilave edilmesi tescile tabi bir işlemdir¹⁰⁹.

Düzeltilme, düzeltme katsayıların uygulanması ile yapılacaktır. 328 Seri No.lu VUK tebliğine göre düzeltme katsayılarının belirlenmesinde esas alınacak tarihler şunlardır¹¹⁰:

- Aynı sermaye olarak konulan kıymetler için mülkiyetin intikal ettiği tarih,
- Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla arttırılan sermaye için tescil tarihi,
- Nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için ödeme tarihi,
- Aynı sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için sermaye olarak konulan kıymetlerin mülkiyetinin intikal ettiği tarih,
- Temettü karşılığı alınan hisse senetleri için iştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi,

X işletmesi Eylül 100.000,00 TL nakdi sermaye ile kurulmuş ve paranın tamamına kuru 2 TL'den 50.000,00 € almıştır. 31.12. tarihinde kur'un 2,50 TL olması durumunda, enflasyon düzeltmesi yapılmazsa 25.000,00 kazanç elde edilmiş olacaktır. Ancak enflasyon düzeltmesi için belirlenen düzeltme katsayısı 1,07 uygulanması sonucunda kazanç 18.000,00 olacak ve vergiye tabi değer düşecektir¹¹¹.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasına ilişkin VUK'un anılan mükerrer 298/a maddesine göre; enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son

¹⁰⁹ Alpaslan, s.4

¹¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, "328 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (03 Mayıs 2010)

¹¹¹ Türkiye Odalar Ve Borsalar Birliği, s.154

dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltilmesi yapılacak ancak bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararında mali zarar olarak olarakta kabul edilmeyecektir. Vergi matrahının tespitinde geçmiş yıl mali zararları mukayyet değerleriyle dikkate alınacaktır. Diğer bir anlatımla birden fazla dönemi içine alan bir enflasyon düzeltilmesinde ancak son döneme ilişkin enflasyon farkları dönem kazancını etkileyecektir¹¹².

3.3.4 Birleşme, Devir Ve Tasfiye Halinde Sermaye Düzeltme Hesabının Denetimi

VUK'nın mükerrer 298'nci maddesinin 5'nci fıkrasının; "Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakil edildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz" hükmü yer almaktadır¹¹³.

Fiyat artışları olduğu sürece, bu düzeltme veya gerekli olması halinde daha sonraki yıllarda "enflasyon düzeltilmesi" yolu ile düzeltilen bilançolarda kayıtlı olan parasal olmayan aktif kıymetlerin düzeltilmiş değerlerinin sürekli olarak devir sırasında rayiç değerlere uygun olması mümkün değildir¹¹⁴.

Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesince verilen bir mükteza aşağıdaki gibidir¹¹⁵:

"...şirketinizin tasfiyeye girmeden önce öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarını sermayeye ilave etmeleri durumunda, bu işlemler kâr dağıtımı sayılmayacağından, her hangi bir süre tahdidi olmaksızın vergiye de tabi tutulmayacaktır. Ancak, şirketinizin öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarını sermayeye eklemekten tasfiyeye girmesi durumunda, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen değer olarak addedilmek suretiyle vergiye tabi tutulması gerekmektedir."

¹¹² Küçük, 2010, s. 230-232

¹¹³ VUK, 1961: madde mükerrer 298.

¹¹⁴ Türkiye Odalar Ve Borsalar Birliği, s.135

¹¹⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.07.2006, B.01.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/mük-298 sayılı müktezası.<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/5007.htm> (30.05.2011)

4. SERMAYE YEDEKLERİ VE KÂR YEDEKLERİ HESAP GRUBUNUN VERGİSEL DENETİMİ

4.1 SERMAYE YEDEKLERİ HESAP GRUBU’NUN VERGİSEL DENETİMİ

Hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları ve yeniden değerlendirme değer artış fonları gibi sermaye hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan ve işletmede bırakılan tutarların izlendiği hesap grubudur¹¹⁶.

4.1.1 Hisse Senetleri İhraç Primleri Hesabının Vergisel Denetimi

Bu kısımda hisse senetleri ihraç primleri kavramı ile denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilecek hususlar açıklanmıştır.

4.1.1.1 Hisse Senetleri İhraç Primi Kavramı

Anonim Şirketlerin çıkardıkları hisse senetlerinin nominal değerinin altında bir fiyatla satılması mümkün değildir. Ancak Anonim Şirketler kuruluşlarında yada sermaye artırımını sırasında çıkardıkları hisse senetlerini nominal değerinin üzerinde satabilmektedirler. Satış fiyatı ile nominal fiyat arasında oluşan fark, hisse senetleri ihraç primlerini ifade etmektedir¹¹⁷.

Bir başka ifade ile ihraç primleri, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler tarafından, gerek kuruluş gerekse sermaye artırımını sırasında ihraç ettikleri payları nominal değerlerin üzerinde bir fiyatla satmaları durumunda ortaya çıkan ve bedelli sermaye artırımında olduğu gibi ortaklar tarafından işletmeye konulan paraları ifade eden bir özkaynak unsurudur¹¹⁸.

¹¹⁶ Çalgan ve Diğerleri, s.267

¹¹⁷ Karabıyık, s.143

¹¹⁸ Bülent Şişman, “İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri”, Ankara:Yaklaşım, 2003, s.328

4.1.1.2 Hisse Senetleri İhraç Primleri Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar

Yeni çıkarılan hisse senetlerinin primli satışından kaynaklanan tutarlar bu hesapta izlenir. Hisse senedinin nominal fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark bu hesabın alacağına satış biçimine bağlı olarak ilgili hesabın borcuna kaydedilir. Bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda hesaba borç kaydedilir. Şirket hisse senetlerinin primli satılması halinde oluşan kârın % 100'ü sermayeye ilave edilebilir¹¹⁹.

Hisse senedi ihraç primlerini, TTK'da yedek akçeler içerisinde sıralamıştır¹²⁰:

Vergi mevzuatı açısından emisyon primleri şirket kazancı içerisinde kabul edilmektedir. Oysa muhasebe uygulamalarından ihraç primleri ortaya çıktıkları dönemde gelir olarak kaydedilmeyip doğrudan sermaye yedekleri grubundaki hisse senedi ihraç primleri hesabına kaydedilmektedir¹²¹.

4.1.1.3 Hisse Senetleri İhraç Primlerinin Denetimi

Bu hesaba kayıt yapılmış ise, hisse senedi nominal değeri ile satış değeri arasında fark alınıp ve mizan bakiyesiyle karşılaştırılacaktır. Hisse senetlerinin borsaya kayıtlı olup olmadığına bakılır ve vergi düzenlemeleri açısından değerlendirilir¹²².

5520 sayılı KVK'nın 5. maddesine göre anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında, gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.¹²³ İhraç primlerinin kurumlar vergisinden istisna tutularak vergi matrahına dahil edilmediği kontrol edilmelidir. İhraç primleri, kurumlar vergisinden istisna olduğu, sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması halinde vergiye tabi tutulması açısından değerlendirilmelidir.

¹¹⁹ Çalgan ve Diğerleri, s.267

¹²⁰ Akdoğan ve Tenker, s.121

¹²¹ Akdoğan ve Tenker, s.351

¹²² İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Tam Tasdik Formları,

¹²³ KVK, 2006: madde 5.

Şirketin elde etmiş olduğu ihraç primleri, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde zarar dahi olsa indirilecek indirimler bölümünde gösterilir ve mahsup edilecek kâr bulunmaması halinde ertesi yıla devredebilecektir¹²⁴. Yürütülen denetim çalışmasında denetçi, kurumlar vergisi beyannamesini üzerindeki ihraç primi tutarı ile mizan bakiyesini teyit edecektir.

4.1.1.4 Hisse Senedi Çıkartılması Ve Halka Arz Durumunun Denetimi

Ortakların ve yönetim kurulunun toplantılarının tutanakları incelenmeli ve hisselerdeki onaylı artışlar, eksilmeler, itfalar, yeni ihraçlar, rezerv tesisi, rezervlerin itfası, hisse alım yetkisi verilmesi ve temettü faaliyetleriyle ilgili faaliyet ve politikaları saptamak üzere gerekli notlar alınmalıdır. Normal olarak, sermaye hisselerindeki artışlar (hisse temettülerinin açıklanmasından ve ödenmesinden doğan artışlar dışındaki) ve bu hisselerin itfasına ait yetki ve onay genel kurulca verilmelidir. Hisseler ihraç edildikten sonra, yönetim kurulu karar tutanakları, hisse satışlarından elde edilen hasılanın, ihraç sırasında kısıtlayıcı koşullar bulunduğu takdirde, bu koşullara uygun olarak yürütüldüğünü saptamak açısından incelenmelidir. Ayrıca yıl içinde satılan sermaye hisselerinin hasılatı denetlenir ve herhangi bir tahsilat gibi banka kayıtlarında izlenir. Paradan başka varlıklar elde edildiğinde, bu varlık hesaplarında teyit edilmelidir¹²⁵.

Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde, tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmayacaktır. Kur olarak işlem anında kullanılan kur, böyle bir kurun bulunmadığı hallerde ise Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır¹²⁶.

4.1.2 Hisse Senetleri İptal Kârları Hesabının Denetimi

Bu kısımda hisse senetleri iptal kârları kavramı ile denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilecek hususlar açıklanmıştır.

¹²⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2010, s.550

¹²⁵ Holmes ve Owermyer s.387-389

¹²⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, “GVK Geçici 67.Madde Uygulaması İle İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi”, 2010, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010_Gecici67.pdf, s.6, (13 Nisan 2010)

4.1.2.1 Hisse Senetleri İptal Kârları Kavramı

Hisse senetleri iptal kârları kavramı, iptal edilen hisse senetlerinin tutarı ile yerine çıkarılan hisse senetlerinin tutarı arasındaki farktır. Genellikle hisse sahibinin taahhüdünün yerine getirmesi durumunda söz konusu olmaktadır.

4.1.2.2 Hisse Senetleri İptal Kârları Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar

Tekdüzen hesap planında yer alan 521 Hisse Senetleri İptal Kârları Hesabı; iptal edilen hisse senetlerinin bedelerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine, çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmın izlendiği hesaptır¹²⁷.

Elde edilen hisse senedi iptal kârları bu hesaba alacak kaydedilir. Bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka amaçlarla kullanılması durumunda ilgili hesaplara borç kaydedilir¹²⁸.

4.1.2.3 Hisse Senetleri İptal Kârlarının Denetimi

Bu hesabının denetiminde, öncelikle hesaba kayıt yapılıp yapılmadığına bakılacaktır. Eğer dönem içerisinde kayıt yapılmış ise iptal edilen hisse senetinin değeri ile yeni çıkarılan hisse senedinin satış bedeli kontrol edilerek ulaşılan hisse senedi iptal kârı mizan bakiyesi ile karşılaştırılır¹²⁹.

Hisse senedi iptal kârları kurumlar vergisinden istisna olup ihraç primleri gibi değerlendirilmektedir.

4.1.3 Yeniden Değerleme Değer Artışlarının Vergisel Denetimi

VUK'un mükerrer 298. maddesi değişmeden önce mükellefler, aktifindeki maddi duran varlıkları her yıl yeniden değerlendirme oranıyla değerlendirerek bilançonun pasifinde

¹²⁷ Kotar ve Dokur, s.685

¹²⁸ Çalgan ve Diğerleri, s.268

¹²⁹ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Tam Tasdik Formları,

"Sermaye Yedekleri" hesabının altında fon olarak izlemektedir. Bu fonlar MDV Yeniden Değer Artışları, İştirakler Yeniden Değer Artışları ve GVK'nın 38/4. maddesine göre oluşturulan Maliyet Bedeli Değer Artış Fonları'dır. Oluşturulan bu fonlar istenilmesi halinde sermayeye ilave edilmektedir. Sermayeye ilave edilme kâr dağıtımı sayılmadığından vergilemede söz konusu değildir. GVK'nın 38/4. maddesi 5024 sayılı kanunun 9. maddesiyle kaldırılmıştır. VUK'un mükerrer 298. maddesi ise 5024 sayılı kanunun 2. maddesiyle değiştirilmiştir. Değişen ve 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe giren madde de, 1.1.2004 tarihinden itibaren yeniden değerlendirme yapılmayacağı, bunun yerine şartlar oluştuğunda bilançoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Daha önceki yıllarda yapılmış olan yeniden değerlendirme değer artışlarına ait fonlar, 2003 yılı bilançolarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaları sırasında sıfırlanmıştır. Dolayısıyla da 2003 ve sonrası yılların bilançolarında değer artış fonları yer almamaktadır.¹³⁰

İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortaklıkları bünyesinde yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşan değer artışının sermayeye eklenmesi sonucunda, bu sermayeden işletmeye isabet eden kısmı gösterir.

4.1.4 Diğer Sermaye Yedeklerinin Vergisel Denetimi

Yukarıda ifade ettiğimiz sermaye yedekleri dışında kalan yedekler, diğer yedekler olarak ifade edilmektedir. Diğer yedekler hesabının içeriğinde yer alan iktisadi kıymetler sermaye ilişkin olan kıymetlerdir. Diğer yedekler, hesabın içeriğinde izlenen iktisadi kıymete göre anlam kazanmaktadır. Bu hesapta yer alan yedekler mevzuat düzenleri, işletme politikaları gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkmaktadır.

Ticari hayata sermaye yetersizliği gibi durumların gerçekleşmesi halinde ortakları tarafından, daha sonra mahsup edilmek üzere, sermaye avansı adı altında fon konulmaktadır.

Sermaye avansının bu grupta takip edilmesi, sermaye avansının aslında bir kredi olmayıp şirket sermayesinin peşin olarak ödenmiş olan kısmını ifade etmesidir¹³¹.

¹³⁰ Alpaslan, s.3.

¹³¹ Denge Denetim YMM A.Ş., "Açıklamalı Sirküler Rapor 2008/10 – Sermaye Artırım Avansı", 24.10.2008 <http://www.mazarsdenge.com.tr/publishDocument.php?id=1999>, (15 Temmuz 2010)

Mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde; şirket ortakları tarafından, ileride yapılacak sermaye artırımına mahsup edilmek üzere sermaye (artırım) avansı adı altında ortak oldukları şirketlere para transferleri yapmalarını engelleyen hiçbir hüküm yoktur. Her ne kadar, 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde, örtülü sermaye tutarının ifade edildiği kısımda “Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır.” hükmüne yer verilmiş, ancak bu avans bazı mal ve hizmet teslimleri kapsamında peşin olarak alınan ya da verilen ticari işlemlere esas avanslar olarak değerlendirmek daha doğru olacaktır. Sermaye artırımına esas teşkil etmesi amacıyla verilen sermaye (artırım) avanslarına Tebliğ’de açıkça değinilmemiş olmasından hareketle, bu avansların örtülü sermaye tutarının tespitinde direk olarak dikkate alınmasını gerektirecek açık bir mevzuat hükmünün de mevcut olmadığı söylenebilecektir¹³².

Denetçi, sermaye avansının denetiminde, ortaklar tarafından gönderilen avansın esas maksadına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını tespit etmelidir. Amacı dışında kullanılan sermaye avansı örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecektir. Bu durumda denetçi ortaklara borçlar hesabı ile bu hesabı beraber inceleyip örtülü sermaye tutarını tespit etmeli ve bu tutar üzerinden yürütülen faizleri KKEG olarak nitelendirip vergi matrahına ilave etmelidir.

4.1.5 Sermaye Yedekleri Hesap Sınıfının Envanteri Ve Değerlemesi

Sermaye yedeklerinin dönem sonu envanterinde; yedeklerden sermayeye eklenenler için kayıt yapıp yapılmadığı kontrol edilir. Sermaye yedeklerinden dönem sonu itibarıyla işletmede bulunanlar mukkkayet bedelle değerlendirilerek bilançoğa aktarılır¹³³.

¹³² Mehmet Mühtehlik, “ **Sermaye (Artırım) Avansı, Sermaye Ve Örtülü Sermaye İlişkisi**” (21.12.2009) <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=474>, (15 Temmuz 2010)

¹³³ Küçük, 2010, s.221.

4.2 KÂR YEDEKLERİ HESAP GRUBUNUN VERGİSEL DENETİMİ

Kanun ve ana sözleşme hükümleri ya da ortaklıkların yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca, dağıtılmış kârlardan ayrılan yasal yedekler ile işletmede bırakılmış kârlar bu hesap grubunda gösterilir¹³⁴.

Yedeklerle vergi yasalarımızın arasında sıkı bir ilişki vardır. KVK'nın 11. maddesinde her ne isimle olursa olsun tüm yedeklerin vergiye tabi olduğu belirtilmiştir¹³⁵. Vergi yasaları ise çeşitli tarihlerde değişikliğe uğramış ve bundan sonra da uğrayabilecektir. Yedeklerin kullanılması gerektiğinde tabi olduğu vergi statüsünün bilinmesine kesinlikle ihtiyaç vardır. Ayrıca ticaret yasasının ve şirket esas sözleşmesi ile genel kurul kararlarının uygulama sonuçlarının açıkça görünmesini sağlama bakımından yedekleri bilançolarda ayrıntılı olarak göstermek gerekir¹³⁶. Şirketler vergi kaybına yol açmayacak şekilde bir başka ifadeyle vergilendirilecek şirket kazancını azaltmayacak yedek akçe ayırabilirler.

Kârlar ve kâr yedeklerinin dönem sonu envanterinde önceki dönemden devreden fonlar, bu fonlardan dönem içinde yapılan kullanımlar, cari dönemde ayrılan fonlar, kârlara mahsup edilen geçmiş dönem zararlarına ilişkin yasal kayıtların varlığı ve doğruluğu kontrol edilir¹³⁷.

Kâr yedekleri önceki yılın dönem net kârı ile ilgili olup, inceleme yapılan yılın başında geçmiş yıl kârları hesabının borçlandırılması suretiyle ayrılırlar. Denetçi hesaplamaları kontrol edip doğruluğuna kanat getirdikten sonra, bu işlemlerin kanun ve şirket sözleşmesine uygun ve doğru olarak kayda alındığını belirlemelidir. Eğer kâr yedeklerinin kullanılması söz konusu olmuş ise, bu kullanımın kanun, tüzük ve tünaklara ne derece uygun olduğunu ve hesapların bu nedenle borçlanmasının doğruluğunu denetçinin araştırması gerekir¹³⁸.

Yedek akçeler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler veya diğer şekillerde oluşturulan kâr yedeklerinde dönembaşı bilançosuna göre dönemsonu bilançosunda meydana gelen artışlar, işletmeye konan değer olarak dikkate alınır¹³⁹. TTK Kanunun 458. maddesinde bu yedek akçelerin dışında gizli yedek akçeler düzenlenmiştir. Gizli yedek akçe aktifin

¹³⁴ Çalgan ve Diğerleri, s.268.

¹³⁵ KVK, 2006: madde 11.

¹³⁶ Akdoğan ve Tenker, s.123

¹³⁷ Küçük, 2010, s.224

¹³⁸ Çömlekçi, s.145

¹³⁹ Sürmen, s.245

olduğundan düşük gösterilmesi veya pasifin yüksek gösterilmesi yoluyla oluşturulur. Duran varlıkların aktife girdiği tarihteki maliyetle gösterilmesi diğer bir ifade ile yeniden değerlendirme yapılmaması, aktifteki bir varlıkta meydana gelen değer düşüklüğü için karşılık ayrılması gizli yedek akçeyi oluşturan işlemlerdendir¹⁴⁰.

Dönem sonu itibariyle elde mevcut kâr yedekleri mukkayet değeri ile değerlendirilir ve değerle bilanço'ya aktarılır¹⁴¹.

4.2.1 Yasal Yedeklerin Vergisel Denetimi

Bu kısımda yasal yedekler kavramı ile denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilecek hususlar açıklanmıştır.

4.2.1.1 Yasal Yedek Kavramı

Yasal yedekleri, faaliyet yılı kârından mahsup edilmek suretiyle, kanun hükümleri uyarınca ayrılmış bulunan yedekler olarak ifade edebiliriz. TTK'nın yasal yedekler I. ve II. tertip yasal yedek akçe olarak düzenlenmektedir.

4.2.1.2 Yasal Yedekler Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar

Kanun ana sözleşme hükümleri yada ortaklıkların yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca dağıtılmamış yada işletmede bırakılmış kârlar bu hesap grubunda gösterilir. Bu gruptaki hesaplarda izlenen öz kaynakların ortak özelliği işletmenin önceki dönemde elde ettiği kârlardan ayrılmış olmasıdır. Dolayısıyla bu bölümdeki hesaplar “570 Geçmiş Yıllar Kârları” hesabının borçlandırılmaları karşılığında (duran varlık satışı veya sigortacı tazmini nedeniyle doğan kârların doğrudan bu gruptaki hesaba alınması durumu hariç) alacaklandırılır¹⁴².

¹⁴⁰ Akdoğan ve Tenker, s.363

¹⁴¹ Küçük, 2010, s.225

¹⁴² Akdoğan ve Sevilengül, s.415

4.2.1.3 Yasal Yedeklerin Hesaplaması Ve Denetimi

Türk Ticaret Kanunu'nun 466. maddesinde, yedek akçenin hangi amaçlarla kullanılacağı belirlenmiştir. Yedek akçe esas sermayenin yarısını geçmedikçe, münhasıran zararların kapatılmasına yahut işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idameye, işsizliğin önüne geçmeye veya neticelerini hafifletmeye elverişli tedbirler alınması için sarf olunabilir¹⁴³.

4.2.1.3.1 Yasal Yedek Akçe Ayırmak Zorunda Olanlar

Yasal yedek akçeyi kimlerin ayırması gerektiği TTK'da düzenlenmiştir. Mevzuatta yer alan düzenlemeler şahıs ve sermaye şirketi ayırımına göre yapılmıştır. Şahıs şirketleri TTK'ya göre yedek akçe ayırmak zorunda değildir. Sermaye şirketleri şirketin tüzel kişiliği adına kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdür ve TTK'ya göre sermaye şirketlerinde yedek akçe ayırma zorunlulukları vardır¹⁴⁴. Yasal olarak sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler yedek akçe ayırmak zorunda değildirler¹⁴⁵.

4.2.1.3.2 I. ve II. Tertip Yasal Akçeler

Birinci tertip yasal yedek akçe, TTK'nın 466. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre her yıl safi kârın yirmide birinin ödenmiş esas sermayenin beşte birini buluncaya kadar umumi yedek akçe olarak ayrılması mecburidir. Birinci Tertip Yedek Akçenin ayrılmasında esas alınması gereken tutar gerçekte, şirket nezdinde kalan ve üzerinde şirket ortaklarının öngördükleri tasarrufu yapabilecekleri miktar olarak kabul edilmelidir. Diğer yandan, şirket kazancından vergi düşülmeden karşılık hesaplanacak olursa, ödenen vergiye ait bölüm içinde birinci tertip yedek akçe ayırmamız söz konusu olacaktır. Böyle bir hesaplama, yedek akçenin nitelik ve kullanım amacı açısından hukuki dayanaktan yoksun kalacaktır. Şirket kazancından yasal düzenleme gereği indirilmesi gereken en önemli unsur geçmiş yıl zararlarıdır. Şirket kazancından geçmiş yıl zararlarının indirilmesinde yasal nitelikte bir öncelik bulunmaktadır. Bundan sonra kalan kısım üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacak,

¹⁴³ TTK, 1956: madde 466.

¹⁴⁴ Gücenme, Ümit, "Mali Tablolar Analizi", Bursa: Marmara Kitabevi Yayınları, 2000 s.177

¹⁴⁵ Karyağdı, s.105

hesaplanan bu miktar şirket kazancından indirildikten sonra birinci tertip yedek akçe ayrılacaktır. Birinci tertip yedek akçenin yasal oranı % 5'tir¹⁴⁶.

İkinci tertip yasal yedek akçe, TTK'nın 466. maddesi hükmü gereği olarak safi kârdan, birinci tertip yedek akçe dışında pay sahipleri için % 5 kâr payı ayrıldıktan sonra pay sahipleriyle kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın onda biri ikinci tertip yedek akçe olarak ayrılmaktadır. İkinci tertip yedek akçe dağıtılması kararlaştırılan kârlara dahildir. Bu nedenle dağıtılmasına karar verilen kısım on bire bölünerek ikinci tertip yedek akçe bulunur. Eğer kâr sermayeye ekleniyor ise, ikinci tertip yedek akçenin bu kısım için ayrılmasına gerek yoktur. Yasal yedek akçe esas sermayenin yarısını geçmedikçe özellikle zararların kapatılmasına yahut işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idameye, işsizliğin önüne geçmeye veya neticelerini hafifletmeye elverişli tedbirler alınması için sarf olunabilir. İkinci tertip yedek ayırma ile mevcut yedek akçelerin kullanımı ile ilgili düzenleme amacı esas itibarıyla başka işletmelere iştirakten ibaret olan holding şirketleri için geçerli değildir¹⁴⁷.

4.2.1.3.3 Yasal Yedeklerin Denetimi

Cari yılda hesaplanan yedeklerin doğruluğu kontrol edilir. Bu kontrolü I. ve II. tertip yasal yedek akçe açısından aşağıdaki şekilde kontrol edilebilir.

I. tertip yedek akçe;

- Bilanço kârı, geçmiş zararları ve uygulanacak oran gözden geçirilir.
- Hesaplanan yedek akçe muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılır.
- Yedekler sermayenin yüzde yirmisine ulaşmış ulaşmadığı açısından değerlendirilir.

II. tertip yedek akçe;

- Dağıtımına karar verilen dönem net kârının ve ödenmiş sermayenin doğruluğu gözden geçirilir.
- I. ve II. temettü doğru hesaplanıp hesaplandığı tespit edilir.
- Hesaplanan yedek akçe muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılır.

¹⁴⁶ Çalgan ve Diğerleri, s.269

¹⁴⁷ TTK, 1956: madde 466.

Mevzuatta yer alan düzenlemelerde yedek akçelerin safi kârdan ayrılacağı düzenlenmiştir. Ancak TTK safi kâr kavramı hala kesinlik kazanmamıştır. Bu konuda hukukcular, uygulamacılar konuya farklı açılardan yaklaşmaktadırlar. Aslında bu yorum fazlalığından hareketle işletmeler kâr dağıtımında bir serbestlik tanınmıştır diyebiliriz. Şöyleki işletmeler dönem kârından, yedek akçe olarak daha fazla tutarı şirket bünyesinde tutmak istiyorlarsa vergi öncesi kârdan, daha fazla dağıtmak ve buna mukabil daha az kanuni yedek akçe ayırmak istiyorsa vergi sonrası kârdan hesaplama yapabilirler¹⁴⁸. Vergi öncesi kardan yedek akçe ayrılması, ödenecek kurumlar vergisine etkisi bulunmamaktadır. Ancak ortaklara dağıtılacak kar payı tutarı azalacağından ödenmesi gereken stopaj tutarı, vergi sonrası tutardan yedek akçe ayrılmasına kıyasla daha az hesaplanacaktır. Vergi öncesi kardan yasal yedek ayrılması yöntemi benimsendiğinde, denetçi tarafından beyanname üzerinde yer alan ticari karın doğruluğu teyit edilmelidir.

Sermaye ilave şeklinde yapılan kâr dağıtma kararlarında ikinci tertip yedek akçe ayrılmaması gerekir. Çünkü ikinci tertip yedek akçe kâr dağıtımını nedeniyle aktiflerde meydana gelecek azalmanın bir kısmının önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Kârın sermayeye eklenmesi varlıkların azalmasına neden olmayacağından bu şekildeki kâr dağıtımlarında ikinci yedek akçe ayrılmaması gerekir¹⁴⁹.

Genel kurulu olmayan şirketlerde, kârın bir kısmının yedek akçeye ayrılması hakkında verilen kararlar her zaman değiştirilebilir ve yedek akçe olarak ayrılan paralar ortaklara dağıtılabilir. Böyle bir olanağın bulunduğu durumlarda, vergi hukuku yönünden gelirin elde edilmediğini kabul etmek hatalı sonuçlar verir. Adi komandit şirketlerde komandite ortakların payına düşen mali kâr, yedek akçe olarak ayrılmış olsa bile, mutlak olarak vergiye tabi tutulacaktır. Aynı şirkette ayrılan yedek akçelerin bir kısmının, ortaklar tarafından elde edilmiş kazanç olarak vergilendirilmesi, diğer kısmının ise kâr payı sayılmaması, vergi hukuku ilkeleri ile bağdaşmaz¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Karyağdı, s.154

¹⁴⁹ Akdoğan ve Tenker, s.365

¹⁵⁰ Erimez, s.124

4.2.2 Statü Yedeklerinin Vergisel Denetimi

Bu kısımda statü yedekleri kavramı ile denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilecek hususlar açıklanmıştır.

4.2.2.1 Statü Yedeği Kavramı

Ana sözleşme hükümleri çerçevesinde ayrılan yedekler, statü yedeği olarak ifade edilmektedir¹⁵¹.

4.2.2.2 Statü Yedekleri Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar

Ana sözleşme hükümleri çerçevesinde ayrılan yedekler, bu hesabın alacağına ve “570 Geçmiş Yıllar Kârları” hesabının borcuna yazılarak kayıtlara alınacaktır.

4.2.2.3 Statü Yedeklerinin Hesaplanması ve Denetimi

Dönem içerisinde bu hesaba kayıt yapıp yapılmadığı tespit edilir. Eğer kayıt varsa bu kayıt ana sözleşme şartlarına uygunluğu açısından kontrol edilecektir.

Bir yedek ayrımı sözleşmeden doğmuşsa, gerekli sözleşme ve anlaşmaların hükümlerine uyulup uyulmadığını ve ayrılan yedeğin tutarının doğru olduğunu belirlemek amacıyla incelenmelidir.

4.2.3 Olağanüstü Yedeklerin Vergisel Denetimi

Bu kısımda olağanüstü yedekler kavramı ile, denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilecek hususlar açıklanmıştır.

¹⁵¹ Çalgan ve Diğerleri, s.270

4.2.3.1 Olağanüstü Yedek Kavramı

Sermaye şirketlerinde Genel Kurul tarafından ayrılmasına karar verilen olağanüstü yedek akçeler ile dağıtım dışı kalan kârlar bu hesapta yer alır.

4.2.3.2 Olağanüstü Yedekler Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar

Sermaye şirketleri genel kurul tarafından ayrılmasına karar verilen olağanüstü yedek akçeler ile dağıtım dışı kalan kârlar bu hesapta yer alır. Bu hesap "540 Yasal Yedekler" hesabı gibi işlem görür¹⁵².

4.2.3.3 Olağanüstü Yedeklerin Hesaplanması ve Denetimi

Olağanüstü yedeklerin yıllar itibariyle dökümü yapılır. Genel kurul kararına istinaden cari yılda ayrılması gereken olağanüstü yasal yedek tutarı belirlenir. Muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılır ve fark olması durumunda gerekli düzeltmeler yapılır. Yıl içinde dağıtımına karar verilen olağanüstü yasal yedek olup olmadığı tespit edilir.

Şirket genel kurulu olağanüstü yedek akçelerin dağıtılmasına karar verebilir. Bu durumda kimlere kâr dağıtımı yapıldığına göre, kâr payı alanlara ödemeyi yapacak şirketçe sorumlu sıfatıyla gelir vergisi kesilir¹⁵³. Denetçi tarafından, hesaplanan gelir vergisini denetim teknikleri kullanarak doğrulanmaktadır.

4.2.4 Diğer Kâr Yedeklerinin Vergisel Denetimi

Bu kısımda diğer kar yedeklerin kapsamı ile denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilecek hususlar açıklanmıştır.

¹⁵² Çalgan ve Diğerleri, s.270

¹⁵³ Mehmet Şafak, Ali Karaca, “Kurumlarda Kar Dağıtımı ve Vergi Kesintisi”, http://www.muhasabenet.net/mh_1005_kurumlarda%20kar%20dagitimi%20ve%20vergi%20kesintisi.html, (20 Temmuz 2010)

4.2.4.1 Diğer Kâr Yedekleri Kavramı ve Diğer Kâr Yedekleri Hesabının İşleyişi

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan kârdan ayrılan diğer yedekler bu hesapta izlenir. Diğer kâr yedekleri hesabının işleyişi, kârdan ayrılan tutarlar bu hesaba alacak, mahsubunda borç kaydedilerek gerçekleşir.

4.2.4.2 Diğer Yedeklerin Denetimi

Bu hesaba dönem içerisinde kayıt yapılmış ise bunun gerekçeleri tespit edilmelidir. Hesaba girişlerin hangi hesaptan geldiği tespit edilmeli ve bu hesabın vergi mevzuatı açısından incelenmesi gerekmektedir.

4.2.5 Özel Fonların Vergisel Denetimi

Özel fonların denetiminde öncelikle özel fonları oluşturan unsurlar anlaşılmalı ve Türk mevzuatımızda yer alan düzenlemeler bilinmelidir. Bu kısımda özel fonları oluşturan unsurlar ele alınıp, denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilecek hususlar ifade edilecektir.

4.2.5.1 Özel Fon Kavramı

Özel fonlar, mevzuat düzenlemeleriyle işletmede bırakılması zorunlu kıymetleri ifade etmektedir.

Özel fonlar kalemi içinde gösterilecek başlıca fonlar aşağıda sıralanmıştır¹⁵⁴:

- Sabit kıymet yenileme fonu,
- Finansman fonu,
- Sermaye itfa fonu,
- Vazgeçilen borçlar fonu,
- Gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazanç fonu,
- Sermaye kur farkı fonu,

¹⁵⁴ Küçük, 2010, s.224

4.2.5.2 Özel Fonlar Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar

İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer maksatlarla ayrılan fonlar bu hesapta izlenir. Kârdan ayrılan tutarlar bu hesaba alacak, mahsubunda borç kaydedilir¹⁵⁵.

4.2.5.3 Özel Fonların Denetimi

Bu kısımda özel fonların kapsamı ile denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilecek hususlar açıklanmıştır.

4.2.5.3.1 Yenileme Fonu

Vergi Usul Kanunu'nun 328. ve 329. maddelerinde düzenlenen ve uygulamada yenileme fonu adı verilen bu kavram, kârlardan istifade suretiyle iktisadi kıymetleri yenileme imkanlarının artırması amacıyla vergi sistemimizde yer almaktadır.

Yenileme fonunun uygulanabilmesi için, satılan iktisadi kıymetin amortismanına tabi iktisadi kıymet olması gerekmektedir. Boş araziler, emtia niteliğinde bina, makine ve demirbaşlar yenileme fonuna konu olmaz¹⁵⁶.

VUK hükümleri gereğince, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması veya hasara uğraması hallerinde varlığı satış değeri veya sigorta tazminat değeri ile net aktif değeri arasındaki fark dönem kârı veya zararı hesabına geçirilir. Satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi istenir ise satıştan doğan kâr veya tazminat fazlası yenileme giderlerini karşılamak üzere bu hesapta geçici olarak üç yıl tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr veya tazminat fazlası yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam edilir. Yenileme fonu ayırabilmek için gerekli koşullar şunlardır¹⁵⁷:

- Mükellefin bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olması gerekir.
- İktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre gerekli olması veya bu hususta

¹⁵⁵ Çalgan ve Diğerleri, s.270

¹⁵⁶ Maç, Mehmet, “Kurumlar Vergisi” İstanbul: Denet, 1995.s.13.

¹⁵⁷ Çalgan ve Diğerleri, s.271.

işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olması gerekir.

- Fon kapsamında alınacak varlığın, satılanla aynı nitelikte bir varlık olması gerekir.
- Yenileme fonu sabit kıymetin satıldığı tarihten itibaren üç yıl pasifte geçici bir hesapta tutulabilir.
- Yeni alınan varlığın amortisman giderlerinin yenileme fonundan mahsup edilmesi gerekir.

İşletme için söz konusu iktisadi kıymetin yenilenmesi zorunlu ise bu durumda idarecilerin konuya ilişkin kararı ve teşebbüse geçilmiş olması şartı aranmaz. Ancak alınan kıymetin mevcudiyeti işletme için zorunluluk arz etmiyorsa yenileme fonu ayrılabilmesi için, idarecilerin konuya ilişkin karar vermiş ve teşebbüse geçmiş olmaları gerekmektedir¹⁵⁸.

Bu hesabın denetimini aşağıdaki şekilde gerçekleştirebiliriz:

- Yıl içinde bu hesaba, VUK'a göre amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan kâr yenileme fonu olarak kayıt yapıp yapılmadığı tespit edilir.
- Yenileme fonu ayrılması için işletmeyi idare edenlerce satılan iktisadi kıymetle aynı bir nitelikte başka iktisadi kıymetin satın alınması hususu zaruri bulunup yazılı bir karar alınıp alınmadığı tespit edilip, GVK ve KVK açısından değerlendirilir.
- Daha önceki yıllarda ayrılıp da üç yıllık süre içinde satılan iktisadi kıymetle aynı nitelikte başka iktisadi kıymet satın alınmayan fonların gelir veya kurumlar vergi matrahı açısından gerekli düzeltmeler yapılır.
- Yeni satın alınan sabit kıymetlerin aynı cinsten olması ve maddi duran varlıkların amortismanlarının fondan mahsubu kontrol edilir.

VUK'un 328-329. maddelerine göre duran varlık satış kârları ile yangın, deprem, su basması gibi nedenleriyle sigorta şirketlerinden alınan sigorta tazminat farkları duran varlık yenileme giderlerinde kullanılmaya karar verilmesi halinde buradan elde edilen kârlar vergilendirilemez¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Doğan ve Yalçın, s.58.

¹⁵⁹ VUK, 1961: madde 328-329.

Kanunun hükmünde yer alan “...her ne sebeple olursa olsun bu süre içerisinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir...” ifadenin net olmaması üç yıllık sürenin hesabında farklı görüşler oluşmuştur.

a) Maliye Bakanlığı’nın Görüşü

Maliye Bakanlığı’nın görüşüne göre yenileme fonu olarak ayrılan karlar üç yıl içinde kullanılmadığı takdirde üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Bu hükümden anlaşılacağı üzere burada sözü edilen yıldan takvim yılı değil hesap yılını anlamak gerekir. Bakanlıkça verilen bir özalgde 29.12.1998 tarihinde tesis edilen yenileme fonu 31.12.2000 tarihi itibariyle vergi matrahına eklenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Burada fiili süre 2 yıl 2 gün olmasına rağmen yenileme fonu iki yıl vergi dışı bırakılmış olduğundan üçüncü yıl olan 2000 yılı matrahına ilavesi gerekmektedir. Nasıl yılın son gününde satın alınan bir demirbaş için bir yıllık amortisman ayrılabiliyorsa buradaki iki günlük sürede bir takvim yılı olarak dikkate alınacaktır¹⁶⁰.

Konuya ilişkin olarak verilen özalgeler aşağıdaki gibidir:

İstanbul Defterdarlık Usul Gelir Müdürlüğü tarafından 04.02.2005 tarihinde verilen bir özalgde “...328’nci madde hükmünün uygulanabilmesi yeni iktisadi değerin, satışının yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesine bağlı bulunduğundan, aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kâr dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır...” denilmektedir¹⁶¹.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na yansıyan bir olayda, Bakanlıkça; “.. sözü edilen maddedeki yıl deyimi, vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, satıştan doğan kârın “yenileme fonu”na alındığı yılı da, keza aynı maddede geçen üç yıllık sürenin başlangıç yılı saymak gerekmektedir.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir¹⁶².

¹⁶⁰ Tezcan AKAY, Hakan AKAY, “Yenileme Fonu Uygulamasında Üç Yıllık Kullanılma Süresinin Başlangıcı Ve Bitişi Sorunsalı-II”, Yaklaşım Yayınları: 2002

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002022952.htm>, (15.03.2011)

¹⁶¹ Kazım METİN, Hüseyin YALÇIN, “İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme”, Kılavuz Yayınları, 1. Baskı, 1996, s.323.

¹⁶² Şükrü KIZILOL, “Yenilem Fonu Ve Muhasebesi”, Yaklaşım Yayınları: 1993, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930335.htm>, (10.03.2011)

Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özelge;

“Sözü edilen maddedeki yıl deyimi vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, sabit kıymetin satışından elde edilen karın “yenileme fonu”na alındığı yılın da aynı maddede geçen 3 yıllık sürenin başlangıç yılı olarak saymak gerekmektedir. Bu itibarla Danıştay’ın konu hakkında değişik görüşü bulunmakla beraber, Bakanlığımız öteden beri uygulaması yukarıda açıklandığı şekilde olup, söz konusu olayda araçların 1989 yılında satılması sonucunda oluşturulan yenileme fonunun kâr/zarar hesabına intikali için gerekli olan kanuni sürenin, fonun şirkette ayrıldığı yıldan başlamak üzere toplam üç yıl olarak dikkate alınması ve 1991 hesap dönemi sonunda kâr/zarar hesabına aktarılarak vergilendirilmesi gerekmektedir.”¹⁶³.

Bakanlıkça verilen bir başka özelgede şu şekildedir:

"Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin satışından tahassül eden karın, yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği, her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği hükme bağlandığından, eski otobüslerin satışından elde edilen kârın da, belirtilen sürede ve aynı neviden yeni iktisap olunacak iktisadi kıymetlerin değerleri üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır. Sözü edilen maddedeki yıl deyimi vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, otobüs satışından tahassül eden kârın "yenileme fonu"na alındığı yılı da keza aynı madde de geçen üç yıllık sürenin başlangıç yılı olarak saymak gerekmektedir." görüşüne yer verilmiştir¹⁶⁴.

b) Danıştay’ın Görüşü

Danıştay vermiş olduğu bir çok kararda, yenileme fonuna alınan ve bu süre içinde kullanılmamış olan kârın satışın yapıldığı yılı izleyen üçüncü yılın vergi matrahına dahil edileceği yönündedir. Üç yıllık sürenin iktisadi satış tarihinden değil değerleme gününden itibaren hesaplanması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle amortismanı tabi iktisadi kıymetin satıldığı yılı izleyen üç tam yıl esas alınmalıdır. Nitekim bu konuda Danıştay’a yansıyan bir olayda Danıştay 4. Dairesi “1966 yılında satılan ve kârı yenilemede kullanılmayan iktisadi değerın satış kârının 1966 yılı sonundan itibaren üçüncü yıl olan 1969 yılı kârlarına ithal edilmesi gerekir.” şeklinde karar vermiştir. Ayrıca aynı Daire bir başka Kararında; 1996

¹⁶³ Akay, s.1.

¹⁶⁴ Hayrettin ERDEM, “Bütün Yönleriyle Yenileme Fonu ve Uygulaması”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997111183.htm>, (15.03.2011)

yılında satılan iktisadi kıymetin satış kârının 1999 hesap dönemi şirket kazancına ilave edilerek vergilendirileceğine hükmetmiştir¹⁶⁵.

Konuya ilişkin Danıştayca verilen diğer kararlar aşağıdaki gibidir.

"1966 yılında satılan ve karı yenilemede kullanılmayan iktisadi değer satış karının 1966 yılı sonundan itibaren üçüncü yıl olan 1969 yılında ithal edilmesi gerekir." şeklinde karar verilmiştir. Danıştay'ın bir başka kararı ise; "Aktife kayıtlı kıymetlerin satışından sağlanan ve yenileme fonuna aktarılan karın iktisadi kıymetin satıldığı yılı takip eden yılın başından başlamak üzere hesaplanacak üç yıl içinde matraha ilavesi gerekir" şeklindedir.

Ancak Danıştay; 17.01.1994 Tarih ve E. 1992/3956 K.1994/159 sayılı kararında "Yenileme fonu uygulamasındaki "üç yıl" deyiminden "üç hesap dönemi" değil "üç yıl pasifte tutulmanın" anlaşılması gerektiği" şeklinde görüş bildirerek daha önceki görüşünü değiştirmiştir¹⁶⁶.

Danıştay 3. dairesinin 16.11.1994 tarihinde, 1994/3715 kararında "...213 sayılı yasanın 328.maddesi uyarınca aktarılması sonucu, bu hesapta yer alan miktarın üç yıl süre ile tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmadığı takdirde üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceğinin yasa hükmü olduğu, anılan miktarın kullanılmaması durumunda ancak üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi mümkün olup 1986 takvim yılı ile ilgili olmadığı gibi uyuşmazlık konusu tarhiyata konu olan 3002 sayılı parsel ile ilgili olarak açılan bedel artırım davası sonucu şirkete 11.4.1989 tarihinde ödenen 156.841.035.- Lirasında 1989 takvim yılı matrahına eklenmesi gerektiği..." ifade edilmiştir¹⁶⁷.

c) Kanunun Görüşü

Sürelerin hesaplanmasını düzenleyen VUK'un 18. maddesinde yıl olarak belirtilmiş sürelerde hesap şekli açıklanmamış olmakla beraber, sürenin sabit kıymet satış tarihinin ertesi gününden başlaması ve üç yıl sonraki satışa tekabül eden günün akşamı bitmesi gerekmektedir. Örneğin; 29.12.1992 tarihinde satılan otomobilin yerine 29.12.1995 günü akşamına kadar bir başka binek oto satın alınmadığı takdirde yenileme fonunun

¹⁶⁵ Akay, s.1.

¹⁶⁶ Erdem, s.1.

¹⁶⁷ Danıştay 3. Daire, 16.11.1994, 1994-3715, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (15.03.2011)

amortismanlara mahsup imkanı ortadan kalkacak ve yenileme fonunda bekleyen sabit kıymet satış kârı 1995 yılı kâr/zarar hesabına alacak kaydedilmek suretiyle kapatılacaktır¹⁶⁸.

4.2.5.3.2 İştirak Hisseleri Ve Gayrimenkul Satış Kârından Oluşan Fonlar

Şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından elde edilen kazançları öteden beri geçici maddelerle istisna edilerek gelmiştir. 5520 sayılı kanunla 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni KVK'nın 5. maddesinde bu istisna sürekli hale getirilmiştir. Ancak yeni kanunda bu satışlardan elde edilen kazancın tamamı değil %75'i istisna edilmiştir. Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanmaktadır. Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacaktır. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaya uğramış sayılmaktadır. İster eski yasaya göre ister yeni yasaya göre olsun iki yıldan fazla aktifinde kalan taşınmazların satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında bulunmaktadır. Buradan elde edilen kazanç bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulmaktadır.¹⁶⁹ Sermayeye eklenmesine karar verilen istisna kazancın tespitinden sonra, istisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için ortaya çıkan kur farklarının istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir¹⁷⁰.

İştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve ruçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna tutarının, başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef şirketler tarafından yurtdışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler VUK uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek;

¹⁶⁸ Akay, s.2.

¹⁶⁹ Alpaslan, s.3.

¹⁷⁰ Doğan ve Yalçın, s.228

taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir¹⁷¹.

İstisna kapsamında değerlendirilecek kıymetler aşağıdaki gibidir¹⁷²:

- Taşınmaz
- İştirak Hisseleri
- Kurucu senetleri
- Rüçhan Hakları

Satış bedelinin döviz olarak tahsili halinde aktifte bekleyen bu dövizlerden kaynaklanan lehte kur farklarının yenileme fonuna değil gelir hesaplarına kaydedilmesi gerekmektedir¹⁷³.

VUK'un 325. maddesinde imtiyaz mukavelenamesinde de sermayesinin itfası için yıllık belirli bir nispet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden sermaye itfa olunur hükmü bulunmaktadır¹⁷⁴.

Bu hesabın denetiminde, özel fon hesabına kaydedilerek dönem kârı ile ilişkilendirilmeyen bu istisna tutarının beyanname üzerinde zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler kısmında yer alıp almadığına dikkat edilmelidir¹⁷⁵. Bu tutarın beyanname üzerinde yazılması mükerrerlik yaratacaktır.

Dönem kârı ile ilişkilendirilmiş istisna kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler kısmında yer alacaktır.

İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışında zarar oluşması durumu özellik arz eden bir husus olduğundan denetçi tarafından dikkat edilmelidir.

KVK'nın 5. maddesinde, "İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, şirketlerin kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı şirket

¹⁷¹ Doğan ve Yalçın, s.324

¹⁷² Servet Özkök, "İştirak Hisesi ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası Uygulamasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", <http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/SanalKutuphane/makaleler/So/Pages/MakalelerListesi.aspx>, s.1 (5 Temmuz 2010)

¹⁷³ Maç, s.53

¹⁷⁴ Kotar ve Dokur, s.654

¹⁷⁵ Özkök, s.2

kazancından indirilmesi kabul edilmez." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla işletme aktifinde iki tam yıldan uzun süre kalmış gayrimenkul ve iştirak hisseleri satılırken elde edilen zararlar şirket matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayarak, kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilecektir. Bu sonuca, genel vergileme ilkelerinden ulaşılabilir. Kazancı vergilendirilmeyen bir işlemin zararı da kabul edilmez¹⁷⁶.

4.2.5.3.3 Vazgeçilen Alacaklar

VUK'un 324. maddesinde vazgeçilen alacaklar düzenlenmiştir. Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınacaktır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kâr hesabına nakil olacaktır¹⁷⁷.

Bazı durumlarda, borçlunun ödeme yeteneğini tamamen yitirmediği halde, kimi işletmeler borçlusunu güç durumdan kurtarmak için alacağından kısmen veya tamamen vazgeçebilir. Vazgeçilen alacak borçlu yönünden gerçek pasifte bir azalma yaratmış ve özkaynakları arttırmıştır. Dolayısıyla vazgeçilen borçlu yönünden hasılat (kâr) hükmündedir. Ancak kanun koyucu, bu kârın alacaktan vazgeçildiği yılda değil daha ileriki yıllarda kâr yazılmasını öngörmüştür. Alacaklının alacağından vazgeçmesi, vergi idaresi yönünden de doğrudan vergi alacağından vazgeçme sonucunu doğurmamakta, vergileme işlemi belirli bir zaman süreci içerisinde yapılmaktadır¹⁷⁸.

Geçmiş yıl zararları ise kaynağı ne olursa olsun, vazgeçilen alacaktan mahsup edilemez. Zira vazgeçilen alacak bekleme süresi dolmadan kesin bir kâr niteliği almış değildir. Madde metninde "Alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar" ibaresi yer almış ve bu suretle vazgeçilen alacağın gelecek yıl (yıllar) zararlarından mahsup edilebileceği kabul edilmiştir. Vazgeçilen alacağın, borçlu yönünden kâra nakledilme süresi üç yıl olup, işin terki, devir vb. hallerde ilgili tarihlerde (devir, terk tarihi) kâra çevirilir.

¹⁷⁶Güray Öğrendik, "Gayrimenkul Ve İştirak Hissesi Satış Zararı Vergiye Tabi Kazancın Tespitinde Kabul Edilir Bir Zarar Mıdır?", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı.46 (Ekim 2007), s.75

¹⁷⁷ VUK, 1961: madde 324.

¹⁷⁸ Deloitte, "Vazgeçilen Alacaklar Ve Uygulamaya İlişkin Bir Örnek" <http://www.verginet.net/Gundem.aspx?ID=74>, (27 Ocak 2010)

Sulh yoluyla alacaktan vazgeçme herhangi bir şekle tabi olmayıp, inceleme elemanının yaptığı incelemelerde, belgeler elemana kanaat verdiği takdirde, bu durum alacaktan vazgeçilmesi için yeterlidir.

4.2.5.4 Özel Fonların Devir ve Tasfiye Halinde Denetimi

Üç yıldan önce işin terki ve devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir. Yenileme fonu iktisadi kıymetin amortismanları ile mahsup edilmek suretiyle kullanılır. Yenileme fonu, yeni alınan iktisadi kıymetin maliyet bedelinden mahsup edilmek suretiyle kullanılamaz¹⁷⁹.

VUK'da yeralan düzenlemelerle, yenileme fonu ayrılmasının nedeni satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri görülmesi ve bu konuda teşebbüs sahiplerince harekete geçilmiş olmasıdır. Tasfiye haline giren bir şirkette iktisadi kıymetlerin zaruriliği ortadan kalkar. Bu durumda tasfiye öncesi dönemlerde ayrılmış bulunan yenileme fonunun tasfiye giriş tarihi itibarıyla çıkarılan bilançoadaki kıst döneme ilişkin şirket kazancına ilave edilmesi gerekir¹⁸⁰.

¹⁷⁹ Hesap Uzmanları Derneği 1999, s.47

¹⁸⁰ Hesap Uzmanları Derneği 1999, s.341

5. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI, GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI VE DÖNEM NET KÂRI (ZARARI) HESAP GRUBU’NUN VERGİSEL DENETİMİ

5.1 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESAP GRUBUNUN VERGİSEL DENETİMİ

Bu kısımda geçmiş yıl kârları kavramı ile denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilecek hususlar açıklanmıştır.

5.1.1 Geçmiş Yıl Kârı Kavramı

Kârın vergi hukuku yönünden tanımı sermaye kazançlarının vergisel yönden tespitine ilişkin teorilere göre yapılmaktadır. Bu teorilerden biri kaynak teorisi diğeri ise net artış teorisidir. Kaynak teorisine göre gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler akımı olarak tanımlanmaktadır. Belirli bir üretim faktörüne bağlılık ve devamlılık unsurlarıdır. Net artış teorisine göre ise bir kişinin geliri, belirli bir dönemde yaptığı tüketim ile aynı dönemde net varlığında gerçekleşen değişimin toplamından ibarettir. Gelir vergisinde net artış teorisi benimsenmiştir¹⁸¹.

5.1.2 Geçmiş Yıl Kârları Hesaplarının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve işletme sahibine veya ortaklarına dağıtılmamış bulunan kârlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarların izlendiği hesaptır¹⁸².

Sonuç hesaplarında yer alan “692 Dönem Net Kârı ve Zararı Hesabı” ndan aktarılan tutarlar bu hesaba alacak, aynı hesaba borç kaydedilir. İşletmenin tüm gelir ve giderleri (vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları dahil) bir gelir tablosu hesabı olan 692 nolu hesapta toplandıktan sonra hesap alacak kalanı verirse bu kalan söz konusu hesabın borçlandırılarak kapatılması karşılığında bir bilanço hesabı olan “590 Dönem Net Kârı” hesabına alacak yazılır. Bu hesaptaki kalan yeni yılın açılış maddesinde “570 geçmiş yıllar kârları” hesabının alacaklandırılması şeklinde kayıt yapılarak söz konusu hesap da yeni yıla devredilir. Dönem net kârının açılış maddesinde “590 Dönem Net Kârı” hesabına devredilmesinin hemen

¹⁸¹ Karyağdı, s.28

¹⁸² Çalgan ve Diğerleri, s.279

arkasından “570 Geçmiş Yıl Kârları” hesabına aktarılmasında mümkündür¹⁸³. Geçmiş yılların kârlarının artması, cari yılın kârının otofinansman amacıyla dağıtılmayarak geçmiş yılların kârına eklenmesi sonucu meydana gelen artış, işletmeye konan değer olarak düşünülür¹⁸⁴.

Aktif kalemlere ait enflasyon fark hesapları toplamı ile pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları arasındaki olumlu bakiye 698 Enflasyon Düzeltme Hesabına borç “570 Geçmiş Yıllar Kârları” alacak kaydedilerek düzeltilmiş bilançonun pasif tablosuna aktarılmaktadır.

Özkaynakları yabancı kaynaklardan az olan şirketlerde enflasyon düzeltmesi sonucu, aktif kalemlere ait fark hesapları pasif kalemlere ait fark hesaplarından fazla olacağından, bilançonun aktif kalanı "Geçmiş Yıllar Kârları" olarak bilançonun pasifine aktarılacak ve bilanço denkliliği sağlanacaktır¹⁸⁵.

5.1.3 Geçmiş Yıllar Kârlarının Denetimi

5.1.3.1 Önceki Yıl Kârlarından Oluşan Kârın Denetimi

Dönem sonu bilançosunda “590 Dönem Net Kârı” hesabında kayıtlı kârın dönem başında “570 Geçmiş Yıllar Kârları” hesabına aktarılıp aktarılmadığı ve doğruluğu tespit edilir.

Geçmiş yıllar kârları hesabı denetimi yapılan yılda bir önceki yılın dönem kârı ile bu kârın dağıtımını ve daha önceki yıllardan gelen dağıtılmayıp işletmede bırakılmış kârları bünyesinde toplayacaktır. Bu bakımdan incelemenin yapıldığı yılda geçmiş yıllar kârları hesabının göreceği hareket hesabın dönem başı kalanına önceki yılın dönem net kârının eklemesi, sonra da dağıtılışına göre bazı tutarların bakiyeden düşülmesi şekilde olacaktır. Denetçinin, geçmiş yıllar kârları hesabının ilk durum nedeniyle alacaklandığını, ikinci durumda da borçlandığını belgeleriyle birlikte belirlemesi gerekir. Bundan başka kârın önceki dönem zararına mahsup edilmesi söz konusu olduğunda ise geçmiş yıllar kârları hesabı borçlanır. Denetçinin bütün bunları sonuçlarıyla birlikte incelemesi gerekir¹⁸⁶.

¹⁸³ Akdoğan ve Sevilengül, s.424

¹⁸⁴ Sürmen, s.245

¹⁸⁵ Ulusoy, s.184

¹⁸⁶ Çömlekçi, s.145

Ortaklara dağıtılmayıp bilançoda geçmiş yıl kârları olarak bekletilmekte olan kârların sermayeye ilave edilmesi durumunda kâr dağıtımı sayılmayacak, dolayısıyla gelir vergisi stopajı yapılmayacaktır. Geçmiş yıl kârlarının sermayeye ilave edilmesine karar verilmesi halinde bunun Ticaret Sicil Memurluğu'nda tescili gerektiğinden, tescil sırasında Ticaret Sicil Memurluğu'nca, geçmiş yıl kârlarının tespitine dair SMMM veya YMM tarafından düzenlenmiş rapor talep edilmektedir¹⁸⁷.

5.1.3.2 Enflasyon Düzeltmesinden Oluşan Kârların Denetimi

Enflasyon düzeltmesi uygulamaları sırasında, 31.12.2003 tarihli bilançonun, düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecektir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir¹⁸⁸.

Gerek geçiş döneminde (2003), gerekse cari dönemde(2004) pasif kalemlere ait enflasyon farklarının herhangi bir suretle başka bir hesaba aktarılması veya işletmeden çekilmesi yasaklanmıştır (Geçici Md. 25/g ve mükerrer md. 298/A). Buna göre, gerek 2003 yılı bilançosunun pasif kalemlerinin enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan ve geçmiş yıllar karları hesabına kaydedilen tutarlar, gerekse 2003 dönem karının 2004 yılında enflasyon düzeltmesinden doğan enflasyon farkı sonraki dönemlerde ortaklara kar payı olarak dağıtılamayacaktır. Dağıtılması halinde hem şirket kazancı olarak hem de kar payı olarak genel hükümlere göre vergilendirilecektir. Kanun hükümleri kar dağıtımlarını yasaklamamakta, sadece enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkan farkların dağıtılmasını yasaklamaktadır. Dağıtılacak kısım enflasyon düzeltmesinden önceki tutarla sınırlıdır. Düzeltme sonucunda geçmiş yıllar karları azalmış ise düzeltilmiş karın tamamı, artmış ise düzeltme öncesinde görünen tutarı aşmamak üzere kar dağıtımı yapılması mümkün bulunmaktadır¹⁸⁹.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 24/03/2005 tarihli 17. Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nin Kâr Dağıtımı" "2003 yılı hesap dönemine ait düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya cari dönem ticari karının bulunması ve bu tutardan 01.01.2004 tarihinden sonra

¹⁸⁷ Alpaslan, s.3

¹⁸⁸ Çalgan ve Diğerleri, s.279

¹⁸⁹ Şeker, s.32

kar dağıtımı yapılmış olması halinde, kar dağıtımı adı altında gerçekleştirilen bu neviden ödemelerin işletmeden çekilen değer olarak addedilmeyeceği” açıkça belirtilmiştir¹⁹⁰.

2003 yılına ait karın dağıtımında enflasyon düzeltmesi öncesi karın mı yoksa enflasyon düzeltmesi yapıldıktan sonraki tutarın mı esas alınacağı konusundaki Gelir İdaresi Başkanlığı’nca verilen bir özeltede ise, “ Yapılacak kar dağıtımında 31.12.2003 tarihli düzeltilmemiş bilançonun geçmiş yıllar karları hesabında bulunan tutarın kullanılmasının mümkün bulunduğu, 31.12.2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan geçmiş yıllar karlarının kar dağıtımında kullanılması halinde bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerektiği” belirtilmiştir. Aynı tarihli bir başka özeltede de aynı görüş tekrarlanmış olup, 31.12.2004 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer alan dönem net karının kar dağıtımında kullanılabileceği belirtilmiştir¹⁹¹.

5.1.4 Birleşme, Devir ve Tasfiye Halinde Geçmiş Yıl Kârları Hesabının Denetimi

81 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin Kar Payı Dağıtımına Bağlı Tevkifat Uygulaması Başlıklı 3 ncü bölümünde ” istisna kazançlar ve kar paylarının geçiş döneminde ne şekilde vergilendirileceği hususu da anılan Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 62 nci maddede yer alan düzenleme uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilmiş karlarının dağıtımı halinde, bu kar payları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Aynı şekilde 1.1.1999 ve 31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununa 4842 sayılı Kanunla eklenen geçici 61 nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulacak olan kazançların dağıtılması halinde de bu kar payları üzerinden ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.” açıklamalarına yer verilmiştir¹⁹³.

¹⁹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, “**213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Geçici 25 ve Mükerrer 298. Maddelerine Göre Yapılacak Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Olarak Yapılan Açıklamalar**”, 17 Numaralı Sirküleri, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (04.05.2011)

¹⁹¹ Şeker, s.34

¹⁹³ Gelir İdaresi Başkanlığı, “**81 nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği**”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (03 Mayıs 2010)

Konuya ilişkin olarak İzmir Vergi Dairesince verilen bir mükteza aşağıdaki gibidir¹⁹⁴:

“Geçmiş yıl karları, ortaklara bir borç niteliğinde olup, ortaklar ile üçüncü şahıslara olan borçlar aynı kapsamda değerlendirildiğinden, dönem başı servet değerine dahil edilmemektedir. Ortakların işletmeye sermaye olarak koydukları değerler dönem başındaki servet değerine eklenir. Ancak, bu değerler borç alacak ilişkisi içinde olduğu zaman bu ödemeler tasfiye dönemi başındaki servet değerine eklenmez. Dolayısıyla kurumun bilançosu içinde kullanılan ve ortakların kuruma olan borçlarının kapatılmasında kullanılmaması kaydıyla, nakden olmamakla birlikte hesaben bir ödemenin yapılmaması durumunda kar dağıtımından söz edilemez. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin mükellefiyetlerinin sona ermesi tasfiye suretiyle olmaktadır. Tasfiyeye giren kurumlarda “hesap dönemi” yerine “tasfiye dönemi” esas alınır. Tasfiye işlemlerinin başladığı dönem ayrı ve özellik arz eden bir dönemdir. Bu dönemde şirket mal varlıkları elden çıkartılır, borçlar ödenir ve sonuçta eğer şirketin aktifinde artı bir değer kalmış ise, bu değer ortaklara tasfiye karı olarak dağıtılacak, dağıtım esnasında 94 üncü madde gereğince de tevkifat yapılacaktır.”

Birleşme halinde pasif kalemlere ait fark hesapları işletmeden çekilmiş sayılacağından, birleşme kârının hesabında söz konusu fark hesapları ve geçmiş yıllar kârları hesabının da dikkate alınması gerekir¹⁹⁵.

5.2 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESAP GRUBUNUN VERGİSEL DENETİMİ

Bu kısımda geçmiş yıl zararları kavramı ile denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilecek hususlar açıklanmıştır.

5.2.1 Geçmiş Yıl Zararı Kavramı

Geçmiş faaliyet dönemlerinde, işletmede ortaya çıkan dönem net zararları ifade edilmektedir. Geçmiş yıl zararları kavramı mevzuat yer alan düzenlemelere göre yıl olarak sınırlanmıştır.

¹⁹⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 22.03.2005, 1741-9794/3856 sayılı müktezası, <http://ozelge.izmirvdb.gov.tr/OzelgeRead.aspx?OzgId=231>, (01 Haziran 2011)

¹⁹⁵ Ulusoy, s.184

5.2.2 Geçmiş Yıl Zararları Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan dönem net zararlarının izlendiği hesaptır. İşletmenin tüm gelir ve giderleri (vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları dahil) bir gelir tablosu hesabı olan “692 Dönem Net Kârı ve Zararı” hesabında toplandıktan sonra hesapta borç bakiye oluşursa, bu kalan söz konusu hesabın alacaklandırılarak kapatılması karşılığında bir bilanço hesabı olan “591 Dönem Net Zararı” hesabına borç kaydedilir. Dönem net zararının açılış maddesinde “591 Dönem Net Zararı” hesabına devredilmesinin hemen arkasından “580 Geçmiş Yıllar Zararları” hesabının borçlandırılması şeklinde kayıt yapılarak söz konusu hesapta yeni yıla devredilir.

Geçmiş yılların zararlarının azalması, geçmiş yıllar veya cari dönem zararının kapatılması sonucu zararda oluşan azalış işletmeye konan değerdir. Zarar işletmeye işletme dışından değer konarak kapatılmışsa özkaynak tutarı artar. Kâr veya yedek gibi özkaynak unsurları ile kapatılmışsa özkaynak tutarı aynı kalır¹⁹⁶.

5.2.3 Geçmiş Yıllar Zararlarının Denetimi

Dönem sonu bilançosunda “591 Dönem Net Zararı” hesabında gözüken zarar dönem başında bu hesaba aktarılıp aktarılmadığı ve doğruluğu tespit edilir.

Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla, geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar vergi matrahından indirilebilecektir. Mükelleflerce, bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip beş hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır. Enflasyon düzeltilmesi uygulamaları sırasında, 2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır¹⁹⁷.

¹⁹⁶ Sürmen, s.245

¹⁹⁷ Çalgan ve Diğerleri, s.279

5.2.4 Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Mahsuba konu edilebilecek zarar mali zarardır. Yani vergi kanunları dikkate alınarak tespit edilen zarardır. İnceleme sonucunda zarar küçülürse mahsup hakkı bu küçülen zarar kadar olur, şayet zarar mahsup edilmiş ve inceleme sonucu küçülmüşse mahsubun yapıldığı dönem itibariyle vergi ziyai olmuş sayılır. Zarar mahsubu, mahsuba konu indirim ve istisnalar içinde en ön plandadır. Kâr çıktığı halde geçmiş yıl zararı mahsup edilmemişse, bu mahsup işlemi daha sonraki yılların kârından yapılamaz. Söz konusu mahsup yapılmama hali, vergi hatası teşkil eder ve mükellef düzeltme talebi yoluyla mahsup yapmadığı için fazladan ödediği vergiyi geri isteyebilir¹⁹⁸.

Zarar mahsubu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinde farklı zamanlarda yapılır. Şirketlerde, ticari kazanç tespit aşamasında, gelir vergisi mükelleflerinde ise beyanname üzerinde yapılır¹⁹⁹.

5.2.5 Enflasyon Farklarının Geçmiş Yıl Zararlarından Mahsubu

Geçmiş yıl mali zararları ile dönem mali zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınacak ve düzeltmeye tabi tutulmayacaktır. Düzeltilmiş bilançoda dönem net kârı/zararı gösterilmeyecektir. Sürekli enflasyon düzeltmesi uygulamalarında da parasal olmayan özkaynak kalemlerinin düzeltilmesi, düzeltmeye esas olarak arttırılan sermayede tahsil tarihi, diğer özkaynak kalemlerinde de defterlere kayıt tarihinin dikkate alınması gerekir. Pasif kalemlere ait fark hesaplarının aktif kalemlere ait fark hesaplarından fazla olması halinde ise, bakiye "580 Geçmiş Yıllar Zararları" olarak bilançonun aktif tablosuna aktarılmaktadır. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yılları zararları, zarar olarak kabul edilmez²⁰⁰.

¹⁹⁸ Maç, s.223

¹⁹⁹ Küçük, 2010, s.222

²⁰⁰ Ulusoy, s.176

5.2.6 Yedek Akçelerle Zarar Mahsubu

Zararların yedek akçelerle kapatılması durumunda örtülü olarak kâra iştirak eden diğer kimselere yedek akçelerden pay verilmiş olmaktadır. Bir hesap dönemi sonunda oluşan zararın, geçmiş yıllarda pay sahiplerinden işletmede yedek akçe adı altında alıkonulan kaynaklardan karşılanması ile gelecek yıl kâr elde edilmesi ve kâra iştirak edenlere dağıtılması halinde, bu kişiler zararın kapatılmasında kullanılan yedek akçenin bir miktarını kâr payı olarak almış olmaktadır. Zararın yedek akçeyle kapatılması halinde yedek akçeden pay alma hakkını sahip olmayanlara dağıtımını önlemek için ertesi dönemlere doğacak kârlardan zararın kapatılmasında kullanılan yedek akçenin indirilmesi gerekir. Bu bakımdan zararlarını yedek akçelerle kapatan şirketler yedek akçeden pay alma hakkına sahip olmayanlara yedek akçenin dağıtımını önlemek için sonraki yılların kârından öncekilerle yedek akçeyle kapatılan zararları düşmek zorundadırlar. Kârdan düşülen kısım ya yedek akçeden pay alma hakkına sahip olanlara dağıtılır ya da olağanüstü yedek akçeye eklenir²⁰¹.

Ticari bilançoda yedek akçe ile kapatılmış olsa bile mali bilançolarda gösterilen geçmiş yıl zararlarının bu yıl doğacak mali kârla takas ve mahsubu gereklidir.

Zararın ticari bilançoda yedek akçe ile kapatılması kurumlar vergisi matrahından çok kesinti matrahını etkileyen bir olaydır. Zararın ticari bilançoda yedek akçe ile kapanması, mali bilançoda dönem kazancından indirilmesi fiilen dağıtılan kazanç ile vergi kanunları hükümlerine göre hesaplanan dağıtılabilir kazanç arasında fark meydana gelmesi sonucunu doğuran bir işlemdir²⁰².

5.2.7 Yurtdışı Zararlarının Mahsubu

Şirketlerin yurtdışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, yurtdışı zararlarını şirket kazancından indirmesi mümkündür. Ancak, kazançları Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurtdışı zararların mahsup imkanı yoktur. Buna göre, yurtdışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, KVK'nın 5. maddesine göre, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz. Türkiye'de indirim konusu yapılan yurtdışı zararlarının ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider

²⁰¹ Karyağdı, s.176

²⁰² Erimez, s.219

yazılması halinde, Türkiye'de beyannameye dahil edilecek yurtdışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır²⁰³.

Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır. Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançlarının Türk Lirası'na çevrilme zorunluğu bulunmamaktadır²⁰⁴.

Türkiye'de gider yazılan yurtdışı zararının ilgili ülkede mahsup edilmesi ve gider yazılması halinde Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurtdışı kazanç, mahsup ve gider yazılmasından önceki tutar olacaktır²⁰⁵. Ancak yurtdışı faaliyetlerden doğan kârlar, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına hangi para cinsinden intikal ettirilmişse, zararların da aynı para cinsinden intikal ettirilmesi gerekmektedir²⁰⁶.

Yurtdışı zararlarının tevsiki şirketlerin yurtdışı faaliyetlerinden doğan zararların, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için, faaliyette bulundukları ülkenin vergi kanunlarına göre, beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre, denetim yetkisine haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini, Türkiye'deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede, denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile gelir tablosunun, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk Elçilik veya Konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan, ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir²⁰⁷.

Mükelleflerin, yurtdışı zararlarını mahsup edebilmeleri için, belirtilen esaslara göre hazırlanmış son beş yıla ilişkin raporlarını ilgili vergi dairesine ibraz etmiş olmaları gerekmektedir. Örneğin; 2002, 2003, 2004 ve 2005 hesap dönemlerinde kâr edip, 2006 hesap döneminde zarar eden tam mükellef bir şirketin, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı

²⁰³ Çalgan ve Diğerleri, s.281

²⁰⁴ Doğan ve Yalçın, s.180

²⁰⁵ Gücenme, s.185

²⁰⁶ Doğan ve Yalçın, s.342

²⁰⁷ Çalgan ve Diğerleri, s.281

olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2006 hesap dönemine ilişkin yurtdışı zararlarını, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır. Ancak, mükelleflerin söz konusu raporları ilgili vergi dairesine ibraz etmemiş olmaları halinde ise, bu dönemlere ilişkin raporları zararın mahsup edileceği ilgili dönemde ibraz edilmesi de yeterli olacaktır²⁰⁸.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur²⁰⁹. Yürütülen denetim çalışmasında bu onaylı belgeler teşvik edici unsur olarak dikkate alınacaktır.

5.2.8 Tasfiye, Devir ve Birleşme Halinde Hesabın Denetimi

Devrolan şirketin devir bilançosunda görülen ve devir tarihi itibarıyla mahsup süresi geçmemiş olan zararları devralan şirket tarafından devir tarihinden itibaren 5 yıldan fazla nakledilmemek şartı ile şirket kazancından indirilebilecektir. Tasfiyede nihai vergilemenin ancak kesin tasfiye sonucuna göre yapılması ve tüm tasfiye döneminin tek dönem olarak kabul edilmesi nedeniyle, birden fazla yıl süren tasfiyelerde, tasfiye öncesi dönemlere ait zararların mahsubuna ilişkin 5 yıllık zaman aşımı süresinin hesaplanmasında tasfiye kaç yıl sürerse sürsün, bir hesap dönemi olarak dikkate alınacaktır²¹⁰.

KVK'da tanımlanan devir işlemleri çerçevesinde, devir alınan şirketlerin devir tarihi itibarıyla özkaynak tutarını geçmeyen zararları, son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini kanunu süresince verilmiş olması ve devir alınan şirketlerin faaliyetinin devir işleminin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam ettirilmesi şartlarıyla indirim konusu yapılabilecektir²¹¹.

Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan şirketler, devralınan veya bölünen şirketlerin zararlarını aşağıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde mahsup imkanına sahiptirler. Buna göre devralan şirketler; kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra; devir halinde devralınan şirketlerin, devir tarihi itibarıyla, özkaynak tutarını geçmeyen zararları ile

²⁰⁸ Çalgan ve Diğerleri, s.282

²⁰⁹ Doğan ve Yalçın, s.68

²¹⁰ Hesap Uzmanları Derneği 1999, s.398

²¹¹ Ernst&Young, s.69

tam bölünme işlemi sonucu bölünen şirketlerin özkaynak tutarını geçmeyen zararlar, kazançlarından indirebileceklerdir. Devir ve bölünme hallerinde, devreden zarar tutarları, devralınan veya bölünen şirketin, özkaynakları ile sınırlıdır. Tam bölünme işleminde, bölünen şirketin zararlarından, söz konusu şirketin özkaynaklarının devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı, zarar kısmı mahsup edilebilecektir. Devralınan veya bölünen şirketin, özkaynak tutarının sıfır veya negatif olması halinde, bu şirketlerin zararlarının mahsubu mümkün değildir.

Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak, ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan şirketlerin devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen şirketlerin faaliyetinin beş yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde, zarar mahsubu mümkün değildir. Şartların ihlali halinde, zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için, vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır²¹².

Zarar mahsubu uygulamasında, geçmiş yıl zararlarının 5 yıldan fazla nakledilememesi uygulamasında devrolan şirket bünyesinde geçen sürelerinde hesaplama dahil edilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

Devir veya tam bölünme hallerinde, devralan şirketler, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra, devir halinde devir alınan şirketlerin devir tarihi itibarıyla özkaynak tutarını geçmeyen zararları ile tam bölünme işlemi sonucu bölünen şirketin özkaynak tutarını geçmeyen zararlarını kazançlarından indirebileceklerdir. Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan şirketlerin devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen şirketlerin faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.

5.2.9 Zarar Olması Durumunda Ortakların Sorumluluğu

Sermaye şirketlerinde ortaklar sermaye oranı kadar faaliyet zararından sorumludur. Zarar dağıtımı, kâr dağıtımıyla aynı şekilde yapılmaktadır.

²¹² Çalgan ve Diğerleri, s.280

TTK uygulamasında komanditer ortaklar zarar sonucunda eksilen sermayeyi tamamlamak zorunda değildirlerdir. Komaditer ortak koymayı taahhüt ettiği sermaye ile sınırlı olarak zarara katılır. Komanditer ortağın sermayesi herhangi bir nedenle azalmamışsa noksanı tamamlayıncaya kadar kâr payı isteyemez. Bu durumda şirketin zararda olması durumunda komanditer ortakların sermayelerinde meydana gelen zararı gelecek yılların kârları ile kapatmadan kâr payı elde etmeleri mümkün değildir. Komanditer ortağın elde ettiği kazanç gelir unsurlarından menkul sermaye iradında tanımlanmıştır. GVK hükümleri uyarınca menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç sermayede meydana gelen eksilmeler zarar sayılmazlar. Şirketin geçmiş yıllardan gelen zararının cari yıl kârından mahsup etmesi şirket bünyesinde meydana gelen bir durumdur. Dolayısıyla 5 yıllık geçmiş yıl zararının indirimi, şirket bünyesinde meydana gelmiş bulunmaktadır. Ancak ticari bilanço açısından kârlılık söz konusudur²¹³.

Zararın ortaklar tarafından karşılanması durumunda ticari bilanço da zarar görünmeyecektir. Bu durumda denetçi geçmiş yıl zararlarını tespit edip bunun beyanname üzerinde mahsup edilip edilmediği kontrol etmelidir.

5.3. DÖNEM NET KÂRI (ZARARI) HESAP GRUBUNUN VERGİSEL DENETİMİ

Bu kısımda dönem net kârı ve dönem net zararı birlikte açıklanacak, denetim çalışmasının yürütülmesinde dikkat edilecek hususlardan bahsedilecektir.

5.3.1 Dönem Net Kârı, Zararı Kavramı

GVK'nın 38. maddesinde kâr, dağıtılan kârlar veya işletme sahip veya sahipleri tarafından işletmeden çekilen kıymetlerin ilavesi ve işletme sermayesine ilave edilen kıymetlerin düşülmesi halinde dönem başı özkaynaklarında meydana gelen artışlara eşit olduğu ifade edilmiştir²¹⁴. Dönem net zararı ise, işletmenin faaliyet dönemi sonucuna ilişkin zarar tutarıdır.

²¹³ Kayağdı, s.97

²¹⁴ Hesap Uzmanları Derneği 1999, s.819

5.3.2 Dönem Net Kârı ve Dönem Net Zararı Hesabının İşleyişi ve İlişkili Olduğu Hesaplar

Dönem net karı hesabı, işletmenin faaliyet dönemine ilişkin vergi sonrası net kâr tutarının izlendiği hesaptır. Sonuç hesaplarında yer alan "692 Dönem Net Kârı veya Zararı Hesabı"ndan aktarılan tutarlar, bu hesaba alacak, aynı hesaba borç kaydedilir²¹⁵.

Başka bir ifadeyle, dağıtılacak kâr “690 Dönem Kârı ve Zararı” hesabının alacak kalanıdır. “690 Dönem Kârı ve Zararı” hesabındaki tutardan, hesaplanan vergi karşılığı mahsup edilerek kalan tutar “692 Dönem Net Kârı veya Zararı” hesabına aktarılır. Daha sonrada bu hesaptan da 590 dönem net kârı veya 591 dönem net zararı hesabına aktarılacaktır²¹⁶.

Dönem net zararı hesabı ise, işletmenin faaliyet dönemine ilişkin net zarar tutarının izlendiği hesaptır. Sonuç hesaplarında yer alan "692 Dönem Net Kârı veya Zararı Hesabı"ndan aktarılan tutarlar, bu hesaba borç, aynı hesaba alacak kaydedilir²¹⁷.

5.3.3 Dönem Net Kârının ve Dönem Net Zararının Denetimi

Dönem sonunda “692 Dönem Net Kârı ve Zararı” hesabında oluşan alacak kalanının dönem net kârına, borç kalanının oluşması durumunda dönem net zararı hesabına doğru şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı tespit edilir.

Tam mükellef şirketlerde kâr dağıtılmadığı, dar mükellef şirketlerde ise kâr ana merkeze aktarılmadığı sürece gelir vergisi stopajı uygulaması yapılmayacaktır²¹⁸.

İştirak hisseleri satış kârları ile gayrimenkul satış kârlarının dönem içinde pasifte fon hesabına aktarılan tutarları sonuç hesaplarına kaydedilmeden, doğrudan pasif hesabına alınmış ise, söz konusu tutarlar dönem kârı içerisinde bulunmadığından gelir tablosu verileri baz alınarak yapılacak şirket kazancının hesabında dönem kârına ilave edilmesi gerekmektedir²¹⁹.

²¹⁵ Çalgan ve Diğerleri, s.282

²¹⁶ Karyağdı, s.98

²¹⁷ Çalgan ve Diğerleri, s.282

²¹⁸ Hesap Uzmanları Derneği 1999, s.827

²¹⁹ Akdoğan ve Tenker, s.352

5.3.4 Ticari Kârın Vergi Sonrası Zarara Dönüşmesi

İşletmelerin dönem içerisinde yapmış olduğu giderlerin bir kısmı ilgili mevzuat uyarında gider olarak kabul edilmektedir. Bu durum ticari kâr ve mali kâr kavramlarını oluşturmuştur. Hesaplanan vergi mali kâr dikkate alındığından dolayı vergi öncesi kâr, vergi sonrası zarara dönüşebilmektedir.

Ticari kârın vergi sonrası zarara dönüşmesi durumunda, mali kâr üzerinden, hesaplanıp ödenen vergi, ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilip, zarar olarak mahsup edilemez. Konunun muhasebeleştirilmesini örnek üzerinden açıklayalım²²⁰.

İşletmemizin dönem faaliyetine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir:

Şirket kazancı	: 100.000,00.-
K.K.E.G. (+)	: 350.000,00.-
İlaveler (+)	: 250.000,00.-
İstisnalar (-)	: 15.000,00.-
Kurumlar Vergisi Matrahı	: 685.000,00.-
Kurumlar Vergisi %20	: 137.000,00.-
Ödenen Geçici Vergi	: 130.000,00.-
Ödenecek Kurumlar Vergisi	: 7.000,00.-

Kurum kazancına ilave edilen tutar, önceki dönem gelir tahakkuku yapılp beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınan unsurdur.

İşletmenin dönem sonu yansıtma kayıtları sonucunda 690- Dönem Kâr veya Zararı Hesabı 100.000,00.- TL alacak bakiye vermektedir. Vergi karşılığı kaydı ve diğer dönem sonu kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

²²⁰ Güray, Öğrendik, “Ticari Kâr Olmasına Rağmen Vergi Karşılığı Nedeniyle Hesap Döneminin Zararla Sonuçlanması”, E- Yaklaşım, Ağustos 2007, <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=72>, (20 Şubat 2010)

----- / -----	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI	137.000,00.-
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI	
----- / -----	
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	130.000,00.-
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	
----- / -----	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	100.000,00.-
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	37.000,00.-
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI	
----- / -----	
591 DÖNEM NET ZARARI	37.000,00.-
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	
----- / -----	

Bu kayıtlar sonucunda gelir tablosunda dönem kârı 100.000,00 TL, dönem net zararı ise 37.000,00 TL olarak gözükecektir. Vergi karşılığı ise 137.000,00 TL olarak yer alacaktır. Bilançoda ise 370 ve 371 hesaplar arasındaki fark, ödenecek kurumlar vergisi borcunu (7.000,00.- TL) göstermektedir.

5.3.5 Mali Kârın Eksik Hesaplanması

TTK ve VUK arasındaki değerlendirme ölçü ve prensiplerinin farklı olması ve vergi kanunlarındaki istisna ve muafiyetler ticari kâr ile mali kâr birbirinden farklı kılmaktadır. Yürütülen denetim çalışması sırasında hem ticari kâr hemde mali kârın doğru hesaplandığı kontrol edilmelidir. Ticari kârın eksik hesaplanması doğrudan mali kârın da eksik hesaplanmasına yol açacaktır.

Aşağıda, ticari kâr doğru olduğu halde mali kârın noksan hesaplandığı durumlar kısaca incelenmiştir²²¹.

- Ticaret Kanunu'ndaki değerleme ölçülerine göre ticari kâr belirlendikten sonra, vergi kanunlarındaki değerleme ölçülerine göre mali kârın tespit edilmesi gerekir. Bu yapılmadığı takdirde vergi kaybı doğabilir.
- Kanunen kabul edilmeyen giderler mali kârın hesaplanması sırasında dikkate alınmazsa vergi kaybı doğar.
- Vergi sistemimizde beyannameyi mükellef doldurur. Mükellef beyanname eklerini doğru doldurmuş ve eklemiştir. Fakat vergiyi yanlış hesaplamış ve bu nedenle eksik tahakkuk etmiştir.
- Vergi kanunlarının yanlış yorumlanıp uygulanması sonucunda vergi kaybı ortaya çıkabilir. Bu durumda da, ticari kâr doğru olduğu halde, mali kâr eksik hesaplanmış olabilir.

5.3.6 Birleşme, Tasfiye ve Devir Halinde Kâr Üzerinden Verginin Hesaplanması ve Denetimi

5.3.6.1 Tasfiye Kârı Kavramı

KVK'nın 17/4.maddesinde, tasfiye halindeki şirketlerin vergi matrahının tasfiye karı olduğu; tasfiye karının, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark olarak tanımlanmıştır. Ayrıca KVK'nın 17/5. maddesinde, tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değerinin şirketin tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen özkaynakları olduğu belirtilmiştir²²².

KVK'da servet değerinin tasfiye karı hesaplanırken mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratların tasfiye döneminin başındaki servet değerine ekleneceği belirtilmiştir. Bu ifadeden tescil edilmiş sermaye ile diğer sermaye ve kar yedeklerinin dönem başı servet değerinin bir unsuru olduğu ve bu unsurların tasfiye dönemi kazancına dahil edilemeyeceği ve dolayısıyla vergiye tabi tutulmayacağı anlamı çıkmaktadır. Tasfiye dönemi başındaki değerlemenin rayiç değerle değerlendirilmesi halinde, rayiç değerle

²²¹ Bekir Baykara, “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergi Kaybına Neden Olan Fiilleri Dolayısıyla Şirketin, Ortaklarının Ve Alacaklıların Dava Hakkı”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 18 (Haziran 1994), s.52,

²²² KVK, 2006: madde 17.

maliyet değeri arasındaki farkın tasfiyeye giriş bilançosunda dönem karı/zararı olarak gösterilmesi ve vergilendirilmesi gerekir ki, böyle bir durum henüz elde edilmemiş gelir üzerinden vergi ödenmesi veya gerçekleşmemiş zararın mahsubu sonucunu doğuracaktır ²²³.

5.3.6.2 Tasfiye Kârının Vergilendirilmesi

Tasfiye sonucunda ortaklara yapılacak ödemelerin bir kısmı kar payı bir kısmı ise tasfiye payıdır. Tasfiye payı, ortağın daha önce işletmeye koyduğu veya koyduğu kabul edilen sermaye unsurları olup, kurumlar vergisi ile ilişkisi kesilmiştir. Kar payı (temettü) ise gerek tasfiye döneminde gerekse geçmiş yıllarda elde edilen ancak şirket ortaklarına dağıtılmayan/ yasal zorunluluklar nedeniyle dağıtılamayan kurumlar vergisi ödenmiş ya da bu vergiden istisna edilmiş karlardır²²⁴.

Tasfiye kârının hesaplanması sırasında, kanunun indirilecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler ve kabul edilmeyen indirimlerle ilgili madde hükümleri de dikkate alınacaktır²²⁵.

Denetçi yürüteceği denetim çalışmasında, tasfiye karı üzerinden %20 kurumlar vergisi ve tasfiye karından kurumlar vergisi indirildikten sonra kalan vergi sonrası kar kısmı ile önceki yıllara ait olup ortaklara dağıtılmayan geçmiş yıllar karları, yedek akçeler ve işletmede tutulması zorunlu fonlardan GVK'nın 94/6 ve KVK'nın 15 ve 30'ncü maddeleri uyarınca GVK'nın 75 nci maddesinde belirtilen menkul sermaye iradı niteliğindeki kâr payları üzerinden %15 oranında stopajı yapıp yapılmadığını gözden geçirecektir.

Denetçi tarafından dikkat edilecek bir başka husus tasfiye kârı dışında bilançonun özkaynaklar grubunda yer alan fonların, kurumlar vergisine ve vergi tevkifatı karşındaki durumudur.

²²³ Şeker, s.26

²²⁴ Şeker, s.27

²²⁵ Doğan ve Yalçın, s.66

Özkaynaklar grubunda yer alan fonlardan kurumlar vergisine tabi tutulması gerekenler,	Tasfiye sırasında % 15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulması gereken kazanç unsurları ve fonları
5 yılı tamamlamayan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar,	Tasfiye karından kurumlar vergisi indirildikten sonra kalan kısım,
Sermayeye ilave edilmemiş olan enflasyon düzeltme karları ile sermaye enflasyon düzeltme olumlu farkları,	Dağıtılmayan geçmiş yıllar karları
5 yılı tamamlamayan karşılıksız ar-ge destekleri	Kanuni ve ihtiyari olarak ayrılan ve ortaklara dağıtılan her türlü yedek akçeler,
Yenileme Fonu	Daha önce sermayeye ilave edilmemiş olmakla birlikte 5 yıldan fazla süre ile şirket bilançosunda öz kaynaklar grubunda bulunan ve kurumlar vergisinden istisna edilen taşınmaz ve iştirak hissesi satış karları
Bilançonun pasifinde yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan kazanç ve kazanç unsurları dönem başı servet değerinin içinde yer alacağından tasfiye karının hesabında yer almayacak ve kurumlar vergisine de tabi tutulamayacaktır	Sermayeye ilave edilmemiş olan emisyon primleri,

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede özkaynak kalemlerine ait enflasyon düzeltme farklarının şirket tasfiyeye girmeden önce sermayeye ilave edilmesi halinde bu işlemler kâr dağıtımı sayılmadığından herhangi bir süre tahdidi olmaksızın vergiye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen bir başka özelgede, “..... daha önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıl karlarının, şirketin sermaye azaltımı veya tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağıtılması durumunda kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerektiği, öte yandan, daha önce sermayeye eklenmiş olan pasif kalemlere ait enflasyon düzeltme fark hesaplarının, şirketin sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağıtılması halinde, işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerektiği” belirtilmiştir²²⁶. Görüldüğü gibi idare tarafından verilen özelgelere farklı görüş beyan edilmiştir.

Tasfiye zararla kapanırsa, evvelce verilmiş tasfiye beyannamelerine ilişkin tahsil edilmiş vergiler iade olunur. Bilanço usulüne göre defter tutan şirketlerin tasfiyesi halinde, tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değerinden tasfiye döneminin başındaki

²²⁶ Şeker, s.30

servet değerinin çıkarılması sretiyle hesaplanacaktır. Tasfiye döneminin başındaki servet değeri, şirketin tasfiye dönemi başındaki bilançosunda görülen zkaynaklardır. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde muteakip dönemlerin başındaki servet değeri, bir evvelki dönemin son bilançosunda görülen servet deęeridir²²⁷.

5.3.6.3 Birleşme Ve Devir Durumunda Denetim

Birleşmede, tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olmaktadır. Dolayısıyla, birleşme tarihine kadar, birleşen şirkette ortaya çıkan faaliyet kârları ile birlikte değer artışlarının da vergilendirilmesi gerekecektir. Birleşme kârının hesaplanması sırasında, birleşen şirketlerin ortaklarına birleşilen şirketler tarafından verilen değerlerin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre belirlenmesi gerekmektedir. Vergili birleşme olarak da ifade edilebilen bu tür birleşmelerde, tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Münfesih şirketin veya şirketlerin, ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen şirket tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler şirketin tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geecektir²²⁸.

Birleşme sonucunda infisah eden şirket ile birleşilen şirketin kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması durumunda gerçekleştirilen bölünmelerde, münfesih şirketin sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Bölünen şirketin varlıklarını devralan şirketler, bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen şirketin bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen şirket ile bu şirketin varlıklarını devralan şirketlerden teminat isteyebilir²²⁹.

²²⁷ KVK, 2006: madde 17.

²²⁸ Doğan ve Yalçın, s.78

²²⁹ KVK, 2006: madde 20.

Geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı döneme ilişkin olarak tam bölünme işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir²³⁰.

Devir nedeniyle munfesih hale gelen şirketin, devir tarihine kadar ödediği geçici vergiler, devir dolayısıyla vergilenecek devir öncesi kazanç üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Mahsup edilemeyen tutar birleşilen şirketlerin kurumlar vergisinden mahsup edilecektir²³².

Türkiye ile vergi anlaşması imzalamış ülkelerin mülkülerine yapılacak kâr dağıtımı sebebiyle, GVK hükümlerine göre tevkifat yapılması sırasında, vergi anlaşmalarının, temettüler ile ilgili düzenlemede oranların dikkate alınması gerekmektedir. Anlaşmaların anılan maddesinde belirtilen oranların, Türkiye’de uygulanan oranların altında kalması halinde, stopaja tabi matrahın yabancı ortağa dağıtılan kâra isabet eden kısmına, anlaşmada belirtilen oranın, Türkiye’de uygulanan oranların üzerinde kalması halinde ise, Türkiye’deki oranın uygulanması gerekmektedir²³³.

Birleşme kârının belirlenmesinde, tasfiye kârının belirlenmesinde geçerli olan hükümler geçerlidir. Ancak bir noktada farklılık vardır. Münfesih şirketin veya şirketlerin ortaklarına veya sahiplerine, birleşilen şirket tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, şirketin tasfiyesinde ortaklara dağıtılan değerler hükmündedir²³⁴.

5.3.7 Kâr Dağıtımı

Genel kabul görmüş ilkelere göre kâr dağıtımına konu olabilecek kalemler şunlardır²³⁵:

- 1-Son hesap döneminde elde edilen safi kâr,
- 2-Önceki dönemlerde elde edilmiş kârlardan dağıtılmayan kısımlar,
- 3-Kâr dağıtımına istikrar kazandırmak amacıyla ayrılan yedek akçeler,

²³⁰ Doğan ve Yalçın, s.366

²³² Doğan ve Yalçın, s.368

²³³ Kızılkum, s.112

²³⁴ Abdurrahman Akdoğan, Şükrü Kızılot ve Saygın Eyüpgiller, “**Türk Vergi Sistemi**”, Ankara: Gazi, 1987, s.336

²³⁵ Hesap Uzmanları Derneği 1999, s.821.

4-Belli bir amaca tahsis edilmemiş olağanüstü yedek akçeler,

5-İhtiyari yedek akçelerden dağıtılması mümkün olan kısım.

Ticari kâr işletme sahip ve ortaklarına dağıtılabilecek kârdır. Bu kârın saptanmasında vergi kanunları kabul etsin etmesin bütün giderler ve vergiden muaf olan ve olmayan bütün gelirler kâr zarara devredilir²³⁶.

Safi kârın tespitinde vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin tespitinde VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri, şirket kazancının tespitinde indirimi kanunen kabul edilen veya edilmeyen giderlerin ve indirim ve istisna edilen kazanç unsurlarının göz önünde bulundurulması gereklidir. Dönem kârından ödenmesi gereken vergiler ve diğer yasal yükümlülükler indirildikten sonra kalan tutar safi kârı vermektedir. Dağıtılabılır kârı tespit edebilmek için safi kârdan geçmiş yıl zararları ile ayrılması zorunlu olan yedek akçelerin de indirilmesi gerekir²³⁷.

Safi şirket kazancının tespitinde, GVK'nın ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan şirketlerin bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, gelir vergisi kanununun kazancın tespiti hükümleri dikkate alınır.

5.3.7.1 Şahıs Şirketlerinde Kâr Dağıtımı

Hesap planını uygulamak zorunda olan şahıs şirketlerinde dönem sonunda defterler üzerinde tespit olunan kâr ticari kârdır. Bir başka ifade ile bu kâr ortaklara dağıtılabılır kâr olmadığı gibi vergilendirilebilir kâr da değildir.

Şahıs şirketlerinden genel olarak faaliyet sonucu oluşan kâr ya da zararın ortaklar arasında paylaşımı esas mukavele hükümlerine göre tespit olunur. Adi ortaklıklarda kâr dağıtımına ilişkin olarak B.K. 523. maddesinde yapılan düzenleme gereğince adi ortaklık yazılı bir sözleşme ile kurulmuşsa ve bu sözleşmede kâr ve zararın ne şekilde dağılacığına ilişkin bir hüküm varsa dağıtımında bu hükümün esas alınması gerekir. Adi komadit şirkette dağıtılacak kâr gelir tablosunda yer alan vergiden önceki dönem kârıdır. Bu kâr ticari kârda denilebilir. Bir başka ifadeyle kâr dağıtımında esas olan ticari kârdır²³⁸.

²³⁶ Gücenme, s.176

²³⁷ Hesap Uzmanları Derneği 1999, s.820.

²³⁸ Kayağdı, s.98.

Eğer ana sözleşmede kârın dağıtımına ilişkin herhangi bir hüküm yoksa sermaye payları ve bunun gibi ölçülere bakılmaksızın kârın ortaklar arasında eşit olarak paylaşılması gerekir. Hesap dönemi sonunda ortaklar kendi paylarına düşen kârı işletmeden çekme hakkına sahiptirlerdir. Geçmiş yıllarda devreden zararın bulunması halinde ise kâr payı işletmeden çekilebilir. Ancak meydana gelen zarar sermayeyi azaltmış ise bu eksiklik kapatılincaya kadar kâr çekilemez. Açığın kapatılmasına tahsis olunur. Ancak sözleşme ile bu hükmünde aksi kararlaştırılabilir. Kolektif şirketlere ana sözleşmeye yedek akçe ayrılması gerektiği yönde bir hüküm koyma zorunluluğu getirilmemiştir. Bununla birlikte genel muhasebe ilkelerine göre ana sözleşmeye hüküm koyma şartıyla yedek akçe ayrımı mümkündür. TTK’da yedek akçe ayrılmasına ilişkin herhangi bir hükmün bulunmadığı gibi ayrılmamasına ilişkin de herhangi bir hüküm yoktur²³⁹.

5.3.7.2 Sermaye Şirketlerinde Kâr Dağıtımı

Hisse senedi biçiminde dağıtılan kâr şirketin sermayesini artırmaz tek değişiklik daha önce biriken kârlarda bulunan bir tutarın bu defa hisse senetleri kalemine geçmiş olmasıdır²⁴⁰.

Gayrimenkul veya iştirak hissesi satış kârlarının sermayeye eklenerek ortaklara bedelsiz hisse verilmesi işlemi 4503 sayılı kanun ile yapılan değişiklikten sonra kâr dağıtımı sayılmıştır²⁴¹.

5.3.8 Kâr Dağıtımının Vergilendirilmesi

Ödenecek vergi ve yasal yükümlülük, dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülükleri kapsar. Mali kâr üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve gelir vergisi tevkifatından ve fonlarından oluşur²⁴². Yürütülen denetim faaliyetinde denetçi, öncelikle kâr payının kim tarafından kimlere dağıtıldığını belirlemelidir.

²³⁹ Kayağdı, s.84.

²⁴⁰ Hatiboğlu, s.204.

²⁴¹ Şişman, s.168.

²⁴² Akdoğan ve Tenker, s.347.

Üzerinden vergi kesintisi yapılacak ve yapılmayacak kazançları aşağıdaki şekilde ifade edebiliriz²⁴³.

Vergi kesintisi yapılmayacak kâr payları;

Türkiye de kurulmuş bulunan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerce (komandite ortak payı hariç);

- Aynı nitelikteki tam mükellef şirketlere,
- Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile kâr payı elde eden dar mükellef şirketlere dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef şirketlerin bu kâr payını aşağıda belirtilen gerçek kişi ve şirketlere dağıtmaları halinde vergi kesintisi sözkonusu olacaktır.

Vergi kesintisi yapılacak kâr payları;

Kurumlar vergisi mükellefi şirketlerce;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere,

Dağıtılan kâr payları üzerinden, GVK'nın 94/6'ncı maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır. Vergi kesintisi kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kârın dağıtım aşamasında yapılacaktır.

²⁴³ Şafak ve Karaca, s.2

5.3.8.1 Şahıs Şirketlerinde Kâr Dağıtımın Vergilendirilmesi

Vergi hukuku yönünden kişi ortaklıklarının kişiliği yoktur. Şirket kârı, ortakların şahsi ticari kazancı olarak vergilendirilir. Kişisel ortaklıklarda, kârın bir kısmı dağıtılmıyarak şirkette tutulsa bile, vergi hukuku bakımından, kârın tamamı dağıtılmış kabul edilmekte ve ortaklardan her biri şirket kârından, komanditer ortakların kâr payı çıktıktan sonra kalan kısımdan, şirket esas mukavelesine göre, payına düşen kısmın tamamını beyannamesinde göstermeye mecbur tutulmaktadır²⁴⁴.

5.3.8.2 Sermaye Şirketlerinde Kâr Dağıtımın Vergilendirilmesi

Bilindiği üzere kurumlar vergisi mükellefleri kâr dağıtımını yapmadıkları sürece gelir vergisi stopajı yapmamaktadırlar. Kâr dağıtımını yaptıklarında ise GVK 'nın 94/6. maddesine göre stopaj yapmak durumundadırlar. Stopaj oranı Bakanlar Kurulu kararıyla 23.7.2006 tarihinden itibaren %10'dan %15'e çıkarılmıştır²⁴⁵.

Diğer sermaye şirketleri gibi sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi mükellefidirler. Ancak kurumlar vergisi şirket kazancından komandite ortağın kâr payı düşüldükten sonra kalan safi kâr üzerinden alınır. Sermayesi paylara bölünmüş komdit şirkette komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylara şahsi ticari kazanç hükmündedir. Bu nedenle komandite ortaklığın payına isabet eden kısım komadite ortağın nezdinde ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi olacaktır²⁴⁶.

İdare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradi sayılmıştır. Dolayısıyla, şirketlerin başka bir şirkete iştirak etmeleri nedeniyle bu şirketin yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir²⁴⁷.

²⁴⁴ Erimez, s.119

²⁴⁵ Alpaslan, s.3

²⁴⁶ Kayağdı, s.104

²⁴⁷ Doğan ve Yalçın, s.34

5.3.8.3 Yabancı Ortağın Bulunması Durumunda Kâr Dağıtımın Vergilendirilmesi

Türkiye ile vergi anlaşması imzalanmış ülkelerin mukimlerine yapılacak kâr dağıtımında, GVK'nın 94. maddesine göre tevkifat, vergi anlaşmalarının, temettüler ile ilgili 10. maddesindeki oranların esas alınarak yapılacaktır. Anlaşmaların anılan maddesinde belirtilen oranların, Türkiye'de uygulanan oranların altında kalması halinde ise, Türkiye'deki oranların uygulanması gerekmektedir. Ayrıca 1 seri numaralı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde, anlaşma öngörülen üzerinde vergi tevkifatı yapılması durumunda, fazla ödenen vergilerin iade edilebileceği hükme bağlanmış ve iade şartları açıklanmıştır²⁴⁸.

Vergi yükü hesabında, kontrol edilen yabancı şirketin kendi ülkesinde ödemiş olduğu vergiler dikkate alınacak olup, kendi ülkesi dışından elde ettiği kazançlar üzerinden ödenen vergiler ise hesaplamada dikkate alınmayacaktır. Kontrol edilen yabancı şirketin geçmiş yıl ticari zararı mevcut ise dağıtılabılır şirket kazancının tespitinde söz konusu zararların indirilmesi gerekmektedir. Ancak istisna kazançlar dağıtılabılır şirket kazancının bir unsuru olarak dikkate alınacaktır. Kontrol edilen yabancı şirketin dağıtılabılır şirket kazancının ilgili yılda sermayeye ilave edilmesi vergilemeye engel teşkil etmeyecektir. Yurtdışı iştirakin kazancının, Türkiye'deki şirketin hesaplarına dahil edilmesi sırasında, iştirakin hesap dönemin son gününde geçerli TC Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınarak TL'ye çevrilmesi gerekmektedir. Türkiye'de bu yabancı şirketin hisselerini elinde tutan şirkete dağıtılsa dahi, Türkiye'deki şirketin vergi matrahına eklenmek suretiyle vergilenmesi gerekmektedir²⁴⁹.

Tam mükellef gerçek kişilerde, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayan ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kâr paylarından; tam mükellef şirketler tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef şirketlere (Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç dar mükellef şirketlere, şirket statüsünde olup bu kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, kâr payları üzerinden kurumlar vergisi

²⁴⁸ Yaşar Kızılkum, “**Muhasebecinin El Kitabı**”, 6. Baskı, İstanbul: Alfa, 2004, s.113

²⁴⁹ Ernst&Young, s.57.

kanununa göre vergi kesintisi yapılacaktır. Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Buna göre, tam mükellef şirketlerce; tam mükellef şirketlere Türkiyede bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef şirketlere dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef şirketin söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır²⁵⁰.

Ruhçan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıl elde tutulma süresinin tespitinde, sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınacaktır. Vergi yükü, yurtdışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir şirket kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir²⁵¹. İştirak hisseleri satış kârlarının gayrimenkul satış kârlarının dönem içinde sermayeye ilave edilen tutarları, dönem kârı içeriğinde bulunmadığından gelir tablosu verileri baz alınarak yapılacak şirket kazancının hesabında dönem kârına ilave edilmeleri gerekmektedir²⁵².

5.3.9 Ödenen Vergilerin Mahsubu

Mahsup edilecek vergi yurt içinde ödendiği gibi yurt dışında ödenen vergilerde olabilmektedir. KVK'nın 15. ve 30. maddelerinin yanı sıra GVK'nın 67. maddesine göre yapılan stopajlar beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır.

Mahsup edilecek vergi yurtdışında elde edilen kazançlara %20 oranının uygulanmasıyla bulunan tutarı aşamaz. Yurtdışında elde edilen kazanç kurumlar vergisinden müstesna ise bu kazançlar için yurt dışında ödenen vergiler Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemez. Kontrol edilen yabancı şirket durumunda olan şirketlerin yurt dışında ödediği Gelir ve Kurumlar Vergisi ve benzeri vergiler, bu şirketin Türkiye'de

²⁵⁰ Doğan ve Yalçın, s.356

²⁵¹ Doğan ve Yalçın, s.180

²⁵² Akdağan ve Tenker, s.352

vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Kurumlar vergisi kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisine yurtdışında ödenen vergiler öncelikle mahsup edilecek, artan tutar varsa sırasıyla yurt içinde stopaj süretiyle ödenen vergiler ve geçici vergiler mahsup edilecektir²⁵³. Denetçi, denetim çalışması sırasında bu kesintiyi yapan kurumlardan alacağı yazıyı, muhasebe kayıtları ve beyanname üzerindeki tutarla uygunluğunu kontrol etmelidir.

²⁵³ KPMG, “ **2009 Beyanname Düzenleme Rehberi** ”, İstanbul: KMPG, 2010, s. 54.

6. UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde, teoride verilen bilgilerin uygulama ile pekiştirilerek konunun daha iyi anlaşılması sağlanmaya çalışılmış olup bu amaçla ... Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin özkaynaklar hesap sınıfı incelenmiştir.

İstanbul'da kurulmuş olan ... Sanayi ve Ticaret A.Ş. tıp sahasında kullanılan her türlü medikal malzeme, cihaz ve cerrahi aletlerin alım satımını yapmakta ve bu ürünlere ilişkin teknik servis hizmeti vermektedir.

... Sanayi Ticaret A.Ş. normal hesap dönemine tabi olup kayıtlı sermayesi 120 adet hisse senediyle temsil edilen 600.000,00 TL'dir.

Çalışmamızın uygulama aşaması, ... Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 2009 ve 2010 hesap dönemine ilişkin verileri temin edilerek bu veriler üzerinden gerçekleştirilmiştir.

Şirkete ilişkin olarak temin edilen veriler aşağıdaki gibidir:

- 2009 ve 2010 hesap dönemlerine ilişkin bilanço ve gelir tablosu,
- 2010 hesap dönemine ilişkin, dönem içinde hareket gören hesapları gösteren ana hesap düzeyinde mizan,
- 2010 hesap dönemine Nisan ayına ilişkin bazı hesapların muavin defteri,
- Ticaret Sicil Gazetesi,
- 2010 yılı hesap dönemine ait özkaynak hesaplarına ilişkin hesap muavin defterleri,

....SANAYİ VE TİCARET A.Ş.								
İŞLETMENİN 2009-2010 KARŞILAŞTIRMALI AYRINTILI BİLANÇOSU					(.....TRL.)*			
AKTİF (VARLIKLAR)	Önceki Dönem		Cari Dönem		PASİF (KAYNAKLAR)	Cari Dönem		
I - DÖNEN VARLIKLAR	31.12.2009		31.12.2010		III-KISA VADELİ YABANCI	31.12.2009		
					KAYNAKLAR	31.12.2010		
A-Hazır Değerler		1.245.503,42		1.677.434,53	A-Mali Borçlar		300.001,00	350.001,00
1-Kasa	232.367,52		399.809,70		1-Banka Kredileri	300.001,00		350.001,00
2-Alınan Çekler	32.331,18		26.539,33		2-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar			
3-Bankalar	980.804,72		1.251.085,50		3-Ertelenmiş Fin.Kir.Borçlanma Maliyetleri(-)			
4-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri(-)					4-Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri			
5-Diğer Hazır Değerler					5-Tahvil, Anapara, Borç Taksit ve Faizleri			
B-Menkul Kıymetler		0,00		0,00				
C-Ticari Alacaklar		3.672.214,10		5.983.213,50				
1-Alıcılar	3.664.403,45		5.972.046,75		6-Çıkarılmış Bonolar ve Senetler			
2-Alacak Senetleri					7-Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler			
3-Alacak Senetleri Reeskontu(-)					8-Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-)			
4-Verilen Depozito ve Teminatlar	7.810,65		11.166,75		9-Diğer Mali Borçlar			
5-Kazanılmamış Fin.Kir.Faiz Gelirleri(-)					B-Ticari Borçlar		6.360.231,23	5.756.537,94
6-Diğer Ticari Alacaklar					1-Satıcılar	4.607.756,96		5.287.144,71
7-Şüpheli Ticari Alacaklar	11.906,49		11.906,49		2-Borç Senetleri			79.366,44
8-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-11.906,49		-11.906,49		3-Borç Senetleri Reeskontu(-)			
D-Diğer Alacaklar		800.843,96		1.302.493,15	4-Alınan Depozito ve Teminatlar			
1-Ortaklardan Alacaklar	800.000,00		1.291.640,82		5-Diğer Ticari Borçlar	1.752.474,27		390.026,79
2-İştiraklerden Alacaklar					C-Diğer Borçlar			
3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar					1-Ortaklara Borçlar			
4-Personelden Alacaklar			9.556,76		D-Alınan Avanslar		105.981,42	549.958,33
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	843,96		1.295,57		1- Alınan Sipariş Avansları	105.981,42		549.958,33
6-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)					2- Alınan Diğer Avanslar			
7-Şüpheli Diğer Alacaklar					E-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri			

8-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)					F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		251.907,33		420.193,20
E-Stoklar		1.655.495,85		1.585.554,48	1-Ödenecek Vergi ve Fonlar	201.716,63		363.006,25	
1-İlk Madde ve Malzeme					2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	50.190,70		57.186,95	
2-Mamüller					G-Borç ve Gider Karşılıkları		129.216,86		
3-Ticari Mallar	1.402.286,97		1.502.198,40		1-Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	129.799,01			
4-Diğer Stoklar			8.981,58		2-Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi				
5-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)					ve Diğer Yükümlülükleri(-)	-582,15			
6-Verilen Sipariş Avansları	253.208,88		74.374,50		H-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider		3.189,88		28.281,95
F-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri				0,00	Tahakkukları				
G-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir		2.515.062,00		0,00	1-Gelecek Aylara Ait Gelirler				
Tahakkukları					2-Gider Tahakkukları	3.189,88		28.281,95	
1-Gelecek Aylara Ait Giderler					İ-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar				
2-Gelir Tahakkukları	2.515.062,00								
H-Diğer Dönen Varlıklar		343.913,11		1.877,53					
1- Devreden KDV									
2- İş Avansları	343.913,11		1.877,53						
3- Personel Avansları					KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		10.233.032,44		10.550.573,19	TOPLAMI		7.150.527,72		7.104.972,42

II -DURAN VARLIKLAR					IV -UZUN VADELİ YABANCI		4.452.832,47		4.468.623,70
					KAYNAKLAR				
A-Ticari Alacaklar					A-Mali Borçlar		4.452.832,47		4.468.623,70
B-Diğer Alacaklar				682.383,00	1-Banka Kredileri	3.611.463,35		4.192.028,12	
C-Mali Duran Varlıklar		682.383,00	682.383,00		2-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	915.423,13		324.746,70	
1-İştirakler	682.383,00				3-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)	-74.054,01		-48.151,12	
D-Maddi Duran Varlıklar		2.690.992,14		2.574.484,15	4-Çıkarılmış Tahviller				
1-Arazi ve Arsalar	1.635.000,00		1.635.000,00		5-Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler				
2-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri					6-Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-)				
3-Binalar	730.702,34		730.702,34		7-Diğer Mali Borçlar.				
4-Tesis,Makine ve Cihazlar					B-Ticari Borçlar				
5-Taşıtlar	552.803,42		494.922,62		C-Diğer Borçlar				
6-Demirbaşlar	704.534,54		1.453.765,17		E-Borç ve Gider Karşılıkları				
7-Diğer Maddi Duran Varlıklar					F-Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve				
8-Birikmiş Amortismanlar(-)	-932.048,16		-1.739.905,98		G-Diğer Uzun Vadeli Yab. Kaynakl.				
9-Yapılmakta Olan Yatırımlar									
10-Verilen Avanslar					UZUN VADELİ YABANCI				
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar		856.403,59		367.466,34	KAYNAKLAR TOPLAMI		4.452.832,47		4.468.623,70
1-Haklar	68.174,46		68.174,46		V-ÖZ KAYNAKLAR				
2-Şerefiye					A-Ödenmiş Sermaye		621.940,28		621.940,28
3-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri					1-Sermaye	600.000,00		600.000,00	
4-Araştırma ve Geliştirme Giderleri					2-Ödenmemiş Sermaye(-)				
5-Özel Maliyetler	9.375,21		9.375,21		3-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Fark.	21.940,28		21.940,28	
6-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2.852.774,86		1.188.957,82		B-Sermaye Yedekleri		800.000,00	800.000,00	800.000,00
7-Birikmiş Amortismanlar(-)	-2.073.920,94		-899.041,15		1-Diğer Sermaye Yedekleri	800.000,00			
8-Verilen Avanslar					C-Kar Yedekleri		1.219.541,49		1.470.938,93
F-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar					1-Yasal Yedekler	66.847,46		66.847,46	
G-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve		33.428,23		12.388,04	2-Statü Yedekleri				
Gelir Tahakkukları					3-Olağanüstü Yedekler	1.152.694,03		1.404.091,47	
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler	33.428,23		12.388,04		4-Diğer Kar Yedekleri				
2-Gelir Tahakkukları					5-Özel Fonlar				
H-Diğer Duran Varlıklar					D-Geçmiş Yıllar Karları		0,00		
					1-Geçmiş Yıllar Karları	0,00			
					E-Geçmiş Yıllar Zararları(-)		-707.550,68		
					1-Geçmiş Yıllar Zararları(-)	-707.550,68			
					F-Dönem Net Karı (Zararı)		958.948,12		-279.180,61

					1-Dönet Net Karı	958.948,12			
					2-Dönem Net Zararı(-)			-279.180,61	
					ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI		2.892.879,21		2.613.698,60
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		4.263.206,96		3.636.721,53					
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		14.496.239,40		14.187.294,73	PASİF(KAYNAKLAR) TOPLAMI		14.496.239,40		14.187.29,73

01.01.2010 - 31.12.2010 Dönemi ... San. Tic. A.Ş. Mizanı

Hesap Kodu	Hesap Adı	TRL Borç	TRL Alacak	TRL Borç Bakiye	TRL Alacak Bakiye	TRL Bakiye
DEVREDEN						
100	KASA HESABI	904.161,70	504.352,00	399.809,70	0,00	399.809,70
101	ALINAN ÇEKLER	3.606.120,33	3.579.581,00	26.539,33	0,00	26.539,33
102	BANKALAR	47.882.312,68	46.631.227,18	1.251.085,50	0,00	1.251.085,50
111	ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI	350.217,17	350.217,17	0,00	0,00	0,00
120	ALICILAR	30.270.566,05	24.298.519,30	5.972.046,75	0,00	5.972.046,75
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	12.314,75	1.148,00	11.166,75	0,00	11.166,75
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	11.906,49	0,00	11.906,49	0,00	11.906,49
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	0,00	11.906,49	0,00	11.906,49	-11.906,49
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR	1.291.640,82	0,00	1.291.640,82	0,00	1.291.640,82
135	PERSONELDEN ALACAKLAR	12.556,76	3.000,00	9.556,76	0,00	9.556,76
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	14.029,37	12.733,80	1.295,57	0,00	1.295,57
153	TİCARİ MALLAR	14.643.932,23	13.141.733,82	1.502.198,40	0,00	1.502.198,40
157	DİĞER STOKLAR	11.304,55	2.322,97	8.981,58	0,00	8.981,58
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	3.597.743,75	3.397.635,54	200.108,21	0,00	200.108,21
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	339.955,19	339.955,19	0,00	0,00	0,00
181	GELİR TAHAKKUKLARI	2.515.062,00	2.515.062,00	0,00	0,00	0,00
190	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	608.914,10	608.914,10	0,00	0,00	0,00
191	İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	1.489.467,25	1.489.467,25	0,00	0,00	0,00
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	128.800,72	128.800,72	0,00	0,00	0,00
195	İŞ AVANSLARI	979.711,41	977.833,88	1.877,53	0,00	1.877,53
196	PERSONEL AVANSLARI	52.970,13	52.970,13	0,00	0,00	0,00
242	İŞTİRAKLER	682.383,00	0,00	682.383,00	0,00	682.383,00
250	ARAZİ VE ARSALAR	1.635.000,00	0,00	1.635.000,00	0,00	1.635.000,00
252	BİNALAR	730.702,34	0,00	730.702,34	0,00	730.702,34
254	TAŞITLAR	581.623,00	86.700,38	494.922,62	0,00	494.922,62
255	DEMİRBAŞLAR	2.573.048,51	1.119.283,34	1.453.765,17	0,00	1.453.765,17
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	1.181.472,11	2.921.378,09	0,00	1.739.905,98	-1.739.905,98
260	HAKLAR	68.174,46	0,00	68.174,46	0,00	68.174,46

264	ÖZEL MALİYETLER	9.375,21	0,00	9.375,21	0,00	9.375,21
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	3.047.957,66	1.858.999,84	1.188.957,82	0,00	1.188.957,82
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	1.665.502,51	2.564.543,66	0,00	899.041,15	-899.041,15
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	45.838,33	33.450,29	12.388,04	0,00	12.388,04
300	BANKA KREDİLERİ	9.847.514,45	10.197.515,45	0,00	350.001,00	-350.001,00
301	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	821.858,44	821.858,44	0,00	0,00	0,00
302	ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETİ	73.786,29	73.786,29	0,00	0,00	0,00
320	SATICILAR	11.564.309,08	16.976.578,73	0,00	5.412.269,65	-5.412.269,65
321	BORÇ SENETLERİ (KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR)	0,00	79.366,44	0,00	79.366,44	-79.366,44
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR (KISA VADELİ Y.K.)	5.932.178,93	6.322.814,49	0,00	390.635,56	-390.635,56
335	PERSONELE BORÇLAR (KISA VADELİ Y.K.)	2.449.675,39	2.449.675,39	0,00	0,00	0,00
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR (KISA VADELİ Y.K.)	2.992.042,00	2.992.042,00	0,00	0,00	0,00
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (KISA VADELİ Y.K.)	2.768.864,49	3.318.822,82	0,00	549.958,33	-549.958,33
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	1.707.945,24	2.070.951,49	0,00	363.006,25	-363.006,25
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	755.104,29	812.291,24	0,00	57.186,95	-57.186,95
370	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM.KARŞILIKLARI	129.799,01	129.799,01	0,00	0,00	0,00
371	DÖN.KARININ PEŞ.ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜM. (-)	129.382,87	129.382,87	0,00	0,00	0,00
381	GİDER TAHAKKUKLARI	8.957.823,72	8.986.105,67	0,00	28.281,95	-28.281,95
391	HESAPLANAN KDV	2.443.726,06	2.443.726,06	0,00	0,00	0,00
392	DİĞER KDV	977,82	977,82	0,00	0,00	0,00
400	BANKA KREDİLERİ	2.374.844,52	6.566.872,64	0,00	4.192.028,12	-4.192.028,12
401	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	805.578,85	1.130.325,55	0,00	324.746,70	-324.746,70
402	ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETİ	115.243,14	67.092,02	48.151,12	0,00	48.151,12
500	SERMAYE	0,00	600.000,00	0,00	600.000,00	-600.000,00
502	SERMAYE DÜZELTME OLUMLU FARKLARI	0,00	21.940,28	0,00	21.940,28	-21.940,28
529	DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ	0,00	800.000,00	0,00	800.000,00	-800.000,00
540	YASAL YEDEKLER	0,00	66.847,46	0,00	66.847,46	-66.847,46
542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	0,00	1.404.091,47	0,00	1.404.091,47	-1.404.091,47
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	958.948,13	958.948,13	0,00	0,00	0,00
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	707.550,69	707.550,69	0,00	0,00	0,00
590	DÖNEM NET KARI	958.948,13	958.948,13	0,00	0,00	0,00
591	DÖNET NET ZARARI	279.180,61	0,00	279.180,61	0,00	279.180,61
TOPLAM		177.720.046,73	177.720.046,73	17.291.213,78	17.291.213,78	0,00

... San. Tic. A.Ş. Ait Bazı Hesapların Nisan Ayı Muavin Defteri

100.1.01.001	TL NAKİT KASASI						
21.04.2010	Tediye	5928	I.TEMETTÜ ÖDEMESİ		0,00	3.000,00	160.957,77
21.04.2010	Tediye	5928	I.TEMETTÜ ÖDEMESİ		0,00	3.000,00	157.957,77
				Toplam :	253.408,53	94.050,17	

195.1.01.001	Ortak 1						
				DEVREDEN			
				:	19.202,33	7.181,45	12.020,88
01.04.2010	Mahsup	7489	I.D.O. SANAL		9,00	0,00	12.029,88
01.04.2010	Mahsup	7490	...GROUP		212,00	0,00	12.241,88
02.04.2010	Mahsup	6547	K.KARTI FİŞİ GELMEYEN		24,00	0,00	12.265,88
06.04.2010	Mahsup	5156	BANAKSINDAN		5.700,00	0,00	17.965,88
20.04.2010	Mahsup	5898	DAĞITILAN I.TEMETTÜNÜN MAHSUBU		0,00	6.000,00	11.965,88
				Toplam :	25.147,33	13.181,45	

195.1.01.002	Ortak 4						
				DEVREDEN			
				:	4.162,47	3.143,01	1.019,46
01.04.2010	Mahsup	7497	K.KARTI GELMEYEN		12,07	0,00	1.031,53
19.04.2010	Mahsup	5677	BNK.GÖNDERİLEN		15,00	0,00	1.046,53
20.04.2010	Mahsup	5898	DAĞITILAN I.TEMETTÜNÜN MAHSUBU		0,00	6.000,00	4.953,47
30.04.2010	Tediye	7935	cari hes.mahsuben		4.000,00	0,00	953,47
30.04.2010	Tediye	10288	TEDİYE MK.		953,47	0,00	0,00

195.1.01.020	Ortak 5						
				DEVREDEN			
				:	5.631,67	180,50	5.451,17
01.04.2010	Mahsup	8589	K.KARTI GELMEYEN		668,00	0,00	6.119,17
20.04.2010	Mahsup	5898	DAĞITILAN İ.TEMETTÜNÜN MAHSUBU		0,00	6.000,00	119,17
				Toplam :	6.299,67	6.180,50	

331.1.01.001	Ortak 1						
				DEVREDEN			
				:	0,00	0,00	0,00
20.04.2010	Mahsup	5897	İ.TEMETTÜ ÖDEMESİ		0,00	6.000,00	6.000,00
20.04.2010	Mahsup	5898	DAĞITILAN İ.TEMETTÜNÜN MAHSUBU		6.000,00	0,00	0,00
				Toplam :	6.000,00	6.000,00	

331.1.01.002	Ortak 2						
				DEVREDEN			
				:	0,00	0,00	0,00
20.04.2010	Mahsup	5897	İ.TEMETTÜ ÖDEMESİ		0,00	6.000,00	6.000,00
20.04.2010	Tediye	5899	DAĞITILAN İ.TEMETTÜYE İSTİNADEN		3.000,00	0,00	3.000,00
21.04.2010	Tediye	5928	İ.TEMETTÜ ÖDEMESİ		3.000,00	0,00	0,00
				Toplam :	6.000,00	6.000,00	

331.1.01.003	Ortak 3						
				DEVREDEN			
				:	0,00	0,00	0,00
20.04.2010	Mahsup	5897	I.TEMETTÜ ÖDEMESİ		0,00	6.000,00	6.000,00
20.04.2010	Tediye	5899	DAĞITILAN I.TEMETTÜYE		3.000,00	0,00	3.000,00
21.04.2010	Tediye	5928	İSTİNADEN		3.000,00	0,00	0,00
				Toplam :	6.000,00	6.000,00	

331.1.01.004	Ortak 4						
				DEVREDEN			
				:	0,00	0,00	0,00
20.04.2010	Mahsup	5897	I.TEMETTÜ ÖDEMESİ		0,00	6.000,00	6.000,00
20.04.2010	Mahsup	5898	DAĞITILAN I.TEMETTÜNÜN		6.000,00	0,00	0,00
			MAHSUBU				
				Toplam :	6.000,00	6.000,00	

331.1.01.005	Ortak 5						
				DEVREDEN			
				:	0,00	0,00	0,00
20.04.2010	Mahsup	5897	I.TEMETTÜ ÖDEMESİ		0,00	6.000,00	6.000,00
20.04.2010	Mahsup	5898	DAĞITILAN I.TEMETTÜNÜN		6.000,00	0,00	0,00
			MAHSUBU				
				Toplam :	6.000,00	6.000,00	

370.1.01.001	KURUMLAR VERGİSİ KARŞILIĞI						
				DEVREDEN :	0,00	129.799,01	129.799,01
26.04.2010	Mahsup	6411	KURUMLAR VERGİSİ TAH.		129.799,01	0,00	0,00
				Toplam :	129.799,01	129.799,01	

371.1.01.001	GELİR STOPAJ KESİNTİSİ						
				DEVREDEN :	582,15	0,00	582,15
26.04.2010	Mahsup	6409	689 HES.VİRMAN		0,00	582,15	0,00
				Toplam :	582,15	582,15	

371.1.01.002	KURUMLAR GEÇİCİ VERGİ						
				DEVREDEN :	0,00	0,00	0,00
26.04.2010	Mahsup	6410	193 HES.DAN VİRMAN		128.800,72	0,00	128.800,72
26.04.2010	Mahsup	6411	KURUMLAR VERGİSİ TAH.		0,00	128.800,72	0,00

540.1.01.005	2009 YILI KARINDAN AYRILAN İ.TERTİP YASAL YEDEKLER						
				DEVREDEN :	0,00	0,00	0,00
20.04.2010	Mahsup	5895	2009 YILI KARINDAN AYRILAN		0,00	12.569,87	12.569,87
				Toplam :	0,00	12.569,87	

542.1.01.005	2009 YILI DAĞITILMAYAN KARLAR OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER						
				DEVREDEN :	0,00	0,00	0,00
20.04.2010	Mahsup	5895	2009 YILI KARINDAN AYRILAN		0,00	208.827,57	208.827,57
				Toplam :	0,00	208.827,57	

570.1.01.004	2009 YILI KARLARI						
				DEVREDEN :	0,00	958.948,13	958.948,13
20.04.2010	Mahsup	5893	2008 YILI ZARARININ MAHSUP EDİLMESİ		707.550,69	0,00	251.397,44
20.04.2010	Mahsup	5895	2009 YILI KARINDAN AYRILAN I.TERTİP YASAL YEDEK		12.569,87	0,00	238.827,57
20.04.2010	Mahsup	5895	2009 YILI KARINDAN AYRILAN OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		208.827,57	0,00	30.000,00
20.04.2010	Mahsup	5897	I.TEMETTÜ ÖDEMESİ		30.000,00	0,00	0,00
				Toplam :	958.948,13	958.948,13	

580.1.01.001	2008 YILI GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI						
				DEVREDEN :	707.550,69	0,00	707.550,69
20.04.2010	Mahsup	5893	2009 YILI KARINA VİRMANI		0,00	707.550,69	0,00
				Toplam :	707.550,69	707.550,69	

	2009		2010	
	Önceki Dönem		Cari Dönem	
A- TOPLAM KAZANÇ	30.531.008,85		18.481.405,45	
Yurtiçi Satışlar		27.954.237,55		18.170.082,45
Yurtdışı Satışlar		56.040,52		307.541,82
Diğer Gelirler		2.520.730,78		3.781,18
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)	-3.201,72		0,00	
Satıştan İadeler(-)		0,00		0,00
Satış İskontoları(-)		-3.201,72		0,00
Diğer İndirimler(-)		0,00		0,00
C- NET SATIŞLAR	30.527.807,13		18.481.405,45	
D- SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	20.921.966,37		11.137.255,48	
Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)		20.788.383,09		11.105.572,32
Satılan Hizmet Maliyeti(-)		-133.583,28		-31.683,16
Diğer Satışların Maliyeti(-)		0,00		0,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	9.605.840,76		7.344.149,97	
E- FAALİYET GİDERLERİ(-)	-7.064.336,24		-7.685.527,15	
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)		-612.246,66		-604.892,33
Genel Yönetim Giderleri(-)		-6.452.089,58		-7.080.634,82
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	2.541.504,52		-341.377,18	
F- DİĞER FAAL OLAĞAN GELİR VE KARLAR	541.211,61		978.921,56	
İştiraklerden Temettü Gelirleri		0,00		0,00
Faiz Gelirleri		13.041,12		14,00
Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar		0,00		0,00
Menkul Kıymet satış karları		0,00		221,53
Kambiyo karları		528.170,49		978.686,03
G DİĞER FAAL OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	-1.253.938,98		-609.796,21	
Komisyon giderleri(-)		-84.331,04		-16.401,56
Kambiyo Zararları(-)		-1.169.607,94		-575.307,48
Diğer Olağan Gider Ve Zararları(-)		0,00		-18.087,17
H. FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	-893.433,08		-431.629,88	
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)		-893.433,08		-431.629,88
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)		0,00		0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARARLAR	935.344,07		-403.881,71	
I- OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	212.205,75		277.758,52	
Önceki Dönem Gelir ve Karları		0,00		0,00
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		212.205,75		277.758,52
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)	-58.802,69	0	-153.057,42	
Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)		-58.802,69		0,00
Diğer Olağandışı Gider ve Zararları(-)				-153.057,42
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.088.747,13	0	-279.180,61	

TÜRKİYE TİCARET SİCİLİ GAZETESİ

Nakdi Sermaye:1.494.843.141.
-TL
Toplam Sermaye:165.000.000.
000.-TL

Ortak Adı Soyadı:

Aynı Sermaye:197.621.867.645.

-TL

Nakdi Sermaye:2.371.132.355.-

-TL

Toplam Sermaye:200.000.000.000.-TL

Ortak Adı Soyadı:

Aynı Sermaye:65.876.289.214.-

-TL

Nakdi Sermaye:34.123.710.786-

-TL

Toplam Sermaye:100.000.000.000.-TL

Ortak Adı Soyadı:

Aynı Sermaye:-

Nakdi Sermaye:30.000.000.000.-

-TL

Toplam Sermaye:30.000.000.000.-TL

Ortak Adı Soyadı:

Aynı Sermaye:-

Nakdi Sermaye:5.000.000.000.-

-TL

Toplam Sermaye:5.000.000.000.-TL

Ortak Adı Soyadı:

Aynı Sermaye:527.010.313.718.

-TL

Nakdi Sermaye:72.989.686.282.

-TL

Toplam Sermaye:600.000.000.000.-TL

600.000.000.000.-TL sı dan şirket sermayesinin 527.010.313.718.-TL lik kısmı aynı 72.989.686.282.-TL lik kısmı ile nakit sermayedir.

Aynı sermaye T.Ticaret Kanununun 553. maddesine göre nev'i değişikiren İstanbul Ticaret Sicil Memurluğunun

numa hükümleri dairesinde hissedarlar arasından seçilerek üç ayden oluşan bir Yönetim Kurulu tarafından yürütülmüştür.

Üç Yönetim Kurulu üyesi olarak:

seçilmişlerdir.

Yönetim Kurulu üyeleri en çok 3 yıl için seçilirler. Üç yönetim Kurulu üyeleri 1 yıl için seçilmişlerdir. Seçim süresi sona eren Yönetim Kurulu üyeleri yeniden seçilebilirler.

Genel Kurul hücum görürse, Yönetim Kurulu üyelerini her zaman değiştirebilirler.

Yer Kiralama veya hizmet alma gibi hissedarlar veya hissedarların yan kuruluşları ile yapılan işlemler için Genel Kurulun onayı gerekir.

Şirketin Temsil Ve İhtizam Yönetim Kurulu Üyelerinin Görev Takatımı:

Maddde 8)

Şirketin yönetimi ve dışarıya karşı temsil Yönetim Kuruluna aittir. Şirket tarafından verilecek bütün belgelerin ve yapılacak sözleşmelerin geçerli olabilmesi için bunların şirketin muavını adına konmuş ve şirketi ilzama yetkili kişi veya kişilerin imzasını taşıması gereklidir. Şirketin idaresi ve hissedarlarına ve üçüncü şahıslara karşı temsili Yönetim Kuruluna aittir. Yönetim Kurulu şirketin mallarının idaresi ve şirketin amaç ve konusuna dahil olan her nevi işler ve hükümleri muameleleri şirket adına yapmak ve şirket ünvanını kullanmak hakkına sahiptir.

Gerek Kanun, gerekse Esas mukavele ile sarfaten men edilmeden işlerin tamamı Yönetim kurulunca kararlaştırılır ve icra edilir.

Yönetim kurulu şirket işleri ve işlemleri hücum gösterdikçe toplanır. Ancak ayda bir defa toplanması gereklidir.

toplama. Bu toplantılara devlet de Türk Ticaret Kanununun 355, 365, 366 ve 368. Maddde hükümleri uygulanır.

b) Toplantı vakti Olmayan Genel Kurul, Şirketin hesap devresinin sonundan itibaren üç ay içerisinde ve senede en az bir defa, Olmayan Genel Kurul toplantı işlemleri icap ettiği halde de ve zamanında toplanır.

c) Rey verme ve vekil tayini: Olmayan ve Olmayan Genel Kurul toplantılarında hazır bulunan hissedarların veya vekillerinin bir hisse için bir oy verilir.

d) Genel Kurul toplantılarında hissedarlar kendilerini diğer hissedarlara veya hariçten tayin edecekleri vekil vasıtasıyla temsil ettirebilirler. Şirkette hissesi olan vekiller kendi oylarından başka temsil ettikleri hissedarların sahip olduğu oyu kullanmaya yetkilidirler.

e) Müzakerelerin yapılması ve kararın kabulü: Şirket Genel Kurul toplantılarında Türk Ticaret Kanununun 369. Madddeinde yazılı hususlar müzakere edilerek gerekli kararlar alınır.

Genel Kurul toplantıları ve toplantılardaki kararın kabulü Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabidir.

Toplantı Yeri:

Genel Kurullar şirketin yönetim merkezi binasında veya yönetim merkezinin bulunduğu şehrin elverişli bir yerinde toplanır.

Toplantıda Komisler Bulun-

ması

Maddde 11)

Gerek Olmayan ve gerekse Olmayan Genel Kurul toplantılarında Sanayi ve Ticaret Bakanlığın Komislerinin bulunması ve toplantı zabıtlarının ilgililerle birlikte imza edilmesi şarttır. Komislerin

birinci gündünden başlar ve Aralık ayının sonuncu günü sona erer. Fakat birinci hesap yılı şirketin kema olarak kurulduğu tarihinde başlar ve o senenin Aralık ayının sonuncu günü sona erer.

Karar Tespiti Ve Dağıtım Maddde 14)

Şirketin genel masrafları ile muhtelif amortisman hedefleri gibi şirketçe ödenmesi veya ayırılması zorunlu olan miktarda hesap yılı sonunda tespit edilen gelirlerden indirildikten sonra geriye kalan miktar safı karı teşkil eder. Bu safıda meynine gelecek kardan Kurumlar vergisi kesildikten sonra %45 Kurum ihdyat akçesi Ayırılır ve kalanıdan itfa edilmiş hisse senetlerinin bedelleri Ödenen kısmına %45 oranında birinci temettü verilmesine yetecek miktar çıkarılır geri kalan kısmı Genel Kurulun tespit edeceği yekil ve surette dağıtılır. Kurucular ve Yönetim Kurulu üyeleriyle memur ve hizmetlilere ayrılacak miktarlar ikinci temettü hissesi olarak hissedarlara dağıtılması kararlaştırılan ve kara iştirak eden kuruluşlara dağıtılan paradan Türk Ticaret Kanununun 466 Madddeinde 2 fıkrasının 3 numaralı bendi gereğince %10 kesilerek adı ihdyat akçesine eklenir.

İhtiyat Akçesi Maddde 15)

Şirket tarafından ayrılan ihtiyat akçeleri hakkında Türk Ticaret Kanununun 466. Ve 467. Madddeleeri hükümleri uygulanır.

Konum Hükümleri Maddde 16)

Bu esas mukavelede bulunmayan hususlar hakkında Türk Ticaret Kanunu hükümleri uygulanır.

Danışa Vergisi

Bu ana sözleşme ile ilgilili tamamı

1-) Özkaynaklar hesap sınıfında yer alan 600.000,00 TL ödenmiş sermaye tutarı Ticaret Sicil Gazetesinde ki tutar ile karşılaştırılmış ve doğruluğu teyit edilmiştir.

2-) 600.000,00 TL sermaye tutarının 527.010,32 TL'si aynı, 72.989,68 TL'si nakdi sermaye niteliğindedir. Ortaklar tarafından nakit olarak konulan 72.989,68 TL sermayenin azatlığında vergi söz konusu olmayacaktır. Aynı olarak konulan sermayenin azatlığının vergiye tabi olup olmaması GVK mükerrer 80. Maddesi hükümlerine göre değerlendirilecektir. Elden çıkarmaya konu olan unsurdan doğan kazanç istisna değil ise kazanç vergilenecektir.

3-) Ödenmiş sermaye mizan vasıtasıyla incelendiğinde, dönem içerisinde işlem görmediğinden ilgili yılda sermaye artırım ve azatlığı söz konusu olmamıştır.

4-) Şirketin özkaynaklar hesap sınıfının 2010 hesap dönemi sonu itibarıyla değeri 2.613.698,60 TL'dir. 331 Ortaklara Borçlar ile 431 Ortaklara Borçlar hesabının bakiyesi 0 (sıfır) olduğundan örtülü sermaye söz konusu olmamıştır.

5-) Sermaye düzeltmesi olumlu farkları 21.940,28 TL'dir.

6-) Şirketin sermaye yedekleri hesap gurubunda diğer sermaye yedeği olarak 800.000,00 TL tutar yer almaktadır. Yapılan incelemede şirketin önceki dönemlerde aşağıdaki yevmiye kaydını yaptığı tespit edilmiştir.

_____ / _____

131 ORTAKLARA BORÇLAR 800.000,00

529 SERMAYE YEDEKLERİ 800.000,00

_____ / _____

İlgili yevmiye kaydı özkaynakları güçlü göstermeye yönelik olarak oluşturulmuştur. Örtülü sermaye hesaplamasında bu tutar özkaynaklardan indirilmesi gerekmektedir. Ayrıca VUK 359. Maddenin “..Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe

hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur... " hükmü çerçevesinde vergi inceleme elemanları tarafından eleştirilebilir.

7-) 2009 yılı gelir tablosu incelendiğinde vergi öncesi kârın 1.088.747,13 TL olduğu görülmektedir.

Nisan ayı muavin defterlerinde "370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" hesabına 129.799,01 TL vergi tutarı olarak kayıt edilmiştir. Şirketin 2009 yılı vergi sonrası kârı aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Ticari Kar : 1.088.747,13

Kurumlar Vergisi : 129.799,01

Vergi Sonrası Kâr : 958.948,12

8-) Şirketin 2010 yılı Nisan ayına ilişkin muavin defteri kayıtları incelendiğinde I. Tertip Yasal Yedek Akçe ile I. Temettü'yü hesapladığı ve 2008 yılı zararını mahsup edip kalan tutarıda olağandışı yedeklere ilave ettiği görülmüştür. Şirkete ilişkin kâr dağıtım tablosu aşağıdaki şekilde oluşmuştur.

Dönem Ticari Karı (2009)		1.088.747,13
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (370)		129.799,01
Vergi Sonrası Kar		958.948,12
2008 Yılı Zararı		707.550,69
Zarar Mahsubu Sonrası Kalan Kar		251.397,43
I. Tertip Yasal Yedek (251.397,43*0,05)		12.569,87
I. Temettü (Ödenmiş sermayenin %5'i)		30.000,00
Sermaye	600.000,00	
Ödenmemiş Sermaye	0	
Temettü	600.000,00*0,05	
Olağanüstü Yedekler		208.827,56

9-) Şirket'in Nisan ayı muavin defteri incelendiğinde I. Temettü'yü dağıttığı ve aşağıdaki kayıtları yaptığı tespit edilmiştir.

_____ / _____

570 GEÇMİŞ YIL KARLARI 30.000,00

331 ORTAKLARA BORÇLAR 30.000,00

_____ / _____

331 ORTAKLARA BORÇLAR 30.000,00

195 İŞ AVANSLARI 18.000,00

100 KASA 12.000,00

_____ / _____

Yukarıda yapılan yevmiye maddesine ilişkin işlemde, temettü tutarı iş avansı gibi gösterilerek hatalı uygulama yapılmıştır. Bu işlem kar dağıtımı olup, GVK'nun 75. ve 96. maddeleri uyarınca stopaj yapılacaktır.

10-) Şirketin 2010 yılı zararlar sonuçlanmış, ticari zarar tutarı **-279.180,61** TL'dir. Beyanname üzerinde oluşan mali zararı ise 126.123,19 TL'dir.

7. SONUÇ

Günümüzde vergilerin büyük kısmı beyan esasına dayanmaktadır. Mükelleflerce beyan edilen tutarın doğruluğu vergi denetimiyle ölçülmekte ve denetimin etkinliği artırılmaya çalışılmaktadır.

Beyan esası, mükellefin bilinçli davranması ve idarenin etkili çalışmasıyla başarılı olan bir sistemdir. Ülkemizde bu sistemin etkinliği, idare tarafından yetki verilen kamu denetçileriyle beraber 3568 sayılı yasa ile denetim yetkisi almış meslek mensupları tarafından sağlanmaktadır.

Çalışmamızın konusunu oluşturan özkaynaklar; bilançonun pasifinde üçüncü ana sınıf olup, ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, nitelikli fonlar ve kâr zarardan oluşmaktadır. Özkaynaklar mükellef açısından, ticari faaliyetinin ne kadarını kendisinin finanse ettiğini göstermesi nedeniyle önemlidir. Özkaynaklar, KVK, VUK ve TTK’da düzenlenen işlemleri kapsayan idarece önemli bir unsur niteliğindedir.

Bu çalışma, özkaynakların denetiminin, gerçek hedef ve amaçlara ulaşabilmesi için mevzuatın iyi anlaşılmasıyla beraber denetimin sağlıklı ve verimli şekilde yürütülmesi amacıyla yapılmıştır. Ayrıca tüm özkaynak kalemlerini kapsayacak şekilde tasarlanıp, ilgili tüm mevzuat verileri incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmamızda, öncelikle tez çalışmasıyla ilgili temel kavramlar açıklanarak, daha sonraki bölümlerde, hesap gruplarıyla ilgili veriler toplanarak entegre edilmiştir.

Yapılan bu çalışmanın genel özeti aşağıdaki gibidir:

- Bilançoda ifade edilen özkaynakları oluşturan kalemlerin neler olduğu ve bu kalemlerin gerçekte var olup olmadığının tespit edilmesi,
- Tespit edilen kalemlerin tek düzen hesap planına uygun olarak doğru sınıflanıp sınıflanmadığının kontrolünün gerçekleştirilmesi,

- Doğru sınıflanan özkaynak kalemlerinin yasal defterlerde kayıtlara alındığının incelenmesi,
- Yasal defterlerde var olan özkaynakların ilgili mevzuat kapsamında değerlendirilmesi,
- Tespit edilen aykırılıkların giderilmesi,

Özkaynakların, vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi, denetim elemanlarının bilgi ve tecrübesine bağlıdır. Özkaynakların denetiminde, bu alanla ilgili yeterli mevzuat bilgisine hakim ve teknik donanıma sahip denetçiler görevlendirilmesi etkinlik ve verimliliği artıracaktır. Ayrıca, idarece bu konuda mevcut düzenlemelerin eksik kalan yönlerinin giderilmesi ve karmaşıklık yaşanan konulara açıklık getirmesi hataları önleyecektir.

Bu çalışmamız 2012 Temmuz ayında yürürlüğe girecek olan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve bu kanunla beraber yapılacak vergi mevzuatımızdaki düzenlemeler çerçevesinde genişletilebilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, Abdurrahman, Şükrü Kızılot ve Saygın Eyüpgiller, 1987. “**Türk Vergi Sistemi**” Ankara: Gazi Yayınları.

Akdoğan, Nalan, Nejat Tenker, 1998. “**Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**” Ankara: Gazi Yayınları.

Akdoğan, Nalan, Orhan Sevilengül, 1997. “**Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**”, İstanbul: İsmmmo Yayınları.

Argun, Doğan, 1997. “**İhracatta KDV İadesi ve Uygulaması**”, İstanbul: Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.

Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, 2001. “**Muhasebe Denetimi ve Uygulamaları**”, İstanbul: Alfa Yayınları.

Aydın, Erkan, 2002. “**Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme**” Ankara: Seçkin Yayınları.

Bildirici, Ziyaettin, 1995. “**Türk Vergi Sistemi**”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Bozkurt, Nejat, 1999. “**Muhasebe Denetimi**” İstanbul: Alfa Yayınları.

Çalgan, Erkan, Erkan Menteşe, Fatma Işıloğlu, Mukaddes Özcan, 2008. “**Muhasebe Denetimi**” İstanbul: İsmmmo Yayınları.

Çömlekçi, Ferruh, 2004. “**Mali Tabloların Denetimi**” Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

- Doğan, Hayrullah, Hasan Yalçın, 2009. “**Vergi Günlüğü**”, İstanbul: Nexia Yayınları.
- Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, 1999. “**Kamu Maliyesi**” Bursa: Ekin Kitapevi.
- Erimez, Rüştü, 1985. “**Şirketlerde Kâr Dağıtım Yedek Akçeler ve Vergileme**”, İstanbul: Temel Yayınları.
- Ernst&Young, 2010. “**Vergi Rehberi 2010**” İstanbul: Ernst&Young Yayınları.
- Erol, Ahmet, 2010. “**Vergi İncelemesi Mükellef Hakları**”, İstanbul: İsmmmo Yayınları.
- Gücenme, Ümit, 2000. “**Mali Tablolar Analizi**”, Bursa: Marmara Kitabevi Yayınları.
- Güredin, Ersin, 2007. “**Denetim ve Güvence Hizmetleri**”, 12. Basım, İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Hatiboğlu, Zeyyat, 1999. “**Tekdüzen Muhasebe Yöntemiyle Temel Muhasebe**” İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Holmes, Owermyer, 1975. “**Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri**” Cilt II. Oğuz Göktürk (çev.), İstanbul: Bilimsel Yayın Derneği.
- Karabıyık, Lale Erdem, 1997. “**Tek Düzen Hesap Planına Göre Örneklem Envanter ve Değerleme**” İstanbul: Marmara Kitabevi Yayınları.
- Karyağdı, Nazmi, 1999. “**Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında, Kâr Dağıtım**”, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Kaval, Hasan, 2005. “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**” 2.Baskı. Ankara: Gazi Yayınları.
- Kızılkum, Yaşar, 2004. “**Muhasebecinin El Kitabı**” 6. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.

- Kotar, Erhan, Şükrü Dokur, 2002. “**İşletmelerin Mali İşlemleri ve Muhasebesi**” İstanbul: Alfa Yayıncılık.
- KPMG, 2010. “**2009 Beyanname Düzenleme Rehberi**”. İstanbul: KPMG Yayınları
- Küçük, Sema, 2010. “**Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**” Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Maç, Mehmet, 1995. “**Kurumlar Vergisi**” İstanbul: Denet Yayınları.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2010. “**Beyanname Düzenleme Kılavuzu**” İstanbul: Hud Yayınları.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999. “**Denetim İlke ve Esasları**” 3.Baskı. II. Cilt. İstanbul.
- Metin, Kazım , Hüseyin Yalçın, 1996. “**İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme**”, 1. Baskı, İstanbul: Kılavuz Yayınları,
- Sürmen, Yusuf, 2007. “**Muhasebe-2**”, Trabzon: Akademi Yayınları.
- Şişman, Bülent, 2003. “**İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**” Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Tekin, Cem, Emre Kartaloğlu, 2007. “**Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**” İstanbul: Seçkin Kitabevi.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, 2002. “**Türk Vergi Sistemi**” İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı.
- Ulusoy, Metin, 2004. “**Birleşme, Devir, Bölünme, Hisse Değişimi ve İştirak Yoluyla Şirketlerin Yeniden Yapılandırılması**” Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Yazıcı, Mehmet, 2005. “**Tek Vergi Düzeni Artık Varlık Vergisi**” İstanbul: Marmara Kitabevi.

Süreli Yayınlar

Akay, Tezcan ve Hakan Akay. “Yenileme Fonu Uygulamasında Üç Yıllık Kullanılma Süresinin Başlangıcı ve Bitişi Sorunsalı-II”, Yaklaşım Yayınları : 2002
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002022952.htm>,
(15.03.2011)

Ayboğa, Hanifi. “ İç Kaynaklardan Sermaye Arttırımının Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Uygulamaları Açısından İncelenmesi”, Yorum Tekirdağ Dergisi, Sayı 1, Temmuz-Eylül 2008.

Baykara, Bekir. “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Vergi Kaybına Neden Olan Fiilleri Dolayısıyla Şirketin, Ortaklarının Ve Alacaklıların Dava Hakkı”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 18, Haziran 1994,

Erdem, Hayrettin. “ Bütün Yönleriyle Yenileme Fonu ve Uygulaması ”, Yaklaşım Yayınları :1997,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997111183.htm>,
(15.03.2011)

Kızılot, Şükrü. “Yenileme Fonu ve Muhasebesi”, Yaklaşım Yayınları : 1993
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930335.htm>,
(10.03.2011)

Kurşunoğlu, Guray. “İştiraklerdeki Özsermayeye Ait Enflasyon Farklarının Sermayeye İlavesinden Doğan Bedelsiz Hisselerin Muhasebeleştirilmesi”, Yaklaşım Yayınları : 2009 Ağustos, Sayı 200,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090815086.htm>, (01 Haziran 2011)

Küçük, Sema. “Hisse Senetleri Ve Hisse Senedi İle Değiştirilebilir Tahvillerin Değerlemesi” Yaklaşım Yayınları : 2008 Ocak, Sayı 181,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110585.htm>, (01 Haziran 2011)

Maç, Mehmet. “ Şirketlerde Sermayenin Azaltılması Halinde Ortaya Çıkabilecek Vergiler”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 71, Kasım 2009, ss.24-34

Öğrendik, Güray, “Gayrimenkul Ve İştirak Hissesi Satış Zararı Vergiye Tabi Kazancın Tespitinde Kabul Edilir Bir Zarar Mıdır?”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 48, Ekim 2007,

Öğrendik, Güray, “Ticari Kâr Olmasına Rağmen Vergi Karşılığı Nedeniyle Hesap Döneminin Zararla Sonuçlanması”, E- Yaklaşım, Ağustos 2007, <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=72>, (20 Şubat 2010)

Özyer, Mehmet Ali, “Yabancı Para Ve Yabancı Para Cinsinden Kıymetlerin Değerlenmesi”, Yaklaşım Yayınları: 1999, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999051669.htm>, (06 Ocak 2010)

Şeker, Sakıp, “Sermayeye İlave Edilen Şirket Fonları Ve Enflasyon Düzeltme Farklarının Tasfiye Halinde Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi”, Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2010-1, http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/publications.php?category_id=199, (01 Haziran 2010)

Diğer

Alpaslan Mustafa, Şirketlerde Sermaye Artışı Ve Tecil için İstenen SMMM / YMM Raporları, 19 Nisan 2010, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/029/yazdir.php>, (02 Mayıs 2010)

Altar, Ömer Arpacı, Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması, (5 Ekim 2004) http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi.htm, (6 Ocak 2010)

Bıyık Recep, “Sermaye Azaltımı Vergisel Sonuçlar Doğurabilir”, (03.07.2009) www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=413, (15 Haziran 2010)

Damga Vergisi Kanunu, 2 Sayılı Tablo, http://www.alomaliye.com/damga_vergisi_tablo_2.htm, (13 Nisan 2010)

Denge Denetim YMM A.Ş., “Açıklamalı Sirküler Rapor 2008/10 – Sermaye Artırım Avansı”, 24.10.2008, <http://www.mazarsdenge.com.tr/publishDocument.php?id=1999>, (15 Temmuz 2010)

Danıştay 3. Daire, 16.11.1994, 1994-3715, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (15.03.2011)

Deloitte, “Vazgeçilen Alacaklar Ve Uygulamaya İlişkin Bir Örnek”, <http://www.verginet.net/Gundem.aspx?ID=74>, (27 Ocak 2010)

Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/19.html, (18 Şubat 2010)

Gelir İdaresi Başkanlığı, G.V.K. Geçici 67.Madde Uygulaması İle İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi, 2010, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010_Gecici67.pdf, (13 Nisan 2010)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu, 332 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (01 Mart 2010)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu, 328 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (03 Mayıs 2010)

Gelir İdaresi Başkanlığı, “213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 25 ve mükerrer 298 inci maddelerine göre yapılacak enflasyon düzeltmesine ilişkin olarak açıklamalar”, 17 Numaralı Sirküleri, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (04.05.2011)

Gelir Vergisi Kanunu (1960), T.C. Resmi Gazete, Sayı:10700, 6 Ocak 1961.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.07.2006, B.01.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/mük-298 sayılı muktezası.<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/5007.htm> (30.05.2011)

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Denetim Ve Tam Tasdik Formları, http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/denetim_ve_tam_tastik_formlari.asp
Sanayi Ve Ticaret Bakanlığı,
<http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2760>, (12 Aralık 2010)

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 22.03.2005, 1741-9794/3856 sayılı muktezası, <http://ozelge.izmirvdb.gov.tr/OzelgeRead.aspx?OzgId=231>, (01 Haziran 2011)

Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 26205, 13 Haziran 2006

Küçükkaya Mehmet, “ Sermaye Taahhüdünde Temerrüde Bağlı Faiz Olgusu Ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Değerlendirilmesi”, Vergide Gündem, 2010, http://www.vergidegundem.com/Makale.aspx?publication_paper_id=1503 (02 Ocak 2011)

Mühtehlik Mehmet, “ Sermaye (Artırım) Avansı, Sermaye Ve Örtülü Sermaye İlişki” (21.12.2009)
<http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=474>, (15 Temmuz 2010)

Özkök Servet , İştirak Hisesi ve Gayrimenkul Satış Kazanç İstisnası Uygulamasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar, <http://www.kpmgvergi.com/tr-tr/SanalKutuphane/makaleler/So/Pages/MakalelerListesi.aspx>, (5 Temmuz 2010)

Şafak Mehmet, Ali Karaca, Kurumlarda Kâr Dağıtımı ve Vergi Kesintisi, http://www.muhasabenet.net/mh_1005_kurumlarda%20kar%20dagitimi%20ve%20vergi%20kesintisi.html, (20 Temmuz 2010)

Şanlı, Nail. “Vergi Denetimi Karşısında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği”, 5. Muhasebe Sempozyumu, İstanbul, (<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=1&dad=5>). MUHASEBE DENETİMİ SEMPOZYUMU (2-6 Mayıs 2001), (30 Ekim 2009)

Türk Ticaret Kanunu (1956), T.C. Resmi Gazete, 9353, 09 Temmuz 1956.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), T.C. Resmi Gazete, 17863, 07 Kasım 1982.

Vergi Usul Kanunu (1961), T.C. Resmi Gazete, 10703, 10 Ocak 1961.

Yağlıtaş Ayçin, Sermaye Azltımı Bir Vergi Planlama Aracı Olabilir mi?, <http://www.vergidegundem.com/files/Makale2-eyl09.pdf>, s.1 (12 Temmuz 2010)