

MÜKELLEF, VERGİLER VE MALİYET, TEDBİRLER

Ünal AYDIN
İZYMMO Başkanı

2010 yılı sonu itibariyle 4.248.922 adet faal vergi mükellefinin 3.426.633'ü gerçek kişi, 822.289'u şirket statüsünde kayıtlı mükellef imiş. Demek ki Ülkemizdeki kurumsallaşmış mükellef oranı %19'dur. 822.289 şirket statüsündeki mükellefin 565.969'u limited şirket, 79.388'i anonim şirket, 42.835'i kooperatif, 1'i eshamlı komandit şirket, 40.332'si adi ortaklık, 226'sı adi komandit şirket, 2.786'sı kolektif şirket 90.722'si diğer kurumlardır. Adi ortaklık, kolektif şirket ve adi komandit şirketler dikkate alınmadığında kurumsallaşma oranı %18 olmaktadır. Gerek işletme yönetimi ve denetimi, gerekse vergileme güvenliği açısından kurumsallaşmış mükellef oranının yüksekliğinin önemi malumdur. Bir başka ifadeyle, kurumsallaşmanın teşvikine ihtiyaç olduğu anlaşılmaktadır.

2010 yılında vergi dairelerine beyanname vermiş 8.680.015 adet mükellefin vergi türleri itibariyle dağılımı şöyledir: 1.701.861 adedi gelir vergisi, 972.864 adedi gayrimenkul sermaye iradı, 728.850 adedi basit usulde gelir vergisi, 652.009 adedi kurumlar vergisi, 2.271.049 adedi katma değer vergisi, 2.353.381 adedi stopaj gelir vergisidir. Kurumlar vergisinin oranına bu açıdan bakıldığında %7,5 oranına ulaşılmaktadır. Toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin oranının anormal yüksekliği de dikkate alındığında vergisel yapılandırmanın yenilenmesinin zorunluluğu anlaşılmaktadır.

Genel bütçe 20120 vergi gelirleri tahsilatı 235.686.590.000,- liranın Gelir İdaresi 2010 yılı harcamaları 1.637.613.000,- liraya oranı %069'dur. 2004 yılında bu oran %083 idi. Bu oranlar son yıllarda Gelir İdaresinde yapılan reorganizasyon ve modernizasyonun vergi toplama maliyetindeki olumlu etkisini göstermektedir.

Ülkemizde daha çok tasarrufa, daha çok reel yatırıma, daha çok üretim ve istihdama, daha çok ithalata bağılı olmayan daha çok ihracata, kayıt dışılığın daha da azaltılmasına ve belge düzeninin daha da yerleştirilmesine, vergi oranlarının kaçınmayı azaltacak şekilde yeniden gözden geçirilmesine, bazı vergi güvenlik önlemlerine işlerlik kazandırılmasına, vergi denetiminin daha etkin kılınmasına, vergi denetim ve düzenlemelerinde Y.M.M. ve S.M.M.M.'lerden daha etkin ve yaygın bir biçimde yararlanılmasına ihtiyaç vardır. 13 haziranda başlayacak yeni dönemde bu ihtiyaçların acil ve ciddi bir şekilde dikkate alınmasını umuyoruz.

AYLIK BÜLTEN DİZİNİ

İÇİNDEKİLER

| | |
|----------------------------------|---------|
| Odamızdan Haberler | 4-7 |
| Odamıza Gelen Yazılar | 8-72 |
| Maliye Bakanlığı Özelgeleri..... | 73-99 |
| Yargı Kararları | 100-109 |

Sayı: 102 MAYIS – HAZİRAN

Adres:

Cumhuriyet Bulvarı NO:193 K:3 D:3 Tan Apartmanı
Alsancak/İZMİR

Yazı Danışma ve Okuma Kurulu

Turan ÖZTÜRK (YMM)
(Genel Yayın Sorumlusu)
Hasan Zeki SÜZEN (YMM)
(Genel Yayın Sorumlusu)

Hazırlayan

**Ayşe GÖZGÖZOĞLU (Yazı
İşleri Sorumlusu)**

ODAMIZ BANKA HESAP NUMARALARI

T.İş Bankası Gündoğdu Şubesi

HESAP NUMARASI : 3424-0296179

IBAN NUMARASI : TR 080006400000134240296179

Yapı Kredi Bankası Mustafabey Şubesi

HESAP NUMARASI : 283-65248362

IBAN NUMARASI: TR 080006701000000065248362

Ziraat Bankası Alsancak Şubesi

HESAP NUMARASI: 712-6969135

IBAN NUMARASI: TR 670001000712069691355004

Hasan Zeki SÜZEN

+GAZİANTEP MUHASEBE FORUMUNDAN İZLENİMLER

Önceki bültenimizde duyurduğumuz üzere, 6-7 Mayıs günlerinde TÜRMOB'un düzenlediği muhasebe forumu Gaziantep Anotolian Otel'de yapıldı. Foruma yönetim kurulumuzun tüm üyeleri katıldı.

Şimdiye kadar onlarca toplantı, seminer ve panele katılmış biri olarak söyleyebilirim ki forumda işlenen konular ve sunulan tebliğler Antep'in "Beyran" çorbasından ve meşhur baklavasından daha lezzetli idi. Bu vesileyle eğitime bir kez daha önem verdiğini gösteren TÜRMOB'a teşekkürlerimizi sunuyoruz.

Forumun konusu yeni Ticaret Kanunu ve Kurumsallaşma olduğu için hem SMMM'leri hemde YMM'leri yakından ilgilendirmektedir. Yeni kanunun 400'ncü maddesi ile 90.000 A.Ş ve 700.000 dolayındaki Ltd. şirketin Ticaret kanunu bakımından denetçisi SMMM, YMM veya iki gurubun oluşturduğu bağımsız denetim şirketi olacaktır. Yeni yasanın ayrıntıları, şu anda hazırlıkları sanayi ve Ticaret Bakanlığında yürütülen çalışmalar neticesinde (25) dolayında tüzük ve yönetmeliğin yayınlanmasıyla belli olacaktır.

Kanunun Geçici 2 ve 3'ncü maddeleri gereği denetim standartları yönetmeliği ve denetçinin denetimi yönetmeliği hazırlık çalışmaları bitmiş ve onaya gönderilmek üzeredir. Bu yönetmelikle düzenlenen konular daha sonra özel kurullar oluşturulmaya kadar yürürlükte kalacaktır.

Forumda görüşülen konular başlıklar itibariyle aşağıdaki gibidir.

1- Denetlenecek şirketlerin sayısı henüz kesinleşmemiştir. Zira gayrifaal olan veya Hayat standardı uygulaması nedeniyle oluşturulan suni Ltd. şirketlerin sayısı bilinmemektedir. Tahmini olarak (300.000) A.Ş. ve Ltd. şirketin denetime tabi olacağı söylenmektedir.

Borsada işlem gören ve ortak sayısı 25'i geçtiği için SPK'ya kayıtlı firma sayısı, konsolodisayona tabi şirketlerle birlikte 2000 civarındadır. Bu firmalar tablolarını UFRS'ye göre hazırlamaktadır. Ancak denetçileri eski hükümlere göre seçilmiştir.

- 2- Olası iş imkanı iki bölümden oluşmaktadır. Bir tarafından, Ticaret Kanunu bakımından bir denetçi seçilecekti diğer taraftan, finansal tabloların UFRS'ye göre hazırlanması bakımından halka açık firmalar için bağımsız denetçi seçilecek veya aynı işi birden yapabilecektir.
- 3- 2013 mali tabloları UFRS'ye göre hazırlanacağından, 2012 tablolarının da standartlar gereği UFRS'ye uyumlu hale getirilmesi gerekiyor.
- 4- İlk denetçi seçimleri 2013 yılının ilk üç ayı içinde yapılacaktır. Denetçilere TÜRMOB tarafından Lisans verilecektir. SPK'dan alınan Lisanslar geçerlidir. TÜRMOB Lisansı için Ekim ayından itibaren tüm Türkiye'de yapılacak eğitimlere katılmak zorunludur.
- 5- TÜRMOB eğitim programı hazırlıkları devam etmektedir. Eğitim üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm Yeni Ticaret Kanununun açıklanması. İkinci bölüm şu anda TMS tarafından yayınlanan standartların (Tam set ve KOBİ seti) öğretilmesi ve mali tabloların hazırlanması Üçüncü bölüm denetim standartlarının öğretilmesi.

Bu çalışmalar için Prof.Dr.Nejat Bozkurt (Marmara Üniversitesi) Başkanlığında Haziran-Eylül döneminde eğitimcilerin eğitimi semineri yapılacaktır. Eğitimciler daha ziyade üniversite kökenli olacaktır. İnşallah teorik kalmazlar. Zira UFRS barkavizyon sistemiyle, örnekli ve hesap bazında kara tahtada öğrenilecek bir konudur. Bilindiği üzere, daha önce üç parti halinde Odamızda bir çalışma yapılmıştı. Bu çalışmanın eksik tarafı pratiğinin az olmasıydı.

Eğitilen eğitimciler Ekim ayından itibaren tüm Türkiye'ye yayılarak üç bölümlü eğitimlerini sunacaklar ve meslek mensuplarını yeni Ticaret Kanununa hazırlayacaktır. Tahminlere göre (40.000) bağımsız çalışan meslek mensubundan (10.000) kişinin bu eğitime katılması beklenmektedir.

- 6- Maliye Bakanlığı nezdinde UFRS'ye uyumlu Tek Düzen Hesap Planı hazırlıkları devam etmektedir. Ayrıca VUK'nun değerlendirme hükümlerinin UFRS'nin değerlendirme hükümlerine uyumu konusunda çalışmaların yürütüldüğü belirtilmiştir. Foruma Maliye Bakanlığını temsilen bizlerle ilgili bölümden sorumlu olan Mehmet Çankaya katılmıştır.

- 7- Konuşmalardan finansal tabloların tek tip olarak UFRS'ye göre hazırlanacağı, bundan sonra vergi beyannamesi üzerinde veya ekinde vergi matrahına ulaşılacağı anlaşılmaktadır.
- 8- TMSK'nun yayınladığı (39) adet standart ve 21 adet yorum vardır. Bu standartların 15-20 adedi uygulamada çok kullanılmaktadır. Dolayısıyla denetim standartlarıyla birlikte 15-20 standardı birlikte uyguladığımızda mali tabloların kolayca hazırlanacağını söyleyebiliriz. TMSK önümüzdeki günlerde standartların daha iyi anlaşılabilmesi için ek kitapları yayınlanacaktır.
- 9- Piyasaya şimdiden birçok UFRS'ye göre mali tablo hazırlama programı" çıkmış bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, UFRS'de raporlar olumu, şartlı, olumsuz ve kaçınma olarak birer paragraftan ibarettir. Esas olan mali tabloların dip notları ve ana kalemlerdir. Dolayısıyla hesap bazında analiz ve irdeleme yapmadan hangi program olursa olsun doğru sonuca ulaşmak zaten mümkün değildir.

+ ODAMIZA GELEN MAKALELER

Daha önce belirttiğimiz gibi bültenimizin zenginleşmesi için üyelerimizden makale, ilginç yargı kararı, mukteza ve benzeri dökümanları bekliyoruz. Bu vesileyle bültenimizi özgün makaleleri ile destekleyen Hocamız Prof. Dr. Adnan GÜLERMAN'a saygılarımızı iletiyoruz. Hocamızın yazıları hem teknik, hem de mizahi yönüyle bize büyük haz veriyor. Ayrıca Mustafa Alpaslan kardeşimiz ve Dr. Mustafa YULUĞ üstadımıza da teşekkürlerimizi sunuyoruz. Gönderdikleri çok sayıdaki makalelerden mesleğimizce uygun bulunanları yayınlamaya çalışıyoruz.

Bu ve sonraki sayılarımızda sık, sık UFRS ile ilgili alıntı yazılarımızı sizlere sunacağız. Bu vesileyle değerli makaleleri dergilerinde (Çözüm) yayınlanan İstanbul SMMM Odasına teşekkürlerimizi sunuyoruz. İstanbul SMMM Oda Başkanı Yahya ARIKAN'ın UFRS konusuna bu kadar önem vermesi hepimize hazır kaynak sağlamaktadır.

+ TOPLANTILAR

Odamızdan Başkan düzeyinde ve yönetim kurulu üyelerinin katıldığı bir dizi toplantı yapıldı.

- 4 Haziran'da Ankara'da TÜRMOB çalıştay toplantısı
- 21 Mayıs'da TÜRMOB Başkanlar Kurulu toplantısı

+ YMM SEMPOZYUMU

Birincisi iki sene önce Antalya'da yapılan YMM sempozyumunun ikincisi yine Antalya'da Eylül veya Ekim ayında yapılacaktır. Mesleğin her yönüyle değerlendirilmesinin yapılacağı toplantıya mesleğimizle ilgili tüm kamu kurumu temsilcilerinin katılması beklenmektedir.

İyi bir yaz mevsimi geçirmeniz dileği ile.....

EKONOMİK KRİZ VE KÜRESEL MALİ DÜZENLEMELER (SİSTEMİK RİSK)

Prof. Dr. Adnan GÜLERMAN
Yeminli Mali Müşavir

1- EKONOMİK KRİZLERİN KÜRESEL ETKİLERİ

1929 Ekonomik Krizi'nden başlayarak, son olarak 2008 yılında ABD'den kaynaklanıp, hemen bütün ülkelere yayılan ekonomik krizler, küresel önlemlerin alınmasını da zorunlu kılmaktadır. Bu durum bir bakıma dilimizdeki "Bir kötünün kırk mahalleye zararı olur" sözünün doğruluğu-nu da kanıtlamaktadır.

Uluslar arası ekonomik, politik, sosyal ilişkilerde, siyasi sınır kavramının ötesine geçilmiş ve bir ülkede baş gösteren kriz domino etkisiyle tıpkı bir tsunami dalgası gibi yayılmaya başlamıştır.

Hele, iletişimin gelişmesiyle bu yayılma etkisi saniyelerle ölçülecek bir biçimde yayılma kabiliyeti kazanmaktadır.

Böylesine yayılma eğilimi görülmesinin başlıca nedenlerinden birisi, bir ülkenin krizin olumsuz etkilerini başka ülkelere aktarmasıdır. Buradan da, krizi yaşayan ülkenin öteki ülkelerle ekonomik ilişkileri ne kadar fazla ise ve öteki ülkelerin krize karşı koyma güçleri ne kadar zayıfsa, yayılma da o ölçüde boyut ve güç kazanacak demektir.

Firmaların küçük işletme ölçeğinden çıkıp şirketlere, holding'lere ve sonra da uluslar arası şirketlere varan bir gelişme göstermesi, krizlerin ülkelerarası yayılmasını da doğal hale getirmiştir. Üstelik bu yayılmadan kaynaklanan olumsuz etkiler de uluslar arası nitelikli bu şirketlerin iş hacmi, sermaye miktarı, çalışanlar sayısı vb. ile doğru orantılı da olmaktadır.

Artık, mesela Japonya'da ortaya çıkan bir ekonomik krizi "aramızda on binlerce kilometrelik bir mesafe var" değerlendirmesiyle hafife almak veya umursamamak mümkün değildir.

Şu satırların yazıldığı sırada bir TV kanalındaki alt yazıda "Yunanistan'daki kriz AB'nin kıyameti olabilecektir" uyarısı bu yayılmayı ve sonuçlarını ifade etmektedir.

Çeşitli örneklerde görülmüştür ki, ekonomik krizin olumsuz etkisinin sadece ulusal önlemlerle önlenmesini beklemek yetersiz kaldığından "sorun ortaksa çözümleri bulmak da ortak olmalıdır" temel kural haline gelmiştir.

2- KRİZLERİ ÖNLEMELİK İÇİN ULUSLARARASI ORGANİZASYONLARIN GEREKLİLİĞİ:

Zaman zaman karşılaşılan ve uluslar arası yaygınlık göstererek pek çok ülkeyi olumsuz yönden etkileyen krizlerin ortaya çıkması, çıkmışsa etkisinin zayıflatılması ve ortadan kaldırılabilmesi için önceden organize olamamanın hatalı bir politika olduğu anlaşılmaya başlanılmıştır. Başka bir anlatımla, itfaiye organizasyonunu yapmak için yangının çıkmasını beklemek söylemek istediğimize bir örnek olmaktadır.

İşte bu nedenle 2 Eylül 2010 tarihinde Avrupa Parlamentosu ve Bakanlar Konseyi yeni bir mali denetim çerçevesi üzerinde anlaşmaya varmış bulunmaktadır.

Bu anlaşmaya göre, Avrupa Sistemik Risk Kurulu ile birlikte bankaları, sermaye piyasalarını, sigorta ve emeklilik fonlarını denetlemekle yükümlü üç yeni kurumun hayata geçirilmesine karar verilmiş bulunmaktadır.

Bu kurulun görevleri,

- Mali sistemi yakından takip etmek,
- Gelecekte mali kriz tehdidi oluşturabilecek riskleri tespit etmek, olarak belirlenmiştir.

Yukarıda sayılan bankalar, sermaye piyasaları ile sigorta ve emeklilik fonlarında görülebilecek olan aksaklıkların yaygın bir ekonomik sıkıntıya sebep olabilecekleri düşüncesi ile bu kuruluşların AB kurallarına uymasının sağlanması büyük önem taşımaktadır.

Bu nedenle, Avrupa Sistemik Risk Kurulu gerekli gördüğü hal ve zamanlarda ulusal piyasalara müdahale etme hakkına sahip kılınmıştır.

Bilindiği gibi, bir şirket yönetiminin aldığı bir karar sonucunda o şirket için bir risk doğabilir veya mevcut risk azaltılır veya ortadan kaldırılabilir. Böyle bir duruma "özel risk" denilmektedir.

Bir anlamda, olumsuz veya olumlu etki alanı o şirketin bünyesi içinde kalabilmektedir.

Fakat, riskin yaygınlık göstermesi ve genel bir yapı kazanması ile "sistemik risk" haline dönüşür. Bu durumda sistem, firmaları kendi riskleri ile başa çıkmaya bırakma yerine genellik kazanan sistemik riski yok etme, en azından yayılmasını önleme ve etkisini azaltma görevini yerine getirmeye çalışacaktır. Böyle bir görevi de ancak uluslar arası nitelik kazanmış bir yapı yerine getirebilir.

Nitekim, önce ekonomik bir birliktelik özelliği taşıyıp daha sonra da siyasal birlikteliğe dönü-şen Avrupa Birliği'nde öteki yapılanmalar gibi, sistemik risk de Avrupa Sistemik Risk Kurulu (European Board of Systemic Risk Board-EBSR) aracılığı ile Birlik çapında risk önleme ve etkisini azaltma görevini üstlenmiştir.

Bu bir anlamda riskin tek elden denetlenmesi anlamına gelir.

Kuşku yok ki, bu denetlemelerde çok uluslu mali şirketlerin tek elden denetlenmesi sonucu üye ülkelerin denetim kurumlarının denetlenme görevleri de arka plana itmiş bulunmaktadır.

3- SİSTEMİK RİSK YAPILANMASI YÖNÜNDEN TÜRKİYE'NİN DURUMU

Yukarıda yapmış bulunduğumuz açıklamalardan anlaşılacağı gibi, Türkiye'nin de Sismik Risk'in olumsuz etkilerinin dışında kalacağı düşünülemez.

Günümüzde Türkiye'nin bir çok mali, ticari ve sınai kuruluşları, sahip oldukları hukuki ilişkiler niteliği ile uluslar arası bir yapıya sahip kılınmış bulunmaktadır. Bu nitelikleri sebebiyle sistemik riskin etkisi altında kalmamaları düşünülemez.

Nitekim, zamanın Merkez Bankası Başkanı Gazi Erçel yaptığı bir konuşmada, "Finansal istikrarın sağlanmasında ödemeler sisteminin etkin işlemesi kurumların sağlıklı olması ve piyasaların sağlıklı nitelikte bulunması her şeyden önemlidir. Bütün bunlar, oluşabilecek sistemik riskin de önleyicisidir. Bilgilerin düzenli toplanması, denetimin önleyici olması ve oluşabilecek hasarın önceden sınırlandırılması esastır. Bu konuda benim tercihim politik etkiden bağımsız bir kurumun denetimi yapması, bilgileri toplaması, bu bilgileri Merkez Bankası'na anında vermesi ve gerekli yaptırımları yerine getirmesidir.

Biz Merkez Bankası olarak, elde edeceğimiz bu bilgiler ve kendimizin yapacağı değerlendirmeleri esas alarak finansal istikrarın sürdürülebilmesi için gerekeni yaparız. Finansal istikrarın sürdürülmesi için gerekeni yaparız. Finansal istikrar için sistemi iyi anlamak ve analiz etmek lazımdır. Parasal istikrara ve dolayısıyla fiyat istikrarına ulaşmamızı sağlayacak temel fonksiyonumuz yanında finansal istikrarı da sağlamak, çizdiğimiz çerçevede bizim prensibimizdir, bizim görevimiz olmaya devam edecektir.”

(Rotary International – İstanbul – 26 Kasım 1998)

Merkez Bankası'nın sistemik riski önlemede tek başına yeterli olabileceğini ifade eden bu konuşmanın ardından Türkiye'de yaşanan ekonomik çöküntü sonucu 20'den fazla bankanın batması, gecelik faizin yüzde yedibin beş yüzleri bulması, iflaslar vb. sistemik riski önlemede sadece Merkez Bankası'nın yeterli olamayacağını, ancak kurumlar arası Sistemik Risk Kurulu gibi bir yapılanmanın etkin olabileceğini göstermiştir.

Nitekim, Resmi Gazete'nin 2 Ekim 2009 gün ve 27364 sayılı nüshasında yer alan İstanbul Uluslar arası Finans Merkezi Stratejik Eylem Planı'nda "Finansal piyasaların ve finansal kurumların hızla değiştiği günümüzde, uluslar arası platformda, finansal sistemin düzenlenmesi ve denetlenmesine ilişkin yaklaşım ve kurallar da benzer bir hızla revize edilmekte ve gelişmektedir" denilmektedir.

Ayrıca, planın "Öncelik:12" maddesinde,

"Mevcut durumda, Türkiye'de sistemik risk'in tespit edilmesi ve alınacak tedbirlerin belirlenmesi hususunda Bankacılık Kanunu hükümleri çerçevesinde BDDK koordinasyonunda, TMSF, Hazine Müsteşarlığı ve TCMB'nı görevlendirdiği Sistemik Risk Komitesi bulunmaktadır. Sistemik Risk Komitesi (...) risk ağırlıklı olarak kısıtlı bir görev alanında faaliyetlerini devam ettirmektedir...

Sistemik riskin yönetiminde kapsam ve etkinliğin artırılmasına ve kurumlararası yatay koordinasyon ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik olarak, mevcut Sistemik Risk Komitelerine SPK'da dahil edilecek ve bu Komitenin hukuki ve organizasyonel yapısı güçlendirilecektir." denilmektedir.

4 – SONUÇ:

Günümüzün revaçta ve en yaygın spor oyunu olan futbolda dile getirildiği gibi, kazanmanın ön şartlarından birisi oyunu “takım oyunu” halinde gerçekleştirebilmektir.. Böyle bir oyunda, her oyuncu galibiyete ulaşmak için görev bölümü yapmış ve bütün gücünü görevine ve öteki oyuncularla iş ve güç birliğine yönelmiştir.

İşte, sistemik riski önlemek için de oluşturulan organizasyonda görevleri birbirinden farklı olan kuruluşlar tek hedefe, yatay koordinasyonlar yolu ile odaklandırılmıştır.

2008 yılında ABD’de başlayan ve bütün dünyayı saran, olumsuz etkileri halen İrlanda, Yunanistan, İspanya ve Portekiz’de devam eden finansal krizlere karşılık Türkiye’nin bu krizden az etkilenmesinin başlıca nedenlerinden birisinin bu koordinasyon olduğunu ve riskin etkilerini azaltabilecek bir görevi yerine getirdiğini söylemek isabetsiz sayılmamalıdır.

Çocukların büyüdükçe eski elbiselerinin dar gelmesi gibi, dünyanın ve ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik yapılarında görülen değişimler de önceki düzenlemelerin dar gelmesine ve bedene uyan yeni koordinasyonlara ihtiyaç duymaktadır.

Kim bilir, gelecekte bu günkü koordinasyonlar da yeterliliğini ve geçerliğini yitirecek, yeni arayışlar içine girilecektir.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, ülkelerin ekonomik krizlerden kurtulmalarının özünde, riski başka ülkelere aktarmaları gelmektedir. Olumsuz etkileri de kendi çaplarında küçük olacak ülkeleri bir yana bıraksak bile, öteki ülkelerin tamamının yıllar boyu düzenli bir yapı içinde yaşayabilecekleri düşünülemez. Başka bir anlatımla hemen her dönemde ve dünyanın bir yerinde ekonomik krizi ile başa çıkmaya çalışan bazı ülkeler bulunabileceği gibi, bu ülkelerin de krizlerini kendi sınırları içinde bloke ederek, öteki ülkelere aktaramama gücüne sahip bulunacakları da düşünülemez.

İşte bu durum, Avrupa Sistemik Risk Kurulu benzeri, ama etki alanı daha geniş olan kurulların gündeme gelmesi kaçınılmazdır. Burada Avrupa Birliği Ülkeleri bir anlamda kendi sigorta kurumunu oluşturmuş gibi görünmektedir. Ama, yaşadığımız günlerde önce İrlanda’da başlayıp, daha sonra Yunanistan, Portekiz ve İspanya’da ortaya çıkan ekonomik krizler Avrupa Sistemik Risk Kurulu’nun yeterince etkili olmadığını ortaya koymaktadır.

Her ne kadar, "Daha bu kurul ortaya çıkalı, Őunun Őurasında ne kadar oldu?" gibi bir mazeret ortaya konulabilirse de, öte yandan sözünü ettiğimiz ve yayılmak eğilimini gösteren bu krizin Kurumun gücünün üstünde bir güce sahip olduğu da söylenebilir. Zaten bu krizin ağırlığının hemen hemen tamamını Almanya'nın sırtladığını göz önünde bulundurursak ve Almanya'nın da yük taşımaktan çok yorulduğunu göz önünde bulunduracak olursak önümüzdeki tabloyu daha isabetli yorumlamış oluruz.

Kuşkusuz, Avrupa Birliği'nin bu kriz karşısında yetersiz kalmasının gerekçesi bu kadar da değildir. Sözü uzatmamak için, önceleri Demir Perde Ülkeleri adını verdiklerimizin yumuşamaya başlayan Rusya'ya kaptırmamak için hiçbir hazırlıkları olmalarına rağmen hemen tam üye statüsü ile Birliğe alınmamaları da günümüzde yaşanan krizlerin üstesinden gelememelerinin ikinci bir gerekçesidir.

TTK VE YOL HARİTAMIZ

Nail SANLI
TÜRMOB Başkanı

Yeni Türk Ticaret Kanunu gerek muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları gerekse denetim ve denetim standartları alanında devrim niteliğinde düzenlemeler getirmektedir. Yeni TTK mesleğimizin üst Birliği TÜRMOB'a çeşitli görevler vermektedir ve bu düzenlemeye uyum için bir yol haritası hazırladık.

Bağımsız denetimin artan önemi ve bağımsız denetim, muhasebe mesleğinin açılım alanlarından belki en fazla gündemde olanı ve bilinenidir. Muhasebe mesleğinin yeni açılım alanları bağımsız denetim ile sınırlı değildir. Özellikle "**varlık**", "**şirket**" "**değerleme**", "**gerçeğe uygun değer**" (**Fair Value**) "**gayrimenkul değerlendirme**", "**patent değerlendirme**", "**marka değerlendirme**" ve "**şerefiye değerlendirme**" kavram ve uygulamaları özel bir uzmanlık haline gelmektedir.

Derecelendirme (Rating) kredi **derecelendirme ve kurumsal yönetim derecelendirmesi** olarak iki alt uzmanlık alanı olarak görülmektedir.

İç denetçilik ve iç kontrolörlük yine mesleğimizin yeni açılım alanlarından birisidir.

Adli muhasebecilik, sosyal muhasebe ve raporlama, çevre muhasebesi ve raporlaması, karbon muhasebesi ve raporlaması, muhasebe standartları uzmanlığı ve denetim standartları uzmanlığı gibi birçok alan ortaya çıkmıştır ve çıkmaya devam etmektedir.

Belirlediğimiz yol haritası doğrultusunda bu üstlendiğimiz sorumlulukları başarıyla yerine getirme gayreti içinde olacağız.

Dergimizin bu sayısında da ilgi ile okuyacağınızı umduğumuz haber ve araştırmalara yer verdik.

Gelecek sayımızda buluşmak dileğiyle...

(Bilanço Dergisi Mayıs 2011)

SERBEST BÖLGEDEKİ MÜŞTERİYE YAPILAN TESLİMLERDE VE HİZMET İFALARINDA VERGİ

Murat BAŞARAN
Gelirler Başkontrolörü

ÖZET

İthalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen serbest bölgeler, katma değer vergisi, Özel tüketim vergisi uygulamaları ile Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamındaki uygulamalar yönünden Türkiye Gümrük Bölgesi içindeki yerlerdir.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) serbest bölgeye yapılan teslimleri, teslim konusu malın serbest bölgeye vasıl olması koşuluyla vergiden istisna etmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ise, teslimi vergiye tabi malların serbest bölgeye tesliminde istisna öngörmemiştir.

Serbest bölgedeki müşteriler için ifa edilen hizmetlerde ise, KDVK, yalnızca fason hizmetleri istisna kapsamına almıştır. Serbest bölgedeki bir alıcıya yapılan ve ihracat sayılan teslimlere bağlı olarak satıcı tarafından ifa edilen ya da ettirilen hizmetler de teslimin bir unsuru olarak istisna uygulaması kapsamındadır.

Anahtar Sözcükler: Serbest bölgeler, teslim, hizmet, istisna.

GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) Türkiye'de yapılan ticari, zirai, sınai faaliyet ile serbest faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetleri, Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) da, aynı kanun ekindeki listelerde yer alan belli malların teslimini verginin konusu içine almıştır.

Serbest bölgeye yapılan söz konusu teslimler ve hizmetler de, aynı kapsamda verginin konusunu oluşturmaktadır.

KDVK'da serbest bölgeye yapılan teslimleri ve bazı hizmetleri vergiden istisna eden hükümler mevcuttur.

ÖTVK'da ise, teslimi özel tüketim vergisi (ÖTV)'ye malların serbest bölgeye teslimi vergiden istisna edilen işlemler arasında yer almamaktadır.

Bu yazıda, serbest bölgelerdeki müşterilere yapılan teslimlerin ve hizmet ifalarının vergi karşısındaki durumu irdelenmeye çalışılacaktır.

1. DEĞERLENDİRMELER

1.1. Serbest Bölge Tanımı

Serbest bölge, Serbest Bölgeler Kanunu (SBK)'nın 6'ncı, Gümrük Kanunu (GK)'nın 152'nci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, serbest bölgeler, "Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber,

- serbest dolaşımda olmayan eşyanın her-hangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen,
- serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı, yerlerdir."

Tanımın öngördüğü hususlar aşağıdaki gibi vurgulanabilecektir.

Serbest bölgeler Türkiye Bölgesi'ne dahil olan yerlerdir.

Serbest bölgelerin Türkiye Gümrük Bölgesi'nin dışında kabul edilmesi, yalnızca, ithalat vergilerinin ve ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımındandır, ithalat vergileri, Gümrük Kanunu (GK)'nın 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 9'uncu bendinde yer alan hüküm gereğince, malların ithalinde ödenecek,

- gümrük vergisini,
- gümrük vergisine eş etkili vergileri,
- gümrük vergisine eş etkili mali yükleri,
- tarım politikası çerçevesindeki vergileri ve diğer mali yükleri,
- tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesindeki vergileri ve diğer mali yükleri, ifade etmektedir. Bu hüküm bağlamında, ithalatta alınan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi ithalat vergileri tanımı içinde yer almaz. Dolayısıyla, ithal aşamasında alınan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi bakımından serbest bölgeler Türkiye Gümrük Bölgesi'nin içinde kalan yerlerdir. Ayrıca, dahilde alınan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi uygulaması bakımından da serbest bölgeler Türkiye Gümrük Bölgesi'nin içinde bulunan yerlerdir.

Serbest bölgeler, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve Vergi Usul Kanunu uygulamaları bakımından da Türkiye Gümrük Bölgesi içinde olan yerlerdir.

1.2. Serbest Bölge Sayılan Yerler

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği (SBUY)'nin 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasında ve 34'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında (1) serbest bölge sayılacak yerlere ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. SBUY'nin 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasına göre, serbest bölgedeki ve serbest bölge dışındaki liman rıhtımlarına yanaşarak veya deniz yoluyla lash (2) ve limbo (3) yapmak suretiyle serbest bölgeye mal getiren ve götürülen gemilerin ve deniz araçlarının, Liman Başkanlığı ve/ veya Liman İşletme Müdürlüğü'nce belirlenen rıhtım veya yerlerde işgal ettikleri deniz alanları ile bu yerlerden malların serbest bölgeye getirilip götürülmesi için takip edilen yol, gümrük işlemlerinin yapılması açısından, Gümrük İdaresi'nin gözetiminde olması şartıyla serbest bölge kabul edilmektedir.

- (1) SBUY'nin 34'üncü maddesinin üçüncü fıkrasındaki hükmün mevcudiyeti şu kitaptan öğrenilmiştir: A. Murat YILDIZ, Vergide Gündemden Düşmeyen 100 Soru 100 Cevap, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Nisan 2008, İzmir, s. 63.
- (2) "Lash" ya da "lashing" gemiye yüklenen konteyner ve diğer yüklerin birbirine ve/veya gemiye bağlama/sabit-leme malzemesi ile bağlanması hizmetidir. Bknz. 19/92/2004 tarihli ve 2004/9 sayılı KDV Sirküleri.
- (3) "Limbo" konteyner ve diğer yüklerin gemiden gemiye, sata, dubaya veya benzeri yüzer vasıtalara aktarma hizmetidir. Bknz. 19/92/2004 tarihli ve 2004/9 sayılı KDV Sirküleri.

SBUY'nin 34'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan hükümler ise şu şekildedir: "Serbest bölge adresli veya çıkışlı olup, deniz yoluyla gelen veya giden eşyanın, bölgenin denize rıhtımı olmaması veya limanı olmasına rağmen yakın bir limandan getirilmesi veya götürülmesi durumunda bölge ile olan bağlantısı, Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü'nce tescilli ve Bölge Müdürlüğü'nce tanzim ve tescilli "Serbest Bölge İşlem Formu'na istinaden ve "Transit Beyannamesi" düzenlenmesine gerek kalmadan, gümrük idaresince görevlendirilecek memurun refakatinde gemiden doğrudan bölgeye alınmasıyla veya bölgeden gemiye götürülmesiyle sağlanır. Geminin bulunduğu yer ile bölge arasındaki koridor, serbest bölge olarak addedilir (...)."

1.2. Serbest Bölgeye Yapılan Teslimler

1.2.1. KDV Yönünden

1.2.1.1. Teslim

KDVK'nın 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, teslim, "bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya ya da onun adına hareket edenlere devredilmesi" olarak tanımlanmıştır. Bu tanım uyarınca, serbest bölgedeki bir alıcıya yapılan mal satışında, mal serbest bölgeye gönderilsin ya da gönderilmesin, mal üzerindeki tasarruf hakkının alıcıya geçmesi mümkün olacak ve işlem teslim sayılacaktır.

1.2.1.2. İhracat

KDVK'nın 12'nci maddesinin 1'inci fıkrasında, serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimlerin, teslim konusu malın serbest bölgeye vasıl olması koşuluyla ihracat sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Hüküm gereğince, işlemin ihracat sayılması için teslimin yalnızca serbest bölgedeki alıcıya yapılması yeterli olmamakta, ayrıca, teslim konusu malın serbest bölgeye götürülmüş olması da gerekmektedir.

KDVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde, ihracat teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır. Daha önce de belirtildiği üzere, aynı kanunun 12'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslim, teslim konusu malın serbest bölgeye vasıl olması koşuluyla ihracat teslimi sayılmaktadır. Bu hükümler gereğince, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslim, teslim konusu malın serbest bölgeye vasıl olması koşuluyla ihracat sayılacak ve katma değer vergisinden istisna olacaktır.

1.2.1.4. İhracat İstisnası Kapsamındaki Teslim Konusu Mala İlişkin KDV

KDVK'nın 32'nci maddesinde, ihracat istisnası kapsamındaki işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması ya da hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin, Maliye Bakanlığı'nca saptanacak esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

Daha önce de belirtildiği üzere, KDVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi ve 12'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükümleri uyarınca, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslim, teslim konusu malın serbest bölgeye vasıl olması koşuluyla ihracat teslimi sayılmakta ve katma değer

vergisinden istisna bulunmaktadır. KDVK'nın 32'nci maddesi hükmü gereğince ise, ihracat istisnası kapsamındaki işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilebilecektir. Yine aynı madde hükmü uyarınca, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması ya da hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi, Maliye Bakanlığı'nca saptanacak esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacaktır.

1.2.1.5. Serbest Bölgeye Teslim Edilecek Mallar Tecil Terkin Uygulamasından Yararlanabilir Mi?

Daha önce de belirtildiği üzere, KDVK'nın 12'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmünde, serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimler, teslim konusu malın serbest bölgeye vasıl olması koşuluyla ihracat sayılmaktadır.

Söz konusu işlem ihracat sayıldığına göre, KDVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendinde ihracat için getirilmiş olan ve "tecil-terkin sistemi" olarak bilinen uygulamadan serbest bölgeye teslim edilecek malların yararlanması hususunda bir engel bulunmadığı düşünülmektedir.

1.2.2. ÖTV Yönünden

Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK)'da da ihracat istisnasına yer verilmiştir. ÖTVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca, aynı kanuna ekli listelerde yer alan malların ihracat teslimleri aşağıdaki koşullarla vergiden istisna olacaktır.

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.
- Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkmış olmalıdır

Aynı fıkra hükmü uyarınca, yurt dışındaki müşteri tabiri, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

Yukarıdaki hükümler gereğince, ihracat,

- ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılara,
- yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerine,

yapılan teslim olarak tanımlanabilecektir. Söz konusu ihracat tesliminin ÖTV istisnasından yararlanabilmesi, söz konusu teslimin konusunu oluşturan malın, duruma göre, Türkiye Cumhuriyeti,

- topraklarından,
- kara sularından,
- iç sularından,
- hava sahasından, çıkmasına bağlıdır.

Serbest bölgelere ilişkin tanım ise, Gümrük Kanunu'nun 152'nci maddesi hükmünde yer almaktadır. Bu hükme göre, serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesi'nin parçaları olmakla beraber,

- serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen,

- serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı, yerlerdir.

Gümrük Kanunu'ndaki bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, serbest bölgeler, esasında, Türkiye Gümrük Bölgesi'nin içindeki yerlerdir. Serbest bölgelerin Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğunun kabul edilmesi, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla bu bölgelere konulması durumuyla sınırlıdır. Bu durumda, serbest bölgeler Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edilmek suretiyle ithalat vergilerinin, ticaret politikası önlemlerinin uygulaması kapsamı dışında bırakılır.

ÖTVK'nın 5'inci maddesi, bir teslimin ihracat sayılabilmesi için teslim konusu malın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkmış olması koşulunu aramaktadır. Serbest bölgelere yapılan teslimlerde ise, mal, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkmış olmamaktadır. Bu nedenle, serbest bölgelere yapılan teslimler ihracat istisnasından yararlanamaz.(4)

Ayrıca, ÖTVK'nın 5'inci maddesi, ihracat sayılması için, teslimin, yurt dışındaki müşteriye yapılmasını koşul olarak getirmiştir. Serbest bölgedeki alıcılar ise, yurt dışındaki müşteri sayılmazlar.

Dolayısıyla, serbest bölgedeki alıcılara yapılan teslimler ÖTVK'nın 5'inci maddesinde yazılı ihracat istisnasından yararlanamayacaktır.

Verdiği bir özalgede idare de aynı yönde olan aşağıdaki görüşü belirtmiştir:

"Bilindiği üzere, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5'inci maddesinde, ihracat istisnası hükümleri düzenlenmiş olup, yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallar özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, serbest bölgelere yapılan teslimlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesinin şartlarından biri teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılmasıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

Buna göre, serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler yurt dışındaki müşteri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bu bölgelere yapılan mal teslimlerinin Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5'inci maddesi kapsamında ihracat (...) olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta ve söz konusu teslimlerde özel tüketim vergisi uygulanması gerekmektedir. ("5)

1.3. Hizmetlerde

1.3.1. Genel Kural

KDVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde vergiden istisna olduğu hükme bağlanmış hizmetler yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerdir.

Yurt dışındaki müşteri, aynı kanunun 12'nci maddesinin 2'nci fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre, yurt dışındaki müşteri, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir. Yine aynı fıkra hükmü uyarınca, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki koşullar yerine getirilmiş olmalıdır.

- hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- hizmetten yurt dışında faydalanılmaktadır.

(4) KDVK'nın 12'nci maddesinde, serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimler, teslim konusu malın serbest bölgeye vasıl olması koşuluyla ihracat teslimi sayılmaktadır. ÖTVK'da ise bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır.

(5) M. Vefa Toroslu (Olca Kolotoğlu'dan aktarma), Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2009, Yıl: 32, Sayı: 250, s. 201-202 (Olca Kolotoğlu, Serbest Bölgelere Yapılan Teslimlerin Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2007, Sayı: 220, s. 60).

Bu yazının "ÖTV Yönünden" başlıklı 1.2.2 bölümünde de belirtildiği üzere, serbest bölgelerin yurt içindeki yerler olması nedeniyle, buradaki müşteriler yurt içinde ki müşteri konumundadır. Ayrıca serbest bölgelerdeki müşterilere verilen hizmetlerden de yurt dışında değil serbest bölgelerde yararlanılmaktadır. Bu açıklamalar uyarınca, serbest bölgedeki müşteriler için serbest bölge sınırları dışında verilen hizmetler KDVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde yazılı olan, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerden sayılmaz ve ihracat istisnasından yararlanmaz.

Ancak, bu genel kuralın istisnaları bulunmaktadır. Bu istisnaların bazıları doğrudan kanun hükmünden, bazıları ise, işlemin doğasından ve kanunun ilgili diğer hükümlerine temas eden yönlerinden gelmektedir, Genel kurala bu istisnalar aşağıdaki alt başlıklar altında değerlendirilecektir.

1.3.2."Serbest Bölgede Teslim" Şekline Göre Satılan Mallarda Bedelin İçindeki Hizmet Kısmı

Serbest bölgelerdeki müşterilere yönelik hizmetlerin, o müşterilere teslim edilen mallara bağlı olarak, malı teslim eden tarafından ifa edildiği haller vardır. Malın serbest bölgede teslim edilmek üzere teslimi yapan tarafından taşındığı ya da taşıtırıldığı ve teslim bedelinin içinde taşıma masraflarının da olduğu durum buna bir örnektir.

Böyle durumlarda, teslim bedelinden hizmete isabet eden kısmın da, KDVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca, "ihracat teslimlerine ilişkin hizmetler" kapsamında KDV istisnasından yararlanması mümkündür. Taşıma bedelinin mal bedeli içinde değil de, mal için düzenlenen faturada ayrı bir kalem olarak gösterildiği ya da taşıma bedeli için ayrı bir fatura düzenlendiği durumlar için de aynı uygulamayı yapmak gerektiği düşünülmektedir.

1.3.3. Serbest Bölgedeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler

KDVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

1.3.4. Serbest Bölgedeki Müşteriler İçin Serbest Bölgede Verilen Hizmetler

KDVK'nın 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (ı) bendinde, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hüküm gereğince, serbest bölgedeki müşteriler için serbest bölgede verilen depolama, tartı, taşıma gibi hizmetler katma değer vergisinden istisna olacaktır.

1.4. İstisna Kapsamındaki Hizmetlere İlişkin Yüklenilen KDV

1.4.1. KDVK'nın 11/1-a Maddesi Kapsamındaki Hizmetler

KDVK'nın 32'nci maddesinde, aynı kanunun 11'inci maddesi hükmü uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması ya da hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin, Maliye Bakanlığı'nca saptanacak esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm gereğince, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan ve KDVK'nın 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi hükmü kapsamında katma değer vergisinden istisna olan fason hizmetlerle ilgili olarak fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilecektir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması ya da hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin iade olarak alınması mümkün olacaktır.

1.4.2. KDVK'nın 17/4-1 Maddesi Kapsamındaki Hizmetler

KDVK'nın 32'nci maddesi, vergiden istisna edilmiş bazı işlemlerle ilgili olarak fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceğini, indirimin mümkün olmaması durumunda

indirilemeyen katma değer vergisinin iade edileceğini hüküm altına almaktadır.

Söz konusu maddede belirtilen hükümler arasında KDVK'nın 17/4-1 maddesinde yazılı hüküm yer almamaktadır.

Anımsanacağı üzere, KDVK'nın 17/4-1 maddesi, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğunu hüküm altına almaktadır.

KDVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, (...) vergiden istisna edilmiş bulunan (...) hizmet ifasıyla ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu (...) hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği kurala bağlanmıştır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar gereğince, serbest bölgelerde verilen hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen ve fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirimi mümkün olmayacaktır.

İndirilemeyen söz konusu katma değer vergisinin KDVK'nın 58'inci maddesinde yer alan, konuyla ilgili dolaylı (6) hüküm gereğince gider yazılması ya da maliyet olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

SONUÇ

Bu yazıda, serbest bölgelerdeki müşterilere yapılan teslimlerin ve hizmet ifalarının vergi karşısındaki durumu irdelenmeye çalışılmıştır.

Serbest bölgedeki bir alıcıya yapılan teslimler, teslim konusu malın serbest bölgeye vasıl olması koşuluyla katma değer vergisinden istisnadır.

Teslimi ÖTV'ye tabi malların serbest bölgedeki bir alıcıya tesliminde ise, ÖTV bakımından istisna bulunmamaktadır.

Serbest bölgedeki bir müşteriye yapılan hizmetler ise genel kural olarak KDV'ye tabi bulunmaktadır. Serbest bölgede ifa edilen hizmetler, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve serbest bölgedeki bir alıcıya yapılan ve ihracat sayılan teslimlere bağlı hizmetler bu genel kuralın istisnasını oluşturmaktadır.

KAYNAKÇA

- G m r k Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- Serbest Bölgeler Kanunu
- Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği

(6) KDVK'nın 58'inci maddesi, (...) mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının saptanmasında gider olarak kabul edilmeyeceğini hüküm altına alınmıştır. Buradan, dolaylı olarak, indirilemeyecek katma değer vergisinin gider olarak yazılabileceği sonucu çıkmaktadır. Metin içinde "dolaylı" sözcüğünün kullanılmasının nedeni de budur.

(Vergi Sorunları Dergisinin Mayıs 2011 sayısından alınmıştır)

HASTANE ODASINDA ÇİĞ KÖFTE **(Bir anı)**

Prof. Dr. Adnan GÜLERMAN
Yeminli Mali Müşavir

Gazetemde bir haber başlığı: Hastane odasında çiğ köfte kaçamağı. Altında açıklaması yer almakta: İbrahim Tatlıses'in menajeri, kuş uçurtulmayan Münih'teki hastane odasında çiğköfte ziyafeti verdi.

Bu haberi okuyanların zannederim hemen tamamı "olur mu böyle rezalet. Hastane'ye çiğköfte sokulur mu diye tepki göstermişlerdir. Ama, hemen söylemeliyim ki ben tepki göstermeyip üstelik "Neden olmasın?" değerlendirmesini yaptım.

Biliyorum ki, benim bu satırlarımı okuyan bütün meslektaşlarım da benim bu sözlerime tepki göstererek "Olur mu böyle rezalet?" demişlerdir.

Eğer 1970'lerin sonlarında, Ankara'daki bir üniversite hastanesinde yaşadıklarım olmasaydı, ben de sizler gibi "Olur mu böyle rezalet?" der işin içinden çıkardım.

Başımdan geçenleri okursanız, değerlendirmeniz değişir mi, değişmez mi şimdiden bilemiyorum. Biraz sabırlı olun derim

Henüz sebebi anlaşılamayan ateşli bir hastalığım varken uçağa atladım Ankara'daki son derslerimi vermeye gitmiştim. Akşama doğru derslerimi tamamlayınca bacanağımın evine, akşam yemeği için uğradım. Yemekten sonra, kahvelerimizi içerken ateşim yükseldi. Bacanağım "Üst kattaki komşumuz doktordur. Hemen onunla görüşelim" dedi. Doktor muayenesini yaptı, sorular sordu. Sonra da "Evde olacak gibi görünmüyor. Hemen hastaneye kaldıralım" dedi.

Üniversite hastanesinin yolunu tuttuk. Bir dizi muayeneden sonra doktorlar "Yatırılması gerekiyor" deyince hastanenin odasına yerleştim. Oda, planı, donanımı ile o güne kadar gördüğüm hastane odalarının en konforlusuydu, konforlu bir apartman dairesi diyebilirim.

Türkiye'nin ilk kalp cerrahlarından birisi olan, liseden sınıf arkadaşımın görev yaptığı bu hastanede bir iki gün içinde doktorlarla samimi bir ortam oluşturmuştuk. Yalnız, yadırgadığım bir durum vardı: Odaların dört dörtlük donanımları olmasına rağmen pek çok oda boş duruyordu. Bir gün dayanamayıp sordum, açıkladılar:

Hastanenin bu bölümü başlangıçta Arap ülkelerinden gelecek olan varlıklı hastalar için düzenlenmişti. Başlangıçta da bütün odalar olduğu gibi, yeni hastalar da sıralarının gelmesini bekliyorlardı. Yalnız, hastane yönetiminin çözemediği bir sorun vardı. Hasta yemekleri, hastaların sağlık durumlarına

uygun olarak ve çok lezzetli hazırlandığı halde yenmediği için geri dönmekteydi. Ama, hastaların da aç kalma şikâyetleri de yoktu.

Günlerden bir gün, hastane başhekimini sabah saatlerinde işine gelirken hastanenin civarında tezgâh kurmuş olan lahmacuncu esnafı dikkatini çeker. Çünkü, daha önceleri ve yıllar yılı bu bölgede lahmacun esnafını görmek mümkün değildi. Başhekim, bu lahmacuncuların kiminle alış-veriş yaptığını gizlice izlemeye koyulur. Gördükleri manzara karşısında şaşırır kalır: Arap zenginlerin kaldığı odaların penceresinde aşağıya ipler sarkıtılmakta ve esnafın bağladığı lahmacun paketleri yukarı çekilmektedir. Olan olmuştur. Lahmacunu hastane kapısından sokmazsanız, lahmacunlar da hasta penceresinden içeriye girecektir. Çünkü, yatanlar "can boğazdan gelir" diyen lahmacun tiryakisidirler.

Hastane yönetimi toplantı üstüne toplantı yaparak çözüm üretmeye çalışırlar. Onlara göre tek çare, zabitanın yardımı ile lahmacuncuları hastane civarından uzaklaştırmaktır. Dediklerini de yaparlar. Ama, sonraki günlerde hastanenin odaları yavaş yavaş boşalmaya başlar.

Hasta gelişinin neden azaldığının araştırması sonucunda, hastaların yollarını İngiltere'deki bir hastaneye çevirdikleri anlaşılır. Ama başlangıçta çözemedikleri nokta, İngiltere'deki hastanenin bu hastaların yollarını Ankara'dan İngiltere'ye nasıl çevirdiğidir. Çünkü, sağlığın korunması şartları her yerde aynıdır. Bir İngiltere hastanesinde değil lahmacunun yenilmesi, adının anılması bile mümkün değildir.

Sonunda mesele anlaşılmiş. İngiltere'deki hastanenin mutfağı, sağlık şartlarına uygun ve bir şekilde lahmacunun tadı ve lezzetini aratmayan, yani yapay bir lahmacun üretebilmeyi akıl etmişler.

Aslında, pek çoğumuzun hayatında böylesine yapay maddeler tüketilmekte, kullanılmaktadır. Bu satırları okuyanların bir kısmında çaylarını içerken kullandıkları yapay şekerler, sofralarımızda yapay tuz ve sarımsak gibi maddeler bildiklerimizdendir.

Münih'te ne olduğunu tam bilmiyorum ama, haber doğru ise hastanenin aşçısı aklını kullanarak yüksek hastane ücretini uzun bir süre ödeyebilecek bir hasta için, Türk tipi lahmacunun görüntüsü ve tadını verebilecek olan çiğköfteyi üretmeyi becerebilmiştir bile. Geçenlerde bir vitrininde " etsiz çiğ köfte" duyurusunu okumuştum. Demek ki, oluyormuş.

Zaten, işletmecilikte "müşteri memnuniyeti" ne ulaşması, başarılı olmanın şartlarının başında gelir. Üstelik, damak tadının yerini başka bir tadın alması kolay değildir.

Hiç unutmam, Michigan Üniversitesinde (MSU) lisans üstü çalışmalarımı yaparken, sabah kahvaltımızda beyaz peynirimizden yoksun kalmamak için 60 km. mesafedeki bir Bulgar bakkaldan peynir almak için direksiyon sallardık.

Hele bir de bir görüşme yapmak için Washigton'a gittiğimde, buluşacağım adres için araştırma yaparken, sorduğum adresin postacılar tarafından bile bana anlatılmadığını görüp, çaresiz kalınca, Büyük Elçiliğimizdeki bir muhabıma PERT Center'in (NATO gibi dört kelimenin ilk harfleri) yerini biliyor musunuz? Diye sorduğumda muhabım "Onu bilmiyorum ama, rakıyı falanca caddede bulacaksınız" cevabını verince, şaşırıp hiddetle kendisine "Sen ne söylüyorsun ben sana RAKI Center' sormuyorum" cevabını verince (Ben muhabımın söylediği rakıyı yine dört kelimenin baş harfleri olan bir yeri anlatıyor zannetmişim), bana "Ne kıızıyorsun arkadaşım, buraya Türkiye'den gelen pek çok kimsenin ilk işi telefon açıp rakı nerede satılıyor diye soruyor." Cevabıyla beni susturmuştu.

Hatırlayacaksınız, 1960'ların ilk yıllarında Almanya'ya ilk uğurladığımız işçilerimizin valizlerinde de orada ihtiyaçlarını karşılayacak kadar pastırma, sucuk, tarhana vs. götürmüşlerdi. Tabiatıyla, Alman Gümrükçünün damak tadı da bizimkilere uymadığı için bütün bu götürülenler gümrüğe takılıp kalmıştı. Ama, bizimkiler gümrükten geçiremedikleri bu maddeleri orada üretmeyi becerebilmişler. Bir seyahatimde, orada gıda maddesi ticareti yapan birisine "Bari yeteri kadar müşteri bulabiliyor musunuz?" diye sorduğumda bana "Ne diyorsun abi, Türklerden çok Alman müşterim var" cevabını vermişti. Yani, insan zamanla içinde bulunduğu ortama bir ölçüde uyum sağlamaya başlıyor. Nitekim, biz de zamanla beyaz peynir için 60 kilometre gitmekten vazgeçtik ve Amerikan peynirine alıştık. Gurbet ellerde lahmacun peşine düşenler de bir süre sonra menülerini pizza'ya değiştirebilir.

Vaktiyle bir fıkra dinlemiştim: Ay'a üç milletten birer kişi gönderilecekmiş. Fazla ağırlık olmaması için, sadece en gerekli üç maddeyi yanına almaları istenilmiş. İngiliz, viskisini, pürosunu ve sevgilisinin resmini; Alman, birasını, patatesini ve tüy takılı şapkasını; bizimki de 16 kuruşluk damga pulu, 4x6'lık dört resmini ve ikametgâh kağıdını yanına almış.

Kuşkusuz, zamanla alışkanlıklar da değişmektedir. Bir genelleme yaparsak, alışkanlıkları da kültürün unsurları arasında sayabiliriz. Kültür de bir bakıma yaşantı tarzı olduğundan, yeni bir yaşantı tarzını benimsemek de kolay değildir. Ne demişler? Bülbülü altın kafese koymuşlar, yine de ah vatanım diye ötmüş.

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE VE TÜRKİYE MUHASEBE-FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE BİLANÇONUN BİÇİMSEL YAPISI, KAPSAMI VE İÇERİĞİNİN KARŞILAŞTIRILMASI ANALİZİ *

Doç.Dr.Osman BAYRI **

Öz

Bu çalışmanın amacı Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlenen bilançoların karşılaştırmalı analizini yapmaktır. Çalışma Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaya başlayan işletmelerin bilançolarında

biçimsel yapı, kapsam ve içerik açısından meydana gelen farklılıkları kapsamakta, fakat değerlendirme ölçülerinden kaynaklanan farklılıkları kapsamına almamaktadır. Karşılaştırmalı analiz sonuçları Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlenen bilançolar arasında biçimsel yapı, kapsam ve içerik açısından önemli farklılıklar olduğunu göstermektedir. Çalışma içerisinde hesap grupları bazında meydana gelen farklılıklar bir örnek uygulama ile açıklanmaktadır. **Anahtar Sözcükler:** Bilanço, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları.

*Bu çalışma TÜBİTAK tarafından desteklenen 107K072 nolu proje kapsamında yapılmıştır.

**Adnan Menderes Üniversitesi Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Abstract

Aim of this study comparatively analyses the balance sheets that are prepared in accordance with the Turkish Uniform Accounting System and the Turkish Accounting-Financial Reporting Standards. The study involves the differences occurred in the balance sheets of companies in terms of forming structure, scope and content, but does not involve the differences stemming from the evaluation measures. The results of comparative analysis illustrate the significant differences between the balance sheets prepared in accordance with the Turkish Uniform Accounting Systems and the Turkish Accounting-Financial Reporting Standards in terms of forming structure, scope and content. in the study, differences occurred on the bases of group of accounts are explained through a sample application.

Key Words: Balance Sheet, Uniform Accounting System, Turkish Accounting Standards, Turkish Financial Reporting Standards.

1. GİRİŞ

Türkiye'de muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama geleneksel olarak vergi matrahının tespitine yönelik öncelikler dikkate alınarak vergi mevzuatına göre şekillenmiştir (örn. bkz. Akdoğan, 2007, 108; Dinç, 2007, 23). Muhasebe sisteminde tekdüzeni sağlamak ve denetimi kolaylaştırmak amacıyla, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebenin temel kavramları tanımlanmış, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tabloların hazırlanması ve sunulması ile tekdüzen hesap planı (THP) ve hesap çerçevesi düzenlenmiştir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) olarak adlandırılan bu düzenlemeler, Türkiye'de anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt düzenimin ve finansal raporlamanın yerleşmesinde; ulusal düzeyde muhasebenin standartlaşmasında önemli kazanımlar sağlamıştır. TDMS'de bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar olarak belirlenmiş ve özellikle bilanço ve gelir tablosunun şekil ve içeriğine yönelik düzenlemeler yer almıştır. TDMS^ varlıkların ve kaynakların değerlemesi açısından vergi mevzuatına bağlılığı sürdürmekle birlikte, ticari ve mali karın ayrı ayrı hesaplanmasına olanak sağlayarak, muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamada vergi mevzuatından göreceli ayrışmayı da olanaklı hale getirmiştir. Muhasebede tekdüzenin sağlanmasında ve finansal raporlamadaki katkılarına rağmen, TDMS'nin yeterince esnek olmaması ve zamanla ortaya çıkan ihtiyaçlara göre yeni düzenlemeler yapılmaması, muhasebe uygulamalarında çeşitli zorluklarla karşılaşılmasına neden olmuştur. Diğer taraftan ülkeler arasındaki standart farklılıklarını kaldırarak, bütün ülkelerde aynı şekilde muhasebenin uygulanmasını ve finansal raporlama yapılmasını hedefleyen ve Türkiye'nin de içinde bulunduğu birçok ülke tarafından kabul gören Uluslararası Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (UMS-UFRS), muhasebe anlayışında ve muhasebeye bakış tarzında önemli yenilikler ve TDMS'ye göre şekillenen muhasebe uygulamalarında kapsamlı değişiklikler meydana getirmektedir (Aksoy, 2005; İbiş ve Özkan, 2006). UMS-UFRS'nin hemen hemen aynen benimsenmesiyle oluşturulan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) ile, başta kredi kuruluşları ve yatırımcılar olmak üzere işletmeyle ilgili tüm kişi ve kurumların ihtiyacına uygun, karşılaştırılabilir, güvenilir ve anlaşılır bilgi sağlayan finansal tabloların düzenlenmesi hedeflenmektedir.

Bu çalışmada finansal tablolarla ilgili düzenlemelerin yer aldığı TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ile finansal tablolarla ilgili düzenlemeler içeren diğer standartlara göre bilançonun biçimsel yapısı, kapsamı ve

içeriğinin incelenmesi hedeflenmiştir. İncelemenin sınırlandırılması açısından finansal tablo kalemlerinin ölçüm ve değerlendirilmesi ile ilgili hususlar bu çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur. TMS-TFRS'nin uygulanması ile birlikte finansal tabloların biçimsel yapısı, kapsamı ve içeriğinde meydana gelecek değişikliklerin daha iyi anlaşılması için, TMS/TFRS ve TDMS'ye göre düzenlenen bilançolar karşılaştırmalı olarak incelenmekte ve bilançolar arasındaki farklılıklar örneklerle karşılaştırmalı olarak açıklanmaktadır. Aşağıda önce genel olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları'na göre finansal tabloların temel farklılıkları belirtilmektedir. Daha sonra TMS/TFRS'nin bilanço açısından getirdiği yenilikler ve farklılıklar açıklanmaktadır.

2. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE VE TÜRKİYE MUHASEBE - FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE FİNANSAL TABLOLARIN TEMEL FARKLILIKLARI

TDMS'de bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar olarak kabul edilerek yayınlanması zorunlu kılınmış; diğer finansal tablolar ise ek (tali) finansal tablolar olarak kabul edilerek düzenlenmiş; ancak bu tabloların yayınlanıp yayınlanmaması işletmelerin kendi kararlarına bırakılmıştır. TDMS'de bilanço ve gelir tablosu hesap grupları ile ana hesapların nitelik ve işleyişleri dikkate alınarak kesin bir format belirlenmiş ve TDMS'ye tabi bütün işletmelerin bu formata uymaları istenmiştir. THP'de alt hesap gruplarının ve ana hesapların kesin bir formata bağlanması ve bu formatın dışına çıkılmasına izin verilmemesi, işletme faaliyetlerindeki çeşitliliğin ve mevzuattaki değişikliklerin muhasebeleştirilmesi açısından uygulamada çeşitli sorunlarla karşılaşılmasına neden olmuştur. Örneğin, THP'de sadece senetli alacak ve borçların reeskonta tabi tutulabilecekleri dikkate alınarak Alacak Senetleri Reeskontu ve Borç Senetleri Reeskontu hesaplarına yer verilmesi, SPK mevzuatına senetsiz alacakların ve borçlarını reeskonta tabi tutmak durumunda olan işletmeler için ana hesap bazında kayıt yapılamamasına neden olmaktadır. Uygulamada ortaya çıkan sorunlar ya ana hesaplar altında yardımcı hesaplar açılarak ya da diğer grubundaki hesaplara kayıt yapılarak çözülmeye çalışılmıştır (örn. bkz. Akdoğan ve Sevilengül, 2000, 89). Ancak bu durum zaman zaman muhasebenin temel kavramları ve finansal tablo bilgilerinin anlaşılır, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygunluğu açısından çelişkili uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

TDMS'den farklı olarak TMS-TFRS'de finansal durum tablosu (bilanço) ve gelir tablosuna ilaveten yayınlanması zorunlu genel amaçlı finansal tablolara nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu da eklenmiştir. (TMS 1). İşletmelerin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarıyla ilgili hangi bilgilerin ne şekilde raporlanacağı, standartlarla ilgili kavramsal çerçe-

vede gerçeğe uygun sunuş TMS/TFRS ile uyum ve önemlilik ilkeleriyle açıklanmaktadır. Gerçeğe uygun sunuş, işlemlerin sonuçlarının, diğer hususların ve koşulların Kavramsal Çerçeve'de belirtilen varlık gelir ve gider tanımlama muhasebeleştirme kriterlerine bağlı kalınarak sunulması demektir. Standartlarda da gerçeğe uygun sunuş ile standartlara uyum arasında doğrusal bir bağlantı olduğu kabul edilmektedir. Çünkü standartların gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte tam olarak uygulanmasının gerçeğe uygun sunuluşu sağlamış finansal tablolar oluşturacağı varsayılmaktadır. Bu nedenle işletmeler finansal tablolarını muhasebe muhasebe standartlarının uyumlu şekilde hazırlamak ve standartların tamamına uyulduğunu dipnotlarında açıklamak zorundadırlar. Kavramsal Çerçeve ile standartlar arasında bir çelişki ortaya çıktığında öncelik standartların uygulanmasıdır. Ancak bir standardın veya standardın bir kısmının uygulanması ile finansal tablo hedeflerinden sapma sözkonusu olacaksa, bu standart veya standardın ilgili kısmına uyutmayabilir. Çok İstisnai şartlarda ortaya çıkabileceği düşünülen bu gibi durumlarda bir standarda veya standardın bir kısmına uyulamamasının nedeni ve etkileri dipnotlarda açıklanmalıdır. Önemlilik ise finansal tablolarda yer alması gereken bir bilginin finansal tablolarda yer almaması veya eksik yer almasının finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkilemesi ile açıklanmaktadır. Buna göre finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek derece de önemli kabul edilen bilgilerin finansal tablolarda ve/veya dipnotlarda açıklanması istenmektedir.

Diğer tüm standartların bileşimi olarak TMS 1'de, genel amaçlı finansal tabloların hangi asgari unsur ve şekil şartlarına göre düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca TMS 1, 29-30'uncu paragraflarında yapılan açıklamalara göre, işletme nitelikleri ve İşlevleri itibarıyla farklı ve önemli olan hesap kalemlerini finansal tablolarda ayrı ayrı sunabilir. Böylece standartta yapılan düzenlemelerle raporlama açısından önemlilik düzeyine karar verme konusunda işletmelere esneklik sağlanmakta ve işletmelerin finansal tablolarda yer alması istenen asgari hesap grupları ve hesaplar dışında, gerekli ve önemli gördükleri takdirde hesap grupları ve hesaplar açmalarına izin verilmiş olmaktadır (TMS 1.69).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, TDMS'den farklı olarak, TMS - TFRS, işletmelerin farklı yapı ve niteliklerini dikkate alarak, gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik İlkelerinin bir gereği olarak yayınlanması istenen genel amaçlı finansal tablolar için herhangi bir kesin format önermemektedir. Çünkü işletmelerin farklı yapı ve niteliklerine göre gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik İlkeleri, hangi finansal tablo kalemlerinin ayrı ayrı, netleştirilerek veya birleştirilerek sunulacağına karar verilmesinde belirleyici rol oynamaktadır. TMS 1, 32-35'inci paragraflarında, finansal tablo kullanıcılarının gerçekleştirmiş olan işlemleri, diğer hususları ve şartları ve gelecekteki nakit akışlarını anlamalarını zorlaştıracığı dikkate alınarak, işletmenin varlıklarının ve

borçlarının ya da gelirlerinin ve giderlerinin netleştirilmeden (mahsup edilmeden), finansal tablolarda ayrı ayrı gösterilmesinin ilke olarak benimsendiği görülmektedir. Bu nedenle, ancak TMS-TFRS'ler tarafından belirlenen ve izin verilen istisnai hallerde işletmenin varlıkları ve borçları ya da gelir ve giderleri netleştirilebilir. Örneğin, TMS 18 Hasılat Standardına göre hasılat tahsilatları ve alacaklardan ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra gerçeğe uygun değerle gösterilmelidir. Sunuluş, işlemin veya diğer olayın özünü yansıtıyorsa, işlemle ilgili gelir ve giderler birbiriyle mahsup edilerek, bu işlemlerin sonuçları finansal tablolarda sunulur. Örneğin, işletme duran varlıkların elden çıkarılmasıyla ortaya çıkan kar ve zararları, elden çıkarmayla sağlanan tahsilattan varlığın net defter değeri ve ilgili satış giderleri düşüldükten sonra sunar ve TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'na göre, muhasebeleştirilen karşılıklarla ilgili olarak yapılan ve üçüncü taraflarla yapılmış olan sözleşmeye dayanarak tazmin edilen bir ödemeyi alman bir tazminatla mahsup edebilir. Ayrıca benzer işletmelerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, Örneğin kur farkından elde edilen gelirler ortaya çıkan giderler veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan elde edilen gelirler ve giderler, netleştirilerek raporlanabilir. Ancak söz konusu bu gelir ve giderler önemli oldukları takdirde mahsup edilemeden finansal tablolarda ayrı ayrı gösterilir. TMS - TFRS'de netleştirme kapsamında değerlendirilmemesi gereken birleştirme işlemlerine ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır. Bu kapsamda örneğin brüt satışlardan satış indirimlerinin düşülerek satış tutarının net olarak raporlanması (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, 17) veya stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacak karşılığı gibi düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra varlıkların net tutarlarıyla gösterilmesi netleştirme olarak görülmemektedir. Yine önemlilik ilkesi gereğince bir hesap kalemi kendi başına önemli değilse, bu hesap kalemi dipnotlarda açıklanmak kaydıyla benzer nitelikteki diğer kalemlerle birleştirilerek finansal tablolarda sunulabilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, 17) Ancak buradaki birleştirmeden varlık veya kaynak kalemlerinin veya gelir ve gider kalemlerinin netleştirilerek sunulacağı anlaşılmalıdır.

TDMS ile karşılaştırıldığında, TMS - TFRS gerçeğe uygun ve önemli bilgilerin sunulmasını sağlamak için finansal raporlamada esneklik sağlamakla birlikte, finansal tablolarda ve dipnotlarda daha kapsamlı bilgi istenmektedir.. Standartlarla getirilen yeniliklerden biri, daha önce finansal tablolar ve dipnotlarında yer almayan geleceğe yönelik tahminler, risk değerlendirmeleri, durdurulan faaliyetler ve bölümlere göre raporlama konusunda bilgi verilmesinin hedeflenmesidir. Standartlardaki genel yaklaşım işletmenin finansal durumu ve performansı hakkındaki bilgilerin genel, sade ve anlaşılır şekilde finansal tablolarda, finansal tablo kalemlerinin içeriği, kapsamı ve değerlendirilmesiyle ilgili ayrıntılı bilgilerin, uygulanan muhasebe politikalarının, geleceğe yönelik tahminlerin ve risk değerlendirme yöntemlerinin dipnotlarda açıklanmasıdır.

3. BİLANÇO (FİNANSAL DURUM TABLOSU)

3.1 TDMS'ye Göre Bilanço

Tekdüzen Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'nde temel finansal tablolardan biri olarak kabul edilen bilanço varlıklar ve kaynaklar olmak üzere iki ana gruptan oluşmaktadır. Bilançoda varlıklar, likidite düzeylerine göre, en çok likitten en az likit varlıklara doğru hesap grupları ve ana hesaplar bazında sıralanmaktadır. TDMS'ye göre varlıklar dönen ve duran varlık olarak gruplandırılmakta, bir yıldan kısa sürede satılması, nakde çevrilmesi, tüketilmesi veya kullanılması beklenen varlık dönen varlık, diğerleri ise duran varlık olarak kabul edilmektedir. Benzer şekilde kaynaklar da vadeleri dikkate alınarak en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru hesap grupları ve ana hesaplar bazında sıralanmaktadır. Kaynaklar da kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar olmak üzere kendi içinde üç gruba ayrılmaktadır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir yıl içinde, uzun vadeli yabancı kaynaklar da bir yıldan uzun sürede ödenmesi gereken borçlar ve yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerden oluşmaktadır. Öz kaynaklar ise, işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynaklar ile işletme faaliyetleri sonucu elde edilen ve işletmede alıkonulan kaynaklardan oluşmaktadır. Kısacası, TDMS'de varlıklar dönen ve duran varlıklar kaynaklar da kısa ve uzun vadeli kaynaklar olarak gruplandırırken, bir yıllık normal faaliyet dönemi dikkate alınarak gruplandırma yapılmıştır. TDMS'ye göre varlıklar ve kaynaklar bilançoda hem brüt değerleri ile hem de varlık ve kaynak hesaplarındaki değer azalışları ilgili varlık ve kaynak hesaplarının altında eksi olarak yer alarak net değerleriyle gösterilmektedir.

TDMS içinde yer alan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı, hesap grupları ve ana hesap isimlerinden oluşan kodlanmış kesin bir formattan oluşturulmuş ve bu formatın dışında ana hesap açılmasına ve bilanço hesapları arasında mahsup yapılmasına izin vermemiştir. Ancak bilançoda "Diğer başlığı altında yer alan bir hesap kalemi tutarının, ait olduğu grubun toplam tutarının % 20'sini aşması durumunda, bu hesap kaleminin aynı bir başlık altında ayrıca gösterilmesi istenmiştir.

3.2 TMS-TFRS'ye Göre Bilanço

TMS - TFRS'ye göre ise bilanço'nun biçimsel yapısı, kapsamı ve içeriğine yönelik düzenlemeler genel olarak ve öncelikle TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda yapılmıştır. TMS 1'de cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre sınıflama ve likidite esaslı sınıflama olmak üzere bilançonun iki yöntemden birine göre sunulabileceği belirtilmektedir. (TMS 1).

Yöntemlerden hangisine göre bilançonun sunulacağına karar verirken, işletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenip belirlenememesine ve hangi yöntemin güvenilir bilgi sağlayacağına bakılması gerekmektedir.

TMS 1'de normal faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere tedarik edilen varlıkların nakit ve nakde dönüşme süreci olarak tanımlanmıştır. Tipik faaliyet döngüsü, borçlanarak veya nakden stok alımı sonra stokların satılarak nakde veya alacağı ve son olarak da alacakların tahsiliyle nakde dönüşmesi ve borçların ödenmesi şeklinde işlemektedir. İşletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenemediği durumlarda likidite esaslı sunuş tercih edilir. Örneğin finansal kuruluşlar, açıkça belirlenebilen bir faaliyet döngüsü içinde mal ve hizmet sunmadıklarından, likidite esaslı sunum yapmak durumundadırlar."

Güvenilir bilgi ise, finansal tablo kullanıcılarının doğru ve tutarlı ekonomik kararlar almalarına yardımcı olacak bilgidir. Normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenebilmekle birlikte, likidite esaslı sınıflamanın daha güvenilir bilgi sağlayacağı durumlarda, bu yöntemin kullanılması gerekmektedir. Örneğin cari/cari olmayan varlık/kaynak ayırımına göre raporlama yapan bir işletmenin net işletme sermayesi pozitif dahi olsa, borç ödeme gücü zayıflamışsa, alacak ve stok devir hızı ile nakit oranı düşmüşse, likidite esaslı sınıflama daha güvenilir bilgi sağlayabilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, 20)

Normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenemediği ve likidite esaslı sunumun daha güvenilir bilgi sağladığının kabul edildiği istisnai durumlar dışında, bilançoda varlıklar ve kaynaklar cari ve cari olmayan ayırımına göre sınıflandırılır. (TMS 1.51). Çünkü faaliyet döngüsü açıkça belirlenebilen işletmelerde, cari/cari olmayan varlık/kaynak ayırımı, işletmenin faaliyet döngüsü içinde devretmesi beklenen varlık ve kaynaklarla, işletmenin uzun dönem faaliyetlerinde kullanılan varlık ve kaynaklar arasında ayırım yapılmasını olanaklı hale getirdiğinden, bu şekilde bir ayırımın daha yararlı bilgi sağlayacağı kabul edilmektedir. TMS 1'de işletmelerin bilançolarının sunumunda cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre sunumun esas alınması halinde, cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayırımının ne şekilde yapılacağı açıklanmıştır. (TMS 1.57;1.60). TMS 1.57'ye göre;

- İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde satılması, tüketilmesi veya paraya çevrilmesi beklenen veya satış ya da kullanım amaçlı olarak elde tutulan

- Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulanan,
- Bilanço tarihinden sonraki 12 ay içinde paraya dönüşmesi beklenen veya,
- Bilanço tarihten sonra en az 12 ay için borçların ödenmesi veya alış-veriş için kullanılması kısıtlanmış nakit benzeri varlıklar cari varlık olarak sınıflandırılır.

Bu sınıflandırmada cari-cari olmayan varlık ayrımının TDMS'deki geleneksel dönen duran varlık ayrımından biraz farklılaştığı görülmektedir. Çünkü TMS – TFRS öncelikle normal faaliyet döngüsünün parçası olarak bilanço tarihinden sonraki 12 aydan daha uzun sürede satılması, tüketilmesi veya paraya çevrilmesi beklenen alacaklar (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007), stoklar (Bonham ve ötekiler, 2004, 144) ve diğer varlıkları cari varlıklar kapsamına almaktadır (Alfredson ve ötekiler, 2005, 560). Dolayısıyla cari/cari olmayan ayrımında Önemli bir husus, bilanço tarihinden sonraki 12 ay içinde nakde dönüşmesi beklenmiyor olsa dahi, ticari alacaklar personelden alacaklar normal faaliyet döngüsü içinde satılan, tüketilen ve nakde çevrilmesi stoklar gibi varlıkların cari varlıklar arasında gösterilmesidir (Köse, 2008, 80). TMS 1 'e göre normal faaliyet döngüsünün parçası olmayan varlıkların ise, TDMS'de olduğu gibi 12 aylık normal faaliyet dönemi dikkate alınarak cari/cari olmayan varlık ayrımının yapılması gerekmektedir. Normal faaliyet döngüsü ve dönemine göre cari varlık olarak sınıflandırılan varlıkların dışındaki bütün varlıklar cari olmayan varlık olarak sınıflandırılır.

Varlık yapısının oluşumuna paralel olarak kaynakların sınıflamasında da aynı kriterler esas alınmaktadır. TMS 60'a göre;

- İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesi beklenen,
- Öncelikle ticari faaliyetler için kullanılan,
- Bilanço tarihinden sonraki 12 ay içinde ödenmesi beklenen veya
- İşletmenin bilanço tarihinden sonraki 12 ay içinde ödenecek olan ve vadesini değiştirme (erteleme) hakkına sahip olmadığı borçlar cari kaynak olarak sınıflandırılır.

Kaynakların sınıflandırılmasında cari olmayan kaynak ayrımı da TDMS'deki kısa ve uzun vadeli kaynak ayrımından biraz farklıdır. Normal faaliyet döngüsünün parçası olarak satıcılara borçlar; personele borçlar gibi bilanço kalemleri vadeleri bir yıldan uzun dahi olsa cari borçlar arasında yer alacaktır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, 22). Dolayısıyla cari varlıklara benzer şekilde cari kaynaklar bilanço tarihinden itibaren 12 aydan daha uzun sürede ödenmesi beklenen borçları kapsayabilmektedir (Alfredson ve ötekiler, 2005, 560). Normal faaliyet döngüsünün parçası olmayan borç ve yükümlülükler ise, normal faaliyet dönemine göre cari ve cari olmayan kaynak olarak gruplandırılır. Buna göre bilanço tarihinden itibaren 12 ay içinde ödenmesi beklenen borç ve yükümlülükler cari kaynak, 12 aydan uzun sürede ödenmesi beklenenler borç ve yükümlülükler de cari olmayan kaynak olarak gruplandırılır. Borç ve yükümlülüklerin sınıflanmasında TMS 1'de dikkat çeken bir diğer husus ise, "erteleme hakkı"dır. Eğer bir finansal borç 12 aydan kısa sürede ödenecek dahi olsa, işletmenin bilanço tarihinden itibaren 12 ay içinde borcu yeniden finanslama veya döndürme beklentisi varsa borç cari olmayan borç olarak sınıflandırılır. (TMS 1.64).

Buna paralel şekilde işletmenin borcu uzun vadeli dahi olsa, sözleşmede yer alan bir taahhüdün yerine getirilmemesi veya ihlali durumunda ödenebilir hale geliyorsa, bu borç cari borç olarak sınıflandırılır. (TMS 1.65).

3.3 TDMS ve TMS-TFRS'ye Göre Düzenlenen Bilançoların Temel Farklılıkları

TDMS ile karşılaştırıldığında, TMS/TFRS cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre sınıflamanın dışında, finans ve hizmet sektöründeki işletmelerin farklı yapı ve niteliklerini de dikkate alarak likidite esaslı sınıflandırmaya göre raporlama seçeneğini de kabul etmektedir. Yine cari/cari olmayan varlık ve kaynak ayırımında TMS 1'le getirilen önemli yeniliklerden biri normal faaliyet döngüsü kavramıdır. Buna göre TDMS' de dönen varlıklar ile duran varlıkların, kısa vadeli yabancı kaynaklar ile uzun vadeli yabancı kaynakların ayırımında sadece normal faaliyet dönemi dikkate alınırken, TMS/TFRS'de öncel normal faaliyet döngüsü dikkate alınarak faaliyet döngüsünün unsuru olan varlık ve kaynakların cari varlık ve kaynaklarda raporlanması istenmektedir. Faaliyet döngüsünün unsuru olmayan varlık ve kaynakların ise, TDMS'de olduğu gibi normal faaliyet dönemine göre ayırma tabi tutulması istenmektedir.

TDMS ile TMS/TFRS arasında varlık ve kaynakların alt gruplarının ve ana hesapların oluşumunda da farklılıklar mevcuttur. TDMS'de alt hesap grupları ve hesap isimleri kesin bir formatla belirlenmiş ve bu formatın dışında ana hesap açılmasına ve bilanço hesapları arasında mahsup yapılmasına izin verilmezken, TMS 1 'de hesap grupları ve ana hesap ayırımına değinilmeden bilançoda en azından yer alması gereken başlıklar ve bu başlıklara ilaveten hangi hallerde bilançoda ek ve alt başlıklar açılması gerektiği açıklanmıştır. TMS 1.68 ve 1.68/A'ya göre bilançoda en azından aşağıdaki başlıklar yer almalıdır:

Maddi duran varlıklar

Yatırım malları (Yatırım amaçlı gayrimenkuller),

Maddi olmayan duran varlıklar,

Finansal varlıklar,

Özkaynak yöntemine göre izlenen yatırımlar (iştirakler, bağlı ortaklıklar),

Biyolojik varlıklar,

Stoklar,

Ticari ve diğer alacaklar,

Nakit ve nakit benzerleri,

Ticari ve diğer borçlar

Karşılıklar
Finansal borçlar,
Dönem vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar

- Ertelenen vergi borçları ve ertelenen vergi varlıkları
- Özkaynaklarda gösterilen azınlık hakları,
- Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler,
- Satılmak üzere elde tutulan ve TFRS 5'e göre elden çıkarılacak varlıklar
- Satılmak üzere elde tutulan ve TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklara ilişkin yükümlülükler

Bilanço da asgari yer alması gerek başlıklara ilaveten, standartta farklı ölçü ile değerlendirilen varlıkların, nitelik ve işlevleri farklı olan varlık ve kaynakların ayrı başlıklarda sunulması gerektiği belirtilmektedir (TMS 1.73). Bu duruma örnek olarak aşağıdaki başlıklardaki varlık ve kaynaklar gösterilebilir:

- Özkaynak yöntemi ile değerlendirilen iştirakler ile satışa hazır finansal varlık olarak sınıflandırılan varlıklar,
- Şerefiye
- Personele sağlanan faydalar ve personel için katlanılan yükümlülükler.

Bilanço'da asgari yer alması gereken başlıklar ve farklı değerlendirme ölçülerine göre değerlemeden veya varlık ve kaynakların nitelik ve işlevlerinin farklı olmasından dolayı açılması gereken başlıkların dışında, gerçeğe uygun sunuş ve önemlilik kavranılan gereğince işletmeler gerekli ve önemli gördükleri takdirde bilançoda ek ve alt başlıklar açabilirler (TMS 1.69). Hem finansal tabloların sunuluşu hem de diğer standartlarda yer alan düzenlemeler çerçevesinde, işletmeler önemli gördükleri benzer nitelikteki kalemleri raporlama seçenekleri çerçevesinde ayrı ayrı raporlayabilecekleri gibi, benzer nitelikteki önemsiz kalemleri dipnotlarda açıklamak kaydıyla diğer kalemlerle birleştirerek sunabilirler. Ana gruplara ilişkin alt sınıflamadaki ayrıntı, açılacak başlığın tutan, boyutu, niteliği ve işlevine dayanır (TMS 1.75). Örneğin alacaklar, ticari alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar, peşin ödemeler (gelecek aylara ait ödemeler) ve diğer alacaklar biçiminde sınıflandırılabilir.

Aşağıda bilançoda en azından bulunması gereken hesap grupları ile varlık ve kaynakların farklı nitelik ve işlevlerine göre bilançoda yer alması gereken ana hesap gruplarını dikkate alan bir bilanço örneği sunulmaktadır.

| VARLIKLAR | KAYNAKLAR |
|--|--|
| CARI VARLIKLAR | CARI KAYNAKLAR |
| NAKİT VE NAKİT BENZERİLERİ | FINANSAL BORÇLAR |
| FINANSAL YATIRIMLAR | TİCARİ BORÇLAR |
| TİCARİ ALACAKLAR | İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR |
| İLİŞKİLİ TARAFLARDAN | DİĞER BORÇLAR |
| DİĞER ALACAKLAR | ALINAN AVANSLAR |
| STOKLAR | YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ |
| CANLI VARLIKLAR | ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER |
| İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN / VARLIKLAR | DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI |
| GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI | BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI |
| DİĞER CARİ VARLIKLAR | GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI |
| SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN CARİ OLMAYAN VARLIKLAR | DİĞER CARİ KAYNAKLAR |
| | SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN CARİ OLMAYAN VARLIKLARA |
| CARI OLMAYAN VARLIKLAR | CARI OLMAYAN KAYNAKLAR |
| FINANSAL YATIRIMLAR | FINANSAL BORÇLAR |
| İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALA | İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR |
| DİĞER ALACAKLAR | DİĞER BORÇLAR |
| CANLI VARLIKLAR | ALINAN AVANSLAR |
| YA TIRIM AMAÇLIĞA YRİMENKULLER | ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER |
| MADDİ VARLIKLAR | DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI |
| ŞEREFİYE | BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI |
| MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR | GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI |
| ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR | ERTELENMİŞ VERGİ BORÇLARI (YÜKÜMLÜLÜKLERİ) |
| GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI | DİĞER CARİ OLMAYAN BORÇLAR (YÜKÜMLÜLÜKLER) |
| ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI | OZKAYNAKLAR |
| DİĞER CARİ OLMAYAN | ÖDENMİŞ SERMAYE |
| | SERMAYE YEDEKLERİ |
| | KAR YEDEKLERİ |
| | GEÇMİŞ YILLAR KARLARI |
| | GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI |
| | DÖNEM KAR (ZARARI) |
| TOPLAM VARLIKLAR | TOPLAM KAYNAKLAR |
| TMS-TFRS'ye göre açılan hesap grupları koyu italik olarak yazılmıştır. | |

Bilanço kalemleri itibariyle TDMS ve TMS/TFRS karşılaştırıldığında, kesin bir format önerilmemekle birlikte, TMS/TFRS'nin daha seffaf ve detaylı bilgi sunmayı hedeflediğini söylenebilir. TMS/TFRS'nin uygulanmasıyla TDMS'deki hesap gruplarının bazıları bölünerek yeni hesap gruplarının oluşturulması gerekecektir. Örneğin, ilişkili taraflardan alacaklar diğer alacaklardan, canlı varlıklar stoklardan ve maddi duran varlıklardan, satış amaçlı elde tutulan cari olmayan varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlıklardan, şerefiye maddi olmayan duran varlıklardan, ayrı raporlanacaktır. Bunun dışında TDMS'den farklı olarak ertelenen vergi varlıkları, ertelenen vergi yükümlülükleri ve devlet teşvik ve yardımları gibi tamamen yeni hesap gruplarının da eklenmesi gerekmektedir.

Hesap grupları ve bu hesap grupları içinde yer alacak hesaplarla ilgili değişikliklerin bazıları ise şu şekilde özetlenebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007). THP'deki hazır değerler grubu TMS-TFRS'ye göre nakit ve nakit benzeri varlıklar grubu olarak isimlendirilmektedir. Nakit ve nakit benzeri varlıklar grubu TDMS'deki hazır değerlere ilaveten banka mevduatlarına tanınan ve hesap bakiyesinin eksiye inebilmesine neden olan kredi kullanımlarını ve nakit benzeri yatırımları da kapsamaktadır. TMS 7 Nakit Akış Tablosu standardına göre, cari hesaplara tanınan limitler dahilinde çekilen tutarların kredi olarak mali borçlar grubunda değil, nakit benzeri varlıklar grubunda raporlaması gerekmektedir. Standartlar açısından, likidite değeri yüksek olan ve paraya çevrilmesinde herhangi bir değişim riski bulunmayan varlıkların nakit benzeri varlıklar grubunda izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle TDMS'ye göre menkul kıymetler grubundan izlenen likit fonlar v.b. varlıkların, standartlar açısından finansal grubunda değil, nakit ve nakit benzeri varlıklar grubunda izlenmesi gerekmektedir.

TDMS'deki menkul kıymetler grubu standartlarda finansal varlıklar olarak ifade edilmektedir. TDMS'ye göre menkul kıymetler esas olarak hisse senetleri, özel kesim tahvil, senet ve bonoları ile kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları olarak sınıflandırılırken, standartlar açısından finansal varlıklar alım-satım amaçlı finansal varlıklar, satılmaya hazır finansal varlıklar ve vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar şeklinde sınıflandırılmaktadır. Ayrıca finansal varlıkların kapsamı türev finansal varlıkları da kapsayacak şekilde genişlemektedir.

TMS-TFRS 'ye göre alacaklar ticari alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar ve diğer alacaklar hesap gruplarına ayrılabilir. Cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre raporlama yapan işletmelerde, normal faaliyet döngüsü gereğince {vadesi bir yıldan daha uzun olan ticari alacaklarda cari varlıklar grubundaki ticari alacaklar hesap grubunda yer alacaktır. Özen önceliği ve önemlilik ilkeleri gereğince standartlar açısından ticari alacaklar hesap grubunda banka garantisiz olmayan kredi kartlarından ticari alacaklar ve alman ileri tarihli çekler için ana hesaplar açılabilir. Ayrıca THP'de sadece

senetli alacaklar için reeskont ayrılabilceği dikkate alınarak açılan Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı tüm ticari alacakların reeskontunu kapsayacak şekilde Ertelenmiş Faiz Gelirleri veya Ticari Alacaklar Reeskontu Hesabına dönüştürülebilir. TMS-TFRS açısından bilançoda ilişkili taraflardan alacaklar için oluşturulacak hesap grubuna TDMS'ye göre diğer alacaklar grubunda yer alan ortaklardan alacaklar, iştiraklerden alacaklar ve bağlı ortaklıklardan alacaklar aktarılabilir. Bu grubun kapsamına yöneticilerden alacaklar, iş ortaklıklarından alacaklar, ilişkili taraflardan diğer alacaklar, ilişkili taraflardan tahsili şüpheli alacaklar, ilişkili taraflardan tahsili şüpheli alacaklar karşılığı (-) ve ilişkili taraflardan alacak reeskontları (-) dahil edilebilir. Diğer alacaklar grubu ise personelden alacaklar, vergi idaresinden alacaklar, kiracılar alacaklar, verilen depozito ve teminatlar diğer çeşitli alacaklar, tahsili şüpheli diğer alacaklar tahsili şüpheli diğer alacaklar ve diğer alacaklar reeskontları (-) şeklinde oluşturulabilir.

TMS 2 stoklar standardına göre hizmet maliyetleri de stoklanabilir olarak kabul edildiği için TDMS'ye göre daha önce bilanço kapsamında raporlanmayan tamamlanmamış ve tamamlanmış hizmet maliyetlerinin, stoklar grubu kapsamında raporlanması gerekmektedir. Yine cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre raporlama yapan işletmelerde normal faaliyet döngüsü gereğince bir yıldan daha uzun sürede kullanılacak stoklar da bu grupta yer alacaktır. TDMS'ye göre stoklar grubunda izlenen canlı varlıklar için TMS-TFRS'ye göre ayrı bir hesap grubu oluşturulduğundan canlı varlıklar stoklar hesap grubunda değil, canlı varlıklar hesap grubunda raporlanacaktır. TMS-TFRS'ye göre oluşturulacak canlı varlıklar hesap grubu ürün veren bitkiler, ürün vermeyen bitkiler, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kümes hayvanları, suda yaşayan hayvanlar, diğer canlı varlıklar, canlı varlıklar değer düşüklüğü karşılığı (-) ve canlı varlıklar için verilen sipariş avanstan şeklinde sınıflandırılabilir. Cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre normal faaliyet döngünün parçası olan canlı varlıklar da bir yıldan uzun süreli olarak işletmede tutulsalar da cari varlıklar grubundaki canlı varlıklar alt hesap grubunda raporlanmalıdır.

Cari varlıklar grubuna yeni eklenecek olan satış amaçlı elde tutulan cari olmayan varlıklar alt hesap grubunda cari olmayan varlıklar grubunda yer alan alt hesap grupları için canlı varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi varlıklar, maddi olmayan varlıklar ve satış amaçlı diğer cari olmayan varlıklar şeklinde ayrı hesaplar açılabilir.

TDMS'deki mali duran varlıklar TMS-TFRS'ye göre cari olmayan finansal varlıklar olarak ifade edilebilir ve bu grupta satılmaya hazır finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar, iş ortaklıkları ve türev finansal araçlar izlenebilir. Standartlar gereğince iştirakler önemli etkiye sahip olup olmamalarına göre ayrı ayrı izlenebilirler.

Bir yıldan uzun süre işletmede kullanılmak üzere elde tutulan ve faaliyet döngüsünün parçası olmayan canlı varlıklar için cari olmayan varlıklar grubunda canlı varlıklar alt hesap grubu oluşturulmalıdır. Bu alt hesap grubunda yer alacak hesaplar meyve ağaçları, meyve vermeyen ağaçlar, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kümes hayvanları, suda yaşayan hayvanlar, diğer canlı varlıklar, canlı varlıklar değer düşüklüğü karşılıkları ve canlı varlıklar için verilen sipariş avansları şeklinde sınıflandırılabilir.

Cari olmayan varlıklar grubunda açılacak yatırım amaçlı gayrimenkuller alt hesap grubu yatırım amaçlı arazi ve arsalar, yatırım amaçlı binalar, yatırım amaçlı tesisler, yatırım amaçlı diğer gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayri menkul amortismanı (-) ve yatırım amaçlı gayrimenkul değer düşüklüğü karşılığı (-) şeklinde sınıflandırılabilir. Dolayısıyla standartlar açısından yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlıklar grubundan çıkarılarak bu grupta izlenecektir. TDMS'ye göre oluşturulan maddi duran varlıklar grubuna standartlar açısından maddi duran varlık değer düşüklüğü karşılıkları (-) eklenebilir. Çünkü standartlara göre amortismanların dışında maddi duran varlıkları da değer düşüklüğünün de bilançoda raporlaması gerekmektedir.

TMS-TFRS'ye göre şerefiye için ayrı bir hesap grubu oluşturulursa, şerefiye maddi olmayan duran varlıklar grubundan çıkarılmalıdır. Standartlar açısından kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilemediğinden kuruluş ve örgütlenme giderleri maddi olmayan varlıklar ve dolayısıyla bilanço kapsamında yer almayacak; bu tür giderler ortaya çıktıkları dönemde gider kaydedilecektir. Bir başka deyişle, bu giderler bilanço kapsamında değil, gelir tablosu kapsamında ele alınacaktır. Standartlar açısından araştırma giderleri de aktifleştirilemediğinden maddi olmayan duran varlıklar grubunda sadece geliştirme giderlerinin aktifleştirilebilen kısımları yer alacaktır. Yine standartlar açısından bu grup yazılım programları, görsel sanat varlıkları, maddi olmayan varlıklar değer düşüklüğü karşılığı (-) ve yapımı devam eden programlar ve projeler şeklinde sınıflandırılabilir.

TMS-TFRS açısından bilanço kapsamına alınması gereken bir başka unsur ise ertelenmiş vergi varlıklarıdır. Ertelenmiş vergi varlıkları bilanço'da diğer cari olmayan varlıklar hesap grubunda gösterilebileceği gibi (örn. bkz. Akdoğan ve Sevilengül, 2007) ayrı bir hesap grubu olarak da gösterilebilir. Muhasebe kan ile mali kar arasında farklılıklara neden olan indirilebilir geçici farklar nazım hesaplar grubunda ayrıntılı olarak izlenebilir. Vergi oranına göre indirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan tutarlar bilançoda ertelenen vergi varlıkları (alacakları) hesabına veya hesap grubuna kaydedilebilir.

TMS-TFRS açısından cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre raporlama yapan işletmelerde normal faaliyet döngüsünün parçası olan tüm stoklar cari varlıklar grubundaki stoklar alt grubunda raporlanacakları için,

TDMS'ye göre diğer duran varlıklar grubunda yer alan gelecek yıllar ihtiyacı stoklar bu gruptan çıkarılacaktır. TDMS'ye göre diğer duran varlıklar hesap grubunda izlenen elden çıkarılacak stoklar da standartlar açısından cari varlıklar grubundaki stoklar grubunda raporlanacağından diğer cari olmayan varlıklar grubunda stoklar için herhangi bir hesap açılmasına gerek kalmamaktadır. Yine TDMS'ye göre diğer duran varlıklar hesap grubunda izlenen elden çıkarılacak maddi duran varlıklar, TMS 1 ve TFRS 5'e göre cari varlıklar grubunda açılacak satış amacıyla elde tutulan cari olmayan varlıklar hesap grubunda yer alacağından diğer cari olmayan varlıklar hesap grubunda maddi duran varlıklar için herhangi bir hesap açılmasına gerek kalmamaktadır.

Cari kaynaklar grubunda borçlar mali borçlar, ticari borçlar, ilişkili taraflara borçlar ve diğer borçlar şeklinde hesap gruplarına ayrılabilir. TDMS 'deki mali borçlar grubuna standartlar açısından türev finansal borçlar ve finansal borçlar reeskontu (-) eklenerek yeniden sınıflandırma yapılabilir. TDMS'den farklı olarak verilen ileri tarihli çekler ticari borçlar grubunda ayrı bir hesap açılarak izlenebilir. Borç senetleri reeskontu tüm ticari borçları kapsayacak şekilde ertelenmiş faiz giderleri veya ticari borçlar reeskontu olarak genişletilebilir. Yine cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre bilanço hazırlayan işletmelerde normal faaliyet döngüsünün bir parçası olarak bir yıldan uzun vadeli ticari borçların da bu gruba aktarılması gerekmektedir. TDMS'deki diğer borçlar grubunda yer alan ortaklara borçlar, iştiraklere borçlar, bağlı ortaklıklara borçlar ve yönetici personele borçlar ilişkili taraflara borçlar grubuna alınabilir. Ayrıca bu grupta iş ortaklıklarına borçlar, ilişkili taraflara diğer borçlar ve ilişkili taraflara borçlar reeskontu için hesaplar açılabilir.

TMS-TFRS açısından borç ve gider karşılıkları grubunda kıdem tazminatı karşılıklarına ilaveten çalışanlara sağlanacak diğer faydalara ilişkin karşılıklar, garanti yükümlülükleri karşılıkları, maddi varlıklar sökülme ve restorasyon maliyetleri karşılıkları (-) ayrı başlıklarda izlenebilir. Maliyet gider karşılıkları tüm gider karşılıklarını kapsayacak şekilde gider karşılıklarına dönüştürülebilir.

TDMS'deki sınıflandırmadan TMS-TFRS'ye göre sınıflandırmaya geçerken diğer borçlar grubundan ortaklara borçlar, iştiraklere borçlar, bağlı ortaklıklara borçlar ile personele borçların bir kısmı ilişkili taraflara borçlar grubuna aktarılabilir. İlişkili taraflara borçlar grubunda iş ortaklıklarına borçlar, ilişkili taraflara diğer borçlar ve ilişkili taraflara borçlar reeskontu (-) için yeni hesaplar açılabilir. Borç ve gider karşılıkları grubunda kıdem tazminatı karşılıklarına ilaveten çalışanlara sağlanacak diğer faydalara ilişkin karşılıklar, garanti yükümlülükleri karşılıkları, maddi duran varlıklar sökülme ve restorasyon maliyetleri karşılıkları için ilave hesaplar açılabilir.

Geçmiş yıllara ilişkin düzeltmeler ve standartlara geçiş farklarından kaynaklanan kar ve zararlar için özkaynaklar grubunda geçmiş yıllar karları ve geçmiş yıllar zararları hesapları açılabilir. Muhasebe standartlarının değerlendirme hükümleri çerçevesinde sermaye yedekleri grubunda maddi olmayan varlıklar yeniden değerlendirme artışları, özel tükenmeye tabi varlıklar yeniden değerlendirme artışları ve finansal varlıklar değerlendirme farkları için bu hesap grubunda ilave hesaplar açılabilir.

4. ÖRNEK UYGULAMA

Bilançodaki hesap grupları açısından TDMS ile TMS/TFRS arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi bir örnekle daha somut bir şekilde açıklanabilir. Örneğin X işletmesinin TDMS'ye göre düzenlenen bilançosundaki ana hesap grupları aşağıdaki gibi olsun.

| VARLIKLAR | Önceki Dönem | Cari Dönem | KAYNAKLAR | Önceki Dönem | Cari Dönem |
|------------------------------------|---------------|---------------|-----------------------------------|---------------|---------------|
| DONEN VARLIKLAR | 17.500 | 20.600 | KISA VADELİ YAB. KAY. | 8.500 | 0.000 |
| HAZİR DEĞERLER | 1.250 | 1.500 | MALİ BORÇLAR | 1.450 | 1.600 |
| MENKUL KIYMETLER | 2.200 | 2.500 | TİCARİ BORÇLAR | 4.000 | 4.200 |
| TİCARİ ALACAKLAR | 5.700 | 6.200 | Borç Senetleri Reeskontu | (480) | (600) |
| Alacak Senetleri | (450) | (400) | 33İĞER BORÇLAR | 650 | 750 |
| Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı | - | (1.200) | ALINAN AVANSLAR | 100 | 500 |
| DİĞER ALACAKLAR | 950 | 1.200 | YIL. YAY. İNŞ. VE ON. HAK. | - | - |
| STOKLAR | 6.000 | 8.900 | ÖDEN. VERGİ VE DİĞ. | 1.050 | 1.250 |
| Stok Değer Düşüş Karşılığı | - | (900) | BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | 850 | 1.000 |
| GELECEK AY. AIT GİD. VE GEL. TAH. | 1.100 | 1.400 | GELECEK AY. AIT GEL. VE GİD. TAH. | 500 | 600 |
| YIL. YAY. İNŞAAT VE ON. MALİYET. | - | - | DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAY. | 380 | 700 |
| DİĞER DONEN VARLIKLAR | 750 | 1.400 | UZUN VADELİ YAB. KAY. | 9.500 | 11.000 |
| DURAN VARLIKLAR | 17.500 | 19.400 | MALİ BORÇLAR | 5.800 | 6.300 |
| TİCARİ ALACAKLAR | 1.820 | 2.000 | TİCARİ BORÇLAR | 1.670 | 2.850 |
| Alacak Senetleri | (540) | (600) | Borç Senetleri Reeskontu | (470) | (650) |
| DİĞER ALACAKLAR | 270 | 300 | DİĞER BORÇLAR | 430 | 300 |
| MALİ DURAN VARLIKLAR | 3.200 | 2.700 | ALINAN AVANSLAR | - | - |
| MADDİ DURAN VARLIKLAR | 9.100 | 9.100 | BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI | 1.200 | 1.000 |
| Birikmiş Amortismanlar | (1.650) | (2.100) | GEL. YIL. AIT GEL. VE GİD. TAH. | 600 | 800 |
| MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR | 2.100 | 3.900 | DİĞER UZUN VADELİ YAB. KAY. | 270 | 400 |
| Birikmiş Amortismanlar | (600) | (900) | OZKAYNAKLAR | 17.000 | 19.000 |
| OZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR | - | - | ÖDENMİŞ SERMAYE | 10.000 | 11.500 |
| GELECEK YIL. AIT GİD. VE GEL. TAH. | 1.300 | 1.800 | SERMAYE YEDEKLERİ | 3.000 | 2.000 |
| DİĞER DURAN VARLIKLAR | 2.500 | 3.200 | KAR YEDEKLERİ | 1.500 | 2.500 |
| | | | GEÇMİŞ YIL KARLARI | - | - |
| | | | GEÇMİŞ YIL ZARARLARI (-) | - | - |
| | | | DONEM NET KARI (ZARARI) | 2.500 | 3.000 |
| VARLIK TOPLAMI | 35.000 | 40.000 | KAYNAK TOPLAMI | 35.000 | 40.000 |

Yapılan incelemede X işletmesinin varlık ve kaynaklarına ilişkin aşağıdaki bazı bilgilere ulaşılmıştır.

- Menkul Kıymetler içindeki 1.000 liralık kısmın likit fonlardan oluştuğu belirlenmiştir.
- Dönen varlıklar grubundaki diğer alacakların 1.000 liralık kısmı ilişkili taraflardan alacaklardan ve kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki diğer borçlarımda 500 liralık kısmı ilişkili taraflara borçlardan oluşmaktadır.
- Stokların 600 liralık kısmı vadeli alışlar için ödenen vade farkından oluşmaktadır.
- Maddi duran varlıkların 300 liralık ve stokların 800 liralık kısmının canlı varlıklardan oluştuğu belirlenmiştir.
- Maddi duran varlıkların 2.000 liralık kısmı yatırım amaçlı gayrimenkullerden oluşmaktadır.
- Maddi duran varlıkların 500 liralık kısmı satılmak üzere elde tutulan maddi duran varlıklardan oluşmaktadır.
- Maddi olmayan duran varlıkların 1.200 liralık kısmı şerefiyeden oluşmaktadır.
- Diğer duran varlıkların 1.800 liralık kısmı stoklardan oluşmaktadır.
- İşletmenin kısa vadeli yabancı kaynakları içinde yer alan mali borçlarının 600 liralık kısmına ilişkin işletme erteleme ve yeniden borçlanma hakkına sahiptir. Uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer alan mali borçların 1.000 liralık kısmı sözleşmede belirtilen şartlar yerine getirilmediğinden ödenilmesi gereken borç haline gelmiştir.

Yukarıdaki farklılıklar dikkate alındığında TMS-TFRS açısından X işletmesinin bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

| VARLIKLAR | | KAYNAKLAR | |
|--|--------------|--|---------------|
| CARİ VARLIKLAR | 23.70 | CARİ KAYNAKLAR | 12.600 |
| NAKİT VE NAKİT BENZERİLERİ | 2.500 | FINANSAL BORÇLAR | 2.000 |
| FINANSAL YATIRIMLAR | 1.500 | TİCARİ BORÇLAR | 5.800 |
| TİCARİ ALACAKLAR | 6.000 | İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR | 500 |
| İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR | 1.000 | DİĞER BORÇLAR | 250 |
| DİĞER ALACAKLAR | 200 | ALINAN AVANSLAR | 500 |
| STOKLAR | 8.400 | YIL. YAY. İNŞ. VE ONAR. HAKED. | - |
| CANLI VARLIKLAR | 800 | ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YÜK. | 1.250 |
| İNŞAAT SOZLEŞMELERİNE İLİŞKİN VAR. | - | DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI | - |
| GELECEK AY. AİT GİD VE GEL. TAH. | 1.400 | BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | 1.000 |
| DİĞER CARİ VARLIKLAR | 1.400 | GEL. AY. AİT GEL. VE GİD. TAH. | 600 |
| SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN CARİ OLMAYAN VARLIKLAR | 500 | DİĞER CARİ BORÇ VE | 700 |
| CARİ OLMAYAN VARLIKLAR | 15.70 | SATIŞ AMAÇIYLA ELDE TUT. CARİ OLM. VARLIKLARA İLİŞ. YÜK. | - |
| FINANSAL YATIRIMLAR | 2.700 | CARİ OLMAYAN KAYNAKLAR | 8.400 |
| İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR | | FINANSAL BORÇLAR | 5.900 |
| DİĞER ALACAKLAR | 300 | İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR | |
| CANLI VARLIKLAR | 300 | DİĞER BORÇLAR | 300 |
| YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER | 2.000 | ALINAN AVANSLAR | - |
| MADDİ VARLIKLAR | 4.200 | ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YÜK. | - |
| ŞEREFİYE | 1.200 | DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI | - |
| MADDİ OLMAYAN VARLIKLAR | 1.800 | BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | 1.000 |
| ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR | - | GEL. YIL. AİT GEL. VE GİD. TAH. | 800 |
| GELECEK YIL. AİT GİD. VE GEL. TAH. | 1.800 | ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM. | - |
| ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI | - | DİĞER CARİ OLMAYAN BORÇ VE YÜKÜMLÜLÜKLER | 400 |
| DİĞER CARİ OLMAYAN VARLIKLAR | 1.400 | OZ KAYNAKLAR | 18.400 |
| | | ÖDENMİŞ SERMAYE | 11.500 |
| | | SERMAYE YEDEKLERİ | 2.000 |
| | | KAR YEDEKLERİ | 2.500 |
| | | GEÇMİŞ YIL KARLARI | |
| | | GEÇMİŞ YIL ZARARLARI(-) | |
| | | DONEM KAR / ZARARLARI | 2.400 |
| TOPLAM VARLIKLAR | 39.40 | TOPLAM KAYNAKLAR | 39.400 |

TMS-TFRS'ye göre bilanço hazırlanışıyla ilgili hesaplamalar:

| | |
|--|----------------|
| Nakit ve Nakit Benzerleri | 2.500.- |
| Hazır değerler | 1.500.- |
| Likit fonlar | 1.000.- |
| Finansal Yatırımlar | 1.500.- |
| Menkul Kıymetler | 2.500.- |
| Likit Fonlar | (1.000) |
| Ticari Alacaklar | 6.000.- |
| Ticari Alacaklar | 6.200.- |
| Uzun vadeli ticari alacaklardan devreden | 2.000.- |
| Toplam ticari alacaklar reeskontu | (1.000) |
| Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı | (1.200) |
| Diğer Alacaklar | 200 |

| | | |
|--|---------|----------------|
| Diğer Alacaklar | 1.200.- | |
| İlişkili Taraflardan Alacaklar | (1.000) | |
| Stoklar | | 8.400.- |
| Stoklar | 8.900.- | |
| Diğer duran varlıklardan aktarılan stoklar | 1.800.- | |
| Vadeli alışlar için ödenen vade farkları | (600) | |
| Canlı varlıklar | (800) | |
| Stok Değer Düşüş Karşılığı | (900) | |
| Maddi Varlıklar | | 4.200.- |
| Maddi Duran Varlıklar | 9.100.- | |
| Birikmiş Amortismanlar | (2.100) | |
| Satış Amaçlı Elde Tutulan Cari Olmayan Varlıklar | (500) | |
| Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller | (2.000) | |
| Canlı Varlıklar | (300) | |
| Maddi Olmayan Varlıklar | | 1.800.- |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 3.900.- | |
| Şerefiye | (1.200) | |
| Birikmiş Amortismanlar | (900) | |
| Diğer Cari Olmayan Varlıklar | | 1.400.- |
| Diğer Duran Varlıklar | 3.200.- | |
| Stoklar | (1.800) | |

Cari varlıklar toplamı TDMS'ye göre 40.000, TMS-TFRS'ye göre 39.400 liradır. 600 liralık fark stoklar içindeki 600 liralık vade farkından kaynaklanmaktadır.

| | | |
|--|---------|----------------|
| Finansal Borçlar (KV) | | 2.000.- |
| Mali Borçlar | 1.600.- | |
| Ertelenebilir ve yenilenebilir kısa vadeli borçlar | (600) | |
| Ödenebilir hale gelen uzun vadeli borçlar | 1.000.- | |
| Ticari Borçlar | | 5.800.- |

| | | |
|--|---------|----------------|
| Ticari Borçlar | 4.200.- | |
| Uzun Vadeli Ticari Borçlardan aktarılan | 2.850.- | |
| Toplam Ticari Borçlar Reeskontu | (1.250) | |
| Diğer Borçlar (KV) | | 250.- |
| Diğer Borçlar (KV) | 750.- | |
| İlişkili taraflara borçlara aktarılan | (500) | |
| Finansal Borçlar (UV) | | 5.900.- |
| Mali Borçlar | 6.300.- | |
| Ertelenebilir ve yenilenebilir kısa vadeli borçlar | 600.- | |
| Ödenebilir hale gelen uzun vadeli borçlar | (1.000) | |

5. SONUÇ

TDMS'ye göre bilanço kesin bir formatla belirlenmiş ve bilançoda yer alacak hesap grupların ve ana hesaplar ayrı ayrı ve kesin bir şekilde açıklanmışken, TMS-TFRS bilançonun sunumu konusunda cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre bilanço ve likidite esaslı bilanço olmak üzere iki seçenek ortaya koymakta; bilançoda yer alması gereken başlıkları belirlemekte, önemlilik ilkesine göre bilançoda yeni ve ilave başlıklar açılmasına izin vermekte, önemsiz olan unsurlarında birleştirilerek sunulmasına olanak sağlamaktadır. Ayrıca TMS-TFRS bilançoda yer alacak başlıkların hesap grubu ve hesap ismi olarak ayırımını da yapmamaktadır.

TDMS'ye göre düzenlenen bilançolara ilişkili taraflardan alacaklar, canlı varlıklar, satılmak amacıyla elde tutulan cari olmayan varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi yeni başlıkların eklenmesi gerekmektedir. Bu nedenle gerek bilançoda yer alacak başlıklar gerekse dipnotlarda yapılması gereken açıklamalar dikkate alındığında, TMS-TFRS'ye göre düzenlenecek bilançoların TDMS'ye göre düzenlenecek bilançolardan daha kapsamlı ve şeffaf bilgi sağlayacağı söylenebilir. TDMS ve TMS-TFRS'ye göre düzenlenecek bilançolar arasında sınıflandırma, kapsam ve içerik açısından önemli farklılıklar olduğu görülmektedir.

TMS-TFRS cari-cari olmayan varlık ve kaynak ayırımına göre bilanço düzenleme seçeneğini benimseyen işletmeler için normal faaliyet dönemine ilaveten normal faaliyet döngüsüne göre de varlık ve kaynak ayırımının yapılmasını dikkate almaktadır. Yukarıdaki örnek uygulamada da görüleceği gibi dönen ve duran varlık ile kısa vadeli yabancı kaynak ve uzun vadeli yabancı kaynak toplamları, TDMS ve TMS-TFRS'ye göre düzenlenen bilançolarda önemli farklılıklar göstermektedir.

(İstanbul SMMM Odası tarafından yayınlanan Çözüm Dergisinin 98'nci sayısından alınmıştır.)

Halka Açık Olmayan Anonim Şirketlerde Hisse Senedi veya İlmühaber Çıkarmak için Genel Kurul Kararı Gerekli Mi?

BİRGUL DİKMEN
Baş Hesap Uzmanı

Özet

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre, halka açık olmayan anonim şirketlerin hisse senedi veya ilmühaber bastırması zorunlu olmadığından, bu menkul kıymetlerin çıkarılabilmesi için genel kurul veya yönetim kurulu kararı gerektiği yönünde açık bir düzenleme de bulunmamaktadır. Bu konuyu öne çıkaran ve bu konuda tereddütler yaratan husus, anonim şirketlerde hisse senedine veya ilmühabere bağlanmış payların devrinden sağlanan değer artış kazancına vergi yasaları ile tanınan istisnadır. Kanaatimizce, şirket ana sözleşmesinde, hisse senedi veya hisse senedi yerine geçmek üzere ilmühaber çıkartılacağı ve bunun da genel kurul kararı ile olacağı yönünde açık bir hükme yer verilmiş ise yönetim kurulu kararı ile hisse senedi veya ilmühaber çıkarılamayacaktır. Ters durumda yani şirket ana sözleşmesinde, hisse senedi veya hisse senedi yerine geçmek üzere ilmühaber çıkartılacağı ve bunun da yönetim kurulu kararı ile olacağı yönünde açık bir hüküm var ise yönetim kurulu kararı ile hisse senedi veya ilmühaber çıkarılabilecektir. Şirket ana sözleşmesinde her iki yönde de bir belirleme bulunmaması halinde ise hisse senedi veya ilmühaber çıkartılmasının, şirketin en yetkili organı olan genel kurul tarafından karara bağlanması, daha sağlam bir ispat vasıtası olacaktır. Ancak ispat yükümlülüğünü şirkete yüklemek yerine, konunun yasal olarak düzenlenerek açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Nitekim, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı yeni TTK'nda konuya ilişkin yapılan düzenlemeler sorunu büyük ölçüde çözmüş görünmektedir.

Anahtar Kelimeler: Hisse senedi, ilmühaber, genel kurulun görev ve yetkileri, yönetim kurulunun görev ve yetkileri.

1.GİRİŞ

01.07.2012 tarihine kadar yürürlükte kalacak olan mevcut 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda, anonim şirketlerde, hisse senedi veya ilmühaber çıkarabilmek için, genel kurul veya yönetim kurulu kararı gerektiği yönünde açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Çünkü, TTK'na

göre, anonim şirketlerin hisse senedi veya ilmühaber çıkartması zorunlu olmadığından, bu konu da önem arzetmemektedir.

Bu konuyu öne çıkaran ve bu konuda tereddütler yaratan husus, anonim şirketlerde hisse senedine veya ilmühabere bağlanmış payların devrinden sağlanan değer artış kazancına vergi yasaları ile tanınan istisnadır. Zira, GVK'nun mükerrer 80'inci maddesinin birinci bendine göre, ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin (232 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre ilmühaberlerin) elden çı karılmasından doğan değer artış kazançları, tutarı ne olursa olsun, gelir vergisine tabi değildir.

Mevzuatta, hisse senedi veya ilmühaber basımı konusunda herhangi bir zorunluluk bulunmaması ve bu konuda herhangi bir yasal prosedür ve güvenlik müessesinin de olmaması uygulamada çeşitli sorunlar doğurmaktadır.

Bu makalede 6762 Sayılı TTK çerçevesinde, öncelikle, anonim şirket genel kurul ve yönetim kurulunun görev ve yetkileri kısaca açıklanacaktır. Daha sonra halka açık olmayan (halka kapalı) anonim şirketlerde hisse senedi veya ilmühaber çıkartılması konusu ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Son olarak da, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı yeni TTK'nda konuya ilişkin yapılan düzenlemelere değinildikten sonra değerlendirmelerimize yer verilecektir.

2.ANONİM ŞİRKETLERDE ORGANLAR

TTK'na göre, anonim ortaklıkların üç zorunlu organı vardır. Bunlar, 1.Genel Kurul (TTK Md. 360-398), 2.Yönetim Kurulu (TTK Md. 312-341), 3. Denetçiler (TTK Md. 347-359) dir. Bunlardan birinin olmaması, TTK.'nun 435'inci maddesine göre; şirketin fesih sebebini teşkil eder.

Genel Kurul, anonim şirketin bütün pay sahiplerinin temsil edildiği en yetkili karar organıdır. Genel kurul, yönetim kurulu gibi daimî bir icra organı statüsünde değildir. Anonim ortaklıklarda ortaklığın irade organı genel kuruldur. Yönetim ve temsil yetkisi ise yönetim kuruluna bırakılmıştır. Genel kurulun aldığı kararları icra edip üçüncü kişilerle ortaklık adına ilişkiye giren ise yönetim kuruludur. Ortaklık işlerinin denetim görevi ise denetçilere verilmiştir.

a. Genel Kurulun Görev Ve Yetkileri:

Anonim şirketlerde genel kurul, şirketin temel meseleleri üzerinde en büyük ve en yetkili karar organıdır. TTK'nun 360'inci maddesine göre; pay

sahipleri organların tayini, hesapların tasdik ve kazancın dağıtılması gibi şirket işlerine müteallik kararlarını umumi heyet toplantılarında kullanırlar. Söz konusu kanun maddesinde genel kurulun ancak bazı yetkileri belirtilmiş olup, diğerleri başka hükümlerde öngörülmüştür.

Genel kurul, yetkilerinden bazılarını ana sözleşmede değişiklik yapmak kaydıyla yönetim kuruluna devredebilmektedir. Ancak, genel kurulun, hiç bir organa devredemeyeceği yetkileri de mevcuttur. Bu yetkileri şunlardır;

1. Yönetim kurulu üyeleri ve denetçilerin seçimi, ibrası ve azli, (TTK.Md. 312-316-347-350-380)
2. Genel kurulda tasdik edilmeyerek yönetim kuruluna geri dönen bilançonun, gerçekleri yansıtabilmesi için özel denetçi tayin edilmesi, (TTK. Md. 348)
3. Bilanço ile kar ve zarar hesaplarının onaylanması, kar dağıtma önerilerinin kabulü veya reddi, (TTK.Md. 362)
4. Ana sözleşmenin değiştirilmesi, (TTK.Md.385-388)
5. Pay senedi ve özel mevzuattaki hükümler saklı kalmak kaydıyla tahvil çıkarılması, (TTK. Md. 391, 392,423)
6. Esas sermayenin azaltılması, (TTK.Md.396)
7. Şirketin feshine karar verme, (TTK.Md.434/9)
8. Tasfiye memurlarının tayin ve azli, (TTK. Md. 441-442)
9. Tasfiye halinde şirket mevcutlarının toptan satılması, (TTK.Md.443 / 2)
10. Tasfiyenin başlangıcında envanter defteriyle bilançonun tasdiki, (TTK.Md.444)
11. Kanun veya esas sözleşme ile genel kurula bırakılmış diğer konular hakkında karar verilmesi.

Genel kurul toplantısında alınan kararların kanun ve ana sözleşme hükümlerine uygunluğunu temin etmek ve toplantı tutanakları ile hazinin cetvelinin Kanuna uygun olarak hazırlanmasına nezaret etmek üzere Sanayi ve Ticaret Bakanlığı komiserlerinin toplantıda hazır bulunması zorunludur. Komiserin yokluğunda yapılan toplantı veya alınan kararlar, geçerli değildir. Bu nedenle (toplantının ertelenmesi hali dışında) komiser, toplantıyı terk edemez. Gerek toplantı tutanağı, gerek hazirun cetveli; komiser tarafından imzalanır.

b) Yönetim Kurulunun Görev Ve Yetkileri:

Anonim şirketlerde yönetim kurulu şirketi idare ve temsil eden bir organdır. Yönetim kurulunun görev ve yetkileri kanundan veya anasözleşmeden doğar. TTK'nun 317'inci maddesine göre, anonim şirket

idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur. Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin görev ve yetkileri bakımından bu hüküm genel bir ifade içermektedir.

Yönetim Kurulunun başlıca görevleri aşağıdaki gibidir:

1. Şirketi idare ve temsil etmek, (TTK.Md.317)
2. Şirketin mali durumunun bozulması durumunda (TTK.Md.324) şirketin malvarlığının korunması için gerekli tedbirlerin alınması ve ara bilançosunun düzenlenmesi, 3.Şirketin defterlerini tutma ve dönem sonu bilançosunu düzenlemek, (TTK. Md. 325-326)
4. Yıllık faaliyet raporunu düzenlemek, (TTK. Md. 327)
5. Personel işe alımı ve işten azli yapmak, (TTK. Md.328-343)
6. Genel Kurul toplantıya çağırarak, (TTK. Md. 365)
7. Genel kurul kararlarını uygulamak ve maddeten sakat genel kurul kararlarının iptalini istemek, (TTK. Md. 381)
8. Sermayenin artırılması ve azaltılması ile ilgili öneri ve işlemleri yerine getirmek, (TTK.Md. 392-398)
9. Tahvil çıkarılmasına ilişkin işlemleri yapmak, (TTK. Md. 423-424-425-429-432)
10. Ana sözleşme veya genel kurul kararı ile tasfiye memuru seçilmemiş ise, tasfiye işlemlerini yürütmek, (TTK.Md. 441)
11. Kanunun emrettiği durumlarda, tescil ve ilanları yaptırmak. (TTK. Md. 300-317-323-352-378-390-395-398-423-438-441-451-452 ve 454)
12. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, getirdiği yeni hükümlerle yönetim kurulunun yetkilerini artırmıştır. Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olmayan anonim şirketlerde sadece genel kurulun yetkisinde bulunan sermaye artırımını, "kayıtlı sermaye" sistemini kabul eden anonim şirketlerde, yönetim kuruluna verilmiştir.(SPK. Md. 11) Bu tür anonim şirketlerde, sözleşmeye konulacak hükümlerle, imtiyazlı veya itibari değerlerinin üzerinde pay senedi çıkarma yetki ve görevi, yönetim kuruluna aittir.(SPK. Md. 12)

c) Yönetim Kurulu Genel Kurul İlişkisi:

Genel Kurul, pay sahiplerinin veya onların vekâletname verdiği vekillerinin yasal prosedürlere uygun olarak toplanmalarından meydana gelir. Bu organ, sürekli görev yapan bir organ değildir. Pay sahipleri, TTK ve anonim şirket ana sözleşme hükümlerine göre olağan ve olağanüstü olmak üzere toplanarak yetkilerini kullanırlar. Olağan genel kurul toplantısı, her hesap devresi sonundan itibaren altı ay içinde ve en az yılda bir defa olmak zorundadır.

Görev ve yetkileri bakımından genel kuruldan sonra en önemli organ yönetim kuruldur. Şirket ile yönetim kurulu üyeleri arasındaki ilişkinin vekalet sözleşmesi hükümlerine dayalı olduğu kabul edilmektedir. Temsil yetkisinin sınırları ise şirketin konusu ile belirlenir. Yönetim kurulu, anasözleşmede yazılı olan şirketin konusu sınırları içinde kalmak kaydıyla, üçüncü şahıslarla girişilecek her türlü ilişkide şirketin kanuni temsilcisidir. Anonim ortaklıklarda yönetim kurulunun aldığı kararlar, ortaklık adına yapılacak hukuki iş ve işlemlerin esasını teşkil etmektedir. Yönetim kurulu kararları, genel kurulun münhasır yetkisine (devredilemeyecek yetkiler) girmeyen ve esas sözleşme ile de genel kurula bırakılmamış konularda, ortaklığın yönetimine ilişkin kararlar olup, uygulanmaları durumunda, toplantıda karara muhalif kalan üyelere dahil olmak üzere ortaklığı, pay sahiplerini ve ortaklıkla ilişkiye giren üçüncü kişileri bağlayıcı hukuki işlemlerdir. Kararların dışarıya yansiyabilmesi için, temsil yetkisine haiz üyeler tarafından uygulanması gerekmektedir.(1)

Anonim şirketlerde, genel kurul ile yönetim kurulu arasındaki yetki dağılımına ilişkin farklı görüşler ileri sürülmektedir. Buna göre, genel kurulun, yönetim kurulunun yetkisine müdahale edip edemeyeceği konusunda öğretide üç teori bulunmaktadır. Bunlar;

1. Yönetim Organına Üstünlük Tanıyan Görüş (Önderlik Prensibi): Bu görüş, kullanılabilir tüm yetkileri yönetim kuruluna bırakmaktadır.

2.Genel Kurulun Üst Organ Olduğu Görüşü (Yetki Teorisi): Bu görüşe göre, genel kurul prensipte bütün kararları alabilen organdır.

3.Organlar Arasında Fonksiyon Ayrılığına Dayalı Bir Eşitliğin Varlığının Kabul Eden Görüş (Eşitlik Prensibi): Bu görüşe göre, her iki organ da eşit seviyededir ve prensipte tek başlarına yetkili olacakları yetki alanları mevcuttur.

(1) ÖZKORKUT, Korkut; Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Kararlarının İptali, Sermaye Piyasası Kurulu, Haziran 1996, Yayın No:41, sf 54

Yönetim organına üstünlük tanıyan görüşü savunanlar, TTK'nunda açık bir hüküm olmamakla birlikte, işin niteliği gereği, anonim şirketlerde en yüksek karar organının genel kurul olduğunu, ama genel kurulun ancak belirli zamanlarda toplanan ve görevleri yasa da tek tek gösterilmiş, sınırlı yetkilere sahip bir organ olduğunu, bu yetkilerin dışında kalan ve anonim ortaklıkta başka bir organın da görev alanına girmeyen bütün yetkilerin yönetim kurulunun görev alanına girdiğini ileri sürmektedirler. (2) Ancak, anonim ortaklıklarda yönetim kurulunun genel yetkili organ olması, genel

kurulun şeklen sahip olduğu üst organ olma niteliğine helal getirmemektedir. Genel kurulun sınırlı yetkiye sahip olması, onun anonim ortaklık yapısı içinde söz sahibi olmadığını göstermez. TTK ile genel kurula verilen yetkiler sınırlı sayıda da olsa ortaklığın temel yapısı ile ilgilidir. (3) Diğer organların faaliyet alanlarını etkilemesi, esas sözleşmeyi değiştirme ve önemli konularda münhasıran karar verme yetkisine sahip olması; ayrıca diğer kanuni organları seçip azletmesi, genel kurula şeklen bir üst organ olma niteliği vermektedir. Ancak böyle bir sonuca varmak, genel kurul ile yönetim kurulu arasındaki yetki ve fonksiyon ayrılığının gözardı edilmesine de neden olmamalıdır. Zira, uygulamada, özellikle halka açık ve kayıtlı sermaye sistemini benimsemiş ortaklıklarda, yönetim kurulu, sistemin işleyişi için gerekli hemen hemen tüm yetkileri bünyesinde toplayabilmekte ve bağımsız bir organ niteliğine bürünmektedir.

3. HALKA AÇIK OLMAYAN ANONİM ŞİRKETLERDE HİSSE SENEDİ VE İLMÜHABER ÇIKARILMASI

a) Halka Açık Olmayan Anonim Şirketlerde Hisse Senedi veya İlmühaber Çıkarılması Zorunlu mudur?:

TTK'nunda anonim şirketler tarafından çıkarılacak pay senetleri detaylı olarak düzenlendiği halde, pay sahipliği sıfatının kazanılabilmesi için hisse senedinin çıkarılması şart koşulmamıştır. Bu nedenle halka açık olmayan anonim şirketlerin esas sermayelerine karşılık gelen paylar için hisse senedi çıkarılması zorunlu değildir. Zira, hisse senedi çıkarılmamış olsa bile, anonim şirketin tescili ve tüzel kişilik kazanması ile birlikte pay sahipliği (ortak) sıfatı doğmuş olmaktadır. Hisse senedine bağlanmasa da bu paylar, şirket esas sözleşmesinde aksine hüküm yoksa genel hükümler dairesinde devir edilir.

TTK'nunda, hisse senedi çıkarmak isteyen halka kapalı anonim şirketler için, hisse senedinin bastırılmasına ilişkin herhangi bir prosedür veya bir güvenlik önlemi de öngörülmemiştir. Bu nedenle, TTK'nunda öngörülen koşulların yerine getirilmesi suretiyle, hisse senetlerinin, herhangi bir matbaada bastırılmaları veya bilgisayar çıktısı olarak alınmaları dahi mümkündür. Basılacak hisse senetlerinin geçerli olabilmesi için tek koşul, şirketi temsil ve ilzama yetkili iki kişi (yönetim kurulu başkanı ile yönetim kurulu başkan yardımcısı veya bir üye) tarafından imzalanmasıdır.

Halka kapalı anonim ortaklıklarda, aynen hisse senetlerinde olduğu gibi, ilmühaberlerin de çıkarılma zorunluluğu bulunmamaktadır.

İlmühaberlerin bastırılmasına ilişkin herhangi bir prosedür veya bir güvenlik önlemi de öngörülmemiştir.

b) Hisse Senedi Çıkarılmasının Şartları:

TTK'nunda hisse senedinin çıkarılmasına ilişkin emredici kuralları, esasa ilişkin kurallar ve şekle ilişkin kurallar olmak üzere iki bölüme ayırmak mümkündür.

Esasa ilişkin kurallar şunlardır:

-Anonim şirketin esas sermayesine karşılık gelen pay senetlerinin hamiline veya nama yazılı olması zorunludur.(TTK Md.409)

-Bedelleri tamamen ödenmemiş paylar için hamiline yazılı hisse senetleri veya ilmühaber çıkarılamaz. Çıkarıldıkları takdirde hükümsüz sayılırlar.(TTk. Md.409)

-Şirket ana sözleşmesinde aksine hüküm yok ise, çıkarılan hisse senetlerinin türü değiştirilebilir, ancak nama yazılı hisse senetlerinin hamiline yazılı senetlere çevrilmesi için pay bedellerinin tamamen ödenmiş olması gerekmektedir. (TTK Md.410)

-Şirketin kuruluşu ve sermaye artırımının tescilinden önce çıkarılan hisse senetleri hükümsüzdür.(TTK Md.412, 395)

-Hisse senetlerinin itibari değeri Kanun'da belirtilen tutardan az olamaz.(TTK Md.399/f.1)

(2)ÖZKORKUT, Korkut; Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Kararlarının İptali, Sermaye Piyasası Kurulu, Haziran 1996, Yayın No:41,sf 19

(3)ÖZKORKUT, Korkut; Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Kararlarının İptali, Sermaye Piyasası Kurulu, Haziran 1996, Yayın No:41,sf20

Şekle ilişkin kurallar şunlardır:

-Hamiline yazılı hisse senetlerinde, şirketin unvanına, esas sermaye miktarına, tescil tarihine, senedin nev'ine ve itibari kıymetine yer verilmesi, nama yazılı hisse senetlerinde ise bunlara ilave olarak pay sahiplerinin ad ve soyadının, ikametgahının, senet karşılığında ödenmiş olan miktarın yazılı olması gerekmektedir.

-Nama yazılı hisse senetlerinin şirketin pay defterine kaydedilmesi gerekmektedir.(TTK Md.413/f.2)

-Hisse senedinin geçerlilik kazanabilmesi için, şirket adına imzaya yetkili olanlardan en az ikisi tarafından imzalanması gerekmektedir. İmza damga veya mühür şeklinde olabileceği gibi matbu dahi olabilir. (TTK Md.413/f.I)

c) İlmühaber Çıkarılmasının Şartları:

Anonim ortaklıklarda pay için henüz hisse senedi çıkarılmadığı durumlarda, hisse senedinin yerini tutmak üzere düzenlenen senetlere ilmühaber (geçici, ara pay senedi) denilmektedir. İlmühaberler, hisse senedi çıkarılıncaya kadar ki geçecek süre zarfında pay sahiplerine, sahip oldukları paylara karşılık verilir ve pay sahibine hisse senedine bağlanmış tüm hakları sağlar. İlmühaberler, TTK'nun 411'inci maddesinde düzenlenmiş olup, TTK açısından hisse senedi ile ilmühaber arasında bu manada hiçbir fark yoktur. İlmühaberler, hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarıldıkları için kıymetli evrak vasfına sahiptirler. Mahiyet itibariyle de hisse senetleri ile aynıdırlar. Nitekim yargıtay içtihatlarında, ilmühaberlerin, hisse senetlerinin yerini tuttuğu ve anonim şirketlerin hisse senedi yerine ilmühaber düzenleyebilecekleri kabul edilmektedir.(4)

TTK'nda ilmühaberlerin geçici bir süre için çıkarılacağı yönünde ve hisse senetlerinin ne zaman çıkarılması gerektiği konusunda emredici bir hüküm bulunmamaktadır. Zira, TTK, hisse senedi çıkarma zorunluluğu da getirmemiştir. Bu nedenle ilmühaber hisse senedi basılıncaya kadar geçerliliğini koruyacaktır. İlmühaberlerin de aynen hisse senetlerinde olduğu gibi herhangi bir prosedürü bulunmamaktadır. Bu nedenle herhangi bir matbaada basılabileceği gibi bilgisayar çıktısı olarak bile alınabilecektir.

İlmühaberler de hisse senetleri gibi, nama veya hamiline yazılı olarak düzenlenebilirler. Ancak bedelleri tamamen ödenmemiş olan paylar için hamiline yazılı ilmühaber çıkarılamaz. (TTK Md.409,411) Bedelleri tamamen ödenmiş olsa dahi, nama yazılı hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarılan ilmühaberler hamiline yazılı olamaz. Buna karşılık, hamiline yazılı hisse senetlerinin yerini tutmak üzere nama veya hamiline yazılı ilmühaber çıkarılması mümkündür.

d) Halka Açık Olmayan Anonim Şirketlerde Hisse Senedi veya İlmühaber Çıkarmak İçin Herhangi Bir Organ Kararı Gerekli midir?

Halka kapalı anonim şirketlerde, gerek hisse senedi ve gerekse ilmühaber çıkarabilmek için herhangi bir şirket organı kararının gerekip gerekmediği ya da gerekli ise hangi organ tarafından karar alınacağı konusunda TTK'nda bir açıklık bulunmamaktadır. TTK'nda, genel kurul veya yönetim kurulunun görevleri arasında bu hususa açıkça yer

verilmemiştir. Konu, bu yönüyle doktrine veya yargı kararlarına da konu olmamıştır. Bu konuyu öne çıkaran ve tereddüt yaşanmasına sebebiyet veren husus, anonim şirketlerde hisse senedine veya ilmühabere bağlanmış payların devrinden sağlanan kazançta vergi yasaları ile tanınan istisnadır. Zira, hisse senedine veya ilmühabere bağlanmış anonim şirket paylarının devrinden doğan kazancın vergiye tabi olup olmaması senedin veya ilmühaberinin edinme tarihinin üzerinden iki yıllık bir sürenin geçip geçmediğinin tespitine dayanmaktadır.

Hisse senedi ve ilmühaber basımına ilişkin yasal bir zorunluluk ve bir prosedürün olmaması ile birlikte vergi kanunlarında hisse senedi veya ilmühabere bağlanmış payların devrine ilişkin getirilen istisna hükmü çeşitli sorunları gündeme getirmektedir. Sağlanan vergisel avantaj, birtakım şirketleri, aslında senet veya ilmühaber iki yıl önce bastırılmadığı halde, bastırılmış gibi işlem yapmaya itebilmektedir. Zira bu kıymetler, herhangi bir kurumun iznine tabi olmaksızın herhangi bir matbaada başarılabilirliği gibi bilgisayar çıktısı olarak da alınabilmektedir. Ayrıca bu kıymetleri imzalayanlar yine şirket yetkilileri olduğundan bugün dahi her şirket eski tarihli ilmühaber veya hisse senedi bastırıp vergisel avantajlardan yararlanmak isteyecektir. Uygulamada, şirketlerin karar defterlerinde boş sayfalar bırakarak geriye dönük yönetim kurulu kararı almak suretiyle bu işlemi gerçekleştirdikleri de görülmektedir. Yapılacak vergi incelemelerinde söz konusu hisse senedi veya ilmühaberlerin iki yıl önce bastırılıp pay sahiplerine teslim edildiğinin ispat edilmesi mükelleften istenecektir.

- (4) Yargıtay HGK'nın 22.11.1978 tarih ve E.1977/11-922, K. 1978/978 sayılı; 11.HD'nin 22/1999 tarih ve E.1999/646, K. 1993/3116 sayılı kararları, ALTAŞ, Soner, "Anonim Şirketler Nasıl İlmühaber Çıkarabilir", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2010, Sayı:74

Bu durumda, mükellef söz konusu kıymetleri matbaada bastırmışsa ilgili matbaa faturasını delil olarak sunabilecektir. Ancak bilgisayar çıktısı alınmışsa olay nasıl ispat edilecektir? Peki, hisse senedi veya ilmühaber basımı konusunda iki yıl öncesine ait yönetim kurulu kararın olması tek başına yeterli olacak mıdır?

TTK'nun 279/6'inci maddesine göre, esas mukavelede, şirket işlerini idare ve murakabe ile mükellef olanların ne surette seçecekleri ve bunların hak ve vazifeleri ve imza koymaya salahiyyetli olanlar yazılır. Aksine esas mukavelede hüküm olmadığı takdirde, TTK'nun 385'inci maddesinde belirtilen şartlar dairesinde, genel kurul müktesap haklar hariç esas mukavelenin bütün hükümlerini değiştirebilir. Bu şekilde,

TTK'nunda genel kurul tarafından yerine getirilmesi zorunlu olan yetkiler hariç olmak üzere, ana sözleşmede açıkça yetkilendirilmek kaydıyla yönetim kurulu, genel kurulun TTK'na göre sahip olduğu bazı yetkileri elde edebilmektedir. Genel kurulun devredemeyeceği yetkiler ise TTK'nunda açıkça genel kurul tarafından yerine getirilmesi zorunlu olan görev ve' yetkiler olup bunlar yönetim kuruluna devredilemez.

Kanaatimizce, TTK'nda yer alan, genel kurulun yetki ve görevlerine ilişkin madde hükümleri incelendiğinde, her ne kadar açık bir hüküm olmasa da, halka açık olmayan anonim şirketlerde) hisse senedi veya ilmühaber çıkarma yetkisinin aslında genel kurula ait olduğu görülecektir. Ancak, genel kurulun sahip olduğu bu yetki, TTK'nda açıkça belirtilmediğinden yönetim kuruluna devredilemeyecek nitelikte değildir. Genel kurulun bir yetkisini yönetim kuruluna devretmesi, ancak, ana sözleşmede bu konuda açık bir hükmün olması ile mümkündür. Zira, yönetim kurulu, yetkilerini ya kanundan ya da şirket ana sözleşmesinden almaktadır. Başka bir ifade ile, halka açık olmayan anonim şirketlerde hisse senedi veya ilmühaber çıkarma kararı (sermaye artırımına bağlı olarak yeni hisse senedi çıkarımı hariç olmak üzere) ana sözleşmeye konulacak açık bir yetki maddesiyle, yönetim kurulu tarafından alınabilecektir.

Halka kapalı bir anonim şirket için, konuya ilişkin görüşlerimiz özetle şöyledir:

- TTK'nun 391 ve 392'inci maddelerine göre; yeni hisse senedi çıkarmak suretiyle sermaye artırımını konusunda genel kurul yetkili kılınmıştır. B u nedenle, sermaye artırımına bağlı olarak yeni hisse senedi veya ilmühaber çıkarma yetkisi genel kurula ait olup, bu yetki yönetim kuruluna devredilemeyecektir.
- Hisse senedi veya ilmühaber çıkarma yetkisi esas itibariyle genel kurula ait olmakla birlikte, devredilemeyecek nitelikte olmadığından (sermaye artırımına bağlı olarak yeni hisse senedi çıkarımı hariç olmak üzere), ana sözleşmeye konulacak açık bir yetki maddesiyle, yönetim kuruluna devredilebilecektir.
- Şirket ana sözleşmesinde, hisse senedi veya hisse senetlerinin yerine geçmek üzere ilmühaber çıkarılacağı yönünde açık bir hükme yer verilmiş ve bunun da genel kurulca karara bağlanacağı belirtilmiş ise, genel kurul kararı olmadan hisse senedi veya ilmühaber çıkarılamayacaktır.

- Şirket ana sözleşmesinde, hisse senedi veya hisse senedi yerine geçmek üzere ilmühaber çıkartılacağı ve bunun da yönetim kurulu kararı ile olacağı yönünde açık bir hüküm var ise yönetim kurulu karar ile hisse senedi veya ilmühaber çıkarılabilecektir.

- Şirket ana sözleşmesinde, hisse senedi veya hisse senedi yerine geçmek üzere ilmühaber çıkarılmasına ilişkin olarak yönetim kuruluna verilen açık bir yetki maddesi olmasa da, genel ve kapsamlı bir yetkilendirmenin olması ve bu konuda ana sözleşmede genel kurul kararının aranacağına dair bir belirlemenin de bulunmaması kaydıyla yönetim kurulu bu konuda karar alabilecektir. Zira hisse senedi veya ilmühaber bastırılması, kurucu değil bildirici bir özellik taşımaktadır. Ancak, hisse senedi veya ilmühaber basım kararının yönetim kurulu tarafından alınması durumunda, bu yönetim kurulu kararının notere onaylattırılıp karar defterine yapıştirılması senedin çıkarıldığı tarihin belirlenmesinde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları asgari ye indirecektir.

- Şirket ana sözleşmesinde, hisse senedi veya hisse senedi yerine geçmek üzere ilmühaber çıkartılması konusunda, ne genel kurul ne de yönetim kuruluna verilen açık bir yetkilendirme yoksa, bu durumda, hisse senedi veya ilmühaber çıkartılmasının, şirketin en yetkili organı olan genel kurul tarafından karara bağlanması, daha sağlam bir ispat vasıtası olacaktır. Zira hisse senedi veya ilmühaber basımı pay sahiplerini doğrudan ilgilendirdiğinden, bu hususa pay sahiplerinin katılımı ile oluşan genel kurulun karar vermesi daha uygun olacaktır. Ayrıca hisse senedi veya ilmühaber basımının genel kurul tarafından karara bağlanması, bu kararın ticaret siciline tescilini ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilanını da beraberinde getirdiğinden, hisse senedi veya ilmühaberlerin ihraç tarihinin, dolayısıyla da pay sahibi tarafından edinme tarihinin belirlenmesinde ortaya atılabilecek iddiaların giderilmesine yönelik önemli bir ispat aracı olacaktır.

Sonuç olarak, hisse senetlerinin veya ilmühaberlerin ne zaman bastırıldığı, daha doğrusu iktisap edildiği tarihin belirlenmesi daha çok vergi hukukunu ilgilendirmektedir. Vergi cezasına muhatap olmamak için, hisse senedi veya ilmühaber çıkaracak anonim şirketlerin, ispat külfeti açısından, bu konuda bir karar almaları menfaatlerine olacaktır. Hisse senedi veya ilmühaber bastırma kararı genel kurul tarafından alınabileceği gibi yönetim kurulu kararı ile de olabilecektir. Ancak, genel kurulca karar alınması, senedin basım tarihinin belirlenmesinde daha kuvvetli bir ispat vasıtası olacaktır.

Yönetim kurulu tarafından karar alınması durumunda ise ilgili yönetim kurulu kararının notere onaylattırılıp karar defterine yapıştırılması senedin çıkarıldığı tarihin belirlenmesinde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları asgariye indirecektir.

4. YENİ TTK'NDA ANONİM ŞİRKETLERDE GENEL KURUL VE YÖNETİM KURULUNUN YETKİ VE GÖREVLERİ İLE HİSSE SENEDİ VEYA İLMÜHABER BASIMINA İLİŞKİN YER ALAN DÜZENLEMELER

a) Genel Kurul ve Yönetim Kurulunun Yetki ve Görevlerine İlişkin Olarak:

Yeni TTK'nda gerek genel kurulun ve gerekse yönetim kurulunun görev ve yetkilen mevcut kanundan farklı olarak ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yeni TTK'nun "Genel kurulun görev ve yetkileri" başlıklı 408'inci madde hükmü aşağıdaki gibidir:

"MADDE 408- (1) Genel kurul, kanunda ve esas sözleşmede açıkça öngörülmüş bulunan hâllerde karar alır.

(2) Çeşitli hükümlerde öngörülmüş bulunan devredilemez görevler ve yetkiler saklı kalmak üzere, genel kurula ait aşağıdaki görevler ve yetkiler devredilemez:

- a) Esas sözleşmenin değiştirilmesi.
- b) Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları.
- c) Kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin ve işlem denetçilerinin seçimi ile görevden alınmaları.
- d) Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kâr üzerinde tasarrufa, kâr payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kâra katılması dâhil, kullanılmasına dair kararların alınması.
- e) Kanunda öngörülen istisnalar dışında şirketin feshi.
- f) Önemli miktarda şirket varlığının toptan satışı.

(3) Tek pay sahipli anonim şirketlerde bu pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek pay sahibinin genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır."

Buna göre; genel kurul, kanunda veya esas sözleşmede açıkça genel kurul tarafından yapılması öngörülen işler konusunda yetkilidir ve bu konularda genel kurul kararı gereklidir. Genel kurul tarafından

devredilemez görev ve yetkiler ise Kanunda açıkça genel kurul tarafından yapılması öngörülen görev ve yetkiler olup bunların en önemlileri altı bent halinde sayılmıştır.

Yeni TTK'nda yönetim kurulunun görev ve yetkileri ise 374'üncü maddede aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

"MADDE 374- (1) Yönetim kurulu ve kendisine bırakılan alanda yönetim, kanun ve esas sözleşme uyarınca genel kurulun yetkisinde bırakılmış bulunanlar dışında, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yetkilidir."

Yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri 375'inci maddede ayrıca düzenlenmiştir. Yönetim kurulu kararlarının geçerliliği ise yazılıp imza edilmiş olmalarına bağlanmıştır (Md. 390/ 5'inci bend hükmü).

Yönetim kurulunun hangi kararlarının batıl olacağına ilişkin ise Yeni Kanun'da aşağıdaki düzenleme öngörülmüştür.

"MADDE 391- (1) Yönetim kurulunun kararının batıl olduğunun tespiti mahkemeden istenebilir. Özellikle;

- a) Eşit işlem ilkesine aykırı olan,
- b) Anonim şirketin temel yapısına uymayan veya sermayenin korunması ilkesini gözetmeyen,
- c) Pay sahiplerinin, özellikle vazgeçilmez nitelikteki haklarını ihlal eden veya bunların kullanılmasını kısıtlayan ya da güçleştiren,
- d) Diğer organların devredilemez yetkilerine giren ve bu yetkilerin devrine ilişkin, kararlar batıldır."

Yukarıdaki kanun maddesinden görüleceği üzere, yönetim kurulunun, diğer organların devredilemez yetkilerine giren ve bu yetkilerin devrine ilişkin kararlarının yok sayılacağı açıkça hüküm altına alınmıştır.

b) Hisse Senedi ve İlmühaber Basımına İlişkin Olarak:

Yeni TTK'nda "hisse senedi" ibaresi yerine "pay senedi" tabiri kullanılmıştır. Söz konusu Kanun'un "Pay senedi bastırılması" başlıklı 486'ıncı maddesi aşağıdaki gibidir:

"MADDE 486- (1) Şirketin ve sermaye artırımının tescilinden önce çıkarılan paylar geçersizdir; ancak, iştirak taahhüdünden doğan yükümlülükler geçerliliklerini sürdürür.

(2) Paylar hamiline yazdı ise yönetim kurulu, pay bedelinin tamamının ödenmesi tarihinden itibaren üç ay içinde pay senetlerini

bastırıp pay sahiplerine dağıtır. Yönetim kurulunun hamiline yazılı pay senetlerinin bastırılmasına ilişkin kararı tescil ve ilan edilir, ayrıca şirketin, internet sitesine konulur. Pay senedi bastırılmaya kadar ilmühaber çıkarılabilir, ilmühaberlere kıyas yoluyla nama yazılı pay senetlerine ilişkin hükümler uygulanır.

(3) Azlık istemde bulunursa nama yazılı pay senedi bastırılıp tüm nama yazılı pay senedi sahiplerine dağıtılır

(4) Tescilden önce pay senedi çıkaran kimse, bundan doğan zararlardan sorumludur."

Görülebileceği üzere, Yeni TTK'nda, şirketin ve sermaye artırımının tescilinden önce çıkarılan payların geçersiz olma ilkesi aynen korunmuştur. Ancak, hisse senedi ve ilmühaber çıkarılmasına ilişkin olarak, yürürlükteki kanundan farklı olarak, anonim şirketlere hamiline yazılı pay senetlerini mutlak surette, nama yazılı pay senetlerini ise koşullu olarak çıkarma zorunluluğu getirilmektedir. Buna göre, şirket esas sözleşmesinde hamiline yazılı pay senedi çıkarılacağı belirtilmişse, pay bedelinin tamamen ödendiği tarihten itibaren en geç üç ay içerisinde hamiline yazılı pay senetleri yönetim kurulu kararı ile bastırılacak ve pay sahiplerine dağıtılacaktır. Kanun'da, nama yazılı hisse senetlerinin bastırılmasında ise azınlığın talebi aranmaktadır. Bu itibarla, halka açık olmayan anonim şirketlerde azınlığın talebi üzerine, nama yazılı pay senetleri bastırılacak ve bütün nama yazılı pay sahiplerine dağıtılacaktır. Azınlığın böyle bir talepte bulunmaması durumunda hisse senedi "bastırma zorunluluğu doğmayacaktır.

Kanun'un 486'inci maddesinden anlaşılacağı üzere, pay senedi bastırılmaya kadar ilmühaber çıkarılmasına olanak sağlanmaktadır. Bununla birlikte, nama veya hamiline yazılı paylar için çıkarılacak ilmühaberler konusunda, mevcut TTK'ndaki gibi bir ayrıma gidilmemiş, nama yazılı pay senetlerine ilişkin hükümlerin kıyas yoluyla ilmühaberlere de uygulanması öngörülmüştür.

5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Mevcut 6762 Sayılı TTK'na göre, anonim şirketlerin hisse senedi veya ilmühaber bastırması zorunlu olmayıp, bu konu tamamen şirketlerin ihtiyarına bırakılmıştır. Bu nedenle, TTK'nunda, hisse senedi veya ilmühaber çıkarmak isteyen halka kapalı anonim şirketler için, hisse senedinin bastırılmasına ilişkin herhangi bir yöntem veya güvenlik önlemi öngörülmemiştir. Bu durumda, TTK'nunda öngörülen koşulların sağlanması suretiyle, hisse senetlerinin veya ilmühaberlerin herhangi bir matbaada bastırılması veya bilgisayar çıktısı olarak alınması mümkündür. TTK'nunda, sözkonusu menkul kıymetlerin çıkarılabilmesi için herhangi bir organ kararının gerekli olup olmadığı hususunda da açık bir düzenleme yoktur.

Zira, hisse senedi veya ilmühaber çıkarmak için genel kurul kararının gerekip gerekmediği TTK açısından önem arzetmemektedir. TTK'nunda, genel kurul veya yönetim kurulunun görevleri arasında bu hususa açıkça yer verilmemiştir. Konu, bu yönüyle doktrine veya yargı kararlarına da konu olmamıştır. Bu konuyu öne çıkaran ve bu konuda tereddütler yaratan husus, anonim şirketlerde hisse senedine veya ilmühabere bağlanmış payların devrinden sağlanan değer artış kazancına vergi yasaları ile tanınan istisnadır. Zira halka kapalı şirketlerde, miktarı ne olursa olsun, hisse senedi veya ilmühabere bağlı payların devrinden doğan değer artış kazancının gelir vergisine tabi olup olmaması, iktisap tarihinin üzerinden iki yıllık bir sürenin geçmesine bağlanmaktadır.

01.07.2012 tarihine kadar yürürlükte kalacak olan mevcut 6762 Sayılı TTK çerçevesinde, vergi cezasına muhatap olmamak için, hisse senedi veya ilmühaber çıkaracak anonim şirketlerin ispat külfeti açısından, bu konuda bir karar almaları menfaatlerine olacaktır. Hisse senedi veya ilmühaber bastırma kararı genel kurul tarafından alınabileceği gibi yönetim kurulu kararı ile de olabilecektir. Ancak, şirket, ana sözleşmesinde, hisse senedi veya hisse senetlerinin yerine geçmek üzere ilmühaber çıkarılacağı yönünde açık bir hükme yer verilmiş ve bunun da yönetim kurulunca karara bağlanacağı belirtilmiş ise, yönetim kurulu kararı ile hisse senedi veya ilmühaber çıkarılabilecektir. Yönetim Kurulu tarafından karar alınması durumunda ise ilgili yönetim kurulu kararının notere onaylatılarak karar defterine yapıştırılması senedin çıkarıldığı tarihin belirlenmesinde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları ortadan kaldıracaktır. Şirket ana sözleşmesinde, hisse senedi veya hisse senedi yerine geçmek üzere ilmühaber çıkartılması konusunda, ne genel kurul ne de yönetim kuruluna verilen açık bir yetkilendirme yoksa, bu durumda, hisse senedi veya ilmühaber çıkartılmasının, şirketin en yetkili organı olan genel kurul tarafından karara bağlanması, daha sağlam bir ispat vasıtası olacaktır.

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı yeni TTK'nda, gerek genel kurulun ve gerekse yönetim kurulunun görev ve yetkileri, mevcut kanundan farklı olarak ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yeni Kanuna göre; yönetim kurulu, kanunda ve esas sözleşmede genel kurulca yapılması açıkça öngörülmüş bulunan haller dışında, gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yetkili kılınmıştır. Ayrıca Kanun'da, yönetim kurulunun, diğer organların devredilemez yetkilerine giren ve bu yetkilerin devrine ilişkin kararlarının batıl olduğu da açıkça hüküm altına alınmıştır. Hisse senedi ve ilmühaberlerin basımına ilişkin olarak ise hamiline yazılı hisse senetlerinin basımı zorunlu hale getirilmiş ve bunun da yönetim kurulu kararı ile olacağı ve bu kararın

tescil edileceği kanunda açıkça ifade edilmiştir. Ancak, nama yazılı hisse senedi veya nama veya hamiline yazılı ilmühaberlerin basım zorunluluğu için azlık isteminin gerekli olduğu hükme bağlanmıştır.

KAYNAKÇA

- TEKİNALP, ÇAMOĞLU, Türk Ticaret Kanunu ve Ticari Mevzuat, Güncelleştirilmiş 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2000
- ÖZKORKUT, Korkut; Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Kararlarının İptali, Sermaye Piyasası Kurulu, Haziran 1996,
- KUMKALE, Rüknettin, Anonim Şirketler, Seşkin Yayınları, Ankara,2003
- TEKİL, Prof. Dr. Fahiman, Anonim Şirketler Hukuku, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Alkım Yayınları, İstanbul 1998
- PORAY,TEKİNALP, ÇAMOĞLU, Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, Güncelleştirilmiş 8. Baskı,Beta Yayınları, İstanbul 2000
- ALTAŞ, Soner, "Anonim Şirketler Nasıl İlmühaber Çıkarabilir", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2010, Sayı:74
- ALTAŞ, Soner, 'Anonim Şirketler Nasıl Hisse Senedi Çıkarabilir", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ocak 2010, Sayı:73
- ALTAŞ, Soner, "Anonim Şirket Genel Kurul Toplantılarına İlişkin Usul ve Esaslar", Mali Çözüm, Sayı:99, 2010
- www.tbmm.gov.tr/kanunlar/

(Vergi Dünyası Dergisinin Mart/2011 sayısından alınmıştır.)

Yaşamaya Dair...

Feridun ANDAÇ

Günün iyimser bakışı sarmalıyor beni. Dışarıdaki kötülüğe inat, yaşamaya dair sözlerle/yüzler ve yerlerle buluşturuyorum kendimi. Gabriel Garcıa Mârquez'e dair bir kitap okuyorum (*) sarsılarak. Bakışlarım, bilincim Karayipler'deki yaşama kasırgasına değin uzanıyor.

İnsanı anlamaya, tanımaya, yürek ferahlatıcı sözler etmeye, öğrenmeye, yaşama dair iyi şeylerden söz etmeye dönük yüzlerle buluşuyorum her gün. Rüzgârın sesini dinlediğim, kuşların göç yönlerini o dinginlikte gökyüzünde izlediğim, yıldızların geceye nasıl anlam kattığını derinden gördüğüm Alaçatı'nın saklı duruşuna bırakıyorum kendimi...

Sidney Pollack'ın "Havana" filmini izliyorum yeniden... O kasırganın yönüne takılı kalıyor düşüncelerim. "Gözlerimdeki Sır" diye bir filmi, yaşamaya dair sözlerin gelip hayatımızda nasıl biriktiğini görebilmesi için bir dostuma öneriyorum...

"Ezilenleri" okumak isteyen kızıma, Nihal Yalaza Taluy'un çevirisini bulmak için kitapçılardan raflarında gezindiriyorum parmak uçlarımı sevinçle... Sevgilime yakışan kokuları, giysileri, çiçekleri seçiyorum zamanın o akkor gibi duran yerinden...

Bir yolculuğa hazırlıyorum kendimi, Bela Bartök'u dinleyerek Maruez'in "Başkan Babamızın Sonbaharını okumak, Virginia Woolf'un "Dalgalarıyla bunu karşılaştırmak istiyorum...

Marquez'in anlatılarının büyülü evrenine dönüyorum... Bir yerin, bir toprağın, bir kültürün tarihini kavrayarak yazan anlatıcının sunduğu dünyada insanlığın yaşamaya dair verdiği savaşımanın bin bir rengine tanık oluyorum.

Albay Aureliano Buendia ailesinin Macondo'yu var eden öyküsünün anlatıldığı, şaşırarak okuduğum "Yüzyıllık Yalnızlık"ın büyülü satırlarını hatırlıyor, oralarda geziniyorum bir süre... Yaşar Kemal'in "Dağın Öte Yüzü" üçlemesinde anlattığı insanlık durumlarını, yerin betimi ve doğanın anlatımını hatırlatıyor bana Marquez. Onun "anlatmak için yaşamak" dediği de bu olsa gerek!

Siz, bir anlatıcı, bir yazar olarak yaşadığınız yerin/toprağın gerçekliğine dönerek bir dil kurar, bir anlatı dünyası yaratırsınız. Eğer ki; insana/topluma dair bir sözünüz varsa, oradan yola çıkarak insanlığa ulaşırsınız. Edebiyatın, bize/insanlığa, yaşamaya dair taşıdığı anlam da

burada başlar işte. Sınırları kaldıran, dilleri buluşturan, yaşama kaygısını birlikte hissettiren bir duyuşun sesi...

Evet, edebiyat budur... İyi kurulan bir yapıt, iyi yazarın elinde biçimlenen insana dair bir öykü elimizden tutar, hatta yüreğimizden yakalar bizi. Beni Marquez'e götüren, oradan Yaşar Kemal'e taşıyan, Faulkner'ın dünyasının her iki romancıya da yansıyan anlatıcı bilincini derinden kavramaya yönelten bu duygudur biraz da. Oradan çıkarak varırız yaşamın anlamını görmeye, kavramaya dair yolculuklarımıza. Edebiyat bize bunu sağladığı için yüzyıllardır insanlığı tarihe kayıt düşer, insanı insana taşır.

Nâzım Hikmet'in, 1947'de, Bu Cezaevi'nde duvarların arkasında yazdığı "Yaşamaya Dair" şiirini okuyunca hayata yeniden yeniden başlamanın anlamını/değerini düşünmeden de alamıyor kendini insan sevgili okurum:

"1. / Yaşamak şakaya gelmez, / büyük bir ciddiyetle yaşayacaksın / bir sincap gibi meselâ, / yani, yaşamanın dışında ve ötesinde hiçbir şey beklemeden, / yani, bütün işin gücün yaşamak olacak. // Yaşamayı ciddiye alacaksın, / yani, o derecede, öylesine ki, / meselâ, kolların bağlı arkadan, sırtın duvarda, / yahut, kocaman gözlüklerin, / beyaz gömleğinle bir laboratuvarında/ insanlar için ölebileceksin / hem de yüzünü bile görmediğin insanlar için, / hem de hiç kimse seni buna zorlamamışken, / hem de en güzel, en gerçek şeyin / yaşamak olduğunu bildiğin halde. // Yani, öylesine ciddiye alacaksın ki yaşamayı, / yetmişinde bile, meselâ, zeytin dikeceksin, / hem de öyle çocuklara falan kalır diye değil, / ölmekten korktuğun halde ölüme inanmadığın için, / yaşamak, yani ağır bastığından."

(* Bir Söz Büyücüsü: Garcia Mârquez, Gene H. Bell-Villada, Çev.: İlknur Özdemir, Kırmızı Kedi Yay.,414 s.

(09.05.2011 Tarihli Dünya Gazetesinden alınmıştır.)

Varoluşsal gerçeklik...

Adnan BİNYAZAR

Bir süre önce yazdığım "İnsandır her şeyin başı!" başlıklı yazımda, Aydınlanmacı kafaların Anadolu'da İslami etkilerin eleştiri süzgecinden geçirildiği bir dönemde Hacı Bektaş Veli'den bir dörtlük aktarmış, dörtlüğün içeriğini o çağın düşünsel gelişimini, o çağın değerlerini göz önünde bulundurarak yorumlamıştım. Bu bağlamda, ileriki günlerdeki bir yazımda da, yaratılış gerçeğini, beden ve ruh bütünlüğünü varoluş gerçeğinde arayan Yunus Emre'nin "Cennet cennet dedikleri/ Birkaç köşkle birkaç huri/İsteyene versen anı/ Bana seni gerek sent' dörtlüğüne gönderme yaparak konu üzerinde ayrıca düşüneneğimi belirtmişim.

Yahya Kemal Beyatlı, "Sessiz Gemi" adlı şiirinde, "Birçok gidenin her biri memnun ki yerinden, /Birçok seneler geçti, dönen yok seferinden." dediğine göre, oradan da dönen olmadığına göre cehennem de pek korkulacak yer değil.

Gauguin'in bir resmi geliyor gözümün önüne. Geçmiş, yaşanan ve gelecek zamanı iç içe düşündüren bir anlam taşıyordu resim. Hayatı dinseliliğin belirleyici olduğu dönemlerde, insanlar hep geleceklerinin karanlığını düşünmüşlerdir. Öyle bir çağda Hacı Bektaş'ın, "Hararet nardadır, sacda değildir Keramet hırkada, tacda değildir, değildir/ Her ne ararsan kendinde ara/ Mekke'de, Kudüs'te, hacda değildir" dediği gibi, Yunus Emre de yukarıdaki dizelerinde varoluş gerçeği doğrultusunda düşünüp cennetteki hurileri, melekleri bir değer olmaktan çıkarabiliyor. İnsanı "insan" olarak algılayan bütün düşünürler bu görüşte olmuşlardır.

Bağnaz kafalılara göre, Hacı Bektaş da Yunus da kutsal sayılan bu kavramları inkâr ederek sapkınlığa yol açıyorlar. Oysa bu iki ozan da, yerleşik değerleri aşarak, Aydınlanma düşüncesinin temeli olan varoluş gerçeğinin gereğini yerine getiriyorlar. Çünkü varoluş, insandan, daha varlığı bilinmeyen kapsar.

Bu ozanlar yaşadıkları çağda, cennet ve cehennem kavramlarının gerçekte yaratıcı imgelemde bir soyutlama olduğunun farkına varmışlardır, insan ölçü alındı mı, varoluş gerçeğinin dışında tasarlanan her şey, imgelemde yaratılan hayali görüntülerdir.

Örneğin "bahçe, çok ferah havadar yer" anlamına gelen cennet, "cennet bahçeleri" anlamına gelen cannât-i adn kavramı da, aynı anlama gelen bihiştde öyle. Nitekim XVII. yy. divan şairimiz Nefi'nin şu ikiliğinde behişt, bir betimleme ögesi olarak geçiyor:

Erdi yine ürd-i behişt oldu hevâ anber-sirişt
Âlem behişt ender behişt her güşe bir bağ-ı İrem

Bu tantanalı söyleyişin anlamı şu: Nisan gelince doğa yeniden yaratılmış gibi oldu, etrafa anber kokuları saçıldı, dünyanın her köşesi irem bağına döndü.

Çölde yaşayan, elbet üç beş ağaçlı vaha vaat etmeyecek; İrem bağları gibi, her an yemyeşil, ortasından berrak suların aktığı bahçeler vaat edecek...

Yunus, Anadolu ortalarında yetiştiğine, Hacı Bektaş Nişabur dolaylarından geldiğine göre onların Şaman kültürünün izlerini taşımaları doğaldır. Belh kökenli Mevlana bile, şiirlerinde örnekleri hayvanlardan, bitkilerden verir. Hakk'tan söz ederken, "Hak, ipekböceğine verdiği file vermemiştir," \ "işte önümde benim ayran tasım, el âlemin bal şerbetinden bana ne\" demiştir. Böyle düşünen bir düşünürün, içinde büyüttüğü özgürlük duygusunu düşünün!..

Yunus Emre'nin sezgi gücü şundan bellidir ki; büyük ozan, sekiz yüz yıl önce, insanı padişahların hayatına özendiren huriler, melekleri gibi değerleri aşır, "Beni bende demen bende değilim / Bir ben vardır bende benden içeri' diyerek, varoluşsal yaratıcılığa sığınıyor.

(24 Nisan 2011 tarihli Cumhuriyet Gazetesi)

Bir İnsan Neler Yapabilir?

Zülal KALKANDELEN

Sanat alanındaki olağanüstü güzel etkinlikler olmasa, siyasetin gündeminde boğulup gideceğiz. Neyse ki sanat her zaman yetişiyor, farklı dünyaları açıyor bize. O dünyalardan birinin kapısını İstanbul Film Festivali'nde gösterilen bir belgesel araladı. Hiç tanımadığım insanların yaşantısının gerçekleriyle sarsıldım. O kadar etkilendim ki, bu yazıyı ona ayırdım.

İstanbul'da "Çöplük" adıyla gösterilen "Waste Land" adlı belgeselin yönetmeni Lucy Walker. 2010'da dünya festivallerinde hak ettiği başarıyı kazanmış; Berlin'de "İnsan Hakları", Seattle'da "En İyi Belgesel" ve Sundance'te "İzleyici" ödüllerini almış.

Ünlü sanatçı Vik Muniz'in Brooklyn'deki evinde başlıyor filmin açılışı. Bugün dünyada eserleri en çok talep gören Brezilyalı sanatçı olarak tanınan Muniz, memleketinde yoksul mahallelerde yetişmiş. Belgeselde, sanatının sosyal bir yönünün olmasını, bir grup insanın hayatını değiştirmeyi amaçladığını anlatıyor.

Bunu yapmak için aklındaki proje şu: Rio de Janeiro'nun dışında bulunan dünyanın en büyük çöplüğü Jardim Gramacho'da çalışanların portrelerini yapmak ve bunların satışından kazanılacak geliri onlar için harcamak. Düşüyor yola ve "catador"larla konuşmak için Rio'ya gidiyor. (Portekizce/ İspanyolca'da "şarap tatma uzmanı" anlamına gelen "catador", argoda çöp ayırma işçilerini anlatmak için kullanılıyor.)

Muniz ve yanındaki ekip, devasa çöplüğe ulaştığında, önce çöp dağlarının üstünde gezinen akbabaları, sonra da işçileri görüyorsunuz. Çöp kamyonları yükünü boşaltırken, akan pis sulara karşın catadorların hepsi çöplerin üzerine atlıyor. Çünkü ayıracakları atıkları biran önce toplayabilmek için yarış içindeler...

Her biri çocuk yaşta gelmiş Gramacho'ya ve ömürlerini çöpte geçiriyorlar. Orada doğup yetişenler var. Çöpe atılan yiyecekleri yeseler de, berbat gecekondularda yaşasalar da, hemen hepsinin ağızda aynı söz: "Burada olmaktan dolayı şikâyetçi değilim. En azından bazıları gibi bedenimizi satmıyoruz."

Bir tanesi otobüse bindiğinde etrafa yaydığı kokudan dolayı rahatsız olan kadına dönüp, "Ne o kötü mü kokuyorum? Gider duş alırım geçer; hiç değilse ben fuhuş yapmıyorum" dediğini anlatıyor.

Muniz, karşılaştığı bazı toplayıcıların çöpte fotoğraflarını çekiyor. Bunlardan birinde de, genç catador Carlos dos Santos'u çöp dağları arasında bulunan bir banyo küvetinin içinde görüntülüyor. Çektiği fotoğrafları tamamlamak için de, görüntülediği işçileri stüdyoya davet ediyor. İki hafta boyunca kendi fotoğraflarındaki belirlenmiş alanları kendi topladıkları teneke, mukavva ve plastik gibi malzemelerle süslerken, hayallerinde bile göremeyecekleri bir çalışmada yer alıyor işçiler.

Sonunda eserler tamamlandığında bitmiş haliyle tekrar fotoğraflanıyor. Ve Carlos'un fotoğrafı Londra'da bir açık artırmada 50 bin dolara satılıyor. Muniz'le birlikte Londra'da bu olayı ağlayarak izleyen Carlos, hislerini annesine telefonda şöyle anlatıyor: "Şu anda pop yıldızı gibi hissediyorum!" Muniz'in portrelerden oluşan bu sergisi için Rio Modern Sanat Müzesi'nde resepsiyon veriliyor. Bu sayede çöp toplayıcıları ilk kez bir sergiye konu olup müzeye giriyor, televizyonlara röportaj veriyor. Ama en önemlisi, Carlos'un hayali gerçekleşiyor. 5000 işçi için kütüphanesi de olan bir merkez açılıyor!

Ayrıntıları bu yazıya sığmayacak kadar çarpıcı bir belgesel "Waste Land". NTV Belgesel Kuşağı'nda yer aldığı için, gelecek günlerde televizyonda gösterilme umudu var. Gösterilmezse de mutlaka DVD'sini alın izleyin. Bir sanatçının bir grup insanın hayatında nasıl değişiklik yaratabileceğini görün.

(24 Nisan 2011 tarihli Cumhuriyet Gazetesi)

Dış siyaset aşamalarımız

Selçuk EREZ

Prof. Tefvik Remzi Kazancıgil, "Eskiden çatal bıçak kullananları, umur-u efrenciyyeye vâkıf (yani Fransız usullerini biliyor) diye Paris'e büyükelçi yollarlardı!" derdi.

Aslında biz Fransa'ya da, başka ülkelere de kalıcı elçi yollamaya 18. yüzyılın sonunda, yani çok geç başladık. Yabancılar eskiden beri İstanbul'da kalıcı elçi bulundurdukları halde biz neden böyle yapmışız? Çünkü o zamanki büyüklerimiz "Fransız, İngiliz vb. keferesinden öğreneceğimiz bir şey yoktur!" derlermiş de ondan. "Çöküş devri" diye andığımız devrin padişahları da ancak tahta başka birisi geçtiğinde yabancılara bunu duyurmak için heyet yollamakla yetinirlerdi.

Rahmetli Büyükelçi Settar İksel'den dinlemiştim: 1757'de Üçüncü Osman'ın tahta çıktığının duyurulması için Şehdi Osman Efendi Rusya'ya yollanmış. Osman Efendi, heyetiyle Petersburg'a vardığında kendilerine yer gösterilmiş ve Kraliçe tarafından kabullerinde uygulanılacak protokol konusunda bilgi verilmiş.

- Kraliçe'ye doğru iki adım atacak, reverans yapacaksınız..
- Ben kadın önünde eğilmem!

Saray Nazırı, gidip bunu anlatınca Kraliçe Elizabet, "Aman eğilmesin, sadece iki adım atsın, getirdiği belgeyi versin yeter!" demiş.

Haber, iletilince Osman Efendi, "Ben fermanı, kadın eline vermem!" diye tutturmuş. Kraliçe, Nazır'a, "Öyleyse sana versin de gitsin!" demiş.

Tören saatinde Nazır, koşa koşa gelmiş, Kraliçe'ye, "Durun, durun, salona gelmeyin!" demiş. "Neden?" "Hepsi bahçeye indiler!". "Git bak ne olmuş?" Bakmış, dönmüş. "Namaz saati gelmişmiş!"

Biz bunları Osman Efendi'nin padişaha verdiği rapordan öğrenmekteyiz... Osman Efendi bu resmi raporunda Rus Saray Nazırından "Veled-i zina" olarak bahsetmektedir...

Cumhuriyet devrinde biz Avrupa çapında, onların usul ve taktiklerini iyi bilen diplomatlar yetiştirdik ama bunlar maalesef Osman Efendi zamanındaki temsilcilerimiz gibi kefereyi öyle duman eden takımdan değillerdi.

Bugün hamdolsun bu, "kefere karşısında ezilmeme" geleneğimizi sürdüren büyüklerimiz var ve memleketimiz konusunda Fransız olan yabancıların ağızlarının payını bir güzel vererek saygınlığımızın Avrupa Konseyi'nde de, yeryüzünün her yerinde de katlanarak artmasına vesile olmaktadır.

(24 Nisan 2011 Tarihli Cumhuriyet Gazetesi)

MALİYE BAKANLIĞI ÖZELGELERİ

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

SAYI : B.07.1.GİB. 4.35.16.01/176200-ÖZ/621

KONU : Kısmi Bölünme Neticesinde Kıdem Tazminatlarının Gider Yazılıp Yazılmayacağı Hk.

İlgide kayıtlı dilekçenizde; İlimiz ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi sicil numaralı mükellefi olduğunuzu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinin 3'üncü bendinin (b) fıkrası uyarınca bünyenizde faaliyet gösteren somun imal tesisinin yeni kurulacak anonim şirkete devri suretiyle "Kısmi Bölünme"ye gidileceği, bölünme sonucunda şirketinizde sigortalı olarak çalışan işçilerin tamamının da yeni şirkete devredileceği belirtilerek, söz konusu işçilerin kıdem tazminatlarının tahakkuk ettirilerek bölünen şirkette gider yazılıp yazılmayacağı hususundaki Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 'inci maddesinin 2'nci fıkrasında kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu, aynı kanunun 6'ncı maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Aynı kanunun, kısmi bölünmenin tarifinin yer aldığı 19'uncu maddesinin 3 'üncü bendinin (b) fıkrasında "Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmi bölünme hükmündedir." açıklamasına yer verilmiş, 20'nci maddesinin 3'üncü bendinde ise "Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b)

bendine göre gerçekleştirilen kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak, müteselsilen sorumlu olurlar." denilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde belirtilen kazanç ve iratların tamamı Kurumlar Vergisi açısından kurum kazancını oluşturur. Kanunun 37'nci maddesinde ticari kazancın tarifi yapılarak her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Aynı kanunun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40'inci maddesinin 3'üncü bendinde; "işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar"ın ticari kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır.

Kıdem tazminatının gider kaydı konusunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde özel bir hüküm olmamakla birlikte aynı maddenin 3'üncü bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 120'nci maddesinde; "25.08.1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesi hariç diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır." hükmü yer almakta olup, işçinin ya da çalışanın kıdem tazminatı almaya hak kazanabilme şartlarının düzenlendiği 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü maddesinde ise;

"Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin:

1.(Değişik : 22/05/2003-4857/Geçici md.I) İşveren tarafından bu Kanunun 24'üncü maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,

2.(Değişik: 22/05/2003-4857/Geçici md.1) İşçi tarafından bu Kanunun 25'inci maddesi uyarınca,

3.Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,

4.Bağlı buldukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla;

5.(Değişik: 25/8/1999-4447/45 md.) 506 sayılı Kanununun 60'inci maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı kanunun geçici 81'inci maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleriyle işten ayrılmaları nedeniyle,

Feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.

İşçilerin kıdemleri, hizmet akdinin devam etmiş veya fasılalarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak hesaplanır. İşyerlerinin devir veya intikali yahut herhangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli halinde işçinin kıdemi, işyeri veya işyerlerindeki hizmet akitleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır. 12/07/1975 tarihinden itibaren işyerinin devri veya herhangi bir suretle el değiştirmesi halinde işlemiş kıdem tazminatlarından her iki işveren sorumludur. Ancak, işyerini devreden işverenlerin bu sorumlulukları işçiyi çalıştırdıkları sürelerle ve devir esnasındaki işçinin aldığı ücret seviyesiyle sınırlıdır..... " hükmüne yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 288'inci maddesinde yer alan "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir." hükmünden hareketle yıllık olarak hesaplanacak kıdem tazminatları için karşılık ayrılabilir olmakla birlikte, ayrılan karşılıkların yukarıdaki şartlar gerçekleşmediği sürece, kanunen kabul edilmeyen gider olarak, vergilendirilecek kurum kazancına ilave edilmesi gerekir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinin 3'üncü bendinin (b) fıkrası uyarınca "Kısmi Bölünme" sonucu şirketiniz bünyesinde faaliyet gösteren somun imal tesisinin devredilmesi ile yeni kurulacak şirkette çalışmaya devam edecek işçilere ilişkin kıdem tazminatı tutarları fiilen ödenmediğinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin 3'üncü bendi kapsamında değerlendirilemeyecek olup, gider olarak kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, kısmi bölünme sonucunda yeni şirkete devredilen işçilerin, devredilen şirkette geçen hizmet süreleri de dikkate alınarak yeni şirkette hesaplanacak kıdem tazminatlarının, 1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesinde yer alan şartların gerçekleşmesi ve ödemenin hak sahibi işçilere yapılması durumunda, gider olarak kaydedilebileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

SAYI: B.09.1.TKG0100001-18022/3993

Konu: Aynı sermaye konması

İlgi yazınızda; kurulacak olan limited şirkete, gayrimenkullerin aynı sermaye olarak konulması hususunda, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca 03.06.2004 tarih 25481 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan tebliğ gereğince bilir kişi atama kararı ve bilir kişi raporu ve yeminli mali müşavirlik raporu yazılması gerektiğini, yeminli mali müşavir sıfatı ile iki adet rapor yazdığınızı, işlem için Tapu Sicil Müdürlüğüne başvurduğunuzu, ancak.....Tapu Sicil Müdürlüğü tarafından genelge gerekçe gösterilerek, gayrimenkul değer tespitlerinin mahkeme bilir kişileri marifetiyle yapılabileceğinin belirtilmesi nedeniyle kurumsal uygulamamızın ne yöne olduğu soru konusu edildiği gözlenilmektedir.

Bilindiği üzere Türk Ticaret Kanununda limited şirketler 503 ila 556'ncı maddeler arasında düzenlenmiştir. TTK'nun limited şirketleri düzenleyen 503 ila 556'ncı maddeleri içinde, limited şirketin sermaye artırımı, aynı sermaye veya firma devri yoluyla yapıyorsa bunların değerinin tespitinin yeminli mali müşavirlerce yapılacağına ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır.

Türk Ticaret Kanununun 303' üncü maddesi "Muayyen şahıslar bütün payları aralarında taksim etmek suretiyle bir anonim şirket kurabilirler. Bu suretle ortaklar 285' inci madde ile 289'uncu maddenin 4 ve 5 numaralı bentleri hükümlerine yerine getirdiklerini göstermek üzere 279'uncu maddede yazılı hususlara havı bir esas mukaveleyi aynı maddede yazılı şekilde tanzim ederler. Aynı nevinden sermaye konması veya şirketin mevcut bir işletmeyi veya bazı akınları devralması şart kılınmış ise, bunların değerlerini biçecek bilirkişi mahkemece tayin olunur.

Türk Ticaret Kanununun 311 'inci maddesinin 2'nci fıkrası "Umumi heyet kararını vermeden önce idare meclisinin talebi üzerine, mahkemece tayin edilecek bilirkişi, şirket tarafından devralınacak şeylerin değerini biçerek rapor verir."

Türk Ticaret Kanununun 396'ncı maddesi, "... şu kadar ki; idare meclisinin talebi üzerine mahkemece tayin edilecek üç bilir kişi tarafından verilecek müşterek bir raporla.... şeklinde, Türk Ticaret Kanununun 80 ve 249'uncu maddelerinde ve Ticaret Sicil Tüzüğü'nün 64'üncü maddesinde bilir kişi (ehlivukuf) tayinlerinin mahkemedan isteneceği (bilir kişilerin mahkemece tayin edileceği) belirtilmiştir.

İdaremizce çıkarılmış olan 14.04.1992 tarih ve 1513 sayılı Genelgede şirkete aynı sermaye olarak konan şeylerin bilir kişilerce yapılan değer takdirinin Ticaret Mahkemesince (ticaret mahkemesi bulunmayan yerlerde yetkili asliye hukuk hakimliğince) tasdik edilmiş olmasının gerektiği belirtilmiştir.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

SAYI : B.07.1.GİB.04.99.16.01/01/2010/GVK-40/MUK-8

KONU : Belediyeye ödenen harcama ve alt yapıya katılım paylarının doğrudan gider yazılıp yazılamayacağı.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, şirketinizin perakende sektöründe alışveriş merkezleri ve mağaza açılışları yaparak yatırım faaliyetlerine devam ettiğini, belediye sınırları içerisinde mülkiyetinizde bulunan alışveriş merkezleri ve mağazalarınız çevresindeki kamuya açık alanlarda belediyelerce yapılan altyapı, sinyalizasyon, kavşak yapımı, yolların genişletilmesi, yeni yol geometrisine göre bordur, trotuar ve istinat duvarları inşası gibi çalışmalardan dolayı ilgili belediyelere 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu gereğince, yapılan çalışmaların finansmanına katılım bedeli olarak harcama katılım payı, alt yapı katılım payı ve şerefiye adı altında ödeme yapıldığını belirterek, belediyelere bu kapsamda yapılan ödemelerin doğrudan gider yazılıp yazılamayacağı hakkında Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde; Kurumlar Vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş olup, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 inci maddesinde de, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır.

Diğer taraftan. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "Yol harcamalarına katılma payı" başlıklı 86 nci maddesinde;

"Belediyelerce veya belediyelere bağlı müesseselerce aşağıdaki şekilde inşa, tamir ve genişletilmeye tabi tutulan yolların iki tarafında bulunan veya başka bir yola çıkışı olmaması dolayısıyla bu yoldan yararlanan gayrimenkullerin sahiplerinden Yol Harcamalarına Katılma Payı alınır;

a) Yeni yol açılması;

b)Mevcut yolların yüzde 40 nispetinde veya daha fazla genişletilmesi;

c) Kaldırmışız ve bakımsız bulunan yolların, kaldırım veya parke kaldırım haline getirilmesi veya asfalt yapılması, kaldırım veya şose halindeki yolların da parke, beton veya asfalta çevrilmesi;

d) Mevcut kaldırım veya parkelerin sökölüp yeniden düzenlenmesi.

Yolların kaldırımlar da dahil olmak üzere (15) metreden fazla genişliklerine düşen giderler, belediyelere ait olup harç payına konu teşkil etmez.

İki ve daha fazla yol kenarında bulunan gayrimenkuller için asıl cepheyi teşkil eden yoldan düşen pay tam, diğer yollara ait pay ise yarım olarak hesaplanır" hükümleri yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun "Kanalizasyon harcamalarına katılma payı" başlıklı 87 nci maddesinde; "Belediyelerce ve belediyelere bağı müesseselerce, aşağıdaki şekilde kanalizasyon tesisi yapılması halinde, bunlardan faydalanan gayrimenkullerin sahiplerinden, kanalizasyon harcamalarına katılma payı alınacağı" hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, mülkiyeti şirketinize ait bulunan alışveriş merkezleri ve mağazalarınız çevresinde kamuya açık alanlarda belediyelerce yapılan alt ve üstü yapı düzenleri için belediyelere ödenen harcama katılım payı ve alt yapı katılım payı bedellerinin gider olarak indirilebileceğı konusunda Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde herhangi bir hükme yer verilmemiş ise de, söz konusu katılma payları 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa istinaden ödenmesi zorunlu bir bedel olduğundan, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Danıştay 4.Dairesi**Tarih** : 25.11.2010**Esas No** : 2009/2709**Karar No** : 2010/5699**VUK MÜK.Md.355****MESLEK MENSUBUNCA VERGİ LEVHASI TASDİK EDİLEN
MÜKELLEFLERİN VERGİ DAİRESİNE BİLDİRİLMEMESİ**

Vergi levhalarını tasdik eden meslek mensuplarına, tasdike ilişkin bilgileri ilgili vergi dairelerine bir yazı ile bildirme yükümlülüğünü getiren ve buna uymayan meslek mensuplarına uygulanacak özel usulsüzlük cezasını belirten düzenleme Resmi Gazete'de yayımlanmış olduğundan artık Tebliğ'de belirtilen yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda yaptırımının ne olacağının meslek mensuplarına ayrıca bir yazı ile bildirilmesine gerek bulunmadığı hk.

İstemin Özeti: Mükelleflerin vergi levhalarını 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarına da tasdik ettirebileceklerine dair 13.04.1999 günlü ve 23665 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 272 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 6. maddesinin iptali ve serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına, vergi levhasını tasdik ettiği mükelleflere ilişkin listeyi Vergi Dairesine vermemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması isteminden ibarettir.

Karar: Dava, mükelleflerin vergi levhalarını 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarına da tasdik ettirebileceklerine dair 13.4.1999 günlü ve 23665 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 272 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 6. maddesinin iptali ve serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına, vergi levhasını tasdik ettiği mükelleflere ilişkin listeyi Vergi Dairesine vermemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılmıştır.

Davacının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ilişkin iddiası ciddi görülmemekle işin esasına geçildi:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "vergilendirme" başlıklı Birinci Kitabının 5. maddesinde "vergi mahremiyeti" düzenlenmiş ve maddenin üçüncü fıkrasında, geiir vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit

edilenler dahil) ile sermaye şirketlerinin her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görülecek şekilde asmak zorunda oldukları, ilan ve levhalara ilişkin diğer hususların Maliye Bakanlığı'nca belli edileceği belirtilmek suretiyle mükelleflere vergi levhası asma zorunluluğu getirilmiştir. Aynı Kanun'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, Maliye Bakanlığının, mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanun'a göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanun'a göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkili olduğu, maddenin üçüncü fıkrasında ise, Maliye Bakanlığının, birinci fıkrada yazılı belge ve tasdik işlemini noterlere, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara veya uygun göreceği diğer mercilere yaptırmaya, ticari kazançları basit usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tutturmaya ve bu konulara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili bulunduğu belirtilmiştir.

Vergi levhası asma zorunluluğu vergi sistemimize 2365 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle getirilmiş olup, gerek Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinin üçüncü fıkrasında, gerekse aynı Kanun'un mükerrer 257. maddesinde bu uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda da Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı da bu konuyla ilgili olarak çeşitli Genel Tebliğlerle düzenlemeler yapmıştır. 142 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile vergi levhalarının tasdikinin mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerince yapılması öngörülmüştür. Dava konusu Genel Tebliğ'de ise, tasdik döneminin son günlerinde vergi dairelerinin iş yükünün artması ve mükellefler açısından gereksiz zaman kaybına yol açıldığı hususu dikkate alınarak, mükelleflerin dilerlerse vergi levhalarını 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış ve defterlerini tutan veya beyannamelerini imzalayan ya da tasdik eden serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlere de tasdik ettirebilmeleri olanağı sağlanmıştır.

Yukarıda açıklanan Kanun maddeleri gereği bu tasdik işleminin 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarına da yaptırılması konusunda Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu tartışmasızdır.

Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacıya, vergi levhasını tasdik ettiği mükelleflere ilişkin bilgileri ihtiva eden listeyi vergi dairesine vermemesi nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Vergi levhasını tasdik ettiği mükelleflere ilişkin bilgilerin davacı tarafından bir liste ile vergi dairesine verilmediği hususu ihtilafsızdır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde, bu Kanun'un 86.148: 149, 150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (kamu idare ve müesseselerinde bilgi vergi görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil) kişilere maddede belirtilen miktarlarda özel usulsüzlük cezası kesileceği, ikinci fıkrasında da bu hükmün uygulanabilmesi için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanun'un ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu belirtilmiştir.

Vergi levhalarını tasdik eden meslek mensupların?) tasdike ilişkin bilgileri ilgili "emi dairelerine bir yazı ile bildirme yükümlülüğünü getiren ve buna uymayan meslek mensuplarına uygulanacak özel usulsüzlük cezasını belirten düzenleme Resmi Gazete'de yayımlanmış olduğundan artık Tebliğ'de belirtilen yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda yaptırımının ne olacağına meslek mensuplarına ayrıca bir yazı ile bildirilmesine gerek bulunmamaktadır. Genel Tebliğ'in 6. maddesinde de, yeni bir ceza öngörülmemiş, vergi levhasını tasdik ettikleri mükellefleri zamanında Vergi Dairesine bildirmeyen veya eksik bildiren meslek mensuplarının bu zorunluluğa uymamaları durumunda haklarında uygulanacak yasal müeyyidenin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde hükme bağlanan özel usulsüzlük cezası olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen Kanun'un ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu hususu uyuşmazlık konusu Genel Tebliğin Resmi Gazete'de yayınlanmış olması nedeniyle yerine getirilmiş olduğundan davacı hakkında kesilen özel usulsüzlük cezasında anılan Kanun hükmüne aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davanın Genel Tebliğ'e ilişkin kısmının reddine oybirliğiyle özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmının reddine oyçokluğuyla, kararın tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere karar verildi(*)

(*) KARŞI OY (X): 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasında bu Kanunun 149. maddesinde yer alan zorunluluklarla uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüş olup, maddenin ikinci fıkrasında "Bu hükmün uygulanabilmesi için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanun'un ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır." denilmektedir. Anılan düzenlemeye göre özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için bilgi istenen kişiye, bilgi verilmemesi halinde uygulanacak müeyyideleri de içeren bir yazının tebliğ edilmesi şarttır. Böyle bir tebligatın yapılmadığı durumlarda ise ceza kesilebilmesine olanak yoktur. Söz konusu yükümlülüğün dava konusu Genel Tebliğ ile duyurulmuş olması ise Kanun'da öngörülen şekil şartının yerine getirilmiş olması sonucunu doğurmaz.

Olayda, davacının vergi levhasını tasdik ettiği mükelleflerin listesini ilgili vergi dairesine vermemesi nedeniyle dava konusu ceza kesilmiş ise de, davacıya Kanunda öngörülen şekilde bir yazı tebliğ edilmediğinden Genel Tebliğ'deki duyuruya dayanarak ceza kesilmesi Kanun'a aykırı olduğundan, özel usulsüzlük cezasının kaldırılması gerektiği gerekçesiyle kararın cezaya ilişkin kısmına katılmıyorum.

Danıştay 4.Dairesi**Tarih** : 24.01.2011**Esas No** : 2009/8882**Karar No** : 2011/269**GVK Md. 94/15****BES'DEN SİGORATALIYA YAPILAN ÖDEMELERDE GELİR VERGİSİ
KESİNTİSİ**

Bireysel emeklilik sigorta şirketince yapılan ödemelerin tamamının değil, bu ödemenin anapara dışında kalan kısmının menkul sermaye iradı niteliğinde olduğu ve bu nedenle sigortaliya iade edilen toplam ödeme üzerinden 193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin 15/a bendi uyarınca yapılan tevkifatta hukuka uyarlık bulunmadığı hk.

İstemin Özeti: (...) Hayat ve Emeklilik A.Ş. ile davacı arasında yapılan hayat sigortası poliçesi kapsamında 3 yıl süreyle ödenen ve poliçenin sonlandırılması üzerine davacıya iade edilen tutar üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 15/a bendi ve 94. maddesinin 15/a bendi uyarınca yapılan gelir vergisi tevkifatının, ödenen prim tutarına isabet eden kısmının yasal faiziyle iadesi istemiyle dava açılmıştır. Vergi Mahkemesinin kararıyla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 15/a bendinde tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından on yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemelerin menkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmış ise de; maddede ödemelerden kaydedilenin davacıya ödenen tutarın (anapara dahil) tamamı değil, elde edilen gelir olduğu, dolayısıyla elde edilen gelirin menkul sermaye iradı kabul edilmesi ve tevkifatın bu miktar üzerinden yapılması gerektiği anlaşıldığından davacıya yapılan ödeme tutarı üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 15/a bendi uyarınca yapılan kesintide hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle yapılan tevkifatın davacının ödediği prim tutarına isabet eden kısmının iadesine, vergi kanunlarında fazladan ödenen vergilerin faizi ile birlikte iade edilmesi gerektiği yönünde bir yasal düzenleme bulunmadığından yasal faiz isteminin reddine karar vermiştir. Vergi Mahkemesi kararı Bölge İdare Mahkemesine itiraz edilmeyerek kesinleşmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığınca 18.09.2009 tarihinde Danıştay Başsavcılığına yapılan başvuru üzerine Danıştay Başsavcılığı tarafından bu kararın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istenilmektedir.

Karar: Hayat sigortası poliçesi kapsamında 3 yıl süreyle ödenen ve poliçenin sonlandırılması üzerine davacıya iade edilen tutar üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 15/a bendi ve 94. maddesinin 15/a bendi uyarınca yapılan gelir vergisi tevkifatının ödenen prim tutarına isabet eden kısmının iadesine, yasal faiz isteminin ise reddine karar veren ve Bölge İdare Mahkemesi'ne itiraz edilmeyerek kesinleşen Vergi Mahkemesinin kararı Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına temyiz edilmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51.maddesinde, Bölge İdare Mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabileceği kurala bağlanmıştır.

Danıştay Başsavcılığınca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 15/a bendinde tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından on yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemelerin menkul sermaye iradı olduğunun hükme bağlandığı, bu hükme göre sigorta şirketince davacıya yapılan ödemenin tamamının menkul sermaye iradı olduğu ve bu tutar üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 15/a bendi uyarınca tevkifat yapılması gerektiği, kanun hükmü açık olmasına karşın yapılan ödemelerin tamamının menkul sermaye iradı olarak değerlendirilemeyeceğine hükmeden mahkeme kararının yürürlükteki hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek kanun yararına temyiz isteminde bulunulduğundan yukarıda belirtilen Yasa hükmü uyarınca temyiz istemi 193 sayılı Kanun'un 75 ve 94. maddeleri kapsamında sınırlı olarak incelendi: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Menkul Sermaye İradı Başlıklı 75. maddesinin ilk fıkrasında sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu, aynı maddenin 15/a bendinde ise tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından on yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemelerin menkul sermaye iradı sayılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden davacı ile sigorta şirketi arasında düzenlenen hayat sigortası poliçesi uyarınca davacının 3 yıl süreyle prim ödediği, poliçenin davacının isteği ile sonlandırılması üzerine sigorta şirketi tarafından davacıya 3 yıl boyunca ödediği ana para getirisinin iade edildiği, ancak ödeme yapılırken anapara ve getiriden oluşan toplam tutar üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 15/a bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapıldığı fazladan yapılan kesintinin iadesi istemiyle dava açıldığı Vergi Mahkemesince de sigorta şirketince davacıya ödenen tutarın tamamının değil, elde edilen gelirin tevkifata tabi olduğu gerekçesiyle fazladan yapılan kesintilerin iadesine karar verildiği anlaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun yukarıda belirtilen 75. maddesinin ilk fıkrasında menkul sermaye iradının tanımı yapılmış ve açıkça nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Buna yöre davacının sigorta şirketine üç yıl boyunca nakden yaptığı ödemeler dolayısıyla elde ettiği gelir, menkul sermaye iradı sayılacağından, sigorta şirketince yapılan ödemelerin tamamı değil bu ödemenin anapara dışında kalan kısmı menkul sermaye iradı niteliğindedir. Bu nedenle davacıya iade edilen toplam ödeme üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 15/a bendi uyarınca yapılan tevkifatta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Bu durumda yürürlükteki hukuka aykırı bir sonuç ifade etmeyen Vergi Mahkemesi kararının kanun yararına bozulması hukuken olanaklı değildir.

Açıklanan nedenlerle, kanun yararına bozma isteminin reddine oybirliğiyle karar verildi.

Tarih : 28.03.2011
Sayı : B.07.1.GİB.0.06.55-130(5511-2804)-30102

KDVK Md.11, 12, 16/1-b

İHRAÇ EDİLEN MALLARIN ZORUNLU OLARAK GERİ GETİRİLMESİ

Libya'da meydana gelen olaylar sonucu bu ülkeye ihraç ettikleri malları geri getirmek isteyenlerin; ihracat istisnası nedeniyle faydalandıkları (nakden veya mahsuben iade aldıkları) miktarları gümrük idarelerine ödemeleri veya bu miktar kadar teminat göstermeleri gerektiği hk.

Dış Ticaret Müsteşarlığımdan alınan 10.03.2011 tarih ve B.02.1.DTM.0.03.01.01-249/9516 sayılı yazıda, Libya'da gelişen olaylar sonucunda ihraç ettikleri ürünleri ithal etmek zorunda kalarak ciddi maddi kayıplara uğrayan ihracatçıların, bu kapsamdaki işlemlerinin hızlandırılmasına yönelik Başkanlığımızca gerekli tedbirlerin alınmasının büyük önem taşıdığı ifade edilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12. maddelerine göre ihracat teslimleri katma değer vergisinden istisnadır.

Aynı Kanun'un 16/1-b maddesinde; ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanunu'nun 168,169 ve 170. maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesinin şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

İhraç edilen malların geri gelmesi halinde katma değer vergisine ilişkin yapılacak işlemler 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (E) ve 46 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümlerinde belirtilmiştir.

Diğer taraftan, Libya'da meydana gelen olaylardan etkilenen mükelleflerin bu keyfiyeti tevsik etmeleri şartıyla Vergi Usul Kanunu'nun mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılmasına ilişkin açıklamalara 45 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde yer verilmiştir.

Tarih : 01.02.2011

Sayı : B.07.1.GİB.4.10.15.01-2010-GVK-1325-6

KVK Md. 6,15
VUK Md. 232,236

**SERBET MESLEK FAALİYETİNDE BULUNAN LİMİTED ŞİRKETLERDE
BELGE DÜZENİ VE STOPAJ**

Serbest meslek faaliyetinde bulunan limited şirketin hizmet ifaları karşılığında fatura düzelmesi gerekip, verdiği hizmetler karşılığında ödenecek bedellerden vergi kesintisi yapılmaması gerektiği hk. 3568 sayılı Yasa kapsamında mali müşavirlik ve denetim hizmetleri vermek amacı ile kurulan şirketinizin fatura mı serbest meslek makbuzumu düzenlenmesi gerektiği ile serbest meslek hizmetleri karşılığında ödenecek bedellerden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kanun'un 15. maddesinde de tam mükellef kurumlara yapılan ödemelerin hangilerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı bentler halinde sayılmış olup maddede, tam mükellef kurumlara yapılan serbest meslek ödemelerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Buna göre, mali müşavirlik ve denetim hizmetleri vermek amacı ile kurulmuş olan şirketiniz kurumlar vergisi mükellefi olduğundan ve elde ettiğiniz kazanç kurum kazancı olarak beyan edileceğinden, şirketinize mali müşavirlik ve denetim hizmetleri karşılığında ödenecek bedellerden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 (393 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2010'dan itibaren 680 TL) liradan az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir."

hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 236. maddesinde ise; "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu isteme ve almak mecburiyetindedir." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, serbest meslek makbuzu serbest meslek erbabı tarafından düzenlenmekte, Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca her türlü ticaret şirketleri birinci sınıf tüccar sayılmaktadır.

Bu durumda, birinci sınıf tüccar sayılan şirketinizin, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde fatura düzenlemesi gerekmekte olup e-fatura uygulamasından yararlanmak istemeniz halinde ise 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilen işlemleri yerine getirmeniz icap etmektedir.

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü

SAYI :B.07.0.GEL.0.49/4913-62 30.12.99*058550
KONU :

İZMİR VALİLİĞİ
(Defterdarlık: Vasıtasız Ver. Gel. Müdürlüğü)

İLGİ; 21.04.1999 tarih ve B.07.4.Def.0.35.11/176300-1003/667 sayılı yazınız.

Yazıda, İliniz Kordon Vergi Dairesi Başkanlığının.....sicil numaralı mükellefi Ticaret Ltd.Şti. tarafındanDefterdarlığınıza verilen 16,12,1998 tarihli dilekçede, şirketin Satış Mağazasından çalınan emtia ve buna karşılık sigorta şirketinden alınan tazminatın ne şekilde vergilendirileceği sorulduğundan adı geçene verilecek cevabı esas olmak üzere konu;, hakkında Bakanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

Bilindiği üzere, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesinde, "Kurumlar vergisi, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır." denilmiştir.

Gelir Yergisi Kanununun bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38. maddesinde de, "Bilanço esasına göre ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip ve sahiplerce;

- 1- işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.
- 2- İşletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41.maddeleri hükümlerine uyulur." hükmü yer almaktadır,

Adı geçen şirketin dilekçesinde, Konak Satış Mağazasından 05.10.19Sa tarihinde çalınan 42.350.263.400.-TL kayıtlı değerli emtiaya ilişkin olarak Sigorta şirketinden 36.626.316.000 lira tazminat alındığı belirtilmektedir.

Bilindiği üzere Vergi Kanunlarında alınan emtia bedellerinin zarar olarak yazılmasına veya bunlar için karşılık ayrılmasına imkan veren herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle çalınan emtia değerini gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. alınan emtia ile ilgili olarak sigortadan alınan tazminatın emtianın değerini aşan kısmının gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Tarih : 10.01.2011

Sayı : B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.99-4

GVK Md. 40

TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ İNDİRİLECEK GİDERLER

Çalınan mal ve nakit para nedeniyle oluşan zararın, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hk.

İşyerinizde 28.03.2010 tarihinde meydana gelen hırsızlık sonucunda 1.000,00 TL nakit para, 4.000,00 TL tutarında telefon kontörü ve 47.000,00 TL tutarında sigara olmak üzere yaklaşık olarak 50.000,00 TL mal ve nakit paranızın çalındığı belirtilerek, işyerinizden çalınan mallar sonucunda oluşan zararınızı safi kazancınızın tespitinde indirim konusu yapıp yapamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, vergi kanunlarında, çalınan mal bedellerinin zarar olarak yazılacağına dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Buna karşılık Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde, kıymeti düşen malların maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirileceği, aynı Kanun'un 317. maddesinde ise, tabii afet yüzünden kayba uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin fevkalade ekonomik ve teknik amortisman uygulanmak suretiyle yok edileceği açıklanmış bulunmaktadır.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, vergi hukukumuz açısından sermaye ve sermayenin herhangi bir unsurunda meydana gelen değer kayıplarının düşük bedelle değerlendirilmesi veya değişik yollarla sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi, esas olarak ticari ve zirai faaliyetlerin normal bir şekilde işleyişinden veya tabii afetler yüzünden değer kaybına uğramasından doğmuş olması şartlarına bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde, safi ticari kazancın tespitinde hasılatın indirilecek giderler 10 bent halinde sayılmış olup, bunlar arasında ticari işletmede mevcut varlıkta herhangi bir suretle meydana gelen eksilmelerin gider yazılacağı hususuna yer verilmemiştir.

Buna göre, işyerinizden çalınan emtia bedelinin ve nakit para tutarının vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Tarih : 12/11/2010

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-525

Konu : A.B.D. mukimine yapılan gayri maddi hak bedeli niteliği taşıyan ödemeler üzerinden Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri dikkate alınarak kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği hk.

İlgili Kanun ve Madde: KVK-30

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ
BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekini teşkil eden dilekçenizle, Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D.)'nde mukim ...,... unvanlı firmadan haber bülteni hazırlanması, seslendirme, haber sunumu, haber görüntüleri, teknik hizmetler, organizasyon, program danışmanlığı, planlama ve koordinasyon hizmetleri satın alan Şirketinizin ... ve özel televizyonlara canlı yayınlanmak üzere güncel haber programı sattığı,... Kanalı'nda yapılan yayın işinin A.B.D.de mukim söz konusu firma tarafından hazırlandığı ve hizmet ithal bedeline yayınlama hizmetinin de dahil olduğu, bu haber programının hazırlanması, canlı yayına hazır hale getirilmesi, tüm alt yapısı ve teknik prodüksiyonun A.B.D. mukimi firma tarafından yapıldığı, programın tamamen yurtdışında hazırlandığı, bahsi geçen hizmetlerin satın alınması aşamasında bu hizmetlere ilişkin olarak ödemede bulunulurken % 10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapıldığı, ancak, kurumlar vergisi kesintisi yapılmasının gerekli olup olmadığı hususunda tereddüt yaşandığı belirtilerek, konuya ilişkin Başkanlığımız görüşleri sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanununun birinci maddesinde sayılı kurumların kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmış ve üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben

ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticari veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan % 5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20, gayri maddi hak bedeli ödemelerinde de %20 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 inci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri, elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise bu şekilde alınacak vergi, 3 üncü fıkranın (a) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu ve 3 üncü fıkranın (b) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 5'ini aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi:

a) Sinema filmleri, radyo ve televizyon yayınlarında kullanılmak amacıyla üretilen filmler, bantlar ve diğer reproduksiyon araçlarına ilişkin ödemeler de dahil olmak üzere, edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının, patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı veya satışı (verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa bağlı olduğu takdirde) ile;

b) Sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı karşılığında ödenen her türlü ödemeyi kapsar.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan bir gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, gayrimaddi hak bedelinin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bir Türkiye mukimi Birleşik Devletler'de bulunan bir sabit yeri kullanarak Birleşik Devletler'de serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve gayrimaddi hak bedeli bu işyeriveya sabit yere atfedilebiliyorsa, 1 inci ve 2 nci fıkraların hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda olayına göre, 7 nci (Ticari Kazançlar) veya 14 üncü (Serbest Meslek Faaliyetleri) madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Akit Devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi veya mukimi tarafından Ödenen gayrimaddi hak bedelinin, o Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi bir Akit Devletin mukimi olsun ya da olmasın, bu Akit Devlette gayrimaddi hak bedellerini ödemeye neden olan yükümlülük ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve bu gayrimaddi hak bedeli bu işyeri veya sabit yer tarafından yüklenildiğinde, sözkonusu gayrimaddi hak bedelinin, bu işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Devletteki kaynaklardan doğduğu kabul olunacaktır. Yukarıdaki iki cümlelerin hiç birine göre gayrimaddi hak bedellerinin Akit Devletlerin birinde doğduğunun kabul edilmediği durumda ve gayri maddi hak bedellerinin bir varlık veya hakkın, bir Akit Devlette kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenmesi halinde, bu gayrimaddi hak bedellerinin, bu Devlette doğduğu kabul edilecektir.

6. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında varolan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu Madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatı uyarınca vergilendirilebilecektir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, A.B.D.'de mukim ..., ... unvanlı firmaya; haber bülteni hazırlanması, seslendirme, haber sunumu, haber görüntüleri, teknik hizmetler, organizasyon, program danışmanlığı, planlama ve koordinasyon hizmetleri alımlarınız karşılığında yapacağınız "gayrimaddi hak bedeli" niteliği taşıyan ödemeler üzerinden anılan Anlaşmanın 12 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre % 10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Tarih: 31/07/2009
Sayı: B.07.1.GİB.0.54/5429-901-72830
Konu: Katma değer vergisinin kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda
İlgili Kanun ve Madde: KDV-58

T.C
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı
VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA

İlgi:..... tarih ve..... sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınız ve eki.....'nin.....dilekçesinin incelenmesinden,..... tarihinde..... unvanı ile danışmanlık, eğitim ve hizmet kuruluşu olarak faaliyette bulunmak üzere kurulan Firmanın 05.05.2008 tarihinden itibaren sigorta aracılık işleri nedeniyle unvanı ile faaliyetine devam ettiği, Firmanın sigorta acenteliğinden önceki dönemde yer alan devreden katma değer vergisinin kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmaktadır.

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 58. maddesinde; " Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez." hükmüne yer verilmiştir.

Ancak, Başkanlığımızca işi bırakan mükelleflerin işin bırakıldığı dönem itibarıyla indirim yoluyla telafi edemedikleri vergileri gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alabilecekleri konusunda uygulamaya yön verilmiş bulunmaktadır.

Bu uygulamanın gerekçesi, işi bırakan mükelleflerin devreden bu vergileri indirim yoluyla telafi etme imkanının ortadan kalkmasıdır.

Dilekçe sahibi mükellefin vergiye tabi işlemlerine konu faaliyetlerini terk ederek, kısmi istisna kapsamına giren bir iştigal konusuna geçmesinde de aynı durum söz konusudur. KDV Kanununun (17/4-e) maddesinde belirtilen işlemler kısmi istisna kapsamına girdiğinden, yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamamaktadır.

Bütün faaliyetleri bu tür işlemlerden oluşan mükelleflerin beyanname vermeleri de söz konusu değildir.

Buna göre, tarihinden itibaren sigorta acentesi olarak faaliyette bulunan ve bunun dışında bir faaliyetinin olmadığı ifade edilen Firmanın danışmanlık ve eğitim faaliyetinde bulunduğu dönemde yüklendiği ve indirim konusu yapamadığı KDV'nin işin niteliğine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkündür.

Öte yandan, sigorta acentesi olarak faaliyette bulunan Firmanın otomobil, bilgisayar, demirbaş vb. satışı gibi istisna kapsamına girmeyen KDV'ye tabi arazi işlemleri, işlemin gerçekleştiği dönem için bir defaya mahsus verilecek 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecektir.

Ancak, Firmanın sigorta acenteliği yanında danışmanlık, eğitim vb. KDV'ye tabi faaliyetlerde bulunması halinde her dönem için KDV beyannamesi verilmesi gerekeceğinden daha önce kurumlar vergisinde gider veya maliyet olarak dikkate alınan KDV düzeltilecektir.

Tarih: 14/02/2011

Sayı: B.07.1.GİB.4.99.16.01. 0-VUK-267-11

Konu: Kağıt karton ilaç ambalaj maddelerinin Ambalaj Atıkları Kontrol Yönetmeliği kapsamında lisansı bulunan işletmelere geri dönüşüm amacıyla verilmesinde Takdir Komisyon Kararma göre işlem yapılacağı hk.

İlgili Kanun ve Madde: VUK-278

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ
DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

İlgi dilekçenizde, Başkanlığımız ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, "Beşeri Tıbbi Ürünler Ambalaj ve Etiketleme Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile ruhsatlı / izinli beşeri tıbbi ürünlerin etiket ve ambalajında bulunması gereken bilgiler ve kullanma talimatı hakkında usul ve esasların yeniden belirlendiği ve belirlenen bu standartların, orijinal ürünler için 01/07/2010, jenerik ürünler için 31/12/2010 tarihinden itibaren kullanılacak ambalajlarda bulunmasının zorunlu olması nedeniyle, şirketinizce üretilen ilaçların ambalajlanmasında kullanılmak üzere satın alınmış olan kağıt ambalaj malzemelerinin belirlenen tarihlerde stoklarınızda kalacak olan kısmının söz konusu yönetmelikle belirlenen standartları taşımaması nedeniyle herhangi bir şekilde kullanım imkanının kalmayacağı belirtilerek, kullanım imkanı kalmayan kağıt ambalaj maddelerinin Kağıt Karton Ambalaj Atığı Geri Dönüşüm Lisansı olan bir firmaya verilmesi durumunda değer tespiti için Takdir Komisyonu Kararma gerek olup olmadığı hususunda tereddüt olduğundan Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesinde, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, dese ve iskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre; emtianın "kıymeti düşen mal" olarak emsal bedeli ile değerlendirilebilmesi için iktisadi kıymetindeki önemli azalış nedenleri tek tek sayılmış ve bunların sonuna "gibi" edatı eklenerek, benzeri durumlar

nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde değerlemenin emsal bedel ile yapılacağı belirtilmiştir.

Emsal bedel uygulamasının ise Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin 3 üncü sırasında yer alan takdir esasına göre yapılacağı tabiidir.

Bunun için de Vergi Usul Kanununun 72 nci maddesinde düzenlenen Takdir Komisyonlarına müracaat edilmesi gerekmektedir.

Emtiaların imhasında genel kural, imhaların takdir komisyonu nezaretinde yapılmasıdır. Ancak son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk olan ilaç, tıbbi malzeme, gıda, atık vb. emtianın insan sağlığına zararlı olabileceği ve acilen imha edilmesi mecburiyeti bulunan bu ürünlerin emsal bedellerinin takdir komisyonlarınca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olamayacağı hususları göz önüne alınarak; takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle imha edilebilmesi Başkanlığımızca benimsenmiş bir uygulamadır.

Yukarıda izah edilen şekilde ilgili bakanlık ve yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın istenildiğinde ibraz edilmesi şartıyla muhafaza edilmesi gerekmekte olup, imha işleminin söz konusu tutanağa istinaden muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk ürünlerin imha edilmesi işlemine ilgili bakanlık yetkililerinin katılımının sağlanamaması ve imhaya ilişkin tespitin bu komisyon nezdinde tutanağa bağlanamaması durumunda, olayın mutlaka takdir komisyonuna intikalinin sağlanması gerekmekte olup, imha edilen ürünlerin takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedel üzerinden kayıtlara alınarak işlem yapılması gerekecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, Beşeri Tıbbi Ürünler Ambalaj ve Etiketleme Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile belirlenen standartlara uymaması nedeniyle, anılan yönetmeliğin uygulama tarihi itibariyle kullanım imkânı kalmayacak olan kağıt ambalaj maddeleri son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk olması nedeniyle insan sağlığına zararlı olabilecek mallar kapsamında olmadığından, değer tespiti için Takdir Komisyonuna müracaat edilmesi ve komisyon kararına istinaden işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

YARGI KARARLARI

Danıştay 4. Dairesi

Tarih : 26.10.2009

Esas No : 2007/3699

Karar No : 2009/5106

KDVK Md.27

MESLEK MENSUPLARINDA KDV MATRAHI

Meslek mensuplarının verdiği hizmete ilişkin bedel, Resmi Gazete'de yayımlanan tarifeden düşük olamayacağından tarifede belirlenen ücrete göre katma değer vergisi beyannamesi verilmesi gerektiği.

İstemin Özeti: 2004 yılı işlemleri incelenen davacı hakkında düzenlenen inceleme raporu uyarınca 2004/1 ila 7, 9 ila 12, 2005/3. dönemleri için salınan katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Vergi Mahkemesinin kararıyla; serbest muhasebeci mali müşavirlik yapan ve 2004 yılı işlemleri katma değer vergisi yönünden incelenen davacının Resmi Gazete'de yayımlanan 2004 yılı serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik asgari ücret tarifesinde belirlenen tutarların altında tahsilat yaptığı, 3065 sayılı Kanun'un 27/5. maddesinde hizmet bedelinin serbest meslek faaliyetiyle ilgili meslek teşekkülünce tespit edilmiş tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı hüküm altına alındığından davacının tarifede belirlenen ücret üzerinden katma değer vergisi beyan etmesi gerektiği, buna göre davacı tarafından mükelleflere verilen hizmetler dikkate alınarak her ay için yeniden katma değer vergisi matrahı hesaplandığı, öte yandan, davacının yıl içinde sadece bir işçi olmak üzere toplam otuz dokuz işgünü işçi çalıştırdığı göz önüne alındığında gider kaydedilen giyim harcamalarının demirbaş niteliğinde olduğundan söz edilemeyeceği, 2004 yılı gelirinin % 5'ini geçmeyecek miktarda sağlık ve eğitim harcamalarının gider olarak yazılması gerekirken tamamının gider yazılması nedeniyle bu kısma isabet eden indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin reddedildiği, bu şekilde yeniden düzenlenen beyan tablosu uyarınca vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin salındığı, ancak, davacı tarafından belgesi düzenlenip beyan edilmiş ücretlerin dışında tahsil edildiği halde beyan edilmeyen ücretin olduğuna dair somut bir tespit olmadığından tarhiyatın bu kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı, giyim harcamalarına ait katma değer vergisi ile sağlık ve

eğitim giderlerine ait faturalarda yer alan ve beyan edilen gelirin %5'ini aşan harcamalara dair katma değerlerine ilişkin indirimlerin reddinde hukuka aykırılık bulunmadığı, Anayasa Mahkemesi'nce 213 sayılı Kanun'un 344/2. maddesinin iptaline karar verilmesi nedeniyle vergi ziyayı cezasının gecikme faizsiz olarak hesaplanması gerektiği gerekçesiyle davanın kısmen reddine karar verilmiştir. Davalı idare, yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğunu ileri sürerek kararın kabule ilişkin kısmının bozulmasını istemektedir.

Karar: 2004 yılı işlemleri incelenen davacı hakkında düzenlenen inceleme raporu uyarınca 2004/1 ila 7, 9 ila 12, 2005/3. dönemleri için salınan katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın kısmen reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararının kabule ilişkin kısmı temyiz edilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinin 5. fıkrasında, serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa hizmetin bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı öngörölmüş, aynı Kanun'un 10. maddesinin c bendinde, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her iki kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması vergiyi doğuran olay olarak belirlenmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 46. maddesinde, ücretin meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade ettiği, ücretin asgari miktarının tarife ile belirleneceği, tarifelerin Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmiştir. 2004 yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi 31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Dosyanın incelenmesinden serbest muhasebeci mali müşavirlik yapan ve 2004 yılı işlemleri katma değer vergisi yönünden incelenen davacının Resmi Gazete'de yayımlanan 2004 yılı serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik asgari ücret tarifesinde belirlenen tutarların altında tahsilat yaptığı, 3065 sayılı Kanun'un 27/5. maddesinde hizmet bedelinin serbest meslek faaliyetiyle ilgili meslek teşekkülünce tespit edilmiş tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı hüküm altına alındığından davacının tarifede belirlenen ücret üzerinden katma değer vergisi beyan etmesi gerektiği, buna göre davacı tarafından mükelleflere verilen hizmetler dikkate alınarak her ay için yeniden hesaplanan katma değer vergisi matrahı üzerinden tarhiyatın yapıldığı, Vergi Mahkemesince, davacı tarafından belgesi düzenlenip beyan edilmiş ücretlerin dışında tahsil edildiği halde beyan edilmeyen ücretin

olduğuna dair somut bir tespit olmadığından tarhiyatın bu kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle cezalı verginin bu kısmının kaldırılmasına karar verildiği anlaşılmıştır.

Ancak, davacının verdiği hizmet bedelinin 3065 sayılı Kanun'un 27/5. maddesi uyarınca 31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı Resmi Gazetemde yayımlanan 2004 yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Műřavirlik ve Yeminli Mali Műřavirlik Asgari Ücret Tarifesinde belirlenen ücretten düşük olamayacağından davacının tarifede belirlenen ücret üzerinden katma değer vergisi beyan etmesi gerekmektedir. Bu itibarla, davacı tarafından mükelleflere verilen serbest meslek hizmeti karşılığı asgari ücret tarifesinde belirlenen ücret dikkate alınarak her ay için hesaplanan katma değer vergisi matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatın bu kısmında hukuka aykırılık görölmemiştir. Bu nedenle, davalı idarenin temyiz isteminin kabulüyle Vergi Mahkemesinin kararının kabule ilişkin kısmının bozulmasına oybirliğiyle karar verildi.

T.C.
İZMİR
4. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2010/1930
KARAR NO : 2011/560

DAVACI : MÜH.PLAN PROJE İNŞ.SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
Kazım Karabekir Cd. No: 11 D:6 Bornova/İZMİR

DAVALI :..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

DAVANIN ÖZETİ : Davacı şirket tarafından Kod 4 listesine dahil edilme işleminin usul ve yasaya aykırı olduğu öne sürülerek iptali istenilmektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ : Davacı şirket hakkında sahte fatura kullanma fiili sebebiyle rapor tanzim edildiğinden davacının olumsuz mükelleflerin takip edildiği kod listesine alınması işleminin yasal olduğu ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren İzmir 4. Vergi Mahkemesince dava dosyası incelenerek gereği görüldü:

Dava, davacının olumsuz mükellefler listesine (kod üstesine) alınmasına ilişkin işlemin İptali istemiyle açılmıştır.

Anayasa'nın çalışma ve sözleşme hürriyetini düzenleyen 48.maddesinin 2.fıkrasında, devletin, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alacağı, çalışma hakkı ve ödevi başlıklı 49.maddesinin 2.fıkrasında, devletin, çalışmaların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratma ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alacağı hükmüne yer verilmiş, " Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73.maddesinin 3.fıkrasında da, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre devletin çalışma hayatına ilişkin düzenlemeleri yapması ve buna dair tedbirleri alması bir görev iken, çalışma çalışanlar açısından bir hak ve ödevdir. Gerek bu alanda yapılacak düzenlemelerin gerek çalışma hayatının bir sonucu olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin yasa ile yapılması ise zorunludur, Dayanağını Anayasaya uyum olarak çıkarılmış olan bu

kanunlardan almayan düzenlemelerle bir takım hak ve yükümlülükler getirilemez. Bu suretle çalışma barışının sağlanması yanında, özel teşebbüslerin güvenlik ve kararlılık içinde çalışması da temin edilmiş olur.

Dosyanın incelenmesinden; davacı şirket hakkında sahte fatura kullanma fiili sebebiyle rapor tanzim edildiği gerekçesiyle davacının olumsuz mükellefler listesine alındığı anlaşılmaktadır.

Bakılan davada; gerek davalı idarenin, gerekse bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da da buna izin veren bir hüküm de yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa'da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder. Dolayısıyla yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının hakkında olumsuzluk tespit edilen mükellefler listesi olarak adlandırılan listede yer alması mümkün bulunmadığından, davacının "hakkında olumsuzluk tespit edilen mükellefler" üstesine alınmasına ilişkin dava konusu işlem hukuka aykırı bulunmuştur.

Açıklanan nedenlerle davanın kabulüne, dava konusu işlemin iptaline, aşağıda dökümü yapılan 51,15-TL yargılama giderlerinin davalı idarece davacıya ödenmesine, artan posta gideri avansının istemi halinde davacıya iadesine, kararın tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içinde Danıştay nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere, 07.04.2011 tarihinde oy birliği ile karar verildi.

Başkan
AHMET ÇİMEN
37977

Üye
VEFA HATİPOĞLU
97722

Üye
BÜNYAMIN ÇİTİL
101645

YARGILAMA GİDERLERİ

| | |
|----------------|----------|
| Başvurma Harcı | 17,15 TL |
| Posta Gideri | 34,00 TL |
| TOPLAM | 51,15 TL |

T.C.

DANIŞTAY

SEKİZİNCİ DAİRE

Esas No : 2008/5520

Karar No : 2011/1033

Davacı :

: Gülbağ Cad. No:27 B Blok D:19

Mecidiyeköy/Şişli/İSTANBUL

Davalılar : 1- Maliye Bakanlığı

2- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve

Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

(TÜRMOB)

Gençlik Cad. No:107 - Anıttepe/ANKARA

Vekili : (Aynı Yerde)

Davanın Özeti : Dava, 21.11.2007 gün ve 26707 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "mesleki faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgahlarda yürütülemez" hükmünün iptali istemidir.

Savunmanın Özeti : Maliye Bakanlığınca, Yönetmeliklerle mesleğin saygın bir hale getirilmesi, muhasebe ve denetim mesleğine gereken önemin verilmesi meslekten yüksek kalite ve standardın sağlanmasının amaçlandığı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğince ise konut tipi bürolarda denetimin sağlanamadığı, mesleğin belli standartlara kavuşturulması için düzenlemelerde bulunulduğu, davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi Nilüfer SÜLKÜ'nün Düşüncesi :
Davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Ahmet Yahya ÖZDEMİR'in Düşüncesi : Dava; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan davacı tarafından, 21.11.2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3.. maddesinde yer alan, "mesleki faaliyetler aynı zamanda

ev olarak kullanılan ikametgâhlarda yürütülemez" kuralının iptali istemiyle açılmıştır.

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "Yönetmelikler" başlıklı 124. maddesinde; Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerinin, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilecekleri düzenlenmiştir.

27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğinin 14. maddesi ile 21.2.1990 tarihli ve 20440 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinin 38. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Yönetmeliğin 14. maddesi ile; "Her meslek mensubu mesleki faaliyetine başlamadan önce bağlı olduğu odanın bilgisi dahilinde işyeri açmak zorundadır.

Büro standartları ve buna ilişkin usul ve esaslar Birlik genel kurulunda belirlenir. Açılan işyerleri bağımsız büro şeklinde olup, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticarethane ile iç içe olamaz. Bir meslek mensubunun birden fazla bürosu olamaz. Mesleki faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgâhlarda yürütülemez. Birlikte çalışan meslek mensupları da ayrı büro edinemezler.

Ortaklık bürosu veya şirket kurulması halinde de işyeri açılması mecburidir. Mesleki faaliyette bulunmayan meslek mensupları ikametgâhlarının bulunduğu bölgenin odasına kaydolurlar.

Meslek mensuplarının Türk Ticaret Kanununa göre bir meslek şirketi kurmaları halinde, şirket, kayıtlı olduğu odanın bulunduğu ilin sınırları içinde şube ve irtibat bürosu açamaz. Bir şirketin başka bir ilde şube açabilmesi, o ildeki ilgili meslek odasının çalışanlar listesine kayıtlı, şirketi temsil ve ilzama yetkili bir evrak görevlendirmesi halinde mümkündür. İşyeri açılışına ilişkin gerekli yoklama odalar tarafından yapılır, Vergi dairelerince mükellefiyet tesisinde oda sicil belgesi aranır. Büro edinen meslek mensupları, odaya kayıt olduktan itibaren üç ay içinde Büro Tescil Belgesi almak zorundadırlar. Büro Tescil Belgeleri iki yılda bir vize ettirilir." düzenlemesi getirilmiştir.

Diğer yandan, 27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesi ile "Kınama Cezası" başlıklı 6. maddeye (s) bendi eklenmiştir. Yönetmeliğin (s) bendinde ise;" Birlik Genci Kurulunca belirlenen "büro standartlarına uyulmaması, açılan işyerlerinin bağımsız büro şeklinde olmaması, başka bir serbest meslek

faaliyeti veya ticari faaliyet ile iç içe olması, ev olarak kullanılan ikametgahların aynı zamanda büro olarak kullanılması, bir meslek mensubunun (ortaklık durumu hariç) birden fazla bürosunun olması," kınama cezası verilmesini gerektiren durumlar arasında sayılarak, ev olarak kullanılan yerlerde büro faaliyetinin yürütülmesi disiplin yönünden yaptırıma bağlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan davacı tarafından, mesleki işyerinin aynı zamanda ikametgah olarak da kullanılmasına yasak getiren dava konusu Yönetmelik hükmü ile, ikametgahların büro olarak kullanılması yasaklanarak, büro edinme, zorunluluğu getirilmesi üzerine bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından yapılan düzenlemelerin, muhasebe mesleğinin uluslararası standartlara uygun hale getirilmesini ve belli kurallar çerçevesinde icrasını temin etmek, yeni meslek mensuplarının yetiştirilebilmesini ve kontrolünü gereği gibi sağlayabilmek ve muhasebecilik faaliyetinin daha çağdaş şartlarda yerine getirilmesi sağlanarak hizmet kalitesini yükseltme amaçlarına yönelik olduğu, ikametgahların büro olarak kullanılması durumunda, konut dokunulmazlığı nedeniyle gerekli denetimleri yapmanın mümkün olamayacağı ve muhasebecilik mesleğinin belli standartlara bağlanmasının zorlaşacağı açıktır.

Bu durumda, muhasebecilik mesleğinin belli standartlara bağlanması ve gerekli denetimlerin sağlanması amacıyla yapılan düzenlemelerde kamu yararına, hizmet gereklerine ve hukuka aykırılık görülmemiştir. Belirtilen nedenlerle, yasal dayanaktan yoksun bulunan davanın reddi yolunda karar verilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Sekizinci Dairesince işin gereği görüldü:

Dava; 21.11.2007 gün ve 26707 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "mesleki faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgâhlarda yürütülemez" hükmünün iptali istemiyle açılmıştır,

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "Yönetmelikler" başlıklı 124. maddesinde; Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerinin, kendi görev atanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilecekleri düzenlenmiştir.

27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 14. maddesi ile 21.2.1990 tarihli ve 20440 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğinin 38. maddesinde değişiklik yapılmıştır, Yönetmeliğin 14, maddesi ile; "Her meslek mensubu mesleki faaliyetine başlamadan önce bağlı olduğu odanın bilgisi dahilinde işyeri açmak zorundadır.

Büro standartları ve buna ilişkin usul ve esaslar Birlik genel kurulunda belirlenir. Açılan işyerleri bağımsız büro şeklinde olup, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticarethane ile iç içe olamaz. Bir meslek mensubunun birden fazla ."bürosu olamaz. Mesleki faaliyetler aynı zamanda ev olarak kullanılan ikametgâhlarda, yürütülemez Birlikte çalışan meslek mensupları da ayrı büro edinemezler.

Ortaklık bürosu veya şirket kurulması halinde de işyeri açılması mecburidir. Mesleki faaliyette bulunmayan meslek mensupları ikametgâhlarının bulunduğu bölgenin odasına kaydolurlar.

Meslek mensuplarının Türk Ticaret Kanununa göre bir meslek şirketi kurmaları halinde, şirket, kayıtlı olduğu odanın bulunduğu ilin sınırları içinde şube ve irtibat bürosu açamaz. Bir şirketin başka bir ilde şube açabilmesi, o ildeki ilgili meslek odasının çalışanlar listesine kayıtlı, şirketi temsil ve ilzama yetkili bir ortak görevlendirmesi halinde mümkündür.

İşyeri açılışına ilişkin gerekli yoklama odalar tarafından yapılır. Vergi dairelerince mükellefiyet tesisinde oda sicil belgesi aranır. Büro edinen meslek mensupları, odaya kayıt olduktan itibaren üç ay içinde Büro Tescil Belgesi almak zorundadırlar. Büro Tescil Belgeleri iki yılda bir vize ettirilir." düzenlemesi getirilmiştir.

Diğer yandan, 27,09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik VB Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesi ile "Kınama Cezası" başlıklı 6. maddeye (s) bendi eklenmiştir. Yönetmeliğin (s) bendinde ise;" Birlik Genel Kurulunca belirlenen "büro standartlarına uyulmaması, açılan işyerlerinin bağımsız büro şeklinde olmaması, başka bir serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet ile iç içe olması, ev olarak kullanılan ikametgâhların aynı zamanda büro olarak kullanılması, bir meslek mensubunun (ortaklık durumu hariç) birden fazla bürosunun olması." kınama cezası verilmesini gerektiren durumlar arasında sayılarak, ev olarak kullanılan yerlerde büro faaliyetinin yürütülmesi disiplin yönünden yaptırıma bağlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan davacı tarafından, kendisine ait bulunan işyerinin aynı zamanda ikametgâh

olarak da kullanıldığı, yapılan yönetmelik değişiklikleriyle ikametgâhların büro olarak kullanılması yasaklanarak, büro edinme zorunluluğu getirilmesi üzerine bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Muhasebecilik mesleğinin uluslararası standartlarda, belirli kurallar çerçevesinde yapılmasını temin etmek, mesleğe yeni katılanların en iyi şekilde yetiştirilerek mesleğe kazandırılmasını sağlamak, mesleğin gereği gibi yerine getirilmesi hususunda yapılacak olan denetimin en iyi şekilde yerine getirilmesini mümkün kılmak adına Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından söz konusu düzenlemenin getirildiği, aksi halde konut dokunulmazlığı nedeniyle belli denetimleri gerçekleştirmenin mümkün olamayacağı açıktır,

Bu durumda, muhasebecilik mesleğinin belli standartlara bağlanması ve gerekli denetimlerin sağlanması amacıyla yapılan düzenlemelerde kamu yararına, hizmet gereklerine ve hukuka aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle yasal dayanaktan yoksun bulunan davanın reddine, 160,30 TL yargılama giderinin davacı Üzerinde bırakılmasına, karar verildiği tarihte yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca 1.100,00-TL vekalet ücretinin davacıdan alınarak davalı idarelerden Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine verilmesine, 21,02.2011 gününde oybirliği ile karar verildi.

| | | | | |
|------------|-------------|--------|----------|-------|
| Başkan | Üye | Üye | Üye | Üye |
| Ayla | Dr.Tacettin | Yeniay | Alaattin | Cem |
| ALKIVILCIM | ŞİMŞEK | KAYA | ÖĞÜŞ | ERBÜK |

YARGILAMA GİDERLERİ

Harç : 99,30 TL

Posta pulu : 61,00 TL

TOPLAM : 160,30 TL

2011 YILINDA DİKKATE ALACAĞI HADLER

| KONU | DAYANAĞI | HADLER |
|---|---|--|
| —SM ve SMM'lerin imzalayacağı beyannameler için sınır | 4 ve 37 Nolu YMM Tebliği | Net Satış: 9.386.000 TL Aktif Top: 4.694.000 TL |
| — Tam tasdik sözleşmesi yapılmadan ihracatta KDV iadesi rapor yazma sınırı | 37 Nolu YMM Tebliği | 330.000 TL (Eski Dönemler Dahil) |
| — indirimli orana tabi mallarda tam tasdik sözleşmesi yapılmadan rapor yazma sınırı | 37 Nolu YMM Tebliği | 660.000 TL |
| —Yolcu beraberinde satışta (ihraç) YMM raporu ile alınabilecek iade sınırı | 37 Nolu YMM Tebliği | 86.000 TL |
| — KDV iadesine karşıt inceleme sınır | 37 Nolu YMM Tebliği | Fatura Başına: 17.230 TL |
| —Stopaj iadesi | 37 Nolu YMM Tebliği | 100.000 TL |
| Yatırım İndirim Raporu Yazmada Harcama Tutarı | 37 Nolu YMM Tebliği | Yatırım Harcaması Tutarı 250.000. TL'nin Üzerinde ise rapor düzenlenecek |
| —Kurumlar Vergisi İstisnalar | 37 Nolu YMM Tebliği | 171.000 TL |
| —Tek Düzene göre ek mali tablo düzenleme alt sınırı | 10 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği | Aktif Toplamı: 9.799.300 TL Net Satış Tutarı: 21.778.200 TL |
| —İndirimli oranda alınamayacak KDV tutarı | | 14.300 TL |