

HİSSELİ KOMANDİT ŞİRKETLERDE KANUNİ YEDEK AKÇE SORUNU VE KÂR DAĞITIMI

Adem ÇABUK*

Komandit şirketlerin özel bir nevi olan hisseli komandit şirket sermaye şirketleri arasında yer alır. Taşdıkları özellikler açısından hem kollektif hem de anonim şirketlerle benzerlikler gösteren hisseli komandit şirketlere uygulamada çok az raslanır. Bu şirketler T.T.K.'nun 475 ila 484. maddeleri arasında düzenlenmiş ve T.T.K. madde 475 de "sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya bir kaç şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirkettir" şeklinde tanımlanmıştır. T.T.K. da hisseli komandit şirketler teferruatlı olarak düzenlenmemiş ve birçok hususta komandit şirketlerle anonim şirketlere yollama yapılmıştır. Hem kanunda birçok hususun açık ve teferruatlı olarak düzenlenmemiş bulunması ve diğer şirketlere yapılan yollamalar (Anonim ve komandit şirketler) nedeniyle, hem de uygulamada çok az rastlanan bir şirket türü olması ve literatürde de yeterince incelenmemiş bulunması nedeniyle bu şirketlerde kanuni yedek akçe ayrılıp ayrılmıyacağı hususu pek açıklığa kavuşmamıştır. Konu ile ilgili eserlere baktığımızda bu konuda iki değişik görüşle karşılaşmaktayız. Bunlardan birincisi bu şirketlerde de anonim şirketlerde olduğu gibi kanuni yedek akçe ayrılmasını öngören görüşler, ikincisi ise bu şirketlerde kanuni yedek akçe ayrılması gerektiğini öngören görüşlerdir¹. Yazımızın amacı hisseli komandit şirketlerde kanuni yedek akçe ayrılması mecburiyeti olup olmadığını tartışmak ve buna ilaveten de bu şirketlerdeki kâr dağıtım konusunu incelemektir.

1. Kanuni Yedek Akçeler ve Hisseli Komandit Şirketlerde Kanuni Yedek Akçe Sorunu

Genel anlamda işletmelerin "ilerde ziyanlarını kapatmak, beklenen veya beklenilmeyen kayıp ve masrafları karşılamak, işletmenin idamesi ve gelişimi, istikrarlı kâr payı dağıtımını temin maksadıyla kazançlardan alıkonulmak suretiyle açık veya gizli olarak ayrılan kıymetlerdir"² şeklinde tanımlanan yedek akçeler T.T.K. m.

* Yardımcı Doç. Dr., Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

1 Bu konuda bakınız. Rüşti Erimez, Şirketlerde Kâr Dağıtımı ve Yedek Akçeler, İstanbul 1976; Mehmet Küçükince, Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Stopaj Matrahı, Ankara 1976; Saygın Eyüpgiller, Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Mevzuatı, Ankara 1982; Sabri Bektöre Muhasebe Ticaret Şirketleri, Eskişehir 1982; Mehmet Ali Canoğlu, Şirketler Muhasebesi İstanbul 1976.

2 Halil Arslanlı, Anonim Şirketler. İstanbul 1961, s. 69.

466—469'da düzenlenmiştir. Bizim buradaki konumuzu başlıktan da anlaşılacağı üzere T.T.K. m. 466'da düzenlenmiş bulunan kanuni yedek akçeler oluşturmaktadır. Yukarıda verilen genel tanımdan da anlaşılacağı gibi yedek akçeler genel olarak kârdan dağıtılmayarak şirket bünyesinde bırakılan kârları ifade ettiklerinden şirketler, hukuki nitelikleri ne olursa olsun, sözleşmelerine hüküm koymak suretiyle yedek akçe ayrabilirler.

Ancak T.T.K. m. 466'da yer alan kanuni yedek akçelerin hisseli komandit şirketler tarafından da ayrılıp ayrılmayacağı hususu T.T.K. da açık olarak düzenlenmemiştir. Bu nedenle daha önce de bahsedildiği gibi konu ile ilgili yayınlarda hisseli komandit şirketlerde bazen kanuni yedek akçe ayrılması gerektiği hususu yer alırken bazılarında ise kanuni yedek akçenin bu şirketlerce ayrılması zorunluluğu olmadığı ileri sürülmektedir³. Nitekim Rüştü Erimez "Anonim Şirketlerde Kâr Dağıtımı ve Yedek Akçeler" adlı eserinde "anonim ve limited şirketler dışında kalan hisseli komandit şirketlerin kanuni yedek akçe ayırmalarını zorunlu kılan açık bir hüküm mevcut olmadığı gibi, bu şirketlerin yapıları da kanuni yedek akçe ayırmalarına elverişli değildir" demektedir. Gerçekten de hisseli komandit şirketlerde komandite ve komantider olmak üzere sorumluluk açısından iki ayrı karakterde ortak bulunmakta ve bu ortakların şirkete koydukları sermayelerde farklı nitelikler taşımaktadır. Bu şirketlerde komandite ortakların sorumlulukları sınırsız olduğundan, şirketle ilişkisi bulunan üçüncü kişilerin haklarının korunabilmesi açısından hisseli komandit şirketlerin kanuni yedek akçe ayırmaları gerekir yoktur. Gene aynı şekilde Mehmet Küçükince'de "Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Stopaj Matrahı" adlı eserinde yukarıdaki açıklamalara benzer nedenlerle kanuni yedek akçe ayırma mecburiyetinin hisseli komandit şirketler için söz konusu olmadığı görüşünü savunmaktadır. Yukarıdakilere ilaveten Mehmet Ali Canoğlu'da "Şirketler Muhasebesi" adlı eserinde hisseli komandit şirketlerin kanunu yedek akçe ayırma zorunluluğunun bulunmadığını ifade etmektedir. Buna karşılık Sabri Bektöre "Şirketler Muhasebesi" Jale Sinay, Ömer Lalik, "Şirketler ve Kooperatifler Muhasebesi" adlı eserinde, Kemal Tunçotay "Şirketler Muhasebesi" Saygın Eyüpgiller "Şirketler Muhasebesi, Vergilendirilmesi ve Mevzuatı" adlı eserlerinde Hisseli Komandit Şirketlerde Kâr Dağıtımı konusunda bu şirketlerde de Kanuni Yedek akçe ayırma yoluna gitmektedirler.

T.T.K. de hisseli komandit şirketlerle ilgili kısımda açık olarak düzenlenmeyen bu şirketlerde kanuni yedek akçe ayırma mecburiyetinin bulunup bulunmadığı hususu yukarıdaki açıklamalardan da görüldüğü gibi farklı görüş ve uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Vergileme açısından herhangi bir kayıp doğurmayan bu farklılık hisseli komandit şirketlerde hisseli komanditer ortakların şirketin dağıtılmasına karar verilen kârından alacakları kâr paylarını etkilemektedir. Konuyu kısmen de olsa açıklığa kavuşturan bir hüküm 4060 sayılı % 5 faizli hazine tahvilleri ihracına dair kanunda yer almaktadır. 4060 sayılı kanunun 5070 sayılı kanunla değişik 1. ve 4. maddeleri ile 9. maddesinin değiştirilmesine ve bu kanuna geçici bir madde eklenmesine ilişkin kanun hükmündeki kararnamenin 1. maddesinde "Anonim Şirketlerle Limited Şirketler (bankalar ve sigorta şirketleri dışında) T.T.K. nun 466. maddesi hükmüne göre yıllık kârlarından ayırdıkları kanuni yedek

3 Bakınız dipnot 1'deki eserler.

akçelerinin tamamını Devlet İç İstikraz tahvillerine yatırırlar'' hükmü yer almaktadır. Bu hükümden de anlaşılacağı gibi T.T.K. nun 466. maddesi uyarınca sadece Anonim ve Limited Şirketler kanuni yedek akçe ayırmak zorunda olduklarından ayrılan kanuni yedek akçelerin devlet tahvillerine yatırılma zorunluluğu sadece bu şirketler için getirilmiştir. Eğer T.T.K. m. 466 da yer alan kanuni yedek akçelerin hisseli komandit şirketlerce de ayrılması zorunlu kılınmış olsa idi onların ayırdıkları kanuni yedek akçelerin de devlet tahvillerine yatırılması zorunluluğu getirirdi görüşünderiz. Nitekim aynı hususlarla ilgili devlet tahvilleri 1 nolu genel tebliğinin 1. maddesi de yukarıdaki hükme paralel bir şekilde konuya açıklık getirerek sadece Anonim ve Limited Şirketlerin Devlet tahvili alma zorunluluğunu yinelemiştir. Yukarıda yer verdiğimiz 4060 sayılı kanunun 1. maddesi ile devlet tahvilleri genel tebliğinin 1. maddeleri T.T.K. m. 466. da yer alan kanuni yedek akçelerin hisseli komandit şirketlerde ayrılması zorunluluğunun bulunmadığı konusundaki görüşleri kuvvetlendirmektedir. Bu nedenle bundan sonraki kısımda ele alacağımız hisseli komandit şirketlerde kâr dağıtımı konusunda yapacağımız örnekte kanuni yedek akçe ayırma yoluna gitmiyeceğiz.

2. Hisseli Komandit Şirketlerde Vergileme ve Kâr Dağıtımı

Yukarıda açıklandığı gibi hisseli komandit şirketlerde sorumluluk açısından iki tür ortak bulunmakta idi. Bunlardan 1. türü oluşturan sınırsız sorumlu komandite ortaklara düşen kâr payları gelir vergisine tabi bulunmakta buna karşılık sınırlı sorumlu olan hisseli komanditerlere düşen kâr payları ise kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Hisseli komandit şirketlerde vergileme açısından komandite ortaklara düşen kâr payları bir sorun teşkil etmemekte ve bu ortaklar kişisel gelir vergisi beyannamesiyle şirkettten aldıkları kâr paylarının vergisini, eğer varsa diğer gelirleriyle birlikte vermektedirler. Buna karşılık sınırlı sorumluluğa sahip hisseli komanditer ortakların kâr payları ise kurumlar vergisine tabi olduğundan kurumlar vergisinin matrahının hesaplanması ve verginin ödenmesi işlemi şirket tarafından yapılmaktadır.

Kârın ortaklar arasında bölüştürülmesi konusunda ise öncelikle şirket sözleşmesinde yer alan hükümler geçerlidir. Sözleşmede bu konuda bir hüküm varsa bu hüküm uyarınca kârın dağıtım işlemi yapılır. Eğer sözleşmede hüküm yoksa şirket ortaklarının bu konuda alacağı bir kararla kâr ortaklar arasında dağıtılır. Ancak şirket tarafından tesbit edilmiş bulunan ticari kâr ile vergi matrahını oluşturacak mali kâr arasında farklılıklar olabileceğinden vergi kanunlarında yer alan hükümler çerçevesinde ticari kâr üzerinde gerekli düzeltmelerin yapılması gereklidir.

Vergiye tabi olan kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi matrahından indirilebilecek gider unsurları ile vergiden muaf gelirlerin dikkate alınması gerekmektedir.

2.1. Hisseli Komandit Şirketlerde Kurumlar Vergisi Matrahının Tesbiti

Diğer kurumlarda olduğu gibi hisseli komandit şirketlerde de kurum kazancının tesbitinde dikkate alınacak Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunu hükümleri aşağıdaki gibidir.

2.1.1. Gelir Vergisi Kanunu Uyarınca Kurum Kazancının Tesbitinde İndirilecek Giderler

Gelir vergisi kanununun 40. maddesi uyarınca safi kazancın tesbitinde aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir.

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderler.
2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe haiz bulunmaları şartıyla), 27. maddede yazılı giyim giderleri*.
3. İşletmenin işiyle ilgili olmak kaydıyla yazılı mukaveleye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.
4. İşletmenin işleriyle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süreye mahsus olmak şartıyla).
5. İşletmeye dahil olup sadece işte kullanılan taşıtların amortismanları ile giderlerinin tamamı.

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; Bina, arazi, gider, istihlak vergileri, damga ve belediye resimleri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar.

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar

2.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca İndirilecek Giderler

Yukarıda sayılanlara ilave olarak kurum kazancının tesbitinde kurumlar vergisi kanununun 14. maddesi uyarınca aşağıdaki giderlerde ayrıca kurum hasılatından indirilebilir.

1. Hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri (bu giderler senetlerin kağıt ve baskı giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga resmini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimlerini, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse senedi ve tahvillerin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri ihtiva eder);

2. İlk tesis ve taazzuv giderleri (bu giderler aktifleştirildiği takdirde bunların vergi usul kanunu gereğince değeri üzerinden ayrılacak amortisman gider yazılır. İlk tesis ve taazzuv gideri olarak iş ve piyasa etüdü giderleri, şirket sözleşmesi hazırlanması için yapılan giderler, tanıtma ve reklam giderleri, işçi ve personel eğitimi, demerbaş üretimi giderleri, proje giderleri..... gibi kuruluş sırasında yapılan giderlerle faaliyet sırasında ortaya çıkan sermaye arttırımı giderleri, tahvil ihraç giderleri ve şube açılması için yapılan giderleri sayabiliriz).

3. Genel kurul toplantıları için yapılan giderlerle birleşme, fesih ve tasfiye

* G.U.K. M. 27. Aşağıda yazılı teçhizat ve tayin bedelleri gelir vergisinden müstesnadır.

1. Özel Kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler
2. Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten geri ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası)
3. Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri

giderleri (genel kurul toplantı giderleri sadece duyurma ve toplantı için şirketin yaptığı giderleri kapsar).

4. Sigorta şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta mukavelelerinin (poliçe ve geçici ilmuhaber) istilzam ettiği teknik ihtiyatlar (hayat sigorta şirketlerinde riyazi ihtiyatlardan temettü ve faizleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısma ait faizler, giderler beyanında gösterilemez).

Sigorta teknik ihtiyatları

- a) Muallak hasarlara mahsus tazminat karşılıkları,
- b) Cari muhataralara mahsus ihtiyatlar.
- c) Hayat sigortaları riyazi ihtiyatlarından oluşur.

5. Hisseli komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.

6. Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idarelere il özel idareleri ve belediyeler ile köylere, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve Türk Medeni Kanununa göre kurulan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağışlar ve yardımlar (Bir yıldaki bağış ve yardım o yıl kazancının % 2'sini ve 20.000 TL. yi geçemez. Ancak, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara 20.000 TL. lık hadde bakılmaksızın % 5'e kadar bağış ve yardım yapılabilir).

7. Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların bilançolarına göre meydana gelen zararlar (Bilançolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi şarttır).

8. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları.

2.1.3. Kurumlar Vergisinden Muaf Kurum Kazançları

Kurumlar vergisi kanunu m. 8 yukarıda sayılan hususların dışında ayrıca birtakım kurum kazançlarını da kurumlar vergisinden muaf tutmuştur. Bu kazançlar şunlardır.

1. Tam mükellefiyete tabi kurumların başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (İştirak kazançları istisnası).

2. Aşağıda yazılı kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlardan:
a) İstihsal kooperatiflerinde; ortakların istihsal ederek kooperatife sattıkları veya kooperatiflerin istihsal faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar.

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

c) Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilerine göre hesaplanan risturnlar,

d) Ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarfolunamıyarak iade edilen kısımlar.

3. İhraç kanunlarına veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdedtiği mukavelelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muaflığı kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin temettü faiz ve ikramiyeleri.

4. Kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla, yurt dışında yapılan inşaat, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar.

5. Denizcilik Bankası T.A.Ş. nin tekelinde bulunan ulaştırma işlerinden elde ettiği kazançlar.

6. Sanayi ürünü ihraç eden ve yıllık ihracat tutarı 250.000 Amerikan Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasını aşan imalatçı kurumların bu ihracattan sağladıkları hasılatın % 20'si kurum kazancından indirilir.

İhraç edildiğinin tevsiki şartıyla ihracatçılara yapılan satışlar yıllık ihracat tutarının hesabında ihracat sayılır. İhraç ettiği malı imal etmeyen ihracatçı kurumlar da bu istisnalar 1/4 oranında uygulanır.

7. Yaş meyva, sebze ve su ürünleri ihracatçıların, bu ihracattan sağladıkları hasılatın % 20'si kurum kazancından indirilir. İhraç edildiğinin tevsiki şartıyla ihracatçılara yapılan satışlarda yaş meyva ve su ürünleri üreticisi yönünden ihracat sayılır.

8. Kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsiki edilmesi kaydıyla dış navlun hasılatının % 20'si kurum kazancından indirilir.

9. Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin yatırım indiriminden istifade eden kazançları (.....).

10. Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde "Turizm Müessesesi" belgesi veya 1618 sayılı seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu gereğince "Seyahat Acentası İşletme Belgesi" almış olan kurumların döviz olarak elde ettikleri hasılatın % 20'si mezkur dövizlerin yetkili bankalarda bozdurduğunun tevsiki şartıyla kurum kazancından indirilir. Elde edilen dövizleri bizzat bozdurmayan ve dövizini sağlayan müessese veya acentadan doğrudan doğruya pay alan turizm müesseseleri, bu istisnadan aldıkları pay oranında faydalanırlar.

11. Safi kurum kazancından, gelirlerinin tamamını amaçlarına tahsis eden ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara sermayeye iştirak oranında ödenecek miktarlar.

12. Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının ve menkul kıymetler yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununa 2362 sayılı kanunla eklenen mükerrer 8. maddeye göre sermaye şirketleri ile kooperatifler yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlarının finansmanında kullanmak ve yatırım indirim belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla aşağıdaki şartlarla finansman fonu ayrılarak safi kurum kazancından indirebilirler.

- 1) Ayrılacak finansman fonu kurumlar vergisi matrahının % 25'ini ve yapılacak yatırım tutarını geçemez.
- 2) Finansman fonunun T.C. Merkez Bankasında açılacak her an paraya çevrilebilir Devlet Tahvili hesabına yatırılması mecburidir.
- 3) T.C. Merkez Bankasında açılacak hesaptan çekişler Devlet Planlama Teşkilatınca düzenlenecek çekiş belgelerine dayanılarak yapılır ve yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamaz.
- 4) Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan meblağ hesap dönemi sonunda safi kurum kazancına eklenir.

Yukarıda sayılanların dışında ayrıca gelir vergisi kanununun 61. maddesi uyarınca kurumda çalışanlara ödenen kâr payları ile Bankalar Kanunu uyarınca bankaların tasfiye fonuna yatırdıkları binde yarım kurumlara vergisi matrahının tertibinde ayrıca gider olarak indirilirler.

2.1.4. Gelir Vergisi Kanunu Uyarınca Kurum Kazancının Tesbitinde Gider Olarak İndirilemeyecek olan Ödemeler

Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesi uyarınca aşağıda belirtilen ödemeler gider olarak kabul edilemez.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ve ya aynen aldıkları sair değerler,
2. Teşebbüs sahibinin kendisine eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
5. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (sözleşmelerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminatlar sayılamaz).

Bu maddenin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve hisseli komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

2.1.5. Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca İndirilmesi Kabul Edilmeyen Ödemeler

Gelir vergisi kanunundakilere ilaveten kurum kazancının tesbitinde kurumlar vergisi kanununun 15. maddesi uyarınca aşağıda yazılı ödemelerde gider olarak indirilemez.

1. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
2. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
3. Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar.
4. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların özel kanunlarına veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre safi kazançlarından ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankalar Kanununa dayanarak bankaların ayırdıkları karşılıklar dahil).
5. Dar mükellefiyete tabi kurumlardan ayrıca:
 - a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri.
 - b) Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisseler (Türkiye'deki kurumun teftiş ve mura-kâbesi için yabancı memleketlerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderleri hariç).
6. Bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler.
7. İhraç kanunlarına veya Devletin Kanunların verdiği yetkiye dayanarak yaptığı mukavelelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muaflığı kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin kurumlar vergisinden istisna edilen tümettü, faiz ve ikramiyelerine isabet eden giderler.
8. maddenin 4 numaralı bendinde yer alan istisna kapsamına giren kurum kazançlarının elde edilmesi için yapılan tüm giderler.

Ayrıca yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye

ye iradı sayıldığından kurumlar vergisi matrahının tesbitinde gider olarak indirilemez⁴.

Buraya kadar hisseli komandit şirketlerde kanuni yedek akçe ayrılıp ayrılmayacağı hususu ile genel olarak kurum kazançlarında kurumlar vergisi matrahının tesbitinde esas olarak alınan Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunu hükümlerini incelemiş olduk. Kurumlar Vergisine tabi kurumlardan kâr payı alan ortaklar için Gelir Vergisi Kanunu uyarınca vergi alacağı sözkonusudur. Bu nedenle vergi alacağından da burada kısaca bahsetmemiz gerekecektir. Çünkü Hisseli Komandit şirketlerde komanditer ortakların kâr payları üzerinden ödenmiş bulunan kurumlar vergisinin bir kısmı (1/3'ü) bu ortakların vergi alacağını teşkil eder.

3. Vergi Alacağı

Gelir Vergisi Kanunu m. 77 uyarınca tam mükellefiyete tabi kurumlara ödenen kurumlarca vergisinin yarısı bu kurumlardan kâr payı alan;

- Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin,
- Gelir ve Kurumlar vergisinden muaf tutulanların,
- Kollektif ve adi komandit şirketlerin,
- Hisseli komandit şirketlerin komandite ortaklarının vergi alacağını teşkil eder.

Vergi alacağı kurumlarca yukarıda 1, 2 ve 3 numaralı bentlerde yazılı gerçek ve tüzel kişilere dağıtılan kâr payları ile hisseli komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarından bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmının 1/3'ü olarak hesap ve kabul edilir.

Hisseli komandit şirketlerin komandite ortaklarının vergi alacağı ortakların anılan şirketteki kâr paylarını aldıkları tarihten itibaren 1 yıl içinde müracaatları üzerine, bunların vasıtası ile kendilerine ret ve iade olunur. Komandite ortaklar bu vergi alacaklarını şirkete iadenin yapıldığı yıla ait beyannamelerine ithal ederler. 2, 3 ve 4 numaralı bentlere göre ret ve iade olunacak vergi alacakları için mezkûr bentlerde yazılı sürelerde gerekli müracaatı yapmayanlarla, müracaatları üzerine vergi daire-since kendilerine tebligatta bulunduğu tarihten itibaren 1 yıl içinde vergi alacağını geri almak için yazılı şekilde başvurmayanların hakları düşer. Gerçek kişilerde ise beyanname verilmek koşuluyla vergi alacağı ödenecek vergiye mahsup edilebilmektedir.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan yararlanarak hisseli komandit şirketlerde kanuni yedek akçe ayrılmayacağı görüşünden hareketle konuyu bir örnek ile tamamlamaya çalışacağız.

4. Hisseli Komandit Şirketlerde Kâr Dağıtım Örneği

"Z" ve ortakları hisseli komandit şirketinin sermayesi 7.000.000 TL. olup, bunun ortaklar arasındaki dağılımı aşağıda görüldüğü gibidir.

Komandite Ortak Z	1.000.000 TL.
Komandite Ortak K	1.000.000 TL.
Hisseli Komanditer Ortaklar	<u>4.000.000 TL.</u>
Toplam Sermaye	<u>6.000.000 TL.</u>

4 Bakınız, G.V.K. m. 61 ve 75.

Şirket sözleşmesine göre kâr ortaklar arasında sermaye paylarıyla orantılı olarak dağıtılmakta olup, şirketin 1981 yılı ticari kârı 3.750.000 TL. dir. Ticari kârın hesabında 250.000 TL. tutarındaki Devlet Tahvili faizi ile 170.000 TL. tutarındaki vergi cezası da dikkate alınmıştır. Ortaklar 15.3.1982 tarihinde yaptıkları toplantıda şirket kârının tamamının dağıtılmasını kararlaştırmışlar ve 30.3.1982 tarihinde de kâr payları ortaklara nakten ödenmiştir.

Şimdi yukarıdaki örnekte yer alan şirketin 1981 yılı kârının dağıtımı ile ilgili hesaplamaları yapalım.

Ortaklara 1981 yılı Ticari kârından düşen pay aşağıdaki gibidir.

Komandite Ortak Z kâr payı	$3.750.000 \times \% 16,66 =$	624.750-
Komandite Ortak K kâr payı	$3.750.000 \times \% 16,66 =$	624.750-
Hisseli Komanditer Ortaklar kâr payı	$3.750.000 \times \% 66,68 =$	2.500.500-

Burada hisseli komanditer ortaklara düşen kâr payları kurumlar vergisine tabi olduğundan bunlar için kurumlar vergisi matrahının tesbiti gerekmektedir. Bunun için de matrah tesbitinde vergiden muaf gelir unsurları ile vergiye tabi olan gider unsurlarından komanditer ortak grubuna isabet eden payın dikkate alınması gerekir.

Vergiden muaf Devlet Tahvillerinden alınan faizden komanditerlere isabet eden pay:

Devlet Tahvili faizi $250.000 \times 0,6668 = 166.750$ TL.

Vergi cezasından komanditerlere isabet eden pay:

Vergi cezası $= 170.000 \times 0,6668 = 113.356$ TL.

Bu hesaplamalardan sonra şirketin kâr dağıtım tablosunu aşağıdaki şekilde düzenlemek mümkündür.

Ticari Kâr			3.750.000
<i>Kurumlar Vergisi Matrahı:</i>			
Ticari Kâr	3.750.000		
<i>İndirimler:</i>			
Komandite ortaklar kâr payı	1.249.500		
Komandite K.	624.750		
Komandite Z.	624.750		
Devlet Tahvili Faizi	166.700		
(Komanditerlere isabet eden)		1.416.200	1.416.200
			2.333.800
<i>İlaveler:</i>			
Vergi Cezası	113.356		
(Komanditerlere isabet eden)		113.356	
Kurumlar vergisi matrahı		2.447.156	
Kurumlar vergisi	$2.447.156 \times 0,40 =$	978.862,40	978.862,40
Komandite ve komanditerlere dağıtılacak kâr payı			2.771.137,60
Komandite ortaklar kâr payı			1.249.500
Komanditer ortaklara ödenecek kâr payı (vergiden sonra)			1.521.637,60

Yukarıda kâr dağıtım tablosunu düzenlemiş bulunduğumuz şirketin muhasebe kayıtlarını da aşağıdaki şekilde yapabiliriz.

1	15.3.1982		
	Kâr/zarar Hesabı	3.750.000	
	1981 yılı Kârı		3,750.000
2	15.3.1982		
	1981 Yılı Kârı	3.750.000	
	Dağıtılacak kârlar		3.750.000
3	15.3.1982		
	Dağıtılacak Kârlar	3.750.000	
	Ödenecek kurumlar vergisi		978.862.40
	Ortaklar Cari Hesabı		1.259.500
	K.dite Ort. Z C/H 624.750		
	K.dite Ort. Z C/H 624.750		
	Ödenecek...nolu kâr payı kup.		1.521.637.60
4	30.3.1982		
	Ödenecek kur. verg.*	978.862.40	
	Ortaklar Cari Hesabı	1.259.500	
	K.dite Ort. K C/H 624.750		
	K.dite Ort. Z C/H 624.750		
	Ödenecek ...nolu kâr payı kup.	1.521.637.60	
	Kasa (veya banka)		3.750.000

* Kurumlar vergisinin kâr payları ile aynı tarihte ödendiği varsayılmıştır.

SONUÇ

Yazımızın başında da belirtildiği gibi hisseli komandit şirketlerde kanuni yedek akçe ayrılıp, ayrılmayacağı hususu T.T.K.'da pek açık olarak düzenlenmemiştir. Bu nedenle bu şirketlerde kanuni yedek akçe ayrılması lehinde ve aleyhindeki görüşleri belirttikten sonra gerek hisseli komandit şirketlerde şirketin bünyesinde iki ayrı grup ortak bulunması (hem sorumluluk açısından, hem de alacakları kâr paylarının vergilendirilmesi açısından) gerekse şirketin bünyesinin bu nedenle kanuni yedek akçe ayırmaya müsait bulunmaması nedeniyle bu şirketlerde kanuni yedek akçe ayırma zorunluluğunun bulunmadığı kanaatinde olduğumuzu belirtmiştik. Zaten sermaye şirketlerinin ayırmak zorunda oldukları kanuni yedek akçelerin Devlet Tahvillerine yatırılmasını zorunlu kılan 4060 sayılı % 5 Faizli Devlet Tahvilleri İhracına Dair Kanunun birinci maddesi ile devlet tahvilleri genel tebliğinin birinci maddesinde ayırdıkları kanuni yedek akçeleri Devlet Tahvillerine yatıracak sermaye şirketleri arasında hisseli komandit şirketlere yer verilmemiş bulunması bu şirketlerde kanuni yedek akçe ayrılması zorunluluğunun bulunmadığı yolundaki görüşümüzü kuvvetlendirmekte ve aynı zamanda bu konuda görüşümüze de bir gerekçe

teşkil etmektedir. Kanımızca, T.T.K. da açık olarak düzenlenmemiş bulunan hisseli komandit şirketlerde kanuni yedek akçe ayrılıp ayrılmayacağı hususu 4060 sayılı kanun ve bunla ilgili Devlet Tahvilleri 1 nolu genel tebliği ile dolaylı olarakta olsa açıklığa kavuşmuştur.

Ayrıca bu görüşten hareketle hisseli komandit şirketlerde kâr dağıtımı ve vergilendirilmesi ile ilgili açıklamalar ve Kurum ve Gelirler Vergisi Kanunu hükümlerine değindikten sonra hisseli komandit şirketlerde kâr dağıtımı ve vergileme konusunda düzenlenmiş bulunduğumuz küçük bir örnekle konuyu tamamlamış bulunuyoruz.

KAYNAKLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu ve Tebliğler.

Gelir Vergisi Kanunu ve Tebliğler.

Türk Ticaret Kanunu

Erimez, R., Şirketlerde Kâr Dağıtımı ve Yedek Akçeler, İstanbul 1976.

Küçükince, M., Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Stopaj Matrahı, Ankara 1976.

Bektöre, S., Muhasebe: Ticaret Şirketleri, Eskişehir 1982.

Eyüpgiller, S., Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Mevzuatı, Ankara 1982.

Sinay, J., Lalik, Ö., Şirketler Kooperatifler Muhasebesi, Ankara 1975.

Canoğlu, M.A., Şirketler Muhasebesi, İstanbul 1976.

İmregün, O., Kara Ticareti Hukuku Dersleri, İstanbul 1974.

Arslanlı, H., Anonim Şirketler, İstanbul 1961.