

# BİLANÇO TASDİKİNDE DAMGA VERGİSİ

Sakıp ŞEKER \*

## I GİRİŞ

Son zamanlarda, bazı vergi dairelerinde rastlanan hatalı uygulamalardan birisi de, bilanço ve gelir tablosu tasdiklerinde, önceki yıl bilgilerinin de yer aldığı iddiasıyla, iki misli damga vergisi alınmasıyla ilgili.

İşin ilginç tarafı bu yönde Bakanlık'ça da onaylı bir Defterdarlık özelgesi de var. Söz konusu özelgenin metni ise aşağıdaki gibidir;

**"İlgi dilekçenizde tek düzen muhasebe sistemine göre hazırlanan Bilanço ve Gelir Tablolarında cari dönem ile birlikte önceki dönemlerin de yer alması nedeniyle bunların tasdiki esnasında iki misli damga vergisi alındığını belirterek bu hususta Defterdarlığımızdan görüş talep etmektesiniz.**

**Bilindiği üzere, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir.**

**Bu Kanundaki kağıtlar terimi yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek belgeleri ifade edeceği, Kanun'un 6. maddesinde de bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır, hükmü yer almaktadır.**

**Diğer taraftan, Kanuna ekli (1) sayılı tarifenin III. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar bölümünde; Bilançolar, kar ve zarar cetvelleri ile işletme hesabı hülasalarının maktu vergiye tabi olacağı belirtilmiştir.**

**Buna göre, her ne kadar bir dönem tasdik ettirileceği belirtilmekte ise de, cari dönem ile birlikte önceki dönemlerin de bir arada bulunması nedeniyle bunların her birinden ayrı ayrı damga vergisinin aranılması gerekmektedir."**

Öte yandan, bu konuda şu an yapılmakta olan uygulama, yukarıda yeralan özelge çerçevesinde yönlendirilmektedir.

## II TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE MALİ TABLOLARIN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DÜZENLENMESİ ZORUNLUDUR.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin II. Muhasebe Politikalarının Açıklanması Bölümünün 6. maddesinde;

**"Mali tablolar, dönemler itibarıyla karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır."** denilmektedir.

Mali Tabloların aşağıdaki tabloları içerdiği, bu tablolardan bilanço ve gelir tablosunun dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerlerinin ise

ek mali tabloları oluşturduğu, adı geçen Genel Tebliğin m. Mali Tablolar ilkeleri bölümünde açıklanmıştır. Mali Tablolar şunlardır:

- 1- Bilanço
- 2- Gelir Tablosu
- 3- Satışların Maliyeti Tablosu
- 4- Fon Akım Tablosu
- 5- Nakit Akım Tablosu
- 6- Kar Dağıtım Tablosu
- 7- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

7 No.lu MSU Genel Tebliği'nde mükelleflerin fon akım ve öz kaynaklar değişim tablolarını beyannamelerine eklemeyecekleri, diğer ek mali tabloları ise 1996 yılı net satış hasılatı 750 milyar veya net aktif toplamı 300 milyar lirayı aşanların beyannamelerine ekleyecekleri belirtilmiştir.

Bilançonun tanımı ise Vergi Usul Kanunu'nda "**envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır.**" şeklinde yapılmıştır.(Md. 192)

Tekdüzen Muhasebe Sistemi O l .01.1994 tarihinden itibaren mecburi olarak yürürlüğe girdiğine göre, artık mali tabloların şekil ve içeriğinin bu tebliğ hükümlerine uygun hazırlanması gerekmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin amacı, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması olarak belirtilmiştir.

Özetle, bilançoların mukayeseli olarak düzenlenmesi yasal bir zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Artık bilanço ve gelir tablosu denilince önceki yıl ve cari yıl bilgilerini içeren bilanço ve gelir tablosu akla gelmelidir. Sadece cari yıl bilgilerini içeren bir bilanço eksik bir bilançodur ve böyle bir bilanço gerçek anlamda bir bilanço değildir. Vergi daireleri ve diğer ilgili kurumlarca mukayeseli olmay an mali tablolar işleme esas alınmamalıdır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde verilen bilanço ve gelir tablosu formatındaki bilgiler Damga Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde ifade edildiği gibi "**birbirinden tamamen ayrı işlem**" değildir. Aksine birbirini tamamlayan amaca yönelik tek bir (bilgi) işlemidir. Bazı ülkelerde mali tablolarda üç yılın bilgileri yer almakta ve üç yıl bir dönem olarak değerlendirilmektedir. Ülkemizde bankalar değerlendirmelerini üç yılın bilanço bilgilerinin yer aldığı "**hesap durum** tablosu"ndan yapmaktadırlar. Buradaki amaç işletmenin cari dönemini geçmiş dönemlere ait bilgilerden de yararlanarak doğru değerlendirmektir. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin de amacı budur.

### **III TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE UYMAMANIN YAPTIRIMI**

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu'nun 353/6. maddesinde, muhasebe standartlarına, tekdüzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uymayanlara 01.01.1997 tarihinden itibaren (95/7595 Sayılı BKK ile) 129.600.000.TL özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da farkedileceği üzere, bir taraftan önceki dönem bilgilerinin olmadığı gerekçesiyle mükellefe ceza kesilebilecek, diğer taraftan ise önceki dönem bilgilerine yer verildiği gerekçesiyle ilave damga vergisi istenebilecektir. Yukarıda belirtildiği şekilde ortaya çıkan bu durumun ise, haklı bir gerekçeyle izahı mümkün değildir.

### **IV DAMGA VERGİSİ KANUNU HÜKMÜ**

Söz konusu özalgede de belirtildiği üzere Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir, I Sayılı Tablo'nun III. Ticari işlemlerde Kullanılan Kağıtlar bölümünde resmi daire ve bankalara ibraz edilen bilançoların 1997 yılında 520.800.TL, kar ve zarar cetvellerinin

254.700.TL maktu damga vergisine tabi olduğu yazılıdır. Bu mali tabloların mukayeseli olanlarından iki kat vergi alınır denilmediği gibi, "**çoğul eki**" kullanılarak yazılmışlardır. Yani vergiye tabi mali tabloların mukayeseli, konsolide veya başka bir biçimde olmalarının vergilendirmede bir önemi yoktur.

Ayrıca, anılan Kanun'un 4. maddesinde, "*bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur. Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır*" hükmü yer almaktadır. MSU Genel Tebliği VUK'un 175 ve mükerrer 257. maddelerindeki yetkiye istinaden çıkarılmış olup, söz konusu tabloların şekilleri bellidir. Bu mali tablolar ilgili oldukları cari yılın (son yıl) adı ile anılırlar.

Anılan Kanun'un 6. maddesinin ikinci fıkrasında ise, "**bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit ve işlem den alınır**" denilmek suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.

Öte yandan yıllık beyannamelerde bilanço ve gelir tablosu için bir kat damga vergisi alınmaktadır. Bu da, söz konusu özelgedeki düşüncenin hatalı olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

Kanun hükmünün bu denli açıklığı karşısında, uygulamayı yorum farkı olarak değerlendirmek mümkün olmasa gerekir. Keza vergi kanunlarındaki hükümlerin nasıl yorumlanacağının sınırları da yine kanunla belirlenmiştir. (VUKMd. 3)

## **V SONUÇ**

Yukarıda yapılan açıklamalardan da farkedileceği üzere, bilançoların mukayeseli olarak düzenlenmesi, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliđinden ileri gelen bir zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bilanço ve gelir tablosunun önceki yıl ve cari yıl bilgilerini içermeleri gerekir. Bilanço ve gelir tablolarında önceki yıl ve cari yıl bilgilerine yer verilmesi gerekçesiyle bu şekilde hazırlanan bilançonun (veya gelir tablosunun) bilanço olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu şekilde hazırlanan iki ayrı bilanço birbirinden tamamen ayrı bir işlem olmayıp, birbirini tamamlayan amaca yönelik tek bir bilgi işlemidir.

Kişisel görüşümüze göre, bilanço ve gelir tablolarında yasal düzenlemeler gereği cari yıl ile birlikte önceki yıl bilgisine de yer verilmesi zorunlu olduğundan, bunların tasdiki esnasında her birinden ayrı ayrı ayn damga vergisi alınması uygun olmayacaktır. Vergi idaresinin, yasal zorunlulukları da dikkate almak suretiyle bu konuda kişisel görüşümüz doğrultusunda düzenleme yapması uygun olacaktır.

---

[\(\\*\)](#) **Maliye Bakanlığı E. Gelirler Bařkontrolörü, YMM**  
[\(1\)](#) 11.11.1996 Tarih ve DEF. 0.06.12/22001228/16053