

YEDEK AKÇELER VE SERMAYEYE İLAVELERİ

Doç.Dr. Emre Burçkin

GİRİŞ VE YEDEK AKÇE KAVRAMLARI

Genelde yedek akçe kavramı ile, sermaye şirketlerinin dönem kârlarından ayırdıkları ve şirket bünyesinde çeşitli amaçların gerçekleşmesinde kullandıkları dağıtılmış kâr kısmı ifade edilmeye çalışılır.

Bu çalışmanın konusunu yedek akçelerin teorik ve uygulama yönünden incelenmesi oluşturmaktadır.

Anonim şirketler hukukunda yedek akçeler safi mal varlığı olarak tanımlanırlar (1). İsviçre Hukuku'nda ise;

Şirket esas sermayesini aşan net mal varlığı veya herhangi bir amaca tahsisi sebebiyle pay sahipleri ve diğer ilgililere dağıtılmayan, (kâr) ortaklık sermayesine ek olarak ayrılmış mal varlığı parçası biçiminde ele alınmışlardır. Diğer kıta Avrupa'sı ülkelerinde de benzer tanımlara yer verilmiş ve yedek akçeler geniş ve dar anlamlarda tanımlanmışlardır. Örneğin, geniş anlamda yedek akçeler; öz sermayenin esas sermayesi aşan kısmı, dar anlamda ise esas sermayeye eklenmeyip işletmeye bırakılmış kâr olarak ortaya konmasıdır.

Olgu muhasebe tekniği açısından ele alındığında ise, yedek akçeler, bilançoda net aktif unsuru niteliğine haiz bir duruma pasifte bir özsermaye unsuru olarak yer alan işletmenin esas sermayesine eklenmek amacıyla yönetime bırakılmış kârlar biçiminde düşünmek yeterli kabul edilebilir (2).

Ancak, yedek akçeler bir yandan işletme kavramı ile birlikte düşünüldüğünde öte yandan ise tahsis edildikleri amaç ve konu ile süreklilik kavramından etkilendiği göz önüne alındığında, olguyu daha geniş bir perspektife yayan tanım kanımızca:

(*) M.Ü. İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Öğretim Üyesi

"İşletmenin sürekliliği kavramı çerçevesinde kârlı faaliyet dönemlerinde; süregelen işletme faaliyeti sonucunda ortaya çıkabilecek beklenen ve beklenilmeyen kayıp ve giderleri karşılayabilmek, süreklilik kavramını korumak, gelişimi sağlayabilmek ve düzenli kâr dağıtım politikaları izleyebilmek amacıyla, kârlı faaliyet sonucundan ayrılan, işletme özsermayesi niteliğini taşıyan değerlerdir". biçiminde olmalıdır.

KAVRAMIN ÖZELLİKLERİ VE BENZER KAVRAMLARLA İLİŞKİLERİ

Belirtilmeye çalışılan tanımlardan görüldüğü gibi kavramın içerdiği özellikler:

- Yedek akçelerin işletme özsermayesinin bir unsuru niteliğinde ele alınmaları,

- Yedek akçelerin işletme faaliyeti sonucunda oluşmaları veya faaliyet kârından ayrılmaları,

- O yıla ait faaliyet kârının yedek akçeler için "Condictio sine qua non" niteiği taşımaması,

biçiminde görülebilir (3).

Son iki koşul özellikle karşılıklar ve yedek akçeler arasındaki temel farklılık ile esas sermaye ve yedek akçeler arasındaki temel bağıntıyı açık bir biçimde ortaya koymaktadır (4).

Esas sermaye ile yedek akçeler arasındaki ilişki her iki kavramında işletmenin öz varlıklarını oluşturması ile başlamaktadır. Ancak bu varlıkların kaynakları farklıdır. Esas sermaye pay sahiplerinin taahhüt ettikleri ve bedellerini ödedikleri paylardan meydana gelmiştir. Yedek akçeler ise genel olarak ortaklık kârından veya kâr olarak nitelendirilen veya kâr oldukları bir varsayımla kabul edilen diğer kaynaklardan yahut yedek akçeyi "gizli" olarak oluşturan kural ve yöntemlerden meydana gelmişlerdir.

Agio ve iptal edilen pay senetleri dolayısıyla meydana gelen fark diğer kaynaklara örnek olarak gösterilebilir.

T.T.K.'nun 465. maddesinin 1. fıkrası ile kefaleten ve garanti taahhütlerinden doğan yükümler ve üçüncü kişi yararına olan rehinler, bilançoda veya ekinde, birer kalem olarak, ayrı ayrı gösterilmesi ileri sürülmüştür. Bunlardan veya ileride yerine getirilecek teslim ve tesellüm mükellefiyetlerinden veya bunlara ilişkin taahhütlerden doğması muhtemel zararlara karşılık olmak üzere bilançoya yedek akçe konabilmesine hüküm getirilmiştir. İlgili ilk bakışta karşılıklarında

yedek akçe olmaları gereğini ortaya çıkarmaktadır. Ancak madde dikkatlice incelendiğinde karşılıkları yedek akçe kökenli olsalar bile harcanmaları ve ayrılış nedenleri göz önüne alındığında daha kısıtlı, daha spesifik amaçlara tahsis edildikleri görülecektir. Amacın gerçekleşmesi veya gerekli kısmın gerçekleşmesi halinde, bu özelliklerini kaybedecekler ve işte o zaman yedek akçelerden herhangi bir farkları kalmayacaktır (5).

Ancak, tahsis edildikleri amaç çerçevesinde kaldıklarından daha dar bir anlama sahiptirler. Vergi Hukuku yönünden bakıldıklarında tüm karşılıklar gibi işletmenin faaliyet kârını azaltıcı özelliğe sahip olmalarıdır.

YEDEK AKÇELERİN SINIFLANDIRILMASI

Yedek akçeler bilimsel yönden farklı kaynaklarda, eserlerde çeşitli sınıflandırmalara tabii tutulmuşlardır. Sınıflandırma özellikle hukuk kaynaklı eserlerde oldukça ayrıntılı bir hali ulaşmıştır. Ancak bir genelleme ile yedek akçeler, zorunlu, ihtiyari ve gizli olmak üzere üçlü bir ayırımı tabii tutulabilir. Bu ayırım daha sonra: hukuki dayanak, amaç, zorunluluk ve teknik başlıkları içeren bir alt ayırıla daha detaylı bir hale getirilebilir. Ancak olguya pragmatik bir yaklaşımla bakıldığında sözü edilen genellemenin dışına çıkılmadığı görülecektir. (6)

T.T.K.'DA YEDEK AKÇELER VE AYIRMAK ZORUNDA OLAN ŞİRKETLER

T.T.K.'na göre sermaye şirketleri: anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler olarak belirtilmiştir.

T.T.K.'nun 466. maddesiyle anonim şirketlere yedek akçe ayırma zorunluluğu getirilmiştir. Bu hüküm aynı kanunun 534. maddesi ile limited şirketler içinde geçerli kılınmıştır. Buna göre limited şirketler, anonim şirketlerde olduğu gibi kanuni olarak yedek akçe ayırmak zorundadırlar. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ise yapıları yedek akçe ayırmaya uygun değildir. Öte yandan T.T.K'nunda da bu şirketlerin yedek akçe ayırmasını zorunlu kılan açık bir hüküm mevcut değildir.

Yedek akçeler T.T.K. hükümlerine göre kanuni zorunluluktan, ana sözleşme hükümlerinden veya isteğe bağlı olarak ayrılır. Bazı hallerde ise ayrılan yedek akçeler genel kurul kararıyla veya ortaklar kararıyla veya pay sahiplerinin isteği üzerine teşkil edilmiş olabilir.

T.T.K'na göre yedek akçe üç ana başlık altında sınıflandırılabilir:

I - Kanuni Yedek Akçeler

1. Birinci tertip kanuni yedek akçe
2. İkinci tertip kanuni yedek akçe
3. Özel kanuni yedek akçeler

II - İhtiyari Yedek Akçeler

III - Olağanüstü Yedek Akçeler

IV - Gizli Yedek Akçe

I - KANUNİ YEDEK AKÇELER

Anonim ve limited şirketlerin kanunen ayırmak zorunda buldukları yedek akçeler T.T.K.'nun 466. maddesinde belirlenmiştir.

Kanuni zorunluluktan doğan bu yedek akçeler ve esasları aşağıdaki gibidir:

1 - Birinci Tertip Kanunu Yedek Akçe:

T.T.K.'nun 466. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre ayrılması zorunlu olan yedek akçedir. Bu fıkra hükmüne göre, anonim ve limited şirketler ödenmiş sermayelerin % 20'sini buluncaya kadar her yıl safi kârın % 5'ini birinci tertip yedek akçe olarak ayırmak zorundadırlar.

2 - İkinci Tertip Kanuni Yedek Akçe:

T.T.K.'nin 466. maddesi 2. fıkrasının 3 sayılı bendi, "safî kârdan birinci fıkrada yazılı yedek akçeden başka, pay sahipleri için ödenmiş sermaye üzerinden % 5 kâr payı ayrıldıktan sonra, pay sahipleri ile kâra iştirak eden diğer kimselere eklenmesini" zorunlu kılmıştır.

Görüldüğü gibi ikinci tertip yedek akçe esas itibarıyla 1. tertip yedek akçeye ilave edilecek ek bir yedek akçe niteliğindedir. Bu nedenle ikinci tertip kanuni yedek akçelerin; sadec pay sahipleri ile kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılmasına karar verilen kârdan ayrılması söz konusudur.

3 - Özel Yedek Akçeler:

Genel olarak kanuni yedek akçelerin ayrılmasını belirleyen T.T.K.'nin 466. maddesinin ikinci fıkrasının 1 ve 2 numaralı bendleri, bazı hallerde şirketçe elde edilen hasılat fazlasının da yedek akçe olarak ayrılmasını hükme bağlamaktadır. Özel kanuni yedek akçe olarak adlandırılabilen bu yedek akçelerden ilki "emiyon primlerinden teşkil edilen yedek akçe" ikineisi ise "iptali kararlaştırılan hisse senedi bedellerinden teşkil edilen yedek akçe biçimindedir.

Emiyon primlerinden hisse senedi çıkarılması için yapılan giderleri ile yardım ve hayır işlerine harcanan kısım düşüldükten sonra kalan kısmın yedek akçe olarak ayrılması gerekir. Emiyon primlerinin dağıtılması T.T.K.'na göre mümkün değildir. (7)

Öte yandan, anonim şirketlerde taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın elindeki hisse senetlerinin şirket yetkili organlarınca iptal edilerek yerine yeni hisse senedi çıkarılması ile yeni hisse senetlerinin satışından doğan hasılat noksanı yeni hisse senetleri satışından çıkarıldıktan sonra kalan kısım üzerinden yedek akçe oluşturulur ve birinci tertip yedek akçeye eklenir.

II - İHTİYARİ YEDEK AKÇELER

T.T.K.'nin 467. maddesi gereği anonim ve limited şirketler istedikleri takdirde ana sözleşmelerinde belirtilmek koşuluyla, ihtiyarî yedek akçede ayrabilirler. Bu hükme göre, ihtiyarî yedek akçe: 1. tertip kanuni yedek akçenin safî kârın % 5'inden fazla bir oranda ayrılması şeklinde veya tavanın ödenmiş sermayenin % 20'sinden fazla olacağı konusunun ana sözleşmede belirtilmesi hükmüyle gerçekleştirilebilir.

III - OLAĞANÜSTÜ YEDEK AKÇELER

T.T.K'nun 469. maddesinde, yedek akçe ayırma bakımından, genel kurula, geniş yetki tanınmıştır. Bu madde hükmüne göre, şirketin devamlı gelişmesi veya elverdiği ölçüde dengeli kâr paylarının dağıtılmasını temin bakımından uygun ve faydalı olduğu takdirde, genel kurul, kâr paylarının saptanması sırasında, kanun ve ana sözleşmede sayılanlardan başka yedek akçeler ayrılmasına ve yedek akçeler için, kanun ve ana sözleşme ile belirlenen hadlerinin arttırılmasına karar verebilir. Bu tip yedek akçeler olağanüstü yedek akçeler olarak adlandırılırlar.

IV - GİZLİ YEDEK AKÇE

T.T.K'nun 458. maddesi şirket işlerinin sürekli gelişiminin veya olanak ölçüsünde dengeli kâr payları dağıtılmasını temin bakımından uygun ve faydalı olduğu takdirde, aktiflerin bilanço gönündeki değerlerinden daha aşağı bir değerle bilançoya konması veya başka suretle gizli yedek akçe ayrılmasını hükme bağlamıştır.

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı gibi olağanüstü yedek ile gizli yedek akçelerin ayrılma koşulları aynıdır. Ancak gizli yedek akçeler bir değerlendirme işlemi olduklarında muhasebe tekniği yönünden işletmenin faaliyet bilançosunda gözükmezler.

YEDEK AKÇELERİN SERMAYE İLAVESİ VE K.V.K.'NDAKİ DÜZENLEMELER

Yedek akçelerin sermayeye eklenmesi olgusu K.V.K.'nda değişik tarihlerde iki defa düzenlenmiştir. İlk düzenleme 2362 sayılı kanunla K.V.K'na eklenen geçici 2. maddesidir. Daha sonra ikinci düzenleme ise, aynı kanuna 3239 sayılı kanunla ilave edilen geçici 13. madde ile tekrarlanmıştır. Bu iki kanunda da temel amacı kâr dağıtımını veya sermayeye ekleme sırasında eksik olan vergi yükünün tamamlanmasıdır.

K.V.K.'na ilave edilmiş bulunan bu iki geçici madde arasında kapsadıkları dönemler dışında herhangi bir içerik farkı söz konusu değildir. Her iki geçici madde de:

Kurumlarda, bu maddelerin kapsadıkları tarihler arasında:

- Ayrılmış olan yedek akçeleri ve banka provizyonlarının sermayeye ilavesi ve ortaklara dağıtılması hallerinde bunların sermayeye ilave edildikleri veya dağıtımının yapıldığı yılın ticari kazancına vergilendirilmmeden önceki brüt tutarları üzerinden ilave

edilmesine, öte yandan ise kurumun tasfiyesi halinde, tasfiye kârının hesaplanmasında dikkate alınmasını hükme bağlamışlardır. Ancak bu yedek akçeler ve provizyonlar üzerinden ödenmiş bulunan kurumlar vergisi ile tevkif yoluyla ödenmiş kurumlar vergilerinin ödenecek kurumlar ve gelir vergilerinde iade edilemeyeceği hükme bağlamışlardır. Söz konusu geçici maddelerle ortaya konan bu iki düzenleme arasındaki temel farklılık kapsadıkları dönem yönündedir. Geçici 2. madde 1.1.1950 ile 31.12.1980 tarihleri arasında, geçici 13. madde ise 1.1.1981 - 31.12.1985 tarihlerini kapsamaktadır.

Öte yandan ikinci düzenlemede (geçici 13. maddede) ilk düzenlemedeki mahsup eksikliğinin giderilmesi yönünden ilave bazı hususlar getirilmiştir. Ancak, aşağıda açıklanacak bu hususlar geçici 2. maddenin uygulanması esnasında da tebliğlerde düzenlenmiş ve geçici 13. maddeye paralel bir uygulama yaratılmıştır.

Bunlardan ilki toplam yedek akçelerin içerisinde bulunan ve K.V. dışında kalan kâr paylarının G.V.K. 94. maddesinin 8. fıkrası gereğince gelir vergisine tabii tutulmasına ve üzerindeki gelir vergisi yükünün madde 94/8 ile hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilmesinin geçici 13. madde ile olanaklı hale gelmesidir. Öte yandan geçici 2. maddenin uygulanmasında da olgu 2 no.lu K.V. tebliğinde bu yönde alınmıştır.

Geçici 13. maddeyle getirilen 2. hüküm mahsup edilemeyen vergilerin iade edilmeyeceği konusudur. Ancak 1.1.1950 - 31.12.1980 döneminde kurumların ayırdıkları yedek akçeler üzerindeki kurumlar ve gelir vergisi yükleri 1.1.1981 - 31.12.1985 dönemindeki cari vergi oranlarının üzerinde olmamıştır. Fakat herhalikârda böyle bir olasılığa karşı hüküm bulunmasının yararlı olacağı kanısındayız.

Bilindiği gibi yedek akçelerin sermayeye ilave edilmesi, bunların hissedarlara dağıtımı hükmündedir. Bir başka deyişle, ortaklar şirket bünyesinde kalmış paylarını sermaye hisselerine kaydırmaktadırlar (8)

K.V.K'nda sözü edilen düzenlemelerden önceki dönemlerde, bunların sermayeye dağıtılmış kabul edilen yedek akçelerin hissedarların menkul sermaye iradı olarak, vergi tevkifatı da dikkate alınarak vergilenmekte ve tüm bu olaylar şirket dışında cereyan etmekteydi. Şirketin defter kayıtlarında ise yedek akçeler sermayeye kaydedilmek suretiyle işlem görmekte idi. Bu düzenlemeler böylece muhasebe tekniği açısından önemli bir eksikliği düzeltilmiştir.

SONUÇ

Bu çalışmanın sınırları içerisinde yedek akçeler teorik ve uygulama yönünden açıklanmış, benzer kavramlar ile karşılaştırılmasına gidilerek kavram kargaşasında açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Konu görüldüğü gibi iki aşamada ele alınmıştır. Birinci kısımda yedek akçelerin teorik ve uygulamalı açıklamalarını ikinci kısım ise Türk Vergi Mevzuatında sermayeye ilave edilmeyenlerini içeren düzenlemeler ortaya koymuştur. Bir başka çalışmanın konusu ise yedek akçelerin dağıtılması oluşturabilir.

EKİ

ÖRNEK: Aşağıda yedek akçelerin sermaye ilavesi konusunda

A.Ş. ile ilgili örnek tablolar geliştirilmiştir. Bu tablolar yedek akçelerin sermayeye ilave edilebilmesi konusunda ticaret mahkemelerince atanacak bilirkişilerin istedikleri tablolara son derece uygundur. Tablo 'de tüm yedek akçeler ile bunların ait olduğu yıllarda kesilen tüm vergileri gösterilmektedir. Tablo II'de ise bunların sermayeye ilave edilen kısımları ve bakiyeleri gösterilmektedir. Ancak bu çalışmanın sınırları içerisinde her bir yedek akçe kalemi yeniden hesaplanmamış toplam halinde hesaplanmamış bir durumda takdim edilmiştir. Burada amaç yedek akçelerin kayıtlı sermayeye dönüşmeleri olayında yararlı olacak hesaplama biçimini ortaya koyabilmektedir.

TABLO I
.....A.Ş.
KÂR VERGİ VE YEDEK AKÇELERİN YILLARA GÖRE DAĞILIMI

YILLAR	KÂR	KURUMLAR VERGİSİ	KANUNİ YEDEK AKÇELER	OLAĞANÜSTÜ YEDEK AKÇELER	TOPLAM BRÜT YEDEK AKÇELER	GELİR VERGİSİ TEVKİFATI	DAĞITILAN KÂR
1976	Zarar	-	-	-	-	-	-
1977	86.831,26.-	24.312.-	8.725,16.-	53.794,10.-	62.519,26.-	10.758.-	-
1978	3.760.188,12.-	1.052.854.-	188.009,40.-	2.519.324,72.-	2.707.334,12.-	503.884.-	-
1979	11.992.136,10.-	3.357.798.-	599.606,80.-	8.034.731,30.-	8.634.338,10.-	1.606.930.-	-
1980	2.295.863,66.-	1.235.548.-	114.794.-	945.521,66.-	1.060.315,66.-	-	-
1981	24.044.415,42.-	12.020.116.-	288.864,64.-	11.735.434,78.-	12.024.299,42.-	-	-
1982	18.811.331,46.-	7.517.200.-	-	11.294.131,46.-	11.294.131,46.-	-	-
1983	28.820.185,54.-	11.859.592.-	-	16.960.593,54.-	16.960.593,54.-	-	-
1984	71.720.493,20.-	29.499.656.-	-	42.220.837,20.-	42.220.837,20.-	-	-
1985	21.181.158.-	10.839.644.-	-	-	-	-	-
1986	163.354.235,64.-	80.847.432.-	7.838.146,34.-	-	7.838.146,34.-	-	10.341.514.-
	346.066.838,40.-	158.254.152.-	9.038.146,34.-	93.764.368,76.-	102.802.515,10.-	-	74.668.657,30.-
						2.121.572.-	85.010.171,30.-

TABLO II
..... A.Ş. 'NİN
SERMAYEYE İLAVE EDECEĞİ
OLAĞANÜSTÜ YEDEK AKÇELER

YILLAR	OLAĞANÜSTÜ YEDEK AKÇLER	SERMAYEYE İLAVE EDİLEN	BAKIYE
1976	—	—	—
1977	43.036,10.-	—	43.036,10.-
1978	2.015.440,72.-	2.015.440.-	0,72.-
1979	6.427.801,30.-	6.427.800.-	1,30.-
1980	945.521,66.-	945.520.-	1,66.-
1981	11.735.434,78.-	11.735.434.-	1,78.-
1982	11.294.131,46.-	11.294.130.-	1,46.-
1983	16.960.593,54.-	16.960.592.-	1,54.-
1984	42.220.837,20.-	42.220.836.-	1,20.-
	91.642.796,76.-	91.599.752.-	43.044,76.-

DİPNOTLAR

- (1) **TEKINALP, ÜNAL**; "Anonim ortaklığın bilançosu ve yedek akçeleri", *Fakülteler matbaası, İst. 1979, s. 245.*
- (2) *Benzer bir tanım ise şöyledir; "Yedek akçe özvarlığın itibari sermaye ile dönem kârı toplamını aşan kısımdır.*
Bknz.
ERİMEZ, RÜŞTÜ; "Şirketlerde hâr dağıtım ve yedek akçeler" *Ercivan matbaası, İst. 1976, s. 264.*
- (3) **TEKINALP, ÜNAL**: *a.g.e. s. 248*
- (4) **TEKINALP, ÜNAL**: *a.g.e. s. 249*
- (5) *Bu nedenlerde bazı kıta Avrupa ülkelerinde özellikle İTALYA'da yedek akçeler ile "muhtemel" zararlar için ayrılan karşılıkların birbirlerinden pek kolay bir çizgi ile ayıramayacakları ileri sürülmüştür.*
Bknz.
- **CAPALDO, PELLEGRINO**; "L'AUTOFINANZIAMENTO NELL'ECONOMIA DELL' IMPRESA, DOTT. A. GIUFFRÈ EDITORE, MILANO, 1968, S. 15
- **AMADUZZI, ALDO**; "L'AZIENDA NEL SUO SISTEMA E NELL'ORDINE DELLE SUE RILEVAZIONI - TORINO 1963, S. 176 ve devamı
- **AMADEO, DOMENICO**; "RAGIONERIA GENERALE DELLE IMPRESE", NAPOLI, 1964, s. 787 ve devamı

(6) *Yedek akçe türlerinin sınıflandırılmasına ilişkin bu tablo çeşitli kaynaklardan benzer ve ayrılan yönleriyle ele alınmıştır. Temelde aynı konu, çeşitli öznal bakış açısından ele alındığından biçimsel olarak farklı gözükmesine rağmen içerik yönünden pek önemli bir fark taşımamaktadırlar. Bu nedenle kanuni, ihtiyari ve gizli yedek akçeler olarak genellenebilirler.*

Bknz. TEKİL, FAHİMAN; "Şirketler Hukuku", İst. 1978 s. 652 - 654

Bknz. TEKİNALP, ÜNAL: a.g.e s. 285

Ayrıca, İşletme kaynaklı eserler ile hukuk kaynaklı eserler arasında da sınıflandırma kriterlerinde farklılık söz konusudur. Buradaki sınıflandırma ise bir sentez sınıflandırma görünümünden ibarettir.

(7) *Emisyon primi anonim şirketlerin hisse senetlerinin itibari değerinin üzerinde satmaları halidir. K.V.K.'na göre vergiden istisna edilmiştir.İlgili işlem kuruluş veya sermaye artırımı esasında olabilir.*

(9) *İlgili yıllarda kurumlarca ayrılmış yedek akçeler ayrıldıkları yıllarda tabii oldukları vergiler açısından:*

- *Hem kurumlar vergisi ve hem gelir vergisi tevkifatına (dağıtılmayan kârlar, olağanüstü yedek akçeler gibi yasal akçeler dışında kalan yedek akçeler)*
 - *Sadece kurumlar vergisi'ne (emisyon primler, yasal yedek akçeler gibi)*
 - *Sadece gelir vergisine, (devlet tahvili faizi gibi, vergi dışı menkul kıymet faizleri, kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan işüarak kazançları gibi)*
- biçiminde sınıflandırılabilir.*