



K Ü T A H Y A TİCARET VE SANAYİ ODASI

HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ BİLGİLENDİRME NOTLARI

Derleyen: Dönmez Hukuk Bürosu

İÇİNDEKİLER

S.NO.	KONU BAŞLIĞI	SAYFA NO.
1	SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATINA GÖRE İŞ KAZALARINDA KUSUR ORANININ TESBİTİNDE İLKELER	03-05
2	ŞİRKET ORTAKLARININVE KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN, ŞİRKETİN ÖDENMEYEN BORÇLARINDAN SORUMLU TUTULMASI	06-11
3	ANONİM ŞİRKETLERCE PAY SENEDİ ÇIKARILMASININ SAHİBİNE SAĞLADIĞI VERGİSEL AVANTAJLAR	12-15
4	KIDEM TAZMİNATININ GİDER YAZILABİLMESİ İÇİN FİİLEN ÖDENMİŞ OLMASI ŞARTININ İLERİ SÜRÜLMESİ	16-20
5	AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE YENİLEME FONU UYGULAMASINDA YAŞANAN TEREDDÜTLER	20-28
6	DAVA KONUSU EDİLEN FATURANIN DAVA SONUCUNDA DEFTERE KAYDI İLE İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI	28-30
7	SAĞLIK KURALLARI BAKIMINDAN GÜNDE AZAMI YEDİ BUÇUK SAAT VEYA DAHA AZ ÇALIŞILMASI GEREKEN İŞLER HAKKINDA YÖNETMELİK	

SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATINA GÖRE İŞ KAZALARINDA KUSUR ORANLARININ ÖNEMİ VE TESPİTİ

Ahmet ÖZCAN

Konya Sosyal Güv. İl Md.lüğü – Sos.Güv. Denetmeni

Özet

İş kazalarında alınacak önlemler ve sorumluluklar yıllarca İş Kanunu ve alt mevzuatında yer alan hükümlere göre belirlendi. Fakat iş sağlığı ve güvenliğinin, çalışma hayatındaki diğer hususlara yönelik düzenlemelerin de bulunduğu 4857 sayılı İş Kanunu ile yürümeyeceği anlaşılarak, bu hususun ancak müstakil bir yasa ile yürütülebileceğinden hareketle, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu yürürlüğe girdi.

Bu yasa ile işverenlerin sorumluluklarının ve işçilerin yükümlülüklerinin sınırları çizildi. İş kazaları ile ilgili, denetim elemanları tarafından tanzim edilen raporlarda, işçi ve işveren yükümlülüklerine yönelik tespit ve değerlendirmelerde bu mevzuata atıf yapılarak, iş kazalarında kusur oranları belirlenirken de yine aynı kaynaktan faydalanılmaktadır.

1. Giriş

Çalışma hayatının en önemli konularından biri risktir. Günümüz sosyal güvenlik sistemleri de, çalışanları olumsuz yönde etkileyen sosyal riskleri dikkate almaktadır. İş kazaları da sosyal riskler arasında sayılan, mesleki risklerdendir. İş kazaları neticesinde çalışanlar geçici veya sürekli iş göremez duruma düşmekte, gelir kaybına uğramaktadırlar. İş kazalarında oluşabilecek risklere karşı Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sigortalılara sağlık yardımı yapılmakta, ayrıca çalışmadığı dönemler için geçici veya sürekli iş göremezlik geliri ödenmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yapılan yardımların işverene rücu edilmesi veya sigortalıdan kesilmesi gibi durumlarda, kaza sonrası denetim elemanı tarafından tanzim edilen raporlarda belirtilen kusur oranlarının önemi büyüktür. Makalemizde kusurun belirleyici unsuru olan sorumluluk türlerine değinilerek, kusur oranlarının belirlenmesi açıklanacaktır.

2. İş Kazası

Uluslararası Çalışma Teşkilatı (ILO), iş kazasını, beklenmeden ortaya çıkan, önceden planlanmayan, belli bir zarar veya yaralanmaya neden olan olay biçiminde tanımlamıştır.

Dünya Sağlık Örgütü (WHO) ise, iş kazasını önceden planlanmamış, çoğu kez kişisel yaralanmalara, makinelerin, araç ve gereçlerin zarara uğramasına, üretimin bir süre durmasına yol açan bir olay olarak tanımlamıştır.

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununa göre iş kazası, işyerinde veya işin yürütümü nedeniyle meydana gelen, ölüme sebebiyet veren veya vücut bütünlüğünü ruhen ya da bedenen engelli hâle getiren olaydır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 13. maddesinde ise iş kazasının tanımı yapılmış, iş ile meydana gelen kazanın arasındaki illiyet bağı kavramından yola çıkarak açıklanmış olup, kesin bir tanım verilmeden sadece hangi hal ve durumların iş kazası sayılacağı ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 37. maddesinde iş kazası, 1) Bir işverenin yanında hizmet akdine tabi çalışan sigortalının işyerinde bulunduğu sırada, 2) İşveren tarafından yürütülmekte olan iş dolayısıyla, 3) Görevli olarak işyeri dışında başka bir yere gönderilmesi nedeniyle asıl işini yapmaksızın geçen zamanlarda, 4) Emziren kadının sigortalının, iş mevzuatına tabi olup olmadığına bakılmaksızın yine bu mevzuatta belirtilen sürelerde çocuğuna süt vermek için ayrılan zamanlarda, 5) İşverence sağlanan bir taşıtla işin yapıldığı yere gidiş geliş sırasında; kendi adına ve hesabına çalışan sigortalının ise, 1) İşyerinde bulunduğu sırada, 2) Yürütmekte olduğu iş nedeniyle işyeri dışında, meydana gelen ve sigortalıyı hemen veya sonradan bedenen ya da ruhen özre uğratan olaydır, şeklinde tanımlanmıştır.

3. Kusursuz Sorumluluk

İş kazalarının yargıya intikal etmesi halinde, hakim tarafından dikkate alınan sorumluluk türü, genelde kusursuz sorumluluktur. Kusursuz sorumluluk, iş kazaları açısından değerlendirildiğinde, işveren, işyerinde iş sağlığı ve güvenliğine yönelik bütün önlemleri almış olsa dahi kazada kusuru aranmazken, diğer şartların varlığı işverenin kazada sorumlu olması için yeterli görülmüştür. Diğer şartlardan kastımız ise, kaza ile ortaya çıkan zarar arasında uygun illiyet rabitasının varlığıdır. İş kazasında neden ile sonuç arasında nedensellik bağı kopmuş ise yaygın görüşe göre işverenin sorumluluğundan bahsedilemez.

Yargı kararlarında, işverenin sorumluluğunun kusursuz sorumluk ilkesine dayandırılmasının belli başlı sebepleri vardır. Öncelikle, işyerinde ifa edilen iş işverenin işidir ve işçi bu işe emeği ile katılmaktadır. Dolayısıyla doğacak zarardan işveren kusursuz olsa dahi sorumlu olmalıdır. Bir diğer husus, işveren işyerinde alınacak önlemleri almış olsa da tehlike arz eden bir durumun mevcudiyetine istinaden kaza meydana gelmiştir. Kaza sonrası, işçi üzerinde elem ve ızdırıp verici bir hal meydana gelmiştir. Bu zararın telafisinde ise işverenin saf dışı tutulmaması gerektiği görüşü hâkimdir.

4. Kusur Sorumluluğu

İşverenin, iş kazasından doğan sorumluluğundan bahsedebilmek için, öncelikle illiyet rabitasının ve hukuka aykırı bir durumunun vuku bulmuş olması gerekmektedir. Kusurun aranmaması halinde yukarıda belirttiğimiz gibi kusursuz sorumluluk kavramı ön plana çıkacak, kusur sorumluluğu ilkesinde, kusur ilkenin geçerlilik şartıdır.

İş kazalarında, işverenin kusurunu değerlendirmek için öncelikle, iş sağlığı ve güvenliği mevzuatına bakmak gerekmektedir. İş kazalarının incelenmesinde yetkili idari merci, kazalarda sorumluluk tespiti yaparken ve kusur ararken, öncelikle işverenin ve işçilerin iş sağlığı ve güvenliği mevzuatında yer alan yükümlülükleri tam olarak yerine getirip getirmediğine bakmaktadır. Bu demek değildir ki, işveren sadece iş sağlığı ve güvenliği mevzuatında belirtilen tedbirleri alacaktır. Mevzuatta geçmeyen ve işveren tarafından alınması gereken başka tedbirlerin varlığı da kusurun belirlenmesinde önemlidir.

İş kazasının meydana gelmesi her zaman işverenin sorumluluğundan kaynaklanmamaktadır. Kaza, işçinin veya üçüncü kişinin kusurlu eylemi neticesinde de gerçekleşmiş olabilir. Ayrıca illiyet rabitasının kesilmesi durumunda da işverenin sorumluluğundan bahsedilemez.

5. Kusur Oranlarının Belirlenmesi

Çalışma mevzuatına göre, iş kazası meydana gelmesi halinde kusur oranlarının belirlenmesi yükümlülüğü Sosyal Güvenlik Kurumu Rehberlik ve Teftiş Başkanlığına, dolayısıyla sosyal güvenlik müfettişlerine verilmiştir. Müfettişlerin belirlemiş olduğu kusur oranları, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 21, 22 ve 76. maddelerinde yer alan hükümlerin tatbik edilmesi açısından önem arz etmektedir.

5510 sayılı Kanunun 21. maddesine göre, iş kazası ve meslek hastalığı, işverenin kastı veya sigortalıların sağlığını koruma ve iş güvenliği mevzuatına aykırı bir hareketi sonucu meydana gelmişse, Kurumca sigortalıya veya hak sahiplerine bu Kanun gereğince yapılan veya ileride yapılması gereken ödemeler ile bağlanan gelirin başladığı tarihteki ilk peşin sermaye değeri toplamı, sigortalı veya hak sahiplerinin işverenden isteyebilecekleri tutarlarla sınırlı olmak üzere, Kurumca işverene ödettirilir.

İşverenin sorumluluğundan ve kusurundan bahsedebilmek için, iş sağlığı ve güvenliği mevzuatına aykırılığın tespiti gerekmektedir. Bu aykırılığın tespitinin temelini ise mevzuatta geçen işveren ve işçilerin yükümlülükleri oluşturmaktadır. İşverene ve işçiye atfedilecek kusur oranları mevzuatta geçen hususların eksikliğine göre belirlenecektir.

5510 sayılı Kanunun 22. maddesine göre, Ceza sorumluluğu olmayanlar hariç, ağır kusuru yüzünden iş kazasına uğrayan, meslek hastalığına tutulan veya hastalanan sigortalının kusur derecesi esas alınarak geçici iş göremezlik veya sürekli iş göremezlik ödeneği üçte birine kadar Kurumca eksiltir.

Buna göre işçiye atfedilen kusur oranına göre Kurum tarafından yapılan sürekli ya da geçici iş göremezlik ödenekleri kusur oranında azaltılarak ödenmektedir.

5510 sayılı Kanunun 76. maddesine göre, iş kazası ile meslek hastalığı, işverenin kastı veya genel sağlık sigortalısının genel iş sağlığını koruma ve iş güvenliği ile ilgili mevzuat hükümlerine aykırı hareketi sonucu olmuşsa, Kurumca yapılan sağlık hizmeti giderleri işverene tazmin ettirilir. Buna istinaden denetim elemanı raporunda belirtilen kusur oranına göre işverenden tedavi masrafları tahsil edilmektedir.

Kusur oranı belirlenirken, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile alt mevzuatta geçen bütün hususların irdelenmesi, kazada tespit edilen eksiklikler çok yönlü değerlendirilerek belirlenmektedir. Örneğin bir inşaat işyerinde meydana gelen iş kazasında öncelikle İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununda, işçi ve işveren yükümlülüklerinde tarafların eksiklikleri tespit edilerek, daha sonra Yapı İşlerinde İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetmeliğinde tarafların yükümlülüklerinden hareketle kusur oranları tespit edilmektedir.

6. Sonuç

İşverenin, iş kazalarından doğan sorumluluğu yargı çevresinde, özellikle Yargıtay kararlarında, kusursuz sorumluluk ilkesine göre değerlendirilirken, idare tarafından (Sosyal Güvenlik Kurumu) ise kusur sorumluluğuna göre belirlenmektedir. İşverenin sorumluluğunun temelini oluşturan kusurun belirlenmesi ise iş sağlığı ve güvenliği mevzuatına göre belirlenmektedir.

Kaynakça

-İş Kazası ve Meslek Hastalıklarının Soruşturulması Hakkında Genelge
-6331 sayılı Kanun, 5510 sayılı Kanun

ŞİRKET ORTAKLARININ VE KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN, ŞİRKETİN ÖDENMEYEN BORÇLARINDAN SORUMLU TUTULMASI

Mehmet MAÇ

Yeminli Mali Müşavir

Anonim ve limited şirket ortakları ile kanunî temsilcilerinin Şirketin ticarî borçlarına ve amme borçlarına ilişkin sorumlulukları, bu yazımızda özetlenmiştir.

1. ORTAKLARIN DURUMU:

1.1. Ticaret Hukuku Açısından Durum:

Gerek anonim şirkette gerekse limited şirkette, ortağın ortak sıfatıyla aslî borcu, sermaye taahhüdünü ödemekten ibarettir. Sermaye borcu, ortağın şirket sözleşmesiyle şirkete karşı yüklendiği borcu ifade eder. Sermaye borcunu tam olarak yerine getiren ortağın sorumluluğu da sona erer. Ancak, ortağa sermayeden iadeler yapılmış veya haksız kâr ya da faiz ödenmişse, sorumluluk bu miktarda canlanır. (TTK m. 532/1)

Bu açıdan, ortakların sorumluluğu şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Yani ortaklar, şirketin borçlarından dolayı taahhüt ettikleri sermaye miktarına kadar bütün malları ile sorumludurlar. Bunu aşan kısım dolayısıyla hiçbir sorumlulukları yoktur. Bu sebeple, taahhüt

ettikleri sermaye paylarının tamamını ödemiş oldukları takdirde, prensip olarak ve ortak sıfatları nedeniyle herhangi bir şahsi sorumluluğa maruz kalmazlar. Azami kayıpları, fiilen ödedikleri sermayeyi kaybetmek ve taahhüt edip henüz ödemedikleri sermayeyi ödemek zorunda kalmaktan ibarettir.

Sermaye şirketi ortaklarının, şirket alacaklıları karşısındaki hukuki durumu ise “ortaklar şirket borçlarından sorumlu değildirler” esası ile ifade olunur. Ticaret Kanunumuz şirket alacaklıları ile ortaklar arasında bir hukuki bağlantı kurmamış, alacaklılara kural olarak, ortakları izleme imkanı tanımamıştır. Nitekim Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 07.04. 1971 tarihli kararında “ *limited ortaklığın borcundan dolayı ortaklar doğrudan doğruya takip edilemezler*” denilerek bu kurala işaret edilmiştir. (E. 1970/160 K. 230) Anonim şirket ortaklarına da şirkete girerken taahhüt ettikleri veya sonradan iktisap ettikleri hisse bedellerinin tediyesi dışında bir sorumluluk yükletilemez.

Şirket alacaklılarının, bu alacakları dolayısıyla ortakların mal varlıklarına başvuramayacakları açıktır. Şirket alacaklılarına karşı sorumluluk, birinci derecede ve mal varlığı ile sınırsız olarak, şirket tüzel kişiliğine aittir.

1.2. Kamu Hukuku Açısından Durum :

Ticaret hukuku açısından geçerli olan “*ortakların, şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye borcu dışında hiçbir sorumlulukları yoktur*” kuralı, anonim şirketlerde vergi hukuku açısından da geçerlidir. Ancak, limited şirketlerde durum farklıdır.

29.07.1998 tarihinden itibaren 4369 sayılı Kanunla değiştirilen, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 35. maddesi ile, limited şirket ortakların sorumlulukları ağırlaştırılmıştır. Yeni hükme göre, limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkânı bulunmayan âmme alacaklarının tamamından, kendi sermaye payları oranında, doğrudan doğruya sorumlu ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tâbi bulunmaktadır. Takibatın tahakkuk aşamasında değil tahsilât aşamasında yapılması gerekir.

Örnek vermek gerekirse, eskiden 5 milyar sermayeli bir limited şirket 500 milyarlık amme borcunu ödemezse ve ortaklar sermaye taahhüt borcunu, ödemiş iseler, şahsi malvarlıkları ile sorumlu olmuyorlar, amme alacağı sadece limited şirketten ve yöneticilerden tahsil edilmeye çalışılıyor, yönetici vasfı bulunmayan ortaklara gidilemiyordu. 29.07.1998 den itibaren örneğimizdeki 500 milyar amme alacağı, yönetici sıfatı olmasa bile, limited şirket ortağından ortaklıktaki hisse nisbeti ile orantılı olarak (mesela limited şirkette % 30 ortak ise $500 \times 0,30 = 150$ milyar ile sınırlı olmak üzere) aranacaktır. Halbuki bu şirket anonim şirket olsaydı, yönetici sıfatı olmayan ortaktan sadece ödemedikleri sermaye taahhüt tutarının ödenmesi istenebilirdi.

Burada cevaplandırılması gereken bir soru da, alacaklı amme idaresinin, şirketten tahsil imkanı bulunmayan bir amme alacağının mevcudiyeti halinde, hangi ortağa müracaat edebileceği meselesidir. Ortakların malvarlıklarıyla sınırlı şahsi sorumlulukları ikinci derece olup, amme alacağının şirketten tahsili imkanın bulunmaması şartına bağlı olduğuna, ayrılan ortakların sorumlulukları hususunda kanunda ayrıca bir hüküm bulunmadığına ve payı devralan onu bütün hak ve borçları ile devraldığına göre; doğrudan doğruya sorumluluklarına başvurulabilecek olanlar, borcu ortaklıktan tahsili imkanının bulunmadığının tesbit edildiği tarihte ortak olanlardır. Bu konuda Danıştay 7. D. 30.05.1967 T., E. 1967/124, K. 1967/1829 sayılı kararında “35. maddeye göre şeriklere ancak tahsil imkansızlığı tahakkuk ederse rücu edilebilir. Binaenaleyh tahsildeki imkansızlık ortaya çıkmadan şerikler sorumlu tutulamayacaklarına göre, sorumlu olan şerikleri imkansızlık tarihine göre tesbit etmek lazımdır.” şeklinde hüküm vermiştir.

35. maddedeki ortakların sorumluluğu müteselsil değil; müşterek sorumluluğu ifade etmektedir. Zira 33. maddenin aksine 35. madde, ortaklar açısından açıkça teselsül öngörmemiştir.

Limited ortak sorumluluğu oranında amme alacağını ödediğinde sorumluluktan kurtulacak, şirketten alacaklı diğer bir amme alacaklısının AATUK 35 göre aynı şirket ortağına başvurusu halinde, ortak yaptığı ödemeyi def'i olarak ileri sürebilecektir.

Tekrar vurgulamak gerekirse yukarıdaki açıklamalarımız, şirket yönetim organları içinde yer almayan yani kanuni temsilci konumunda bulunmayan (pasif pozisyondaki) ortaklarla ilgili olup, şirketin yönetiminde rol alınmış olması halinde kanunî temsilcilerin durumu başlıklı bölümdeki açıklamalar dikkate alınmalıdır.

2. ŞİRKET ORTAKLARIN PAY DEVRİ HALİNDEKİ SORUMLULUKLARI:

Anonim şirket ortaklarının sorumluluğu yukarıda da belirtildiği gibi yalnızca şirkete karşı ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Anonim şirket ortaklarının şirket alacaklılarına karşı bir sorumlulukları yoktur. Bu durum hem ticari borçlar hem de kamu hukuku borçları açısından geçerlidir.

Limited şirket ortaklarının ise, kamu hukuku borçlarından ikinci derece ve sınırlı şahsi sorumluluğu söz konusu olduğundan, yeni ortağın pay devrinden önceki borçlardan da sorumluluğu söz konusu olacaktır. Çünkü, usulü dairesinde yapılmış devir işlemi sonunda, pay defterine kayıtlı birlikte devreden yerine geçen yeni ortak, ortaklık payının bütün hak ve borçları ile birlikte devralmış olacaktır. Özetle, devirden sonra doğan borçlar açısından devreden ortağın herhangi bir sorumluluğu bulunmazken, devirden önce doğmuş olan borçlar açısından devralan ortağın sorumluluğu, ortaklık payını bütün hak ve borçlarıyla birlikte devraldığından, mevcut olacaktır. Konuya ilişkin bir Danıştay kararında: *“Limited şirketteki hissesinin tamamını noter tasdikli hisse devir sözleşmesi ile devrettiği ve bu durumun Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde yayımlanarak tescil ve ilan edildiği hususlarının taraflar arasında ihtilaflı bulunması karşısında, şirketle hiçbir hukuki bağı kalmayan davacı, hisse devrinden sonraki dönemlere ait vergi borçlarından sorumlu tutulamaz”* denilmiştir. (D. 7. D.,T. 27.06.2001, E. 2000/3801, K:2001/2776)

3. KANUNİ TEMSİLCİLERİN DURUMU:

Kanunî temsilci, anonim şirketlerde yönetim kurulu ve limited şirketlerde ise şirket müdürü veya birden fazla müdür varsa müdürler kuruludur.

Bilindiği üzere, anonim şirketlerde yönetim kurulu, ortaklar arasından genel kurulca seçilen üyelerden oluşur.

Limited şirketlerde müdürler, ortaklar kurulu tarafından ortaklar arasından veya dışarıdan seçilir. Müdür sayısı birden fazla ise kanunî temsilci, bunların tamamından oluşan müdürler kuruludur. Limited şirket sözleşmesi ile veya daha sonra ortaklar kurulu kararı ile müdürlük sıfatı ortaklardan veya dışarıdan bir ya da birkaç kişiye bırakılmamış ise kuruluş sırasında ortak olanların tamamı, müdür sıfatını haiz sayılır.

3.1. Ticaret Hukuku Açısından Durum :

T.T.K.'nın 336'ncı maddesine göre kanun ve ana sözleşmelerin yüklediği görevleri yerine getirmeyen yönetim kurulu üyeleri, bu yüzden oluşan zararlar dolayısıyla anonim şirkete, şirket ortaklarına ve şirket alacaklarına karşı müteselsilen sorumludurlar.

Yönetim kurulu üyelerinin kusurlu eylemleri ile şirkete verdikleri doğrudan zararlar dolayısıyla bunlar hakkında genel kurul kararına istinaden şirket ve hattâ teminat göstermek şartı ile % 10 paya sahip azınlık tarafından sorumluluk dâvası açılabilir.

Öte yandan, şirket ortaklarının ve alacaklılarının da yönetim kurulunun anonim şirkete verdikleri zararların tazminine yönelik dâva açmaları mümkündür. Şu var ki bunlar, tazminatın kendilerine değil şirkete verilmesini isteyebilirler.

Bütün bu dâvalarda yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulabilmeleri için kusurlu bulunmaları şarttır.

Limited şirketlerin kanunî temsilcisi sayılan müdürler kurulu üyelerinin ve münferit müdürlerin durumu da aynıdır. Çünkü TTK'nın 556. maddesi mucibince, limited şirketlerin idaresine memur kişilerin şirketin kuruluşundan ve idaresinden doğan hukuki ve cezai sorumlulukları, anonim şirketlerdeki hükümlere tabi bulunmaktadır.

Kanunî temsilcilerin ticaret hukuku açısından sorumluluk durumları, yukarıda özetlenen şekilde olmakla beraber, açılan davalar sonucunda kararlaştırılan tazminatların dâvacılara değil şirkete ait olması ve verilmesi sebebiyle, özellikle alacaklıların uygulamada bunlar aleyhine dâva açmak yoluna pek nadir olarak gittikleri görülmektedir.

3.2. Kamu Hukuku Açısından Durum:

Âmme alacakları ve özellikle vergi hukuku açısından durum farklıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi hükmüne göre, anonim ve limited şirketlerin birer kurum olarak mükellef ve sorumlu sıfatıyla yapmak zorunda oldukları ödevler, onların kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilir. Bunların görevlerini yerine getirmemeleri sebebiyle bu şirketlerin varlıklarından alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, rücu hakları bâki kalmak şartı ile ((VUK 10/3), görevlerini yerine getirmeyen kanunî temsilcilerin varlıklarından alınır (VUK 10/2).

Vergi Daireleri, bu hükme istinaden, şirketlerden tahsil edilemeyen vergiler ve cezalar ile gecikme faiz ve zamları için yönetim kurulu üyelerinden biri, birkaçı veya tamamı hakkında takibat yapmaktadırlar. Sorumluluk için, şirket hakkında yapılan takibatın sonuçsuz kalması ve kanunî temsilcilerin kusurlu olmaları şart ise de, vergi daireleri bu şartı aramaksızın takibata tevessül etmekte, ancak Danıştay şirket hakkındaki takibat tamamen sonuçlanmaksızın yapılan takipler ile kusurlu olmadığını isbatlayan kanunî temsilciler aleyhindeki takipleri, kanuna aykırı bularak reddetmektedir.

Vergi Usul Kanunu dışında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesinde de, tüzel kişilerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan âmme alacaklarının kanunî temsilcilerin varlıklarından bu kanun hükümlerine göre tahsil edileceği yolunda bir hüküm bulunmaktadır. Vergi daireleri bu hükme istinaden, şirkette tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergileri de şirket hakkındaki takibat sonuçlanmadan kanunî temsilcilerden takip ve tahsile tevessül etmekte, ancak bu tür takipler de mezkur hükmün sadece Vergi Usul Kanunu (Md:10) kapsamına girmeyen âmme alacaklarını kapsadığı gerekçesi ile Danıştay tarafından iptal edilmektedir. Danıştay'ın bu yasaya uygun ve istikrarlı tutumuna rağmen vergi daireleri halen, şirketten tahsil imkanlarının tükenmesini beklemeksizin "ÖDEME EMRİ" düzenlemek suretiyle yöneticilerin mal varlığına

yönelebilmekte, hatta takip edilen amme alacağı ile hiç ilgisi olmayan, (sorumlu tutulamayacak) kişileri dahi hedef alabilmektedir.

4. KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞUNUN BAŞLAMASI, BİTMESİ VE ZAMANAŞIMI SÜRELERİ:

Kanuni temsilcilerin, bu görevde bulundukları döneme ilişkin işlemlerden sorumlu olmaları, yani göreve gelmeden önceki ve görevleri bittikten sonraki dönemlere ait işlemler nedeniyle sorumlu olmayacakları prensibi vardır.

Ancak, bu kuralın istisnaları ve hangi işlemlerin “*görev süresine ilişkin işlem*” sayılacağı konusunda özellikler mevcuttur.

TTK nun 337 nci maddesi gereğince yeni seçilen yönetim kurulu üyeleri, kendilerinden önceki üyelerin işlemlerini incelemekle yükümlü tutulmuşlardır. Söz konusu maddeye göre, yeni seçilen veya tayin olunan üye, kendinden önceki yönetim kurulu üyelerinin belli olan yolsuz işlemlerini denetçilere bildirmeye mecburdurlar. Aksi halde önceki üyelerin sorumluluklarına iştirak etmiş olurlar. Burada “*belli olan*” teriminin ifade ettiği anlam, objektif özene sahip yönetim kurulu üyesinin fark edebileceği yolsuzluk olması gerektiği kanaatindeyiz. Öte yandan göreve yeni gelen bir yöneticinin geçmişteki tüm işlemleri denetleme görevi olduğunun düşünülmemeyeceği, göreve gelindikten sonraki işlemlerin icrasında, varsa ve gerekli ise, bu işlemlerle ilgili evveliyatın tetkiki görevi bulunduğu şeklinde yorum yapılması icap ettiği kanaatindeyiz.

TTK’nun 300/8 inci maddesi uyarınca şirketi temsile yetkili kimselerin ticaret siciline tescil ve ilan edileceği, 33 üncü madde gereğince tescil edilmiş hususlarda ortaya çıkacak her türlü değişikliğin de tescil edileceği, 38 inci maddede ise, ticaret sicili kayıtlarının üçüncü kişiler hakkında, kayıtların gazete ile ilan edildiği günü takip eden işgününden itibaren hüküm ifade edeceği, kurala bağlanmıştır.

Tescil ve ilan edilmiş hususlardaki değişikliklerin de tescil ve ilan edilmesi kuralı, bu işlemlerin geçerlilik şartı değil olarak değil, iyi niyetli üçüncü kişilerin korunması amacıyla öngörülmüştür. Bu bağlamda yönetim kurulu üyeliği herhangi bir nedenle sona eren kişinin üyelikten ayrılışı ticaret sicilinde tescil ve gazeteyle ilan edilmezse, şirket borçlarından sorumluluğu iyi niyetli üçüncü kişilere karşı devam eder. Ancak, yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla veya uzaklaştırılmakla, şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üyenin VUK’un 10 uncu maddesi uyarınca, şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı borçlardan sorumlu tutulması mümkün değildir. Bu konuda yerleşmiş yargı kararları da mevcuttur.(DVDDGK, 31.03.1995, 21/116) Ancak bu fiili ayrılma veya uzaklaştırılma halinin tevsik edilebilmesi gerekir.

Kanuni temsilcilere karşı açılacak sorumluluk davalarında TTK 340 ıncı maddenin yollaması ile 309 uncu maddedeki zamanaşımı süreleri uygulanır. TTK 309, üç tip zamanaşımı süresi öngörmüştür. Bunlardan ilki iki yıllık zamanaşımı süresidir. Buna göre, açılacak sorumluluk davasında davacı sorumluları ve zararı öğrenmesinden itibaren iki yıl içinde sorumluluk davasını açmalıdır. Diğer beş yıllık zamanaşımı süresidir. Sorumlular ya da zarar öğrenilsin öğrenilmesin, sorumluluk davası zarar verici fiilin meydana gelmesinden başlamak üzere beş yıllık zamanaşımı süresine tabidir. TTK m. 309/4 gereğince, şayet sorumluluğu gerektiren fiil aynı zamanda bir suç teşkil ediyor ve bu suça ait zamanaşımı süresi TTK’nın 309 uncu maddesinde öngörülen sürelerden daha uzun ise, davacı, ceza zaman aşımı süresi içerisinde sorumluluk davası açabilme imkânına sahiptir.

5. GERÇEK ORTAĞIN VEYA GERÇEK YÖNETİCİNİN PERDE ARKASINDA OLMASI:

Uygulamada piyasayı dolandırmak veya yoğun şekilde vergi kaçakçılığı yahut diğer yasa dışı işlemler yapmak amacıyla kurulan veya bu tür işlemlere yönelen şirketlerde gerçek ortak yerine, başkalarının ortak olarak gösterildiklerine veya kanuni temsilci olarak gerçek yöneticiler yerine, yine yönetimde rolü olmayan kişilerin kanuni temsilci olarak gösterildiklerine, böylelikle gerçek faillerin isminin geçmediği ortamlar yaratıldığına rastlanmaktadır.

Ortak imiş gibi veya kanuni temsilci imiş gibi gösterilenlerin genellikle, çok yaşlı, çok genç, çok fakara ve çok cahil kişilerden oluştuğu ve bunların küçük menfaatler karşılığında isimlerini ve imzalarını kullandıkları görülmektedir.

Hukukta prensip olarak resmen kim ortak ise veya kim kanuni yönetici ise, bu sıfatlardan kaynaklanan işlemlerde muhatap o kişilerdir.

Kanunlarımızda, başkasının arkasına gizlenme olaylarında, perde arkasındaki kişilerin muhatap alınmasına yönelik çok açık hükümlere rastlanmamaktadır. Muhtelif kanunlardaki bazı hükümlere ve temel hukuk kurallarına dayanılarak ve çok kuvvetli ispat unsurları ortaya konularak, perde arkasındaki gerçek faillerin muhatap alınması mümkün olabilir, ancak bu konuda yeterli içtihat oluşmuş değildir.

ANONİM ŞİRKETLERCE PAY SENEDİ ÇIKARILMASININ SAHİBİNE SAĞLADIĞI VERGİSEL AVANTAJLAR

Soner ALTAŞ

(1 Mayıs 2016 tarihli Maliye Postası Dergisi'nde yayımlanmıştır)

1. GİRİŞ

Ülkemizde 2014 yılı Haziran ayı itibarıyla 94.828 adet anonim şirket bulunmaktadır(1). Bu şirketlerin ağırlıklı kısmı, 6762 sayılı eski Ticaret Kanunu (ETK(2)) döneminde kurulmuştur. Eski Ticaret Kanunu'nda anonim şirketler tarafından çıkarılacak olan hisse senetleri kapsamlı bir şekilde düzenlendiği halde, anonim şirketlere hisse senedi bastırma zorunluluğu getirilmemişti. Ülkemiz uygulamasında, anonim şirketlerin ağırlıklı kısmının aile şirketi olmasının da etkisiyle, şirketlerin hisse senedi bastırmadıkları bilinen bir gerçektir. Oysa, anonim şirketlerce hisse senedi bastırılması, sahibine, özellikle şirketteki paylarının devrinde çok ciddi vergi avantajları sağlamaktadır. Bu nedenle, genelde pay devirlerine ilişkin vergisel avantajlardan faydalanmak amacıyla hisse senedi bastıran birkaç şirket dışında, anonim şirketlerce pay senedi bastırılması sıkça rastlanılan bir uygulama değil idi.

Buna karşılık, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu(3) (TTK(4)), hisse senedi yerine "pay senedi"ni *kanunî terim* olarak kabul ederek, bazı koşulların varlığında anonim şirketlerin pay senedi bastırmalarını zorunlu tutmuştur. Bu açıdan bakıldığında, TTK'nın getirdiği pay senedi bastırma yükümlülüğünün gerçek ve tüzel kişi pay sahiplerini adeta vergi avantajlarından faydalanmaya zorladığını söylemek mümkündür. İşte bu çalışmada, anonim şirketler tarafından pay senedi çıkarılmasının gerçek ve tüzel kişi pay sahiplerine sağlayacağı vergisel avantajlar üzerinde durulacaktır.

2. ANONİM ŞİRKETLERCE PAY SENEDİ ÇIKARILMASININ SAĞLAYACAĞI VERGİSEL AVANTAJLAR

ETK, anonim şirketin esas sermayesine karşılık gelen hisse senetlerinin hamiline veya nama yazılı olacağını, ancak, şirketin esas sözleşmesinde aksine bir hüküm yok ise hisse senetlerinin nama yazılı olması gerektiğini; bedelleri tamamen ödenmemiş olan paylar için hamile yazılı hisse senetleri veya ilmi haberler çıkarılamayacağını, bu hükme aykırı olarak çıkarılan senetlerin hükümsüz olacağını; şirket esas sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadıkça çıkarılan hisse senetlerinin nev'inin değiştirilebileceğini, ancak nama yazılı senetlerin hamiline yazılı senetlere çevrilmesi için pay bedelinin tamamen ödenmiş olması gerektiğini; şirketin tescilinden önce çıkarılan hisse senetlerinin hükümsüz olacağını, sermaye artırımlarında ise "esas sermayenin artırılması keyfiyetinin tescilinden" önce çıkarılan hisse senetlerinin hükümsüz olacağını ve hisse senetlerinin itibarî değerlerinin en az bir kuruş olacağını öngörmekte idi.

ETK, ayrıca, hamiline yazılı hisse senetlerinde; "*şirketin unvanına, esas sermaye miktarına, tescil tarihine, senedin nev'ine ve itibari kıymetine*" yer verilmesini; nama yazılı hisse senetlerinde ise yukarıda sayılanlara ilave olarak "*sahiplerinin ad ve soyadının, ikametgahının, senet karşılığında ödenmiş olan miktarın*" yazılı olmasını ve nama yazılı hisse senetlerinin ayrıca şirketin pay senetleri defterine kaydedilmelerini şart koşuyor ve senedin şirket adına imzaya yetkili olanlardan en az ikisi tarafından imzalanması gerektiğini belirtiyordu. Ancak, bütün bu hükümlere rağmen, ETK, pay sahipliği yönünden hisse senedi bastırılmasını şart koşmamıştı. Bir başka deyişle, eski Ticaret Kanunu'na göre, anonim şirketlerin esas sermayelerine karşılık gelen paylar için hisse senedi bastırmaları zorunlu değildi(5).

TTK'da ise pay senedi bastırma yükümlülüğü, payın türüne, yani, nama veya hamiline yazılı olmasına bağlı olarak farklı esaslara bağlanmıştır. Şirket sermayesine karşılık gelen payların hamiline yazılı olduğu anonim şirketlerde, yönetim kurulu, pay bedelinin tamamının ödenmesi tarihinden itibaren **üç ay içinde** pay senetlerini bastırıp pay sahiplerine dağıtmak zorundadır. TTK'nın konuya ilişkin 486'ncı maddesinin ikinci fıkrasında "Yönetim kurulunun hamiline yazılı pay senetlerinin bastırılmasına ilişkin kararı tescil ve ilân edilir, ayrıca şirketin internet sitesine konulur." denilmiştir.

Anılan hükümden, yönetim kurulunun bu konuda bir karar alması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Bu itibarla, hamiline yazılı hisse senetlerinin bastırılması konusunda öncelikle yönetim kurulunca bir karar alınmalı ve bu karar ticaret siciline tescil ettirilip ilan olunmalı, şirket internet sitesi yükümlülüğüne tabi ise ayrıca şirketin internet sitesinde yayınlanmalıdır. Bununla birlikte, hamiline yazılı payların bedelleri tamamen ödenmedikçe, anılan yükümlülük de doğmaz. Hatta, hamiline yazılı payların bedelleri ödenmedikçe pay senedi de çıkarılamaz.

Zira, TTK'nın 484'üncü maddesinin ikinci fıkrasında "*Bedelleri tamamen ödenmemiş olan paylar için hamiline yazılı pay senetleri çıkarılamaz. Bu hükme aykırı olarak çıkarılanlar geçersizdir. İyiniyet sahiplerinin tazminat hakları saklıdır.*" hükmüne yer verilmiştir.

Pay senetleri nama yazılı olan anonim şirketlerde pay senedi çıkarma zorunluluğu bir koşula bağlanmıştır. Bu koşul, nama yazılı pay senetlerin bastırılması için azlığın talepte bulunmasıdır.

Çünkü, TTK'nın 486'ncı maddesinin üçüncü fıkrasında; “Azlık istemde bulunursa nama yazılı pay senedi bastırılıp tüm nama yazılı pay senedi sahiplerine dağıtılır.” denilmektedir. Bu itibarla, halka açık olamayan (kapalı) anonim şirketlerde azlığın(6) talebi üzerine, nama yazılı pay senetleri bastırılacak ve bütün nama yazılı pay senedi sahiplerine dağıtılacaktır. Azlığın böyle bir talepte bulunmaması durumunda ise, pay senedi bastırma zorunluluğu doğmayacaktır. Burada dikkat edilecek bir diğer husus, azlığın talebi halinde, sadece azlık için değil bütün nama yazılı pay sahipleri için “pay senedi”nin bastırılacak olmasıdır.

Bu kısa açıklamalardan sonra, esas konumuz olan, pay senetlerinin gerçek ve tüzel kişi sahibine sağlayacağı vergisel avantajlara geçebiliriz. Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80inci maddesinin birinci fıkrasının dördüncü bendine göre, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı kapsamında gelir vergisine tabi tutulmuştur.

Aynı fıkranın birinci bendi uyarınca, ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar ise gelir vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, gerçek kişi olan anonim şirket pay sahibinin herhangi bir senede bağlanmamış olan paylarını devretmesinden dolayı elde edeceği kazançlar değer artış kazancı kapsamında vergiye tabiyken, aynı payların senede bağlanmış ve bu senetlerin en az iki yıl süreyle elde tutulmuş olması halinde, senede bağlanmış bu payların devrinden elde edilen kazançlar gelir vergisine tabi olmamaktadır.

Anonim şirketin pay sahibinin tüzel kişi olması halinde ise, olayın iştirak kazancı ve kurumlar vergisi boyutu öne çıkmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5inci maddesinin (1-e) bendi uyarınca, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleriyle aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kurumların aktifinde yer alan iştirak hisselerinin pay senedine bağlanmış olup olmaması sonucu değiştirmemektedir. Dolayısıyla, kurumların aktifinde iştirak hisseleri olarak yer alan anonim şirket payları, ister senede bağlanmamış olsun isterse de pay senedi çıkarılmış olsun, aktive alındıkları tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde elden çıkarılırlarsa bunlardan elde edilen kazancın tamamı kurumlar vergisine tabi olurken, aktive girdiği tarihten itibaren iki tam yıl geçtikten sonra satılmaları durumunda bunlardan elde edilen kazancın %75'lik bölümü kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu yönüyle, anonim şirket paylarının senede bağlanmış olup olmaması, kurumlar vergisi açısından bir avantaj sağlamamaktadır.

Bununla birlikte, tüzel kişilerin sahip oldukları anonim şirket paylarının senede bağlanması, katma değer vergisi açısından önemli avantajlar sağlamaktadır. Kurumların sahip oldukları iştirak hisseleri için hisse senedi veya ilmühaber bastırılması asıl KDV açısından önem arz etmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17nci maddesinin (4-g) hükmü uyarınca pay senedi (hisse senedi) teslimleri KDV'den müstesnadır. Aynı maddenin (4-r) hükmü uyarınca ise, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimler KDV'den istisna edilmiştir.

Dolayısıyla, kurumların aktifinde iştirak hisseleri olarak yer alan anonim şirket payları için pay senedi çıkarılmışsa, bunlar aktive alındıktan sonra ne zaman devredilirse devredilsin –örneğin; bir gün sonra devredilse dahi- KDV'den müstesna tutulurken, pay senedinin bastırılmamış olması

halinde anılan istisnadan yararlanmak için payların en az iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde tutulması gerekmektedir.

Bu açıdan bakıldığında, TTK'nın getirdiği pay senedi çıkarma yükümlülüğünün gerçek kişi pay sahiplerine gelir vergisi yönünden; tüzel kişi pay sahiplerine ise katma değer vergisi açısından önemli vergi avantajları sağladığını söyleyebiliriz.

3. ÖZET VE SONUÇ

Anonim şirkette, paylar ya hamiline ya da nama yazılı olur. TTK'ya göre, eğer paylar hamiline yazılı ise, yönetim kurulu, pay bedelinin tamamının ödenmesi tarihinden itibaren üç ay içinde pay senetlerini bastırıp pay sahiplerine dağıtmak zorundadır. Nama yazılı pay senetlerin bastırılması için ise, azlığın talebi aranır. Gerçek kişi pay sahibinin herhangi bir senede bağlanmamış olan paylarını devretmesinden dolayı elde edeceği kazançlar değer artış kazancı kapsamında vergiye tabiyken, aynı payların senede bağlanmış ve bu senetlerin en az iki yıl süreyle elde tutulmuş olması halinde, bu senetlerin devrinden elde edilen kazançlar gelir vergisine tabi olmamaktadır.

Tüzel kişi pay sahiplerinin satışı yönünden bakıldığında, anonim şirket paylarının senede bağlanmış olup olmaması, kurumlar vergisi yönünden bir avantaj sağlamamaktadır. Ancak, kurumların aktifinde iştirak hisseleri olarak yer alan anonim şirket payları için pay senedi çıkarılmışsa, bunlar aktife alındıktan sonra ne zaman devredilirse devredilsin katma değer vergisinden müstesna tutulurken, pay senedinin bastırılmamış olması halinde anılan istisnadan yararlanmak için payların en az iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, anonim şirketlerde yönetim kurulunun koşulları doğduğunda pay senedi bastırıp ortaklara dağıtması, şirketin gerçek ve tüzel kişi pay sahiplerine önemli vergisel avantajlar sağlayacaktır.

1 MAYIS 2016 tarihli Maliye Postası Dergisi'nde yayımlanmıştır. Vergi, SGK, İş, Ticaret Mevzuatı ile ilgili güncel konularda uygulamaya yönelik bunun gibi diğer makaleleri düzenli olarak takip etmek, ücretsiz danışmanlık hizmetimizden yararlanmak için siz de abonemiz olun.

KIDEM TAZMİNATININ GİDER YAZILABİLMESİ İÇİN FİİLEN ÖDENMİŞ OLMASI ŞARTININ İLERİ SÜRÜLMESİ MEVZUATA AYKIRIDIR

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

Özet

Maliye İdaresi geçmişte kıdem tazminatının gider yazılması için fiili ödeme şartı aramamaktaydı. Fakat günümüzde idari görüş, kıdem tazminatının personele bilfiil ödenmediği sürece gider yazılamayacağı yönünde değişmiştir.

Hâlbuki gider kaydı için fiili ödeme şartının gerekli olmadığı (tahakkuk etmiş olmasının yeterli olduğu) yönünde Danıştay içtihatları birleştirme kurulu kararı vardır.

Biz de kurul kararına paralel olarak, kıdem tazminatının gider yazılabilmesi için bu tazminatın tahakkuk ederek firma için borç haline gelmiş olmasının yeterli olduğu görüşündeyiz.

Anahtar Kelimeler: Kıdem tazminatı, gider yazma, fiilen ödeme.

1.Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. Maddesindeki Ödemeye İlişkin İbarelerin Anlamı

Bilindiği üzere ticari kazançların (gelir ve kurumlar vergisi matrahının) tespitinde "tahakkuk esası" caridir.

Yani,

- Ticari hasılat henüz fiilen tahsil edilmemiş olsa bile, tahakkuka istinaden gelir kaydedilerek vergi matrahının hesabında dikkate alınır,
- İşle ilgili gider ve maliyetler de henüz fiilen ödenmemiş olsa bile tahakkuka istinaden vergi matrahının tespitinde hesaba katılır.

Kıdem tazminatları, GVK'nun 40/3. maddesindeki "..... tazminatlar;" ibaresi kapsamında gider kaydedilebilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "İNDİRİLECEK GİDERLER" başlıklı 40. maddesinin 2. bendindeki "ödenmiş", 3. bendindeki "ödenen" ve 8. bendindeki "ödenen" tabirlerinin, ticari kazançlardaki tahakkuk esasının istisnası mahiyetinde olup olmadığı geçmişte tartışılmış ve vergi yargısının kesin (icthatları birleştirme) kararı ile, böyle bir istisnanın olmadığı, maddedeki bu tabirler ile fiili ödemenin kastedilmediği kesinleşmiştir. Başka bir anlatımla, vergi yargısının görüşü gerek kıdem tazminatlarının gerekse GVK'nun 2, 3 ve 8. bentlerindeki diğer gider kalemlerinin masraf yazılabilmesi için bunların bilfiil ödenmiş olmasının gerekmediği yönünde netleşmiştir.

Bu kesinliğe rağmen günümüzdeki idari görüşün farklı yönde devam ediyor olması, bu yazıyı hazırlamamıza vesile teşkil etmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde vergi yargısının görüşü, yasa hükümleri açısından durum ve İdarenin bu bize göre isabetsiz görüşü, kendi görüşümüz ve literatürdeki diğer görüşler detaylandırılmıştır.

2.GVK'nın 40. Maddesindeki Ödemeye İlişkin Tabirlerin Fiili Ödeme Anlamına Gelip Gelmediği Konusundaki Görüşler

2.1. Vergi Yargısının Görüşü

Geçmişte çıkan bazı yargı kararlarında GVK'nun 40. maddesindeki "ödenmiş" ve "ödenen" ibareleri fiili ödeme olarak algılanmıştır.

Bazı kararlarda ise, kıdem tazminatının gider kaydı için fiili ödeme aranmadığı gibi, hesaben ödeme unsuru dahi aranmamış, Vergi Usul Kanunu'nun 287. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle dahi kıdem tazminatının gider yazılabileceği hükme bağlanmıştır.

Bu konudaki tartışmaların devam ediyor olması ve çelişkili yargı kararları nedeniyle Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu toplanarak GVK'nun 40. maddesindeki ödemeye ilişkin ibarelerin fiili ödeme anlamına gelmediği yönünde karar vermiştir.

Görüldüğü gibi vergi yargısının net ve kesin görüşü, kıdem tazminatlarının tahakkuk etmelerine istinaden gider yazılabileceği, gider kaydı için kıdem tazminatının personele bilfiil ödenmesinin beklenmeyeceği yönündedir.

2.2. Kanun Hükümleri Açısından Durum

Ticari kazançların tespitinde tahakkuk esası cari olmasına rağmen GVK'nun 40. maddesinde ödemeye ilişkin tabirlere de yer verilmiş olmasını sağlıklı şekilde yorumlamak için, genel esaslara ve bağlantılı diğer maddelere de bakılmalıdır:

- GVK'nun 96. maddesi:

GVK'nun 96. maddesinde "ödeme" fiilinin "nakden" olabileceği gibi "hesaben" de olabileceği hükme bağlanmış, "..... Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder." hükmüne yer verilmiştir.

Her ne kadar ödeme fiilini, hesaben ödeme şeklini de dahil ederek tanımlayan bu hüküm stopajı hedeflemekte ise de, aynı Kanunda yer alan bir tariftir. Bu nedenle ve tahakkuk esasına paralelliği nedeniyle göz ardı edilmemesi gerekir.

Nitekim yukarıda bahsettiğimiz içtihadı birleştirme kararında;

"..... ödeme tabiri geniş kapsamlı bir tabir olup, hesaben ve nakden ödemelerin ikisini de kapsamaktadır." denilmiştir.

- 506 sayılı Kanun'un 80. ve 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesi:

Bilindiği üzere SGK primleri GVK'nun 40/2. maddesine dayanılarak gider kaydedilebilmektedir. Söz konusu maddede bunların gider kaydı yapılabilmesi ile ilgili olarak "ödenmiş olması" hükmüne yer verilmiştir.

Geçmişte bu bentteki "ödenmiş olması" ibaresinin, sosyal güvenlik primlerinin fiilen ödenmediği sürece gider yazılamayacağı anlamına gelip gelmediği tartışılmıştır.

Danıştay içtihadı birleştirme kurulunun yukarıdaki kararı sonucunda bu tabirin, gider kaydı için fiili ödeme gerekliliği anlamına gelmediği yargısal açıdan 1992 yılında netleşince, sigorta primlerinin ödenmediği sürece gider yazılmamasını sağlamak amacıyla 506 sayılı Kanun'un 80. maddesine, 1993 yılında ÖZEL HÜKÜM eklenmiştir. Daha sonra bu özel hüküm 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesine de aynen dahil edilmiştir.

Bu durum kanun koyucunun da, GVK'nun 40. maddesindeki ödemeye ilişkin tabirler ile fiili ödemelerin kastedilmediği görüşünde olduğunu ortaya koymaktadır.

2.3. Yazar Görüşleri

Konu hakkındaki yazar görüşleri, GVK'nun 40. maddesindeki ödemeye ilişkin tabirlerin, ticari kazançların tespitinde geçerli olan tahakkuk esasının istisnası anlamına gelmediğini, bu tabirlerin yer aldığı bentlerdeki giderlerin de tahakkuk etmiş olmaları şartıyla (ödenmeleri beklenmeksizin) gider kaydedilebileceği yönündedir.

Her ne kadar aksi yönde yazılara rastlanmakta ise de, bu yazılarda Maliye İdaresinin görüşünün irdelenmeksizin tekrarlandığı görülmektedir.

2.4. Bizim Görüşümüz

Bizim görüşümüz de öteden beri, ticari kazançların tespitinde tahakkuk esastan sapma olabilmesi için, özel kanun hükmü gerektiği, GVK'nun 40. maddesindeki ödemeye ilişkin tabirlerin fiili ödeme anlamına gelmediği yönündedir.

Bu konudaki bir yazımızda yer alan aşağıdaki paragraf konu hakkındaki görüşümüzü yansıtmaktadır.

"Tazminatın kesinleşmesi gider kaydı için yeterlidir. Bunun ödenmiş olması bize göre gerekmez. Her ne kadar Kanun metninde "ödenen" tazminatların gider yazılabilmesi şeklinde bir lafzi ifade varsa da karşı tarafın tazminatı hukuken talep edebilir hale gelmiş olması, (mahkemenin olay hakkında karar vermiş olması veya sözleşmedeki cezai şartın gerçekleşmesi gibi) gider kaydının yapılabilmesine imkan verir. Bize göre GVK'nun 96'ncı maddesinde tarif edilen "hesaben ödeme" ifadesi her ne kadar tevkifatla ilgili hükme ait olsa da istihkak sahiplerine karşı ödemeyi yapacak olanı borçlu durumda gösteren kayıt ve işlemler tazminat ödemeleri açısından da geçerli olmalıdır. Ödeme bilahare yapılsa dahi tazminatın tahakkuk etmesi yeterlidir."

2.5. Maliye İdaresinin Görüşü

Maliye İdaresi eskiden, kıdem tazminatlarının tahakkuk ettiği tarih itibarıyla gider yazılabileceği, tahakkuk tarihinin ise, personelin kıdem tazminatına hak kazandığı tarih olduğu (gider kaydı için fiili ödemenin beklenmeyeceği) yönünde görüşler vermekteydi.

Fakat Maliye İdaresi sonradan her nedense, bu doğru görüşünden saparak aksi yönde özlgeleler vermeye başlamıştır.

Bilhassa yukarıda belirttiğimiz içtihadı birleştirme kararına ve SGK primleri ile ilgili yasal düzenlemelere rağmen Maliye İdaresinin böyle bir hatalı görüş değişikliğine neden gittiğini anlayamıyoruz ve güncel idari görüşe katılmıyoruz.

3.Kıdem Tazminatının Çek veya Senet Verilmek Suretiyle Ödenmesi

Tahakkuk etmiş olan kıdem tazminatı hemen ve peşin ödenebileceği gibi, gecikmeli olarak veya taksitle de ödenebilir. Bu husus tarafların anlaşmasına bağlıdır. Gecikmeli ödemelerde personelin faiz talep hakkı mevcuttur. Personel bu hakkını kullanmadığı takdirde sonradan faiz talep edemez.

Gecikmeli olarak veya taksitle ödenecek olan kıdem tazminatı tutarının bir veya birden fazla senede veya çeke bağlanması mümkündür.

Tahakkuk anında cari hesaba kayıt yapmaksızın çek veya senet düzenlenirse, söz konusu çek veya senedin personele verilmesi hesaben ödeme tanımına dâhil bir fiil olduğu için bizim anlayışımıza göre çekin veya senedin verilmesi gider kaydı için yeterlidir.

Kıdem tazminatı tahakkuku cari hesaba kayıt suretiyle yapıldıktan sonra, cari hesap kapatılıp yerine çek veya senet verilmesi de mümkün olup, bu uygulama gider kaydının zamanlaması açısından sonuca etkili değildir (Cari hesaba kayıt bizim anlayışımıza göre, gider kaydetme hakkını doğurur. Cari hesabın kapanış yöntemi bu hakkı etkilemez).

4.Kıdem Tazminatlarının Gider Karşılığı Ayırmak Suretiyle Giderleştirilmesi Açısından Durum

Bilindiği üzere, kıdem tazminatı henüz tahakkuk etmemiş iken, ileride tahakkuk edebileceği ihtimali dikkate alınarak, kıdem tazminatı karşılığı ayırmak suretiyle gider yaratılması halinde vergisel açıdan bu gider kanunen kabul edilmeyen gider olmaktadır.

Personel kıdem tazminatına hak kazanmışsa, yukarıdaki açıklamalarımız doğrultusunda, ilgili gider hesabı karşılığında tazminata hak kazanan personeli alacaklı gösteren yevmiye kaydı yapıldığında, bu suretle oluşan gider Maliye İdaresince kabul edilmemekte, kesinleşmiş Danıştay içtihadı ise bu giderin kabul edilmesini öngörmektedir.

İlgili personeli alacaklı gösteren kayıt yapmak yerine, hak kazanılmış olan kıdem tazminatının VUK'nun 287. maddesi uyarınca gider karşılığı oluşturulmak suretiyle giderleştirilmesi, personelin cari hesabına alacak kaydı suretiyle giderleştirmeye nazaran daha yüksek risk içermektedir. Çünkü giderin karşılık ayırmak suretiyle kaydedilmesi durumunda "hesaben ödeme" durumu da olmadığı için, bir tenkit halinde vergi yargısında savunma yapılması güçleşecektir.

Her ne kadar yukarıdaki 2 no.lu dipnotta bahsi geçen Danıştay 4. Daire kararında; "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 287. maddesinde "..... Cari hesap dönemine ait olup, henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir" denilmektedir.

Olayda ise 31/3/1971 tarihinde feshi ihbarda bulunulan işçilerin ilgili yılda işten çıkarıldıklarının ihtilafsız bulunduğu komisyon kararında belirtildiği gibi, aksi de Vergi Dairesi Müdürlüğünce iddia edilmemektedir. İşten çıkarılan işçiler için İş Kanunu hükümleri uyarınca hesaplanıp tahakkuk ettirilen kıdem tazminatı tutarları teşebbüs için katı bir borç teşkil ettiğinden adı geçen meblağın giderlere intikal ettirilmesi yukarıda yazılı Kanun hükmüne uygun bulunmaktadır."

denilmiş ise de, daha sonra çıkan içtihadı birleştirme kararında henüz ödenmemiş olan gider kaleminin masraf kaydı için "hesaben ödeme" niteliği dayanak olarak gösterildiği için, nakden ödemenin zaten olmadığı, hesaben ödemenin (ilgiliyi alacaklı gösteren kaydın) de bulunmadığı ortamda, gider karşılığı yoluyla kıdem tazminatı gideri oluşturmak, yargının da kabul etmeyebileceği riskli bir yöntemdir.

Sonuç olarak Maliye İdaresi görüşü hilafına henüz ödenmemiş olan kıdem tazminatı gider yazılmak isteniyorsa, yevmiye kaydının tazminatı alacak olan personel adına açılmış cari hesaba kayıt (hesaben ödeme) suretiyle yapılması tercih edilmelidir.

5.Sonuç

Kıdem tazminatları GVK'nun 40/3. maddesi uyarınca gider yazılabilmektedir. GVK'nun 40. maddesinin gerek 3 no.lu bendinde gerekse, 2 ve 8 no.lu bendinde yer alan ödeme ile ilgili ibareler bu gider türlerinin, ödenmediği sürece masraf kaydedilemeyeceği (tahakkuk esasından sapma) anlamına gelmemektedir.

Bu husus, Danıştay içtihadı birleştirme kararı ile ve yasal değişikliklerle teyit edilmiş bulunmaktadır.

Maliye İdaresi de eskiden aynı görüşü benimsemekte iken, her nedense, kıdem tazminatlarının personele bilfiil ödenmediği sürece gider yazılamayacağı yönünde özelgeler vermeye başlamıştır.

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle bu özelgelere katılmıyoruz.

AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE YENİLEME FONU UYGULAMASINDA ZAMAN, ZARURİYET, TEŞEBBÜSE GEÇME VE SERMAYEYE İLÂVEDE YAŞANAN TEREDDÜTLER

Altar Ömer ARPACI
Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Başkontrolörü)

Özet

Yenileme fonu uygulaması Vergi Usul Kanununda mükelleflere tanınan bir vergi erteleme müessesesidir. Söz konusu müesseseden faydalanabilmek için mükellef bilanço usulüne göre defter tutmalıdır. Satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olması veya işletmeyi yönetenlerce bu yönde karar verilip, teşebbüse geçilmiş olmalıdır. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan kâr veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın, bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile muhafazasını ifade etmektedir. Elde edilen kârın bir süre için yenileme fonu olarak vergi kapsamı dışında tutulması, bir vergi erteleme rejimi niteliği taşımaktadır.

1. Giriş

Yenileme fonu uygulaması Vergi Usul Kanununun 328. ve 329. maddelerine istinaden mükelleflere tanınan bir vergi erteleme müessesesidir.

Burada amaç yatırım malı sayılan işletmelerin bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin teşvik edilmesidir. Kanuni manada yenileme fonu; iktisadi işletmelere dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin gerektiğinde yenilenebilmesi için, bu kıymetlerin satışından doğan kâr veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın, bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile muhafazasını ifade etmektedir.

Yenileme fonu olarak ayrılan bu tutar, satılan veya değerini kaybeden iktisadi kıymetin yerine alınan amortismanına tabi iktisadi kıymetin amortismanında kullanılır. Yenileme fonunun yeterli olmaması halinde mahsup edilmeyen amortisman kısmı dönem gideri olarak dikkate alınmaktadır. Mahsup edilmeyen yenileme fonu bakiyesi ise vergi matrahına ilave olunur.

Bu fonda yer alan kârın sermayeye ilave edilip edilemeyeceği, amortismanına tabi iktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zaruri veya işletmeyi idare edenlerce bu hususta karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması şartı ile üç yıllık sürenin hesabında zaman zaman tereddüt oluşabilmektedir.

2. Genel Olarak Amortisman

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/7. maddesinde; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider yazılabileceği hüküm altına alınmıştır. İşletmenin mevcutları arasında yer alan sabit kıymetlerden bir kısmı amortismanına tabi iktisadi kıymet adını almakta olup bunların genel çerçevesi Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde çizilmiş bulunmaktadır.

Buna göre; gayrimenkuller, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerdir. Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ise bahsi geçen Kanunun 269. maddesinde gayrimenkulün mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar olarak sayılmıştır.

Amortismanına tabi sabit kıymetin işletmede bir yıldan fazla kullanılabilecek nitelikte olması ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması gerekir (aşınma ve yıpranma boş arazi ve arsalarda söz konusu olamayacağı için 213 sayılı V.U.K.'nın 314. maddesi gereğince bu sabit kıymetler amortismanına tabi değildir).

Amortisman uygulaması, işletmede bir yıldan fazla kullanılan; yıpranma, aşınma veya kıymetten düşme etkisi altında kalan gayrimenkullerle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesi uyarınca gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerlerinin, yine Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen esaslar ve süreler dâhilinde yok edilmesidir.

Değeri, 900.- TL'yi aşmayan (476 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği ile 1.1.2017'den itibaren) alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımından bir bütünlük taşıyanlarda bu had topluca dikkate alınır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetin işletmede kullanılması gerekir (burada kullanmadan kasıt fiilen kullanma değil kullanılmaya hazır hale gelmesidir). Bu nedenle yapılmakta olan yatırımlar amortismanına tabi iktisadi kıymetler arasında yer almazlar. Sabit kıymetin amortismanına tabi olması, yatırımın tamamlanıp kıymetin sabit kıymet niteliği ile ilgili hesaplara alınması ile başlar.

Sabit kıymetin emtia niteliği taşınamaması gerekir.

Sabit kıymetin işletmede bir yıldan fazla kullanılabilecek nitelikte olması ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması gerekir (aşınma ve yıpranma boş arazi ve arsalarda söz konusu olamayacağı için 213 sayılı V.U.K.'nın 314. maddesi gereğince bu sabit kıymetler amortismanına tabi değildir).

Değeri 900.- TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 900.- TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat, demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

Amortisman ayırma işlemi zorunlu değil ihtiyaridir.

Mükellefler amortismanına tabi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.

Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa azalan bakiyeler usulü seçilebilir.

Bu usulde nispet % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.
Amortismanına tabi olup;

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;

- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yapranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır. Mükelleflerin fevkalade amortisman yöntemini uygulayabilmeleri için, kesinlikle Maliye Bakanlığına başvurarak amortisman oranının saptanmasını istemeleri gerekmektedir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

3. Yasal Düzenleme

Amortismanına tabi malların satılması ile ilgili Vergi Usul Kanununun 328. maddesi aşağıdaki şekildedir.

"Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dâhilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur."

Yine amortismanına tabi malların sigorta tazminatı ile ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 329. maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki şekildedir.

"Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kâra ilave olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dâhilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur."

4.Yenileme Fonu Ayırabilmenin Şartları

4.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutulması

Vergi Usul Kanununun 328 ve 329. maddesi hükümleri gereği yenileme fonu pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl tutulabilecektir. Bu da bilanço esasında defter tutulması şartını gerektirmektedir. Yine bu süre içinde kullanılmamış olan karlar (tazminat farkı) üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar (tazminat farkı) o yılın matrahına ekleneceğinden bilanço esasında defter tutulması hususu bu açıdan önemlidir.

Kanun maddesinin açık hükmünden ve yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı yenileme fonu ayrılması imkânı yalnızca bilanço esasında defter tutan mükelleflere tanınmış bir haktır. Kazancı basit usulde tespit edilen ticari kazanç sahipleri, işletme hesabı esasında kayıtlarını tutan ikinci sınıf tacirler, zirai işletme hesabı esasına göre kazançları tespit edilen ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı yenileme fonu uygulamasından faydalanması söz konusu değildir.

4.2. Satılan veya Yenilenecek Olan İktisadi Kıymetin, Amortismanına Tabi Bir İktisadi Kıymet Olması

Yenileme fonunun ayrılabilmesi; amortismanına tabi iktisadi kıymetin varlığı ve bu kıymetin satılmasından oluşan karın (veya sigorta tazminatının olumlu farkının) yeni bir iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde söz konusu olmaktadır. Amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin satışından doğan kar (veya sigorta tazminatının olumlu farkı) yenileme fonuna alınamaz. Örneğin Vergi Usul Kanununun 314. maddesi uyarınca boş arazi ve arsaların amortismanına tabi tutulması sebebiyle, boş arsa veya arazi satışından doğan kâr yenileme fonuna alınamaz.

4.3. Satılan İktisadi Kıymetin Yenilenmesinin Zaruri Olması veya İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilip Teşebbüse Geçilmiş Bulunması

Mükelleflerce veya firmayı idare edenlerce satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olduğu konusunda bir karar alınması ve bu karar uyarınca da harekete geçilmiş olması gerekmektedir. Kısaca burada iki durum söz konusudur; ya satılan kıymetin yenilenmesi işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için zaruri olacak, ya da böyle bir zorunluluk olmamakla birlikte, işletmeyi yönetenler yenilenmesi için karar vermiş ve işlemlere başlamış olacaktır.

Satılan veya hasara uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetin yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri olduğu durumlarda işletmeyi idare edenlerce ayrıca karar verilmiş olması ve fiili teşebbüse geçilmiş olması şartı aranmaz. Hangi hallerde yenilenmenin zorunlu olduğu olayın durumuna göre değişiklik gösterecektir. Yangın, kullanılamayacak derecede hasar, eskime, modelin düşmesi, teknolojik gerilik gibi durumların varlığının kanıtlanması halinde bunları iktisadi kıymetin yenilenmesi için zorunlu neden saymak gerekir.

İktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zorunluluk içermesi halinde her hangi bir sorunun doğmayacağı açıktır. Ancak bunun açık olmadığı durumlarda yasa işletmeyi idare edenlerce karar alınması ve teşebbüse geçilmiş olması zorunluluğunu getirmiştir. Ancak bu konuda kararın nasıl alınacağı, belgelendirileceği ve teşebbüse geçilmiş olunması konusunda yasada tam açıklama yapılmamıştır. Uygulamada kârın yenileme fonuna alınmış olması, işletmeyi idare edenlerin, yenileme kararı verip, teşebbüse geçtiklerinin dayanağı kabul edilmektedir. Yenileme fonu ile ilgili defter kaydının ya da yenileme fonunun yer aldığı bilançonun genel kurul tarafından onaylanmasının idare edenlerce karar verildiği anlamına geleceği düşünülebilir fakat Maliye İdaresi ile ihtilaf çıkma ihtimalini barındırmaktadır. Bu nedenle doğabilecek bir sorunun çözümünü kolaylaştırmak için idare edenlerce yazılı karar alınması ve varlık alımı ile ilgili yazışmalarda bulunulması, teklif mektubu alınması vs. girişimler yararlı olacaktır.

4.4. Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Daha Önce Satılan Kıymetle Aynı Nitelikte Olması

Sabit kıymetlerin satışından doğan karın yenileme fonuna alınabilmesi, fonun aynı neviden bir iktisadi kıymetin alınmasına tahsis edilmesi halinde mümkündür. Örneğin; Üretimde kullanılan bir makinenin yerine daha gelişmiş teknolojiye dayalı çalışan başka bir makine alınabilir. Ancak onun yerine personelin taşınmasında kullanmak üzere otobüs alınması halinde yenileme fonu uygulamasından faydalanılamaz. Burada vurgulanması gereken husus satılan iktisadi kıymetin gördüğü fonksiyonun niteliğidir. Örneğin kamyonet satıldığında kamyonet yerine kamyon, hatta bir treyler alınması bir sakınca oluşturmayacaktır. Ancak, yeni iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmet aynı olmadığı takdirde eski iktisadi kıymetin yenilenmesi veya hasara uğraması nedeniyle oluşan kârın yenileme fonuna alınması mümkün değildir.

5.Yenileme Fonu Uygulamasında Üç Yıllık Sürenin Hesabı

Yenileme fonunun kullanılma süresi ile ilgili olarak üç ayrı görüş bulunmaktadır. Vergi idaresine göre, sabit kıymet yenileme fonu, sabit kıymetin satıldığı yıl dahil olmak üzere üç yıl uygulanır. Vergi idaresinin bu görüş bir muktezasında "Sözü edilen maddedeki yıl deyimi vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, sabit kıymetin satışından elde edilen kârın 'yenileme fonu'na alındığı yılın da aynı madde de geçen 3 yıllık sürenin başlangıç yılı olarak saymak gerekmektedir.

Bu itibarla Danıştay'ın konu hakkında değişik görüşü bulunmakla beraber, Bakanlığımız öteden beri uygulaması yukarıda açıklandığı şekilde olup, söz konusu olayda araçların 1989 yılında satılması sonucunda oluşturulan yenileme fonunun kâr/zarar hesabına intikali için gerekli olan kanuni sürenin, fonun şirkette ayrıldığı yıldan başlamak üzere toplam üç yıl olarak dikkate alınması ve 1991 hesap dönemi sonunda kâr/zarar hesabına aktarılacak vergilendirilmesi gerekmektedir." şeklinde ifade edilmiştir.

Danıştay'ın vermiş olduğu bir çok kararda, yenileme fonuna alınan ve bu süre içinde kullanılmamış olan karın satışın yapıldığı yılı izleyen üçüncü yılın vergi matrahına dahil edileceği yönündedir.

Üçüncü görüş ise sürelerin hesabı ile ilgili Vergi Usul Kanununun 18. maddesinden hareket etmektedir. Söz konusu maddenin genel kurallarından hareketle 3 yıllık sürenin hesaplanmasında, sürenin sabit kıymet satış tarihinin ertesi gününden başlaması ve üç yıl sonraki satışa tekabül eden günün akşamı bitmesi gerekmektedir. 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler uyarınca geçici verginin 3'er aylık dönemler halinde beyan edildiğini göz önünde bulundurduğumuzda yukarıda belirtilen 2 görüşe nazaran bu son görüşün daha geçerli olduğunu görmekteyiz.

6.İşin Terki, Devri veya Tasfiye Durumunda Yenileme Fonu

Gerek Vergi Usul Kanununun 328. gerekse 329. maddelerinde; üç yıldan önce işin terki, devri veya, işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar veya tazminat fazlası bakiyelerin, o yılın matrahına ekleneceği hüküm altına alınmıştır.

İşin terk edilmesi durumunda, daha önce ayrılmış olan yenileme fonunun üç yıllık süre dolmamış olsa dahi, terk tarihinde kâra eklenmesi gerekir. İşletmenin devri durumunda da üç yıl dolmasa bile, yenileme fonunun işin devri veya faaliyetin durdurulduğu tarihte kâra eklenmesi gerekmektedir.

Tasfiye halindeki kurumların sattıkları veya hasara uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi söz konusu olmayacağından, yenileme fonu ayrılması mümkün değildir. Bu şekilde yapılacak bir uygulama hiçbir gerekçe olmadan vergi erteleme anlamına gelir ki, yenileme fonunun amacı bu değildir. Aksine, daha önce ayrılmış olan yenileme fonu varsa, satılan veya hasara uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yerine sözgelimi, tasfiyeye giriş tarihine kadar yenisi alınmamışsa, yenileme fonunun tasfiyeye girildiği tarihte kâra eklenmesi gerekir. Çünkü bu tarihten sonra, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmeyeceği kesinlik kazanmaktadır. Ancak, satılan iktisadi kıymetin yerine tasfiyeye giriş tarihinden önce yeni iktisadi kıymet alınmışsa, yenileme fonu pasifte kalır ve genel hükümler çerçevesinde amortismanlara mahsup edilmesine devam edilir.

7.Yenileme Fonunun Muhasebe Kayıtları

Yasal düzenlemeden anlaşılabileceği üzere amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışında (veya alınan sigorta tazminatı) bunların değerinden (amortisman ayrılmış olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla ise dönem karına eksik ise dönem zararına ilave edilir. Bu durumda muhasebe kayıtlarını; iktisadi kıymetin kayıtlı değeri, birikmiş amortismanlar, satış fiyatı (veya alınan sigorta tazminat tutarı), iktisadi kıymetin hurda satış bedeli gibi unsurlar etkilemektedir. Aşağıdaki bölümlerdeki örnekler ve muhasebe kayıtları vasıtasıyla konu daha iyi anlaşılabilecektir.

İşletme maliyet bedeli 10.000.- TL birikmiş amortismanı 5.000.- TL. olan makineyi 21.10.2016 tarihinde KDV hariç 15.000.- TL'ye satmış ve satıştan doğan kârı şirketin almış olduğu genel kurul kararı doğrultusunda yenileme fonu hesabına almıştır.

Bu durumda makinenin satışı ve yenileme fonu ayrılmasına ilişkin yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

----- 21/10/2016 -----		
100 KASA	17.700	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	5.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	10.000	
391 HESAPLANAN KDV	2.700	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR ve KÂRLAR	10.000	
-----/-----		
-----/-----		
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR ve KÂRLAR	10.000	
549 ÖZEL FONLAR	10.000	
Yenileme Fonu		
-----/-----		
-----/-----		

Şirket 14.06.2015 tarihinde 30.000.- TL'ye yeni bir makine satın almıştır. Söz konusu makine için % 20 oranı üzerinden 6.000.- TL amortisman ayrılacak ve bu amortismanın tamamı yenileme fonundan mahsup edilecektir.

Konuya ilişkin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

----- 14/06/2015 -----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	30.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	5.400	
100 KASA	35.400	
(Yeni Makine Alınması)		
-----/-----		

- 2015 yılı amortismanının fondan mahsubuna ilişkin kayıt ise aşağıdaki şekilde olacaktır:

----- 31/12/2015 -----

549 ÖZEL FONLAR	6.000
549.01 Yenileme Fonu	6.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	6.000

-----/-----

2016 yılı amortismanına mahsup işlemi ise aşağıdaki şekilde olacaktır. Örneğimizde yenileme fonunda (10.000 – 6.000 =) 4.000.- TL kalmıştır.

----- 31/12/2016 -----

549 ÖZEL FONLAR	4.000
549.01 Yenileme Fonu	4.000
796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	2.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	6.000

-----/-----

8.Sonuç

Yenileme fonu uygulamasından yararlanabilmek için aşağıda belirtilen şartların var olması gerekmektedir.

' İlgili mükellef bilanço usulüne göre defter tutmalıdır.

' Amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışı (veya bu kıymetin doğal bir afete bağlı olarak değer kaybetmesi nedeniyle sigorta tazminatı alınması) neticesinde bir kâr oluşmalıdır.

' Satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olması veya işletmeyi yönetenlerce bu yönde karar verilip, teşebbüse geçilmiş olmalıdır.

' Satın alınacak iktisadi kıymet daha önce satılan kıymetle aynı nitelikte olmalıdır.

Elde edilen kârın bir süre için yenileme fonu olarak vergi kapsamı dışında tutulması, bir vergi erteleme rejimi niteliği taşımaktadır.

Yenileme fonunun 3 yıllık kullanma süresinin hesaplanmasında, sürenin sabit kıymet satış tarihinin ertesi gününden başlaması ve üç yıl sonraki satışa tekabül eden günün akşamı bitmesi gerektiği görüşündeyiz.

Yukarıda yapılan tüm açıklamalardan da anlaşılacağı üzere yenileme fonuna aktarılan satış kârının, üç yıl içerisinde yeni bir iktisadi kıymet iktisabında kullanılmaması, bu süre içerisinde işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde veya yeni iktisadi kıymetin itfasının tamamlanması neticesinde fonda bir tutar kalması halinde söz konusu tutarın kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi icap etmekte olup kurumlar vergisinin ödenmesinden sonra ise söz konusu kârın sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır. Vergi matrahına ilave edilmeden bakiye fon tutarının sermayeye ilavesi mümkün olmayıp vergisel açıdan muvazaa anlamına gelmektedir.

Kaynakça

-ARPACI Altar Ömer; (2015) Kurum Matrahının Tespitinde Giderler, Ankara : Yaklaşım Yayınları

-ŞEKER Sakıp; (1999) Dönem Sonu İşlemleri, Ankara : Yaklaşım Yayınları

-T.C. Yasalar, (10.01.1961) Vergi Usul Kanunu, 213 sayılı, Ankara : Resmi Gazete

-T.C. Yasalar, (06.01.1961) Gelir Vergisi Kanunu, 193 sayılı, Ankara : Resmi Gazete

DAVA KONUSU EDİLEN FATURANIN DAVA SONUCUNDA DEFTERE KAYDI İLE İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.10.83-114

08/03/2012

Konu : Dava konusu edilen faturanın dava sonucunda deftere kaydı ile indirim konusu yapılıp yapılmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... San. ve Tic. A.Ş. tarafından şirketiniz adına 5/4/2006 tarih ve ... nolu hak ediş bedeli iade faturası düzenlendiği, aranızda çıkan anlaşmazlıktan dolayı fatura tutarının adı geçen şirket tarafından dava konusu edildiği, ... 4 üncü Asliye Ticaret Mahkemesince verilen .. tarih ve ... sayılı kararla davanın şirketiniz aleyhine sonuçlandığı, şirketinizce adı geçen firmaya noter kanalıyla ihtarname çekilmesi üzerine süresinde kanuni defterlere kaydedilmeyen fatura tutarının mahkeme kararına göre de 2007 yılında kayıtlarınıza alınmadığından bahisle söz konusu faturanın 2007 yılına ait defterlere kaydedilerek KDV tutarının indirim konusu yapılmasının mümkün olup olmayacağı, bunun mümkün olmaması durumunda hangi yılın defterlerine kaydedilebileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 219 uncu maddesinde, "Muameleler defterlere zamanında kaydedilir.

Şöyle ki:

a) muamelelerin iş hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bodro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez...." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, günlük hayatta mükelleflerin alış ve giderlerine ilişkin vesikaların kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesine rastlanılmakta olup, genel muhasebe ilkelerine uyulmak kaydıyla geç gelen vesikaların defterlere kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, 5/4/2006 tarih ve ... no.lu hak ediş bedeli iade faturasının şirketinize geç ulaşması gibi bir durumun bulunmadığı, adı geçen firma ile aranızdaki ihtilaf nedeniyle faturanın günümüze kadar kayıtlarınıza alınmadığı ve davanın 2007 yılında sonuçlandığı anlaşılmış olup, bu nedenle 5/4/2006 tarih ve ... no.lu iade faturasının 2007 yılı defterinize kaydedilmesi mümkün bulunmamakta olup, genel muhasebe ilkelerine uymak ve ilgili yıl gelir hesaplarıyla bağlantı kurulmak suretiyle söz konusu faturanın içinde bulunan yılın defterlerine kaydedilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, muamelelerin defterlere yukarıda yer alan süreler içerisinde kaydedilmemesi halinde Vergi Usul Kanununun 352/1-6 ncı maddesi uyarınca usulsüzlük cezasının kesileceği tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN:

KDV Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29/1 inci maddesinde; mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, 29/3 üncü maddesinde ise indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği, 29/4 üncü maddesinde ise Maliye ve Gümrük Bakanlığının vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 35 inci maddesinde ise "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır." hükmü yer almaktadır.

Buna göre; KDV Kanununun 35 inci maddesi çerçevesinde işlem bedelinin düzeltilmesi amacıyla şirketiniz adına düzenlenen 5/4/2006 tarih ve ... No.lu hakediş bedeli iade faturasında yer alan KDV tutarının, söz konusu belgenin kanuni defterlerinize kaydedildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

SAĞLIK KURALLARI BAKIMINDAN GÜNDE AZAMI YEDİ BUÇUK SAAT

VEYA DAHA AZ ÇALIŞILMASI GEREKEN İŞLER HAKKINDA YÖNETMELİK

Resmi Gazete Tarihi:
16.07.2013 Resmi Gazete
Sayısı: 28709

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam ve Dayanak

Amaç:

MADDE 1 – (1) Bu Yönetmeliğin amacı, Yönetmelikte belirtilen işlerde, çalışanların sağlık kuralları bakımından, çalışabilecekleri azami çalışma sürelerini düzenlemektir.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Yönetmelik, sağlık kuralları bakımından günde ancak yedi buçuk saat veya daha az çalışması gereken işleri kapsar.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Yönetmelik 20/6/2012 tarihli ve 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun 30 uncu maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

Genel Hükümler

Günde azami yedi buçuk saat çalışılabilecek işler

MADDE 4 – (1) Bir çalışanın günde ancak yedi buçuk saat çalıştırılabileceği işler aşağıda belirtilmiştir.

a) Kurşun ve arsenik işleri:

1) Kurşun üretilen galenit, serüzit, anglezit gibi cevherlerin çıkarılmasına ilişkin maden ocağı işleri.

2) Kurşunlu madenlerden yahut içinde kurşun bulunan kül, maden köpüğü, kurşun fırın kurumu, üstübeç artığı ve benzeri maddelerden kurşun üretimi için yapılan izabe işleri.

3) Antimuan, kalay, bronz ve benzeri maddelerle yapılan kurşun alaşımı işleri.

4) Kurşun levha ve lehimlerin alevle kesilmesi, kurşunlu boyaların alevle yakılması işleriyle levha, tel, boru, akümülatör, şişe kapsülü, yapımı gibi kurşun veya kurşun alaşımıyla çalışılan işler.

5) Üstübeç, sülügen, kurşun tetraetil gibi zehirli ve kimyasal kurşun veya arsenikli bileşiklerin hazırlanması işleri.

6) İçinde kurşun ve arsenik bulunan boya ve vernik gibi maddelerin kullanıldığı emaye, güderi, meşin, kauçuk, çini, cam, yapma süs taşları, yapma çiçek ve oyuncak yapımı işleriyle bina, dokuma ve otomobil boyacılığı ile dar mekanlarda, iç mekanlarda veya sağlığa uygun olarak havalandırılmayan mekanlarda yapılan boyacılık, renkli baskı ve harf matbaacılığı (tipografi) işleri.

7) Kurşun levhaları birbirine kaynatma işleri.

b) Cam sanayii işleri:

1) Cam yapımında kullanılan ilkel maddeleri toz haline getirme, eleme, karıştırma ve kurutma işleri (bu işleri yapmak üzere tam kapalı odalar içinde otomatik makineli tesisat veya çalışma ortamındaki tozları sağlık için tehlike oluşturmayacak düzeye indiren havalandırma tesisatı bulunmadığı takdirde).

2) Eritme işleri (otomatik besleme fırınlarıyla çalışılmadığı takdirde).

3) Ateşçilik işleri.

4) Üfleme işleri (tamamen otomatik makinelerle yapılmadığı takdirde).

5) Basınçla yapılan cam işleri (cam tazyiki işleri).

6) Ayna camı sanatında potalı cam dökümü işleri (potalar kalıp masasına mekanik araçlarla taşınmadığı takdirde).

7) Camı fırın başından alma işleri.

8) Yayma fırınlarında düzeltme işleri.

9) Tıraş işleri.

10) Asitle hak ve cilalama işleri.

11) Basınçlı havayla kum püskürten cihazlarla yapılan işler (çalışma ortamındaki tozları sağlık için tehlike oluşturmayacak düzeye indiren havalandırma tesisatı bulunmadığı takdirde).

12) Pota ve taş odalarında görülen işler.

c) Cıva sanayii işleri:

1) Cıva amalgamlarından altın ve gümüş ayırma işleri, akümülatörcülükte çinko amalgamı işleri, harç malzemesi yapımında cıvalı kurşunlu yapılan lehimcilik işleri.

2) Cıvalı aletler yapımı işleri.

3) Cıva buharlı elektrik ampulleri yapımı işleri.

4) Süblime, kalomel ve cıva fulminat gibi cıvalı bileşiklerin hazırlanması işleri ve laboratuvarlarda cıvayla yapılan işler.

ç) Çimento sanayii işleri:

1) İlkel maddeleri kırma, ufalama, ezme, eleme ve karıştırma işleri.

2) Otomatik fırınlarda pişirme işleri.

3) Klinkeri öğütme, eleme, torba ve fiçılara koyma işleri (otomatik olarak tozun etrafa yayılmasını önleyici bir düzenleme yapılmadığı takdirde).

d) Kok fabrikalarıyla termik santrallerdeki işler:

1) Ateşçilik, ocak temizliği, jeneratör, doldurma, boşaltma ve temizleme işleri.

2) Kimyasal arıtma işleri.

3) Gazın geçtiği cihaz ve boruların onarılması ve temizlenmesi işleri.

4) Kok fabrikalarında kömür ve ocak işleri.

5) Elektrik enerji üretim santrallerinin kazan dairesindeki ateşçilik, kül ve kömürlerin taşınması

işleri, (ateşçiliğin elle yapılması durumunda veya kül ve kömürlerin taşınmasında tozun etrafa yayılmasını önleyici tesisler olmadığı takdirde).

6) Termik santraller ile her çeşit buhar kazanlarının kazan dairesindeki ateşçilik, kül ve kömürlerin taşınması işleri. (ateşçiliğin elle yapılması durumunda veya kül ve kömürlerin taşınmasında tozun etrafa yayılmasını önleyici tesisler olmadığı takdirde).

e) Çinko sanayii işleri:

1) Çinko madeninin toz haline getirilmesi, karıştırılması, elenmesi ve fırınlanması işleri.

2) Damıtma fırınının işletilmesi, fırınlardan küllerin ve cürufun kaldırılması işleri.

3) Çinkoyla alaşım yapılması işleri.

4) Çinko tozunun ambalajlanması işleri.

5) Sürekli olarak yapılan galvanizli demir lehimciliği işleri.

6) Çinko tozu kullanılan kimyasal ve sınai işler.

7) Elektrolitik çinko madeni üretilen tesislerdeki işler.

f) Bakır sanayii işleri:

1) Bakır cevheri çıkarılan maden ocaklarında yapılan işler.

2) Cevherin kuru veya yaş yöntemle zenginleştirilmesi ve elde edilmesi işleri.

3) Bakır fabrikalarında cevherin yıkama, flotasyon ve izabe işleri.

4) Hurda bakırın eritilerek dökülmesi işleri.

g) Alüminyum sanayii işleri:

1) Alüminyum oksit üretimi işleri.

2) Alüminyum bronz hazırlama işleri.

3) Alüminyum madeni üretimi işleri. ğ) Demir ve çelik sanayii işleri.

1) Demir izabe fabrikalarında cevherin demire çevrilmesi işleriyle boru fabrikalarının fırın ve döküm dairelerinde yapılan işler.

2) Çelikhanelerin çelik yapılan fırınlarıyla bunların teferruat ve eklentilerinden olan ikinci derecedeki fırınlarda ve konvertörlerde yapılan işler.

3) Sıvı haldeki demir ve çeliğin tesisat ve teçhizatla veya mekanik olarak taşınmasına ilişkin işler.

4) Sıcak veya sıvı haldeki cürufun taşınması ve işlenmesi işleri.

5) Haddehanelerde (soğuk demirle çalışılan haddehaneler hariç), fırınlarda, hadde serilerinde, haddehaneyi kızgın veya sıvı çelik yahut demirle besleyen tesisat ve araçlarla görülen işlerle kızgın halde olan yarı mamul parçaların kesilmesi ve hazırlanması işleri.

6) Demir ve çelik presleme makinelerinde yapılan işlerle bu makinelerin sıcak demir veya çelikle beslenmesi ve yapılan sıcak parçaların kaldırılma veya taşınması işleri.

7) Cürufun kırılması, ezilmesi, toz haline konulması, tozların çuvallara doldurulması ve yükletilmesi işleri.

h) Döküm sanayii işleri:

1) Kalıp kumunun hazırlanması işleri.

2) Döküm kalıp ve maçalarının yapılması ve döküme hazır duruma getirilmesi işleri.

3) Döküm şarjının hazırlanması ve her çeşit maden eritme (izabe) fırınlarının döküme hazır duruma getirilmesi işleri.

4) Maden eritme ve dökme işleri.

5) Kalıpların sökülmesi ve dökümlerin temizlenmesi işleri.

6) Savurma ve düşey döküm yapımı işleri.

1) Kaplamacılık işleri:

1) Parlak ve mat kaplama işleri (galvano).

2) Polisaj işleri.

3) Kalaycılık işleri.

4) Doldurma yoluyla galvanizleme işleri.

5) Asitle yüzey temizleme işleri.

i) Karpit sanayii işleri:

1) Kireç ve kokun ark fırınında eritilmesi işleri.

j) Asit sanayii işleri:

1) Asit için hammaddelerin hazırlanması işleri.

2) Asidin yapılma safhalarındaki işler.

3) Asidin dinlendirilme, yüklenme, boşaltılma ve taşınması işleri.

4) Baca gazlarından asit elde edilmesi işleri.

k) Akümülatör sanayii işleri:

1) Akümülatör yapım ve onarım işleri.

2) Akümülatör suyu hazırlama ve şarj işleri.

l) Kaynak işleri:

1) Her çeşit koruyucu gaz altında yapılan kaynak işleri.

2) Toz altı kaynak işleri.

3) Oksijen ve elektrik kaynağı işleri.

m) Madenlere su verme işleri:

1) Su verme işleri (sertleştirme).

2) Semantasyon işleri.

n) Kauçuk işlenmesi işleri:

1) Kauçuk hamurunun karıştırılması, fırınlanması işleri.

2) Sağlığa uygun olarak havalandırılmayan yerlerde, otomatik tesisat kullanılmadan yapılan sıcak vulkanizasyon işleri.

o) Yeraltı işleri:

1) Maden ocakları işleri (elementer cıva bulunduğu saptanan cıva maden ocakları hariç), kanalizasyon ve tünel yapımı gibi yer altında yapılan işler.

ö) Radyoaktif ve radyoiyonizan maddelerle yapılan işler:

1) 19/4/1937 tarihli ve 3153 sayılı Radyoloji, Radyom ve Elektrikle Tedavi ve Diğer Fizyoterapi Müesseseleri Hakkında Kanunun Ek 1 inci maddesinde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla doğal ve yapay radyoaktif, radyoiyonizan maddeler veya bütün diğer korpüsküler emanasyon kaynakları ile yapılan işler.

p) Gürültülü işler:

1) Gürültü düzeyi en yüksek maruziyet etkin değerini ($8h=85$ dB(A)) aşan işler.

r) Su altında basınçlı hava içinde çalışmayı gerektiren işler:

1) Su altında basınçlı hava içinde çalışmayı gerektiren işlerden 20 metreye kadar derinlik veya 2 kg/cm² basınçta yapılan işler (iniş, çıkış, geçiş dahil).

s) Pnömokonyoz yapan tozlu işler:

1) Pnömokonyoz yapan tozların bulunduğu işyerlerindeki işler. ş) Tarım ilaçları:

1) Tarım ilaçları kullanımı işleri.

Günde yedi buçuk saatten daha az çalışması gereken işler

MADDE 5 – (1) Bir çalışanın günde yedi buçuk saatten daha az çalıştırılması gereken işlerle bunların her birinde en çok kaçar saat çalıştırılacağı aşağıda belirtilmiştir.

a) Su altında basınçlı hava içinde çalışmayı gerektiren işler (iniş, çıkış, geçiş dâhil):

1) 20-25 (20 hariç) m. derinlik veya 2-2,5 (2 hariç) kg/cm² basınçta 7 saat.

2) 25-30 (25 hariç) m. derinlik veya 2,5-3 (2,5 hariç) kg/cm² basınçta 6 saat.

3) 30-35 (30 hariç) m. derinlik veya 3-3,5 (3 hariç) kg/cm² basınçta 5 saat.

4) 35-40 (40 hariç) m. derinlik veya 3,5-4 (3,5 hariç) kg/cm² basınçta 4 saat.

5) Dalgıçlar için bu süreler, 18 metreye kadar 3 saat, 40 metreye kadar olan derinliklerde 1/2 saattir.

b) Cıva işleri:

1) Cıva izabe fırınlarında görülen işler 6 saat.

2) Elementer cıva bulunan ocaklarda görülen işler 6 saat.

c) Kurşun işleri:

1) Kurşun izabe fırınlarının teksif odalarında biriken kuru tozları kaldırma işleri 4 saat. ç) Karbon sülfür işleri:

1) Karbon sülfürden etkilenme tehlikesi bulunan işler 6 saat.

d) İnsektisitler:

1) Karbamatlı ve organik fosforlu insektisitlerin yapımı, paketlenmesi, çözelti olarak hazırlanması ve uygulanması işleri 6 saat.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Çeşitli Hükümler

Başka işte çalıştırma yasağı

MADDE 6 – (1) Bu Yönetmelik kapsamına giren işlerde çalışanlar, 4 ve 5 inci maddelerde belirtilen günlük azami iş sürelerinden sonra diğer herhangi bir işte çalıştırılmazlar.

Fazla çalışma yasağı

MADDE 7 – (1) Bu Yönetmelik kapsamına giren işlerde fazla çalışma yapılamaz.

Bildirim yükümlülüğü

MADDE 8 – (1) Bu Yönetmelikte sayılan işlerden herhangi birinin veya birkaçının sürekli olarak yapıldığı işyeri işverenleri, bu işlerin çeşit ve niteliklerini, yapılma zamanlarını, anılan işlerde çalışanların erkek ve kadınlar ayrı ayrı gösterilmek suretiyle sayılarını, işe başlamadan önce işin yürütüldüğü yerin bağlı bulunduğu Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğüne yazılı olarak bildirmekle yükümlüdürler.

İtirazlar

MADDE 9 – (1) İşyerlerinde yapılan işlerin 4 ve 5 inci maddelerde sayılan işlerden olup olmadığına ilişkin itirazlar ile 4 ve 5 inci maddelerde yer almayan işlere ilişkin başvurular, kullanılan maddelerin özellikleri, uygulanan teknoloji ve alınan teknik ve idari toplu koruma önlemleri de göz önünde bulundurulmak ve Sağlık Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından karara bağlanır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Son Hükümler

Yürürlükten kaldırılan yönetmelik

MADDE 10 – (1) 15/4/2004 tarihli ve 25434 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Sağlık Kuralları Bakımından Günde Ancak Yedibuçuk Saat veya Daha Az Çalışılması Gereken İşler Hakkında Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır.

Bildirim ve muafiyet

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) 15/4/2004 tarihli ve 25434 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Sağlık Kuralları Bakımından Günde Ancak Yedibuçuk Saat veya Daha Az Çalışılması Gereken İşler Hakkında Yönetmelik kapsamında daha önce bildirim yapılmış olan iş ve işyerleri için 8 inci madde hükümleri uygulanmaz.

Yürürlük

MADDE 11 – (1) Bu Yönetmeliğin 8 inci maddesi yayımı tarihinden itibaren üç ay sonra diğer maddeleri yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 12 – (1) Bu Yönetmelik hükümlerini Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanı yürütür.

Kaynak: www.isvesosyalguvenlik.com