



**K Ü T A H Y A
T İ C A R E T V E S A N A Y İ O D A S I**

**H U K U K M Ü Ş A V İ R L İ Ğ İ
B İ L G İ L E N D İ R M E N O T L A R I**

2017/A Ğ U S T O S

Derleyen: Dönmez Hukuk Bürosu

İÇİNDEKİLER

S.NO.	KONU BAŞLIĞI	SAYFA NO.
1	HANGİ ŞİRKET ORTAKLIĞI AVANTAJLI?	03
2	İŞVERENLER İÇİN YENİ İSTİHDAM TEŞVİKİ NE GİBİ AVANTAJLAR SAĞLAMAKTADIR	04-08
3	LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KİŞİSEL ALACAKLILARININ TAKİBİ	09-13
4	6102 SAYILI TTK İLE LİMİTED ŞİRKETİN ANONİM ŞİRKETE DÖNÜŞTÜRÜLMESİ İŞLEMLERİNDE YOL HARİTASI	14-16
5	KEFALET SÖZLEŞMELERİ	17-23
6	YARGITAY KARARLARI İŞİĞİNDA İBRA SÖZLEŞMELERİ	24-33
7	SORU VE CEVAPLARLA TEK KİŞİLİK ŞİRKET	34-37
8	ANONİM ŞİRKETİN GENEL KURUL KARARIYLA KENDİ PAYLARINI İKTİSAP ETMESİ	38-49
9	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE MÜŞTEREK GENEL GİDERLER VE AMORTİSMANLARIN DAĞILIMI	50-53
10	15 YIL 3600 GÜNLE İSTİFA EDEN KIDEM TAZMİNATINI ALIR	54-55
11	VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ - İZAHA DAVET	56-66
12	GÖREVİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇU KARAR ÖRNEKLERİ	67-68

HANGİ ŞİRKET ORTAKLIĞI AVANTAJLI?

Anonim şirket mi yoksa limitet şirket ortağı olmak mı avantajlı? Birçok açıdan ticari yaşamda fark edilmese bile zaman zaman limited veya anonim şirket ortağı olmak farklılık göstermekte. Eski Ticaret kanununa göre ortak sayısı konusunda farklılık olmakla birlikte yeni düzenleme ile ortak sayısına bakılmadan bir kişi ile bile limited veya anonim şirket kurulabiliyor. Ancak limitet şirketlerde ortak sayısı 50'yi geçemiyor, anonim şirketlerde ise böyle bir sınırlama yok.

Sermaye tutarları; Limitet şirket kurmak için asgari 10 bin TL sermaye gerekirken, anonim şirketler için bu tutar 50 bin TL. Eski TTK döneminde yalnızca anonim şirketlerde pay senedi bastırılıbiliyor iken artık hem limitet hem de anonim şirketler pay senedi çıkarılabiliyor. Ancak limitet şirketlerde hamiline pay senedi çıkarma imkanı yok.

Pay devri; Limitet şirketlerde pay senedi devri için; pay devrine ilişkin yazılı sözleşmenin hazırlanması, bu sözleşmenin noterce onaylanması, pay devrinin şirket genel kurulunca tasdiki, ticaret siciline tescili, devrin şirket pay defterine kayıt edilmesi gerekmektedir. Anonim şirketlerde ise sermaye payının devri daha kolay. Ortak sahip olduğu hisseyi devretmek istediğinde ana sözleşmede aksine bir hüküm yoksa hisse devri sözleşmesi ile devredebiliyor.

Bakanlık temsilcisi; Limited şirketlerin genel kurul toplantılarında bakanlık temsilcisi bulundurma zorunluluğu bulunmuyor. Anonim şirket genel kurullarında ise alınacak kararların niteliğine göre bazı durumlarda bakanlık temsilcisi (hükümet komiseri) bulunması zorunlu.

Pay devirlerinde vergi var mı? En önemli hususların başında limited veya anonim şirket ortaklık paylarının devrinde vergi olup olmadığı. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesine göre; iki yıldan fazla süre ile elde tutulan hisse senetlerinin elde çıkarılmasında vergi yok; ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılması ise süre ile mukayyet olmaksızın vergiye tabi.

Buna göre 2 tam yıldan uzun süre ile elde tutulan anonim şirket pay senetlerinin elden çıkarılması durumunda vergi ödenmeyeceği kesin. Ancak aynı şeyi limitet şirketler için söylemek zor. Zira her ne kadar yeni TTK'ya göre limitet şirketler de pay senedi çıkarabiliyor olsa da, bu pay senetlerinin anonim şirket hisse senetleri ile aynı hukuki yapıda olup olmadığı hususu henüz netlik kazanmadı. Bu nedenle limitet şirket ortaklık paylarının 2 yıl geçtikten sonra da elden çıkarılmasında vergi çıkabilir.

Ortakların kamu borçlarından sorumluluğu; Sermaye şirketlerinin 3. kişilere karşı sorumluluğu şirketin sermayesi ile sınırlı. Ancak bu durum limited şirketlerde kamu borçları açısından geçerli değil. Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya kişisel mal varlıkları ile sorumlular. Şirkette kanuni temsilci konumunda olmayan anonim şirket ortaklarının ise kamu borçları için ilave bir sorumlulukları söz konusu değil. Sermaye borcunu ödeyen ortağın, kamu borcu dahil hiçbir borç için ek sorumluluğu bulunmuyor.

Kaynak: muhasebe.tr

İŞVERENLER İÇİN YENİ İSTİHDAM TEŞVİKİ NE GİBİ AVANTAJLAR SAĞLAMAKTADIR?

Ahmet ARAS

SGK E. İşverenler Daire Başkanı

Özet

İstihdamın maliyet kalemleri içerisinde en önemli maliyet unsurları şüphesiz ki sigorta primleri ve vergidir. Yeni uygulamaya konulan teşvik sistemi öncekilerine göre oldukça avantajlı görünmektedir. Yeni teşvikte asgari ücretin baz alındığını görmekteyiz. Asgari ücret tutarı üzerinden tüm işveren ve sigortalı hisselerinin tamamı Hazinece karşılanacaktır. Bunun yanında asgari geçim indiriminden sonra kalan gelir vergisi tutarları ile damga vergisi terkin edilmektedir.

1. Giriş

01.02.2017 tarihinden geçerli olmak üzere yeni bir istihdam teşviki hayata geçirildi. İşveren maliyet unsurları içerisinde şüphesiz ki en önemli unsurlardan birisi işçi maliyetleridir. Bu maliyetlerde işçiye ödenen maaşlar ve devlete karşı olan yükümlülüklerdir. Yapılan bu düzenleme bugüne kadar uygulanan prim teşviklerinden en avantajlılarından birisi olarak görünmektedir. Makalemizde henüz yeni çıkarılan bu düzenlemenin ayrıntılarını açıklamaya çalışacağız.

2.Yeni Teşvikten Faydalanma Şartları

4447 sayılı Kanununun Geçici 17'nci maddesinde öngörülen işveren desteğinden yararlanılabilmesi için,

Sigortalı yönünden;

' 1/2/2017 ila 31/12/2017 tarihleri arasında işe alınmış olması,

' Türkiye İş Kurumu'na kayıtlı işsiz olması,

' Sigortalının işe giriş tarihi itibarıyla, işe alındığı tarihten önceki üç aylık dönemde 5510 sayılı Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentleri, Ek 6'ncı maddesi ve Ek 9'uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında 10 günden fazla (11 gün ve üzerinde) Kuruma bildirilmemiş olması,

' İşe giriş tarihi itibarıyla işe alındıkları tarihten önceki üç aya ilişkin Kuruma verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde kayıtlı olmaması,

İşveren yönünden;

' Özel sektör işverenine ya da 5510 sayılı Kanununun Ek 9'uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki işverene ait olması,

' Sigortalının işe alındığı işyerine ait 2016 yılı Aralık ayına ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerindeki sigortalı sayısına ilave olarak çalıştırılması,

' Aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içinde Kuruma verilmesi,

' Tahakkuk eden sigorta primlerinin yasal süresi içinde ödenmesi,

' Yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarının bulunmaması,

' Çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmediği veya bildirdiği sigortalıları fiilen çalıştırmadığı yönünde herhangi bir tespitin bulunmaması,

şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

' Ancak Sosyal Güvenlik Kurumuna olan prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarını 6183 sayılı Kanununun 48'inci maddesine göre tecil ve taksitlendiren

veya ilgili diğer kanunlar uyarınca yapılandırılan işverenler bu taksitlendirme ve yapılandırma devam ettiği sürece teşvikten faydalanabileceklerdir.

' Bu teşvikten işverenler; aynı sigortalı için aynı dönemde diğer sigorta primi teşvik, destek ve indirimlerden yararlanamayacaklar.

3.Üç Aylık Dönemin Tespitinde Dikkate Alınmayacak Haller

' Aday çırak, çırak veya işletmelerde meslekî eğitim görmesi nedeniyle 7 veya 42 nolu belge türü seçilmek suretiyle,

' Meslekî ve teknik ortaöğretim ile yükseköğrenimleri sırasında staja tabi tutulan öğrenciler, mesleki ve teknik ortaöğretim sırasında tamamlayıcı eğitim ya da alan eğitimi gören öğrenciler, kamu kurum ve kuruluşları tarafından desteklenen projelerde görevli bursiyerler ile 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 46'ncı maddesine tabi olarak kısmi zamanlı çalıştırılan öğrencilerden aylık prime esas kazanç tutarı, günlük prime esas kazanç alt sınırının otuz katından fazla olmaması nedeniyle 22, 43, 49 ve 50 nolu belge türü seçilmek suretiyle,

' Türkiye İş Kurumunca düzenlenen kurslara katılmış olması nedeniyle 25, 44 veya 46 nolu belge türü seçilmek suretiyle,

düzenlenmiş aylık prim ve hizmet belgeleri ile Kuruma bildirilmiş olması halinde, bu süreler işe giriş tarihinden önceki üç aylık süre içinde Kuruma bildirilmiş süre olarak dikkate alınmayacaktır.

4. Teşvikin Uygulanmayacağı Alanlar

Yeni teşvik bazı alanlarda ve sigortalılarda uygulanmayacaktır.

' Kamu idarelerine ait işyerleri,

' 5335 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerleri,¹

' 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa ve uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan alım ve yapım işleri,

' 4734 sayılı Kamu İhale Kanunundan istisna olan alım ve yapım işlerine ilişkin işyerlerinde uygulanmayacaktır. Yani bu kapsamda iş yapan işverenler faydalanamayacaktır.

' Bunun yanında; Sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar ve yurt dışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmayacaktır.

5. Teşvikin İşverenlere Sağladığı Avantajlar

Sigortalıların işe alındıkları tarihten itibaren 31/12/2017 tarihine kadar geçerli olmak üzere sigortalının aylık prim ödeme gün sayısının 22,22 TL ile çarpılması sonucunda bulunacak tutar, bu işverenlerin Sosyal Güvenlik Kurumuna ödeyecekleri sigortalı hisseleri dahil tüm primlerden mahsup edilmek suretiyle işverene destek ödemesi yapılacaktır. Destek tutarı İşsizlik Fonundan karşılanacaktır.

30 gün üzerinden bildirilen bir sigortalı için işverene $22,22 \times 30 = 666,60$ TL destek verilecektir. Burada konunun daha iyi anlaşılması için bir sigortalının işverene maliyetini açıklamakta fayda bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere asgari ücretle çalışan bir sigortalı için işveren tarafından 399,94 TL işveren payı olarak prim ödenmektedir. Sigortalı payı olarak ta 266,63 TL ödenmektedir. İkisinin toplamı olarak 666,60 TL prim olarak ödenmektedir. Görüldüğü üzere getirilen yeni teşvik tutarı ile işveren ve sigortalı hisselerinin tamamının devletçe karşılanacağı anlamına gelmektedir. Burada yine önemli bir husus ise işsizlik priminin de hesaba katılmasıdır.

Yine teşvikte asgari ücretin baz alındığını da görmekteyiz. Prime esas kazancı asgari ücretin üzerinde olan sigortalılar için de işverenler ancak asgari ücret tutarı üzerinden hesaplanan 666,60 TL teşvik alabilecekler.

İşverenlere yine aynı düzenleme kapsamında vergi teşviki de getirilmiştir. Bu kapsamda 2017 yılında uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilecektir.

Bu madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananlar, diğer kanunlarda yer alan benzer nitelikli gelir vergisi stopajı teşviklerinden yararlanamayacaklardır.

Vergi ile ilgili işverenlere sağlanan avantaj ise aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere 30 gün üzerinden bildirilen bir sigortalı için 93,32 TL'dir.

Yine, ücret ödemelerine ilişkin düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin aylık brüt asgari ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden kısmı beyan edilmeyecek ve ödenmeyecektir. Bu tutar aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere 13,49 TL'dir.

Getirilen yeni düzenlemenin işverenler için sağladığı toplam avantaj 666,60 TL prim teşviki, 93,32 TL gelir vergisi teşviki ve 13,49 TL damga vergisi muafiyeti ile birlikte 773,41 TL olacaktır. Buradan da anlaşılacağı üzere yeni sigortalı işe alan işverenler sadece işçinin maaşını ödeyecek, primleri ve vergileri devlet tarafından finanse edilecektir. Primler işsizlik fonundan karşılanacak, gelir vergisi ise terkin edilecektir.

İşverenlerce yeni işe alınan bir sigortalı asgari ücret tutarında yani geçerli olan 1.777,50 TL prime esas kazançla bildiriliyorsa bu durumda 666,60 TL (prim oranı işçi ve işveren payı toplam % 37,5 olarak alınmıştır) toplam prim ödenmesi gerekiyor. Yeni teşvikle birlikte bu prim tutarından 666,60 TL düşürülecek. İşverenler prim ödemeyeceklerdir. Bu prime esas kazanç tutarı için ödenecek gelir vergisi ise asgari geçim indirimi düşüldükten sonra 93,32 TL olacaktır. Bu tutardan yeni teşvik uygulaması ile getirilen vergi indirimi düşürüldükten sonra işverenler gelir vergisi ödemeyeceklerdir. 13,49 TL damga vergisi de ödenmeyecektir. 1.777.50 TL tutarında maaş (brüt) alan bir sigortalının yeni teşvikle birlikte işverene maliyeti 1.404,06 TL olacaktır. Bu teşvik uygulanmaması halinde prime esas kazancı asgari ücret tutarında olan bir sigortalının işverene maliyeti ise 2.177,44 TL'dir.²

İşverenlerce yeni işe alınan bir sigortalı asgari ücretin üstünde ve 3.000 TL prime esas kazançla bildiriliyorsa bu durumda 1.125 TL (prim oranı işçi ve işveren payı toplam % 37,5 olarak alınmıştır) toplam prim ödenmesi gerekiyor. Yeni teşvikle birlikte bu prim tutarından 666,60 TL düşürülecek. İşveren 1.125 – 666,60 = 458,40 TL prim ödeyecektir. Bu prime esas kazanç tutarı için ödenecek gelir vergisi ise asgari geçim indirimi düşüldükten sonra 249,19 TL olacaktır. Bu tutardan yeni teşvik uygulaması ile getirilen vergi indirimi ve damga vergisi düşürüldükten sonra işverenler 249,19 – (93,32 +13,49) = 142,38 TL gelir vergisi ödeyeceklerdir. 3.000 TL tutarda maaş (brüt) alan bir sigortalının yeni teşvikle birlikte işverene maliyeti 2.901,69 TL olacaktır. Bu teşvik uygulanmaması halinde asgari ücret tutarında prime esas kazancı olan bir sigortalının işverene maliyeti ise 3.675 TL'dir.²

-----|
|
| BİR SİGORTALININ İŞVERENE MALİYETİ (TL/AY) |

(01.01.2017-31.12.2017 Dönemi)			

BRÜT ÜCRET (AYLIK)		1.777,50 TL	

	Oran	Günlük Tutarlar	Aylık Tutarlar
----- ----- ----- -----			
İşçi Primi (*)	14 %	8,30 TL	248,85 TL
----- ----- ----- -----			
İşçi İşsizlik Primi	1 %	0,59 TL	17,78 TL
----- ----- ----- -----			
Toplam Prim (İşçi Hissesi)	15 %	8,89 TL	266,63 TL
----- ----- ----- -----			
İşveren Primi (**)	20,5 %	12,15 TL	364,39 TL
----- ----- ----- -----			
İşveren İşsizlik Primi	2 %	1,19 TL	35,55 TL
----- ----- ----- -----			
Toplam Prim (İşveren Hissesi)	22,50 %	13,33 TL	399,94 TL
----- ----- ----- -----			
Gelir Vergisi Matrahı		50,36 TL	1.510,88 TL
----- ----- ----- -----			
Gelir Vergisi	15 %	7,55 TL	226,63 TL
----- ----- ----- -----			
Damga Vergisi Matrahı		59,25 TL	1.777,50 TL
----- ----- ----- -----			
Damga Vergisi	7,59 %	0,45 TL	13,49 TL
----- ----- ----- -----			
VERGİ TOPLAMI		8,00 TL	240,12 TL
----- ----- ----- -----			
Asgari Geçim İndirimi (***)		4,44 TL	133,31 TL
----- ----- ----- -----			
AGİ Sonrası GV.		3,11 TL	93,32 TL
----- ----- ----- -----			
AYLIK TOPLAM NET ÜCRET (****)			1.404,06 TL
----- ----- ----- -----			

(*) İşçi Hissesinde % 9 Uzun Vadeli Sigorta Kolları (UVSK) + % 5 Genel Sağlık Sigortası (GSS) primi bulunmaktadır.

(**) İşveren Hissesinde %11 Uzun Vadeli Sigorta Kolları (USVK) + % 7,5 Genel Sağlık Sigortası (GSS) + % 2 Kısa Vadeli Sigorta Kolları (KVSK) bulunmaktadır.

(***) Gelir Vergisi Hesaplamasında; 193 sayılı G.V. Kanununun 32. maddesi uyarınca işçinin, bekar ve çocuksuz olduğu ve sadece kendisi dikkate alınarak, Asgari Geçim İndirimi uygulanmıştır.

(****)Net ele geçen asgari ücrete (133,31) (2017 yılı için geçerli) TL asgari geçim indirimi ilave edilmiştir.

6. Sonuç ve Değerlendirme

Yeni teşvik düzenlemesi işverenler için çok önemli avantajlar getirmektedir. Yeni sigortalı iş alan işverenler sadece işçinin maaşını ödeyecek, primleri ve vergileri devlet tarafından finanse edilecektir. Primler işsizlik fonundan karşılanacak, gelir vergisi ile damga vergisi ise terkin edilecektir. Burada önemli olan husus sigortalıların, 01.02.2017 tarihinden itibaren işe alınmış olması, işe alındıkları tarihinden itibaren geriye doğru 3 aylık dönemde 10 günden fazla (11 gün ve üzerinde) sigortalı olarak bildirilmemiş olmaları ve Aralık/2016 dönemine ilave olarak çalıştırılmaları gerekmektedir. Yine diğer teşvik uygulamalarından farklı olarak vergi teşviki de getirilmektedir. Şu anki düzenleme çerçevesinde teşvik 31.12.2017 tarihine kadar geçerli olacak. Yine belirtmeliyiz ki teşvikte prime esas kazanç tutarı olarak asgari ücret baz alınmış, bunun üzerinde geliri olan sigortalılar için yine aynı tutarda teşvik ödenecek. Şimdiye kadar getirilen teşvik düzenlemelerinin en avantajlılarından birisi olarak dikkat çekmektedir.

Kaynakça

-687 sayılı "Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" (R.G. Tarih: 09.02.2017 - Sayı: 29974)

-Sosyal Güvenlik Kurumunun 01/03/2017 tarihli 2017/10 sayılı Genelgesi

-Sosyal Güvenlik Kurumunun 04/04/2017 tarihli 2017/17 sayılı Genelgesi

-----o-----

1.

(1)5335 sayılı Kanununun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrası; "Herhangi bir sosyal güvenlik kurumundan emeklilik veya yaşlılık aylığı alanlar bu aylıkları kesilmeksizin; genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, döner sermayeler, fonlar, belediyeler, il özel idareleri, belediyeler ve il özel idareleri tarafından kurulan birlik ve işletmeler, sosyal güvenlik kurumları, bütçeden yardım alan kuruluşlar ile özel kanunla kurulmuş diğer kamu kurum, kurul, üst kurul ve kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüsleri ve bunların bağlı ortaklıkları ile müessese ve işletmelerinde ve sermayesinin % 50'sinden fazlası kamuya ait olan diğer ortaklıklarda herhangi bir kadro, pozisyon veya görevde çalıştırılmaz ve görev yapamazlar."

2. (2)5510 sayılı Kanununun 81. maddesinin (1) bendi kapsamındaki % 5 prim teşviki dikkate alınmamıştır.

LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KİŞİSEL ALACAKLILARININ BAŞVURABİLECEKLERİ ORTAKLIK HAKLARI *

Soner ALTAŞ

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi

Özet

Limited şirket ortakları, şirket borçlarından dolayı şahsen sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Bu nedenle, vergi gibi kamu borçlarına ilişkin istisna haricinde, limited şirketin borçlarından dolayı ortağın şahsi malvarlığına gidilmesi mümkün değildir. Ancak, ortağın üçüncü kişilere karşı olan kişisel borçlarından dolayı, şirket tüzel kişiliği değil, bizzat ortağın kendisi sorumlu olur. Bu bağlamda, şahsi alacaklıların, ortağın şirketteki bazı haklarına başvurmaları mümkündür. Bu çalışmada, limited şirket ortaklarının şahsi alacaklılarının bu ortakların şirketteki hangi haklarına başvurabilecekleri ve haczedebilecekleri ele alınmaktadır.

1. Giriş

Ülkemizde 2016 yılı Eylül ayı itibariyle faal (aktif) olan limited şirket sayısı 774.959' dur. Limited şirket, ortaklarının sorumlulukları sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve varsa şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle sınırlı olan, esas sermayesi belirli bir şirkettir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)' nun 573'üncü maddesi uyarınca, ortaklar, şirket borçlarından dolayı şahsen sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.

Bu çerçevede, amme borçlarına ilişkin istisna haricinde, limited şirketin borçlarından dolayı ortağın şahsi malvarlığına gidilemez. Hatta, esas sermaye taahhüdü dolayısıyla kendi ortağından alacaklı olan şirket de, bu alacağı için ortağın şahsi malvarlığına başvuramaz.

Limited şirket ortaklarının üçüncü kişilere karşı olan kişisel (şahsî) borçlarından dolayı ise, şirket tüzel kişiliği değil ortaklar sorumlu olurlar. Limited şirket ortağının kişisel alacaklısı, ortağın kişisel mallarına başvurabilir. Ancak, alacaklının böyle bir başvurma zorunluluğu yoktur. Alacaklı ister ortağa, isterse de ortağın şirketteki parasal haklarına (mali haklar) başvurabilir. Diğer bir deyişle, ortakların şahsi alacaklılarının, ortağın şirketteki bazı haklarına başvurmaları mümkündür. İşte bu çalışmada, limited şirket ortaklarının şahsi alacaklılarının bu ortakların şirketteki hangi haklarına başvurabilecekleri ve haczedebilecekleri ele alınacaktır.

2.Limited Şirket Ortaklarının Kişisel Alacaklılarının Başvurabilecekleri Ortaklık Hakları

Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (ETK)'nin 145'inci maddesinin birinci fıkrasında "Bir şirket devam ettiği müddetçe ortaklardan birinin şahsi alacaklıları, haklarını ancak şirketin bilançosu gereğince o ortağa düşen kar payından ve şirket fesih olunmuşsa tasfiye payından alabilirler. Henüz bilanço tanzim edilmemişse alacaklı bilançonun tanzimi neticesinde borçluya düşecek kar ve tasfiye payı üzerine ihtiyati haciz koydurabilir.", üçüncü fıkrasında ise "Yukardaki hükümler borçlu ortakların şirket dışındaki mallarına alacaklıların müracaat hakkını ihlal etmez." hükümleri yer almakta idi.

Dolayısıyla, limited şirketlerde ortağın kişisel alacaklısı ilk önce ortağın kişisel mallarına başvurabileceği gibi, bu ortağın şirketteki parasal haklarına da başvurabilirdi. Söz konusu düzenleme uyarınca, limited şirket ortağının kişisel alacaklısı, alacağını, şirket bilançosu gereği o ortağa düşen kâr payından ve şirket fesholunmuş ise tasfiye payından alabiliyordu. Bilançonun henüz düzenlenmediği hallerde ise, ortağın kişisel alacaklısı, bilançonun düzenlenmesi sonucunda

ortağa düşecek kâr ve tasfiye payı üzerine ihtiyati haciz koydurabiliyordu. ETK'nın 522 ile 523'üncü maddelerinde ise limited şirketlerde cebri icraya ilişkin koşullar düzenlenmişti. ETK'nın bahsi geçen düzenlemeleri karşısında, limited şirketlerde ortağın şahsi borcundan dolayı, ortaklık payının doğrudan haczi mümkün olmayıp, sadece ortağın kâr payı, masraf ve avans alacağı veya tasfiye halinde tasfiye bakiyesine katılma hakkı haczedilebiliyordu. ETK'nın 522' nci maddesinde alacaklıya tanınan borçlu ortağın limited şirketteki hissesini haciz hakkı, satış isteme hakkından yoksundu. Çünkü, limited şirketlerde pay kural olarak bölünemiyordu. Ancak, bunun istisnası devir veya miras yolu ile intikalde mümkün olup, pay önce bölünür, sonra devir veya intikal edilirdi. Bu nedenle, eğer ortağın payına haciz konmuşsa, alacaklı bu payın satışını değil, ancak, en az altı ay öncesinden ihbar etmek koşuluyla limited şirketin feshini isteyebilirdi.

TTK'nın 133'üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise "Sermaye şirketlerinde alacaklılar, alacaklarını, o ortağa düşen kâr veya tasfiye payından almak yanında, borçlularına ait olan, senede bağlanmış veya bağlanmamış payların, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun taşınırlara ilişkin hükümleri uyarınca haczedilmesini ve paraya çevrilmesini isteyebilirler. Haciz, istek üzerine, pay defterine işlenir." hükmüne yer verilmiştir. TTK'nın 124'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca limited şirket sermaye şirketi sayıldığından, anılan hüküm limited şirketleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla, limited şirket ortaklarının kişisel alacaklıları, ortağın şirketten olan kâr ve tasfiye payı ile esas sermaye paylarını haczettirebilirler. Bunun dışında, alacaklılar, alacaklarını, ortağın şirketten olan diğer alacaklarından da alabilme ve bunun için haciz yaptırabilme yetkisini de haizdir. ETK'da olduğu üzere, TTK'ya göre de, alacaklıların ortağın şirketteki kâr ile tasfiye payı, esas sermaye payı ve diğer alacaklarına başvurması, borçlu ortakların şirket dışındaki mallarına alacaklıların başvurularına engel olmaz.

Dikkat edileceği üzere, TTK'nın 133'üncü maddesi ETK'nın 145'inci maddesinden oldukça farklı bir düzenlemeye yer vermiştir. ETK uyarınca limited şirket ortağının kişisel alacaklısı, alacağını, şirket bilançosu gereği o ortağa düşen kâr payından ve şirket fesholunmuş ise tasfiye payından alabilme imkanına sahipken; TTK'da başvurulabilecek hakların kapsamı genişletilmiş, kişisel alacaklılara, alacaklarını, ortağa düşen kâr veya tasfiye payından almak ve esas sermaye paylarının haczedilip paraya çevrilmesini istemek yanında, ortağın şirketten olan diğer alacaklarından da alabilme ve bunun için haciz yaptırabilme yetkisi de tanınmıştır. Bu çerçevede, limited şirket ortağının kişisel alacaklısı, alacağını, başta kâr payı ile tasfiye payı gibi ortağın malvarlıksal haklarından alabileceği ve şirketteki esas sermaye paylarını haczettirip satışını isteyebileceği gibi, ortağın şirketten olan herhangi bir alacağından da alabilecektir. Ortağa düşen kâr payının ve eğer şirket sona ermiş ise tasfiye payının, henüz ortağa ödenmemiş olması gerekir. Eğer ortağa önceden ödenmiş ise, artık bu para şirket bünyesinden çıkmış olduğundan dolayı, bunların haczinin şirketten istenemeyeceği kanısındayız.

Limited şirketlerde kâr payı, sadece net dönem kârından ve bunun için ayrılmış yedek akçelerden dağıtılabilir. Şirket sözleşmesi ile aksi öngörülmedikçe, kâr payı, esas sermaye payının itibarî değerine oranla hesaplanır; ayrıca yerine getirilen ek ödeme yükümlülüklerinin tutarı da kâr payının hesaplanmasında itibarî değere eklenir. Dolayısıyla, borçlu ortağa düşecek kâr payı, sahip olduğu esas sermaye paylarının itibarî değerleri toplamının şirket sermayesine oranına göre belirlenecek ve varsa ek ödeme tutarı da bu itibarî değer hesabında dikkate alınacaktır.

Tasfiye payına haciz konulması ise tasfiye halindeki limited şirketin ortağı açısından söz konusu olabilir. Tasfiye hâlinde bulunan limited şirketin borçları ödendikten ve pay bedelleri geri verildikten sonra kalan varlığı, şirket sözleşmesinde aksi kararlaştırılmamışsa ortaklar arasında, ödedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları oranında dağıtılır. Bu çerçevede, tasfiye halindeki limited şirketin borçları ödendikten sonra kalan varlıktan, öncelikle ortakların pay bedelleri iade

edilir, eğer geriye dağıtılmamış bir varlık kalır ise bu da ortakların ödedikleri sermaye tutarları ve varsa imtiyaz hakları oranında kendilerine ödenir.

Yeri gelmişken bir hususa değinmek faydalı olacaktır: ETK'nın 145'inci maddesinde, şahıs ve sermaye şirketi ayrımı yapılmaksızın, şirket bilançosunun henüz düzenlenmediği hallerde, alacaklının kâr ve tasfiye payı üzerine ihtiyati haciz koydurabileceği belirtilmişti. TTK'nın 133'üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise böyle bir hükme yer verilmemiştir. Anılan maddenin şahıs şirketlerine ilişkin birinci fıkrasında "Henüz bilanço düzenlenmemişse alacaklı bilançonun düzenlenmesi sonucunda borçluya düşecek kâr ve tasfiye payı üzerine haciz koydurabilir." denilmiş, ihtiyati hacizden bahsedilmemiştir.

Bu sebeple, şahıs şirketlerine özgülenen m.133/f.1 hükmünün, limited şirketleri ilgilendiren m.133/f.2 hükmüne uygulanması da mümkün görülmemektedir. Dolayısıyla, alacaklının talepte bulunduğu tarihte, eğer bilanço henüz düzenlenmemişse, kâr veya tasfiye payı henüz belirlenmemiş olduğundan, bu paylar üzerine haciz konulması da mümkün görülmemektedir. TTK'da şahıs şirketleri ile sermaye şirketleri arasında yapılan bu ayırım ve bilançonun düzenlenmemiş olması nedeniyle henüz kesinleşmemiş olan kâr ile tasfiye payı üzerine ihtiyati haciz konulmasının açıkça öngörülmemiş olması, kanımızca bu hususu tartışmalı bir hale getirmiştir. Kaldı ki, maddenin birinci fıkrasındaki hükmün dahi ihtiyacı karşılamaktan uzak olduğu görüşündeyiz. TTK m.133/f.1'deki cümleyi lafzî olarak yorumlar isek, bilanço henüz düzenlenmemiş ise, bilançonun düzenlenerek kâr ile tasfiye payının belirlenip borçlu ortağa isabet eden tutarlarının kesinleşmesi beklenir ve bu tutar üzerine haciz konulur. Ancak, bu durum da bizi fıkranın ilk cümlesine götürür.

Yani, TTK'nın 133'üncü maddesinin birinci fıkrasının birinci ile ikinci fıkraları sonuç olarak aynı şeyi ifade etmektedir. Her ne kadar alacaklının, şartları varsa, İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca ihtiyati haciz talep etmesi mümkün görülse de; şartlar mevcut değilse, bu haktan faydalanması söz konusu olmayacaktır. Bu yönüyle, konunun yargı kararları ışığında açıklığa kavuşacağı düşünülmektedir.

Ortağın şirketten olan diğer alacaklarının nelerden ibaret olduğuna ise anılan maddede değinilmemiştir. Bu konuda akla gelebilecek alacaklar ek ödemelerin iadesi (m. 605) ile ortağın şirkete verdiği borç paralar olabilir. Ortaklar şirket sözleşmesiyle, esas sermaye payı bedeli dışında ek ödeme ile de yükümlü tutulabilirler.

TTK'nın 603'üncü maddesi uyarınca, ortaklardan bu yükümlülüğün yerine getirilmesi ancak, a) Şirket esas sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının şirketin zararını karşılayamaması, b) Şirketin bu ek araçlar olmaksızın işlerine gereği gibi devamının mümkün olmaması, c) Şirket sözleşmesinde tanımlanan ve özkaynak ihtiyacı doğuran diğer bir hâlin gerçekleşmiş bulunması, hâllerinde istenebilir. Şirketin finansal durumu, yerine getirilmiş bulunan ödemelerin kısmen veya tamamen geri verilmesine müsait duruma gelmiş, şirketin ek ödemelerden yararlanmasına ilişkin şartlar ortadan kalkmışsa, bunların şirkette alıkonulmaları amaca olduğu kadar ek ödemelerin niteliğine de aykırıdır. Zira, ek ödemeler, tamamlamada olduğu gibi sermaye açığını kapatan şirkete karşılıksız verilen bir sermaye değil, geçici zararı gideren bir ek finansman aracıdır.

Bu çerçevede, TTK'da, yerine getirilen ek ödeme yükümlülüğünün kısmen veya tamamen ortaklara iadesine imkan tanınmıştır. Yine, ticari hayatın gereği olarak, zaman zaman şirket işleri için duyulan nakit kaynak ihtiyacı çerçevesinde ortakların şirkete borç para vermeleri de ülkemizde sıkça rastlanılan uygulamalardandır. Ortağın şirkete verdiği bu borçların da, şirketin

finansal durumunun müsait olması halinde iadesi gerektiğinden, ortağın şirketten olan diğer alacakları kapsamında değerlendirilebilir.

Bu konuda akla gelebilecek bir diğer alacak da ayrılma akçesi olabilir. TTK'nın 641'inci maddesi uyarınca, ortak şirketten ayrıldığı takdirde, esas sermaye payının gerçek değerine uyan ayrılma akçesini istem hakkını haizdir. Ayrılma akçesi; "şirket kullanılabilir bir özkaynak üzerinde tasarruf ediyorsa, ayrılan kişinin esas sermaye payları devredilebiliyorsa, esas sermaye, ilgili hükümlere göre azaltılmışsa" ayrılma ile muaccel olur. Bu çerçevede, borçlu ortağın şirketten ayrılması halinde kendisine ödenecek olan ayrılma akçesi de, kişisel alacaklısının başvurabileceği bir varlık olarak değerlendirilebilir. Buna karşılık, TTK'nın 642'nci maddesinin üçüncü fıkrasında "Ayrılan ortağın ayrılma akçesinin ödenmeyen kısmı, şirkete karşı, bütün alacaklılardan sonra gelen bir alacak oluşturur." denilmiştir. Bu çerçevede, ortağın kişisel alacaklısının ayrılma akçesi üzerine haciz koydurması halinde, anılan alacağı hemen tazmin edip edemeyeceği tartışmalıdır.

TTK ile getirilen düzenlemenin diğer bir yeniliği de, haczin ve paraya çevrilmenin hangi hükümlere göre yapılabileceğinin açıklığa kavuşturulmasıdır. TTK'nın 133'üncü maddesinin ikinci fıkrası gereğince, limited şirketlerde borçlu ortağın payı 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun taşınırlara ilişkin hükümlerine göre haczedilecektir. Bu durumda, icra müdürlüğü, alacaklı tarafından borçlunun üçüncü kişi limited şirketteki hissesinin haczi istendiğinde, borçlunun hisse haklarının, şirkete haciz yazısı tebliğ olunarak haczedilebileceği gibi icra memuru mahalline (şirket merkezine) bizzat giderek, haczi şirkete tebliğ etmek ve pay defterine işlenmesini sağlamak suretiyle bu hususu tutanakla tespit ederek çıplak pay haczini yapabilir.

Burada üzerinde durulması gereken diğer bir husus da şudur: TTK'nın 593'üncü maddesinin ikinci fıkrası ile getirilen bir diğer yenilikle limited şirketlerde, esas sermaye payının, ispat aracı olan bir senede veya nama yazılı senede bağlanabilmesine imkan tanınmıştır. Madde gerekçesinde, esas sermaye payını içeren nama yazılı senet çıkarılmasının, paya devir ve dolayısıyla dolaşım kolaylığı sağlamayacağı, 595 ve devamı hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiş ve bu olanağın, limited şirket esas sermaye payını, anonim şirket payına dönüştürmeyeceği ve yaklaştırmayacağı, sadece ispatı ile gereğinde -limited şirkete ilişkin hükümler çerçevesinde- payın devrinde bazı kolaylıklar sağlayabileceği belirtilmiştir.

O halde, limited şirketlerde pay senetleri birer ispat vasıtası niteliğinde olup, pay senedinin teslimi ile ortaklık hakkı devir ve temlik edilemez ve yine aynı nedenle bu haklar üzerine rehin ve haciz konulamaz. Pay senetlerinin kazanılması ile sermaye payı devralınmış olmaz. Esas sermaye payının devredilebilmesi TTK'nın 595 ve 596'ncı maddesi hükümleri şartlarında mümkündür. Buna göre pay senedinin teslimi ortaklık hakkının devrini sağlamadığından, pay senedinin haczedilmesi borçlunun, limited şirketteki ortaklık payının haczedildiği sonucunu doğurmaz.

3.Özet ve Sonuç

Limited şirket ortakları, şirket borçlarından dolayı şahsen sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Bu itibarla, kamu borçlarına ilişkin istisna haricinde, limited şirketin borçlarından dolayı ortağın şahsi malvarlığına gidilemez. Buna karşılık, ortağın üçüncü kişilere karşı olan kişisel borçlarından dolayı, şirket değil ortak sorumlu olur.

Bu çerçevede, limited şirket ortağının kişisel alacaklısı, alacağını, başta kâr payı ile tasfiye payı gibi ortağın malvarlıksal haklarından alabileceği ve şirketteki esas sermaye paylarını haczettirip satışını isteyebileceği gibi, ortağın şirketten olan herhangi bir alacağından da alabilecektir. Eğer, henüz bilanço düzenlenmemişse, ortağın kişisel alacaklısı bilançonun düzenlenmesi sonucunda

ortağa düşecek kâr ve tasfiye payı üzerine de haciz koydurabilir. Bu çerçevede, limited şirket ortaklarının üçüncü şahıslara olan kişisel borçlarından dolayı sahip oldukları ortaklık haklarına alacaklılarının başvurmamaları şeklinde bir kanıya kapılmamaları, kişisel borçları nedeniyle kâr payları ile şirketten dolayı diğer alacaklarının haczedilebileceğini, hatta esas sermaye paylarının haczedilip paraya çevrilebileceğini hatırdaki durmaları menfaatlerine olacaktır.

Kaynakça

- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 2016 Yılı Eylül Ayı Veri Bülteni, s.9, [http://www.gtb.gov.tr/data/56879bf71a79f536e0637cff/2016 Yılı Eylül Ayı Veri Bülteni.pdf](http://www.gtb.gov.tr/data/56879bf71a79f536e0637cff/2016_Yılı_Eylül_Ayı_Veri_Bülteni.pdf), Erişim: 15.04.2017
- Doğanay, İsmail, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, I.Cilt, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981
- Eriş, Gönen, Türk Ticaret Kanunu Ticari İşletme ve Şirketler, Genişletilmiş 2.Baskı, En-Kay Kitabevi, Ankara, 1992
- T.C. Yasalar (09.07.1956) 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: R.G. (9353 sayılı)
- T.C. Yasalar (14.02.2011) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: R.G. (27846 sayılı)
- T.C. Yasalar (19.06.1932) 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, Ankara: R.G. (2128 sayılı)
- Komisyon Raporu: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Esas No:1/324, TBMM Tutanak Dergisi, Yasama Dönemi:23, Yasama Yılı:2, S.Sayısı: 96, Nr.112
- Yargıtay 12. HD'nin (07.05.2013) E.2013/7955, K.2013/17423 sayılı kararı
- Yargıtay 12. HD'nin (22.04.2014) E.2014/9590, K.2014/11864 sayılı kararı

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU LİMİTED ŞİRKETİN ANONİM ŞİRKETE DÖNÜŞTÜRÜLMESİ İŞLEMLERİNDE YOL HARİTASI:

1- Şirket Müdür/Müdürler Kurulu (Yönetim Organı) tür değiştirme karar alınmalı.

Müdür/Müdürler Kurulu;

a- Şirketin tür değiştirerek anonim şirkete dönüştürülmesine,

b- Bunun için öncelikle ara bilanço çıkartılmasına,
karar verilir.

2- Bilanço/Ara bilanço çıkartılmalı.

3- SMMM veya YMM'ye öz varlık tespit raporu düzenletilmeli.

- Serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından hazırlanmış özvarlığı tespit eden bir rapor talep edilmektedir

- Aynı sermaye olarak konulacak mal varlığı unsurları üzerinde sınırlı bir ayni hak, haciz veya tedbir bulunmamalı ve nakden takdir edilebilen nitelikte olmalıdır

4- Tescile tabi aktifler için değer tespiti yapılmalı.

Tür değiştiren şirketin aktifinde yer alan

-gayrimenkuller,

-gemi, fikri mülkiyet sicilleri,

-benzer sicillerde kayıtlı bulunan mal ve hakların,

YMM veya SMMM tarafından değerinin tespit edilerek rapora bağlanması gerekmektedir. (Bu raporda ayrıca şirketin KOBİ olup olmadığının da belirtilmesi gerekir.)

5- Yeni kurulacak olan şirketin esas sözleşmesi düzenlenmeli. (Taslak)

a- Ticaret unvanı

b- Şirketin merkezi

c- Şirketin amacı ve işletme konusu

d- Şirketin sermayesi ile kar payının itibari değeri, bunların ödeme suret ve şartları

*-50.000.00.-TL'sı sermaye

*-1/4 peşin + 3/4 24 ay

*-İtibari veya normal değer en az bir kuruş

(100 veya 1.000.-TL olabilir)

e- Pay suretlerinin nama ve hamile yazılı olacağı(sermaye ve pay senetlerinin türü)

f- İmtiyaz hakları (imtiyazlı paylar)

(Kar payında, tasfiye payında, rüçhan hakkında, oy hakkında, oylara tanınan üstün hak)

g- Paradan başka sermaye olarak konulan haklar, işletme veya ayın devralınması halinde bunların bedelleri.

h- Aynı hak konulacak ise mal varlığı unsurları üzerinde sınırlı ayni hak, tedbir olmamalı, nakden takdir edilebilir ve devrolunabilir nitelikte olması

i- Kuruculara, Yönetim Kurulu üyelerine ve diğer kimselere (çalışanlara) sağlanacak özel menfaatler

j- Yönetim kurulu üye sayım ve bunlardan imza koymaya yetkili olanlar.

k- Şirketin süresi

l- Genel kurul

m- Hesap dönemi

n- Yedek akçe

6- Esas sermayede açık varsa esas sermaye artırılmalı.

Limited şirketin esas sermayesi 50.000 TL altında ise, esas sermayesi en az 50.000 TL olacak şekilde sermaye artırma yoluna gidilmesi gerekir.

7- Müdür/Müdürler kurulu tarafından tür değiştirme planı hazırlanmalı.

Bu planda;

- a- Şirketin tür değiştirmeden önceki ve sonraki ticaret unvanını, merkezini ve yeni türe ilişkin bilgileri,
- b- Anonim şirketin sözleşmesini,
- c- Ortakların tür değiştirmeden sonra anonim şirketteki sahip olacakları payların sayısına, cinsine ve tutarına ilişkin açıklamaları, içermesi gerekmektedir.

8- Müdür/Müdürler kurulu tarafından tür değiştirme raporu hazırlanmalı. (KOBİ'lerde zorunlu değildir)

- a- Anonim şirkete dönüşmenin amacı ve sonuçlarına,
- b- Anonim şirkete ilişkin kuruluş hükümlerinin yerine getirilmiş bulunduğu,
- c- Anonim şirketin sözleşmesine,
- d- Anonim şirkette ortakların sahip olacakları paylara dair değişim oranına,
- e- Varsa ortaklar ile ilgili olarak anonim şirkete dönüşmesinden kaynaklanan ek ödeme ile diğer kişisel edim yükümlülükleri ve kişisel sorumluluklara,
- f- Ortaklar için tür değiştirmeden ötürü doğan yükümlülükler, ilişkin hususlar, gerekçeleri gösterilmek suretiyle hukuki ve ekonomik yönden açıklanmalıdır.

9- Tür değiştirme iş ve işlemleri ortakların incelemesine açılmalı.

Genel kurulda karar alınmasından 30 gün önce ortakların incelemesine sunulmalıdır.

- a- Tür değiştirme planı,
- b- Tür değiştirme raporu,
- c- Son üç yılın finansal tabloları,
- d- Ara bilanço (Bilanço günüyle tür değiştirme raporunun düzenlendiği tarih arasında altı aydan fazla zaman geçmişse veya son bilançonun çıkarıldığı tarihten itibaren şirketin malvarlığında önemli değişiklikler meydana gelmesi halinde ara bilanço).

10- Tür değiştirme planı ve eki esas sözleşme genel kurulun onayına sunulmalı.

11- Tür değiştirme planının genel kurulda ortakların dörtte üçünün kararı ile kabul edilmeli.

Tür değiştirmeye ilişkin genel kurul kararı, sermayenin en az dörtte üçüne sahip bulunmaları şartıyla, ortakların dörtte üçünün kararıyla alınmaktadır.

12- Genel kurulda onayından sonra, ticaret siciline tescil için başvurulmalı.

- Tür değiştirmeyi ve yeni şirketin sözleşmesini tescil için; şirket yetkilileri tarafından imzalanmış dilekçe ile şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret sicili müdürlüğüne başvurulacaktır.

- Genel kurul kararı Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilir.

Tescil başvurusunda bulunurken sicil müdürlüğüne verilecek olan belgeler;

- Tür değiştirme planı,
- Tür değiştirme planının kabulüne ilişkin genel kurul kararının noter onaylı örneği,
- Şirketin müdürü/müdürleri tarafından hazırlanan tür değiştirme raporu,
- Bağımsız denetime tabi şirketlerde denetçi tarafından diğer şirketlerde ise müdür/müdürler tarafından onaylanmış son bilanço ve gerektiğinde ara bilanço,
- Tür değişikliği ile birlikte sermaye artırımına gidilmişse sermaye artırımına ilişkin belgeler (nakdi sermayenin %25'inin ödendiğine dair banka mektubu ve dekontu, aynı sermayenin

konulması durumunda buna ilişkin Kanunda öngörülen esasların yerine getirildiğini gösteren belgeler),

- Anonim şirketin kuruluşuna ilişkin gerekli belgeler (yeni kurulan anonim şirketin imzaları noter onaylı esas sözleşmesi, kurucular tarafından imzalanmış kurucular beyanı),
- Tür değişikliği yapan limited şirketin sermayesinin ödenip ödenmediğinin, karşılıksız kalıp kalmadığının, şirket özvarlığının tespitinin ve şayet şirketin tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı malvarlığının bulunması halinde bunların gerçeğe uygun değerlerinin tespitinin yapıldığı YMM veya SMMM ya da limited şirket denetime tabi ise denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu,
- Tür değiştiren limited şirketin tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve haklarının listesi, bunların kayıtlı olduğu siciller ile söz konusu mal ve hakların ilgili sicillerdeki kayıtlarına ilişkin bilgileri içeren beyan,
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı veya diğer resmi kurumların iznine veya uygun görüşüne tabi olunması halinde bu izin veya uygun görüş yazısı,
- Küçük ve orta ölçekli şirketlerde tür değiştirme raporunun düzenlenmesinden, tüm ortaklar tarafından vazeçilmesi halinde buna ilişkin genel kurul kararı ya da tüm ortaklarca imzalanmış belge.

Tescil edilecek hususlar;

Limited şirketin,

- Tür değiştirmeden önceki ve sonraki ticaret unvanları, varsa işletme adları,
- Tür değiştirmeye ilişkin genel kurul kararı ve tarihi,
- Tür değiştirmeden sonraki yeni şirket sözleşmesi ve tarihi ile anonim şirkete ilişkin tescil edilmesi gereken olgulardır.

A.Ş kuruluşuna ilişkin belgeler

- Şirket Sözleşmesi
- Kurucu Beyanı
- Ticaret unvanı adı altında atılmış imza beyannameleri (Yönetim Kurulunun)
- Ticari işletmenin malvarlığı unsurlarının değerinin tespitine ilişkin YMM raporu (Mahkeme kararı)
- Tapu ve benzeri sicillerde kayıtlı mal ve hakların listesi
- Mal ve hakların kayıtlı olduğu siciller ile sicillerdeki kayıtlara ilişkin beyan
- Oda kayıt beyannamesi
- Ticaret Sicil Memurluğu'na hitaben dilekçe
- Unvan Kullanım izin yazısı
- Ticaret Sicil Tüzüğü'nün 29. Maddesine göre taahhütname
- Görev taksimine ilişkin yönetim kurulu kararı
- Yetkililerin sıfatları ile hazırlanmış imza beyannamesi (Unvan ve işyeri adresi yazılacak)
- Kurucu ortakların resimli nüfus sureti (Nüfus Müdürlüğü ya da noter)
- Kurucu ortakların resimli ikametgahları (Muhtar)
- Aynı sermaye var ise bilirkişi raporu, mahkeme kararı veya YMM raporu
- Şirket kuruluş bildirim formu ve taahhütname.

KEFALET SÖZLEŞMELERİ

Erol TÜRK

Avukat

Özet

Kefalet nedir, kefilliğin hukuksal niteliği nedir? Kefilin borcunun kaynağı nedir? Yasadan doğan kefillik ile sözleşmeden doğan kefilliğin ayrımı nedir? Kefalet sözleşmesi ile garanti sözleşmesinin farkları nelerdir? Başkasının borcunu üstlenen ve bu borcu ödeyen kimsenin ödediği borcu asıl borçludan tahsil edebilmesi için hangi yolları izlemesi gerekir?

Makalemizde bu konuyu açıklamaya çalışacağız.

1. Kefillliğin Tanımı

Eski Borçlar Kanununda kefalet bir akittir ki onunla bir kimse, borçlunun akdettiği borcun edasını temin etmeyi alacaklıya karşı taahhüt eder şeklinde tanımlanıyordu. Ancak bu tanım yetersiz kalmakta ve kefilliğin hukuksal niteliğini yeteri kadar açık tanımlamamaktaydı.

Borçlar Kanununun kaynağı olan İsviçre Borçlar Kanununda ise kefillik sözleşmesi ile kefil, üçüncü bir kişinin-asıl borçlunun- alacaklısına karşı, bunun borcunun ödenmesini sağlamak borcuna girer diye tanımlanmaktadır.

Yeni Borçlar Kanununda Kefalet sözleşmesi, kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olmayı üstlendiği sözleşmedir şeklinde tanımlanmaktadır. Yasa metninde görüldüğü üzere bu tanım da kefalet sözleşmesinin hukuksal niteliğini yeterli şekilde açıklamaya yetmemektedir.

2. Kefillliğin Hukuksal Niteliği

a- Kefalet sözleşmesi ile kefil, alacaklı karşısında borçlu olur. Yapılan sözleşmede üçüncü şahıs asıl borçlunun borcunun ödenmesini garanti etmekte, daha doğrusu asıl borçlunun borcunu ödemeyi üstlenmektedir. Kefalet sözleşmesi, alacaklı ile üçüncü şahıs arasında yapılır. Kefalet sözleşmesinin geçerli olması için asıl borçlunun sözleşmeye katılması gerekmez. Kefil asıl borçludan izin de almaz. Asıl borçlu istemese dahi kefil borç ödeme yükümlülüğü altına girer.

b- Kefilin borcu kanunda tarif edildiği üzere asıl borçlunun borcunun ödenmesini sağlamaya dayanır. Alacaklıya ödemede bulunan kefil, asıl borçlunun borcunu değil sözleşme ile taahhüt ettiği kendi borcunu ödemektedir. Bu durumda kefilin borcu sona erer, ancak asıl borç son bulmaz.

c- Kefalet sözleşmesinden doğan borcun nedeni, asıl borçlunun ödeme güçsüzlüğü veya borç ödeme isteksizliğine karşılık, alacaklının alacağının sağlama alınması, asıl borcun güçlendirilmesidir.

d- Kefalet sözleşmesinde edimin konusu para borcunun ödenmesidir. Kefil asıl borçlunun edimini yerine getirememesi durumunda, alacaklıya karşı bir edimde bulunmayı yüklenir. Bu nedenle değeri para ile ölçülebilen bütün verme borçlarına, yapmama borçlarına ve hatta yapma borçlarına kefil olmak mümkündür.

e- Kefilin borcu fer'i borç-yan borç niteliklidir. Kefilin borcu asıl borcun varlığına ve geçerliliğine bağlıdır. Asıl borç yoksa kefillik de söz konusu olmaz. Asıl borç geçersizse kefillik de geçersizdir. Kefillik asıl borç ile aynı kaderi paylaşır. Asıl borç ödeme veya herhangi bir nedenle sona ermişse kefillik de sona erer. Kefaletten doğan alacak asıl alacaktan bağımsız olarak takip konusu yapılamaz. Kefil, asıl borçluya ait tüm itiraz ve savunmaları alacaklıya karşı ileri sürebilir. Kefillliğin fer'i nitelikte bir borç olması sebebiyle alacaklı, asıl borcun yanı sıra kefillliğin de varlığını kanıtlaması gerekir.

f- Kefilin borcunun ikincil nitelikte bir borç olması, özellikle adi kefalette kendini gösterir. Adi kefalette kural olarak asıl borçluya karşı takip yapıp semeresiz kalmadan kefile yönelmek mümkün değildir.

g- Kefalet sözleşmesi tek taraflı bir borç ilişkisi doğurur. Bu sözleşme ile alacaklı kefile karşı borç taahhüdü altına girmez. Yukarıda da açıkladığımız gibi kefalet sözleşmesi ile üçüncü şahıs, alacaklıya karşı asıl borçlunun borcunu yüklenmektedir. Kısaca kefalet sözleşmesi tek taraflı bir sözleşmedir. Kefil, alacaklının rızası olmadan sözleşmeden dönemez.

h- Kefilin borcu, asıl borcun varlığına ve geçerliliğine bağlı olmakla birlikte, kefalet sözleşmesi, asıl borcu doğuran sözleşmeden ayrı hukuksal nedeni olan bağımsız borç doğuran bir sözleşmedir. Asıl borç sözleşmeden, haksız eylemden, yasadan veya sebepsiz zenginleşmeden doğmuş olabilir. Burada önemli olan kefilin alacaklıya asıl borcu ödemek için güvence vermesidir.

Kefalet sözleşmesi ile garanti sözleşmesi benzerlik arz etse de birbirinden farklıdır. Bu nedenle kefalet sözleşmesi ile garanti sözleşmesini birbirine karıştırmamak gerekir.

3.Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun Kararı

Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun sözleşme ilişkisini kefillik mi yoksa garanti sözleşmesi mi olarak nitelendirmesinde başvurduğu ölçütlerle biçimlendirdiği 04.07.2001 tarihli kararı özetle şöyledir:

Uyuşmazlık, taraflar arasındaki sözleşme ilişkisinin kefalet sözleşmesi mi, yoksa garanti sözleşmesi mi olduğu noktasında toplanmaktadır. Yerel mahkeme bu ilişkiyi kefalet olarak nitelendirirken, Özel Daire ilişkinin garanti sözleşmesi niteliğinde olduğunu benimsemiştir. Somut olaya girilmeden önce, her iki sözleşmenin nitelikleri ve farkları üzerinde durulmalıdır. Kişisel teminat sözleşmelerinin alt kavramlarını oluşturan kefalet ve garanti sözleşmelerinin temel amaçları, esas itibarıyla asıl borç ilişkisinin tarafı olmayan üçüncü kişilerce, alacaklıya şahsi güvence verilmesidir.

Kefalet sözleşmesinin geçerliliği yazılı şekle tabi olması ve ayrıca bu sözleşmede kefilin sorumlu olacağı belirli bir miktarın gösterilmesi gerektiği halde, garanti sözleşmesi herhangi bir şekle tabi tutulmadığı gibi, verilen garantinin belli bir limite bağlanmış olması da aranmaz.

Kefalette, kefil, borçluya ait def'ileri alacaklıya karşı ileri sürebilme hakkına sahipken, garanti akdinde, teminat veren kişiye bu hak tanınmamıştır. Bunların dışında kefilin kefaletten doğan borcunu ödedikten sonra asıl borçluya rücu hakkı bulunduğu halde, garanti sözleşmesinde teminat verene bu hak tanınmamıştır.

Nihayet, Borçlar Kanunu gereğince kefalette, kefilin sorumluluğu asıl borcun geçerli oluşuna ve devamına bağlı iken, garanti sözleşmesindeki bağımsızlık ilkesi gereğince bu koşullara tabi tutulmamıştır.

Bu farklı hüküm ve sonuçlardan anlaşılacağı üzere, garanti veren kişinin sorumluluğu, kefalet veren kimsenin sorumluluğundan çok daha ağır koşullara tabidir.

Bu nedenle sözleşmenin niteliğinin tespit ve yorumunda teminat veren kimsenin iradesi araştırılmalıdır.

Doktrinde ve uygulamada her iki sözleşmenin birbirinden ayırt edilebilmesi için çeşitli kıstaslar belirlenmiştir. Bu kıstaslardan ilk grubu yardımcı olarak belirlenen kıstaslardır ki, bunlar ana hatları itibarıyla; sözleşmede kullanılan deyimler, üstlenilen rizikonun niteliği, borçlu yerine ifa veya tazminat ödeme yükümlülüğü, para borcunun yüklenilmesi veya bir fiilin yüklenilmesi gibi ölçütlerdir.

Doktrinde belirlenmiş olan ana kıstaslara gelince; bunlardan ilki, asli-feri yükümlülük ölçütüdür. Buna göre, garanti veren bağımsız bir borç altına girmekte olup, bu yükümlülüğün bir başka borç

ile ilgisi yoktur. Kefalette ise; asıl olan bir başka borcun olması verilen teminat ile o borcun ödenmesinin sağlanmasıdır.

Ana kıstaslardan ikincisi, yükümlülüğün kapsam ve niteliği teşkil eder. Buna göre, asıl borçlu gibi yükümlülük altına girme amacını taşıyan sözleşme kefalet, asıl borçlunun borcunu aşabilecek, bir başka deyimle, lehine taahhüt altına girilen, alacaklının hiçbir şekilde zarara uğramayacağını temine yönelik sözleşme ise, garanti sözleşmesi olarak nitelendirilmesi gerekmektedir.

Ana kıstaslardan bir diğeri ise, menfaat kıstası olup, buna göre kefalet ilişkisinde kefalet verenin bu ilişkide bir yararlanma amacı olmadığı halde; garanti sözleşmesinde ilke olarak, böyle bir teminat verenin yararı olduğudur. Nihayet, ana kıstaslardan bir diğeri ise, kişiye yönelik teminat verme kıstası olup buna göre teminatın bir kişi göz önüne tutularak verilmesi kefalete işaret olacak, böyle değil de objektif olarak belli bir sonucun gerçekleşmesi amacına yönelik olarak verilmesi halinde, garanti sözleşmesinin amaçlandığı kabul edilecektir.

Bu şekilde iki sözleşme türü, farkları ile kıstasları belirlendikten sonra, bu ölçütlerin dava konusu sözleşmeye uygulanarak, niteliğinin saptanması gerekmektedir.

Sonuç: Banka ile imzalanan kredi kartı sözleşmesi ile verilen teminat, kredi sözleşmesinin müşterisi ve asıl borçlusu olan kişinin borçlarını karşılamaya yöneliktir. Bağımsız ve objektif bir amaca yönelik teminat verilmiş değildir. O halde, tüm ana kıstasların uygulanması sonucu davalının garanti beyanı adı altındaki beyanlarının bir garanti sözleşmesi amacı ile değil, kefalet amacı ile verildiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle davalının iradesinin bir kefalet amacına yönelik olduğunun kabulü gerekir.

4.Kefalet Sözleşmesinin Geçerlik Koşulları

a- Kefalet ancak geçerli bir borç varsa söz konusu olur. Ancak gelecekte doğacak veya şarta bağlı bir borç için de geçerli bir borç olması şartı ile kefalet sözleşmesi yapılabilir. Asıl borç doğmadıkça kefillik bir sonuç doğurmaz. Asıl borç hukuka, ahlaka aykırılık, başlangıçtaki imkânsızlık, biçim eksikliği, danışıklılık, asıl borçlunun isnat kabiliyetinden yoksun olması gibi nedenlerle geçersizse bu durumda kefillik de geçersizdir.

b- Asıl borç aşırı sömürü, yanılma, aldatma, tehdit, korkutma gibi sebeplerle doğmuşsa bu gibi borçlar iptali kabil borçlardan sayılır. Asıl borcun iptali halinde kefillik de sona erer.

c- Asıl borçlu buna rağmen borcu onaylar, ya da süresi içinde iptal davası açmaz ise kefillik geçerli olur. Asıl borçluya ait bu hakları kefil kullanamaz.

d- Asıl borçlu, borcun varlığını onaylamaz ya da bozma hakkını kullanırsa asıl borçla birlikte kefillik de sona erer.

5. Kefalet Sözleşmesinin Şekli

Kefalet sözleşmesi, yazılı şekilde yapılmadıkça ve kefilin sorumlu olacağı azamî miktar ile ödeme tarihi belirtilmedikçe geçerli olmaz. Kefilin, sorumlu olduğu azamî miktarı, kefalet tarihini ve müteselsil kefil olması durumunda, bu sıfatla veya bu anlama gelen herhangi bir ifadeyle yükümlülük altına girdiğini kefalet sözleşmesinde kendi el yazısıyla belirtmesi şarttır.

Kendi adına kefil olma konusunda özel yetki verilmesi ve diğer tarafa veya bir üçüncü kişiye kefil olma vaa dinde bulunulması da aynı şekil şartlarına bağlıdır. Taraflar, yazılı şekle uyarak kefilin sorumluluğunu borcun belirli bir miktarıyla sınırlandırmayı kararlaştırabilirler.

Kefalet sözleşmesinde sonradan yapılan ve kefilin sorumluluğunu artıran değişiklikler, kefalet için öngörülen şekle uyulmadıkça hüküm doğurmaz.

6. Kefalet Sözleşmesinin Geçerlik Şartı

Kefalet sözleşmesi ile bir borca kefil olan kimsenin her şeyden önce isnat kabiliyetine sahip olması gerekir. Hacı altına alınmış, medeni hakları kısıtlanmış bir kimse kefalet sözleşmesi yapamaz. Müflis bir şahıs kefalet sözleşmesi yapabilir. Ancak alacaklı alacağını iflas masasına yazdıramaz. İflas erteleme devam eden bir şahıs kefil olamaz.

Eşlerden biri mahkemece verilmiş bir ayrılık kararı olmadıkça veya yasal olarak ayrı yaşama hakkı doğmadıkça, ancak diğerinin yazılı rızasıyla kefil olabilir; bu rızanın sözleşmenin kurulmasından önce ya da en geç kurulması anında verilmiş olması şarttır.

Kefalet sözleşmesinde sonradan yapılan ve kefilin sorumlu olacağı miktarın artmasına veya adi kefaletin müteselsil kefalet dönüşmesine ya da kefil yararına olan güvencelerin önemli ölçüde azalmasına sebep olmayan değişiklikler için eşin rızası gerekmez.

28.03.2013 tarihinde yapılan değişiklik ile Ticaret siciline kayıtlı ticari işletmenin sahibi veya ticaret şirketinin ortak ya da yöneticisi tarafından işletme veya şirketle ilgili olarak verilecek kefaletler, mesleki faaliyetleri ile ilgili olarak esnaf ve sanatkârlar siciline kayıtlı esnaf veya sanatkârlar tarafından verilecek kefaletler için eşin rızası aranmaz.

7. Adi Kefaletin Kefilden Farkı

Adi kefalette alacaklı, borçluya başvurmadıkça, kefilin takip edemez. Kefalet sözleşmesinin adi kefalet olduğu ve alacaklı, borçludan alacağını tahsil edemediği takdirde borcun üçüncü şahıs kefil tarafından ödeneceği taahhüt edilmiş olmalıdır.

Ancak, aşağıdaki hâllerde alacaklı doğrudan doğruya kefile başvurabilir:

aa- Borçlu aleyhine yapılan takibin sonucunda kesin aciz belgesi alınması.

bb- Borçlu aleyhine Türkiye'de takibatın imkânsız hâle gelmesi veya önemli ölçüde güçleşmesi.

cc- Borçlunun iflasına karar verilmesi.

dd- Borçlunun iflas erteleme talep etmesi ve süre verilmiş olması.

Alacak, kefaletten önce veya kefalet sırasında rehinle de güvence altına alınmışsa, adi kefalette kefil, alacağın öncelikle rehin konusundan alınmasını isteyebilir. Ancak, borçlunun iflasına veya kendisine iflas erteleme kararı verilmişse bu hüküm uygulanmaz.

Sadece açığın kapatılması için kefil olunmuşsa, borçlu aleyhine yapılan takibin kesin aciz belgesi alınmasıyla sonuçlanması veya borçlu aleyhine Türkiye'de takibatın imkânsız hâle gelmesi ya da iflasın ertelenmesi kararının kesinleşmesi durumlarında, doğrudan doğruya kefile başvurulabilir. Sözleşmede, bu durumlarda alacaklının, önce asıl borçluya başvurmak zorunda olduğu kararlaştırılabilir.

8. Müteselsil Kefalet

Kefil, müteselsil kefil sıfatıyla veya bu anlama gelen herhangi bir ifadeyle yükümlülük altına girmeyi kabul etmişse alacaklı, borçluyu takip etmeden veya taşınmaz rehinini paraya çevirmeden doğrudan kefilin takip edebilir. Ancak, bunun için borçlunun, ifada gecikmesi ve ihtarin sonuçsuz kalması veya açıkça ödeme güçsüzlüğü içinde olması gerekir.

Alacak, teslimine bağlı taşınır rehini veya alacak rehini ile güvenceye alınmışsa, rehinin paraya çevrilmesinden önce kefile başvurulamaz. Ancak, alacağın rehinin paraya çevrilmesi yoluyla tamamen karşılanamayacağından önceden hâkim tarafından belirlenmesi veya borçlunun iflas etmesi ya da iflas erteleme kararı verilmesi hâllerinde, rehinin paraya çevrilmesinden önce de kefile başvurulabilir.

9. Birlikte Kefalet

Birden çok kişi, aynı borca birlikte kefil oldukları takdirde, her biri kendi payı için adi kefil gibi, diğerlerinin payı için de kefile kefil gibi sorumlu olur. Borçluya birlikte veya kendi aralarında müteselsil kefil olarak yükümlülük altına giren kefillerden her biri, borcun tamamından sorumlu

olur. Ancak, bir kefil, kendisiyle birlikte daha önce veya aynı zamanda müteselsilen yükümlü bulunan ve Türkiye'de takip edilebilen bütün kefillere karşı takibe girişilmiş olmadıkça, kendi payından fazlasını ödemekten kaçınabilir. Bir kefil, bu hakkı, diğer kefillerin kendi paylarını ödemiş veya aynı güvence sağlamış olmaları durumunda da kullanabilir. Aksine anlaşmalar saklı kalmak kaydıyla, borcu ödeyen kefil, kendi paylarını daha önce ödememiş olmaları ölçüsünde, diğer kefillere karşı rücu hakkına sahiptir. Bu hak, borçluya rücuda önce de kullanılabilir.

Alacaklı, kefilin aynı alacak için başka kişilerin de kefil olduğunu veya olacağını varsayarak kefalet ettiğini biliyor veya bilmesi gerekiyorsa, bu varsayımın sonradan gerçekleşmemesi veya kefillerden birinin alacaklı tarafından kefalet borcundan kurtarılması ya da kefaletinin hükümsüz olduğuna karar verilmesi durumunda kefil, kefalet borcundan kurtulur.

Birbirlerinden bağımsız olarak aynı borç için kefil olanlardan her biri, kefalet borcunun tamamından sorumlu olur. Ancak, borcu ödeyen kefil aksine anlaşma olmadıkça, diğerlerine toplam kefalet miktarındaki payı oranında rücu hakkına sahiptir.

Yargıtay 23. H.D. 2013-4723 E. 2013-5479 K. 17.09.2013 tarihinde:

Aynı borca birden fazla kefil bulunması halinde, rücu ilişkisinde kefillerin birbirlerine karşı kefalet oranında sorumlu olacaklarına karar vermiştir.

10. Kefilin Sorumluluğunun Sınırı

Kefil, her durumda kefalet sözleşmesinde belirtilen azamî miktara kadar sorumlu olur. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa kefil borçlunun kusur ve gecikmesinden de sorumludur.

Yapılan icra takibiyle birlikte masraflardan ve avukat ücretinden sorumludur. Rehinin paraya çevrilmesi yolu ile takip yapılmışsa takip masraflarından ve gecikme faizinden sorumludur.

Sözleşmede açıkça kararlaştırılmamışsa kefil, borçlunun sadece kefalet sözleşmesinin kurulmasından sonraki borçlarından sorumludur.

Kefilin, asıl borç ilişkisinin hükümsüz hâle gelmesinin sebep olduğu zarardan ve ceza koşulundan sorumlu olacağına ilişkin anlaşmalar kesin olarak hükümsüzdür.

Yargıtay 6. H.D.2015-7722 E. 2016-3353 K. 25.04.2016 tarihinde:

Kefilin sorumluluğu sözleşme kapsamındaki borçlar için ve sözleşme süresince geçerli olup, kefilin sözleşme sona erdikten sonraki erken tahliyeyle ilgili olarak istenen alacaklar için sorumlu tutulamayacağına karar vermiştir.

11. Kefilin Takibi

Borçlunun iflası sebebiyle asıl borç daha önce muaccel olsa bile, belirlenen vadeden önce kefile karşı takibat yapılamaz.

Bütün kefalet türlerinde kefil, aynı güvence karşılığında hâkimden, mevcut rehinler paraya çevrilinceye ve borçlu aleyhine yapılan takip sonucunda kesin aciz belgesi alınmaya veya iflas erteleme kararına kadar kendisine karşı yöneltilen takibin durdurulmasına karar verilmesini isteyebilir.

Yargıtay 19.H.D.2013-7742 E.2013-10701 K.15.07.2013 tarihinde:

Alacağın taşınmaz rehiniyle veya taşınır rehiniyle teminat altına alınması halinde müteselsil kefile başvurulabilmek için mevcut rehinler paraya çevrilinceye ve borçlu aleyhine yapılan takip sonucunda kesin aciz belgesi alınmaya, iflâs anlaşması kararına kadar kendisine yöneltilen takibin durdurulmasına karar verilmesini isteyebileceğine karar vermiştir.

Asıl borcun muaccel olması, alacaklı veya borçlunun önceden süre talep eden bildirimde bulunmasına bağlıysa, kefalet borcu için bu süre, bildirim kefile yapıldığı tarihte işlemeye başlar. Yerleşim yeri yabancı bir ülkede olan borçlunun borcunu ödemesi, döviz işlemleri veya havale ile ilgili yasaklar gibi sebeplerle, o yabancı ülkenin yasal düzenlemeleri gereği imkânsız hâle gelmiş veya sınırlandırılmışsa, yerleşim yeri Türkiye'de olan kefil, takibe bu sebeple itiraz edebilir.

12. Kefilin Savunma Hakları

Kefil, asıl borçluya veya mirasçılara ait olan ve asıl borçlunun ödeme güçsüzlüğünden doğmayan bütün savunma haklarını alacaklıya karşı ileri sürme hakkına sahip olduğu gibi, bunları ileri sürmek zorundadır. Yanılma veya sözleşme yapma ehliyetsizliği ya da zamanaşımına uğramış bir borç sebebiyle borçlunun yükümlü olmadığı bir borca bilerek kefalet hâli bu hükmün dışındadır.

Asıl borçlu, kendisine ait olan bir savunmadan vazgeçmiş olsa bile kefil, yine de bu savunma hakkını alacaklıya karşı ileri sürebilir.

Kefil, asıl borçluya ait savunmaların varlığını bilmeksizin ödemede bulunursa, rücu hakkına sahip olur. Buna karşılık asıl borçlu, kefilin bu savunmaları bildiğini veya bilmesi gerektiğini ispat ederse kefil, bunlar ileri sürülmüş olsaydı ödemeden kurtulacağı ölçüde rücu hakkını kaybeder.

Kumar veya bahisten doğan bir borca kefalette kefil, borcun bu niteliğini bilmiş olsa bile, asıl borçlunun sahip olduğu savunma hakkını ileri sürebilir.

13. Alacaklının Özen Gösterme Borcu

Alacaklı, kefalet sırasında var olan veya daha sonra asıl borçludan alacağın özel güvencesi olmak üzere elde ettiği rehin haklarını, güvenciyi ve rüçhan haklarını kefilin zararına olarak azaltırsa, zararın daha az olduğu alacaklı tarafından ispat edilmedikçe, kefilin sorumluluğu da buna uygun düşen bir miktarda azalır. Kefilin fazladan ödediği miktarın geri verilmesini isteme hakkı saklıdır.

Alacaklı, borcu ödeyen kefile haklarını kullanmasına yarayabilecek borç senetlerini teslim etmek ve gerekli bilgileri vermekle yükümlüdür. Alacaklı, kefalet sırasında var olan veya asıl borçlu tarafından alacak için sonradan sağlanan rehinleri ve diğer güvenceleri de kefile teslim etmek veya bunların devri için gerekli işlemleri yapmak zorundadır. Alacaklının, diğer alacakları sebebiyle sahip olduğu rehin ve hapis hakları, kefilin haklarından sıracı önce geldikleri ölçüde saklıdır.

Alacaklı, haklı bir sebep olmaksızın yükümlülüklerini yerine getirmez, ağır kusuruyla mevcut belgeleri veya rehinleri ya da sorumlu olduğu diğer güvenceleri elinden çıkarırsa, kefil borcundan kurtulur. Bu durumda kefil, ödediğinin geri verilmesini ve varsa ek zararının giderilmesini isteyebilir.

14. Ödemenin Kabulü

Borç muaccel olduğu takdirde kefil, alacaklıdan yapacağı ödemeyi kabul etmesini her zaman isteyebilir. Bir borca birden çok kişinin kefil olması durumunda alacaklı, kefillerden biri tarafından yapılacak kısmi ödemeyi, bunu öneren kefile düşen paydan az olmamak koşuluyla, kabul etmek zorundadır.

Alacaklı haklı bir sebep olmaksızın ödemeyi kabul etmekten kaçınırsa, kefil borcundan kurtulur; birlikte müteselsil kefalette ise, kefillerin sorumluluğu kendilerine düşen pay miktarı kadar azalır.

Alacaklının kabulü halinde kefil, asıl borç muaccel olmadan önce de ödeyebilir. Ancak, bu durumda kefil, asıl borçluya karşı rücu hakkını borcun muaccel olmasından önce kullanamaz.

15. Kefilin Rücu Hakkı

Kefil, alacaklıya ifada bulunduğu ölçüde, onun haklarına halef olur. Kefil, bu hakları asıl borç muaccel olunca kullanabilir.

Kefil, sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa, rehin hakları ile aynı alacak için sağlanmış diğer güvencelerden sadece kefalet anında var olan veya bizzat asıl borçlu tarafından, sonradan özellikle bu alacak için verilmiş bulunanlara halef olur. Alacaklıya kısmen ifada bulunan kefil, rehin hakkının sadece bunu karşılayan kısmına halef olur. Alacaklının rehin konusu üzerinde geriye kalan alacak hakkı, kefilin rehin hakkından önde gelir.

Kefil, dava hakkı vermeyen veya yanılma ya da ehliyetsizlik sebebiyle asıl borçluyu bağlamayan bir borç için ödemede bulunduğu takdirde, asıl borçluya karşı rücu hakkına sahip değildir. Kefilin rücu hakkına ilişkin zamanaşımı, kefilin alacaklıya ifada bulunduğu anda işlemeye başlar ve genel zamanaşımına yani on yıllık süreye tabidir.

16. Kefilin Bildirim Borcu

Borcu tamamen veya kısmen ödeyen kefil, durumu borçluya bildirmek zorundadır. Kefil, bildirimde bulunmazsa ve ödemeyi bilmeyen veya bilmesi gerekmeyen borçlu da alacaklıya ifada bulunursa, kefil rücu hakkını kaybeder. Bu durumda alacaklıya karşı sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanan dava hakkını kullanır.

17. Kefaletten Dönme

Gelecekte doğacak bir borca kefalette, borçlunun borcun doğumundan önceki mali durumu, kefalet sözleşmesinin yapılmasından sonra önemli ölçüde bozulmuşsa veya mali durumunun, kefalet sırasında kefilin iyi niyetle varsaydığından çok daha kötü olduğu ortaya çıkmışsa, kefil alacaklıya yazılı bir bildirimde bulunarak, borç doğmadığı sürece her zaman kefalet sözleşmesinden dönebilir. Ancak kefil, alacaklının kefalete güvenmesi sebebiyle bir zarara uğramışsa kefil bu zararı karşılamak zorundadır.

18. Kefaletin Sona Ermesi

- * Hangi sebeple olursa olsun, asıl borç sona erince, kefil de borcundan kurtulur.
- * Kefalet sözleşmesinin bozulmasıyla kefillik sona erer.
- * Alacaklı ve borçlu sıfatları aynı kişide birleşirse borç sona erdiği için kefillikte sona erer.
- * Borcun yenilenmesi halinde asıl borçla birlikte kefillik de ortadan kalkar.
- * Asıl borcun ibra edilmesiyle kefillik sona erer.
- * Asıl borçlu ile alacaklı arasında görülen davada borcun var olmadığına karar verilirse bu durumda da kefillik sona erer.
- * Sınırlı bir süre kefillik kabul edilmişse bu sürenin bitimiyle kefillik sona erer.
- * Süreli olmayan kefalette kefil, asıl borç muaccel olunca, adi kefalette her zaman ve müteselsil kefalette ise, kanunun öngördüğü hâllerde, alacaklıdan, bir ay içinde borçluya karşı dava ve takip haklarını kullanmasını, varsa rehinin paraya çevrilmesi yoluyla takibe geçmesini ve ara vermeden takibe devam etmesini isteyebilir.

Borç, alacaklının borçluya yapacağı bildirim sonucunda muaccel olacaksa kefil, kefalet sözleşmesinin kurulduğu tarihten bir yıl sonra alacaklıdan, bu bildirim yapmasını ve borç bu suretle muaccel olunca, takip ve dava haklarını kullanmasını isteyebilir.

Alacaklı, kefilin bu istemlerini yerine getirmese, kefil borcundan kurtulur.

YARGITAY KARARLARI IŞIĞINDA İBRA SÖZLEŞMELERİ

Giriş

Hizmet sözleşmesinin tarafları olan işçi ve işveren arasındaki ilişkilerin her geçen gün artması ve buna bağlı olarak söz konusu ilişkide taraflara yükledikleri karşılıklı borç ilişkisi nedeniyle borç ilişkisinin sorunsuz son bulması önemini arttırmaktadır. Bu noktada işçi kendisine düşen işveren için çalışma koşulunu yerine getirirken işveren işçinin bu eylemi dolayısıyla kazanımda bulunmaktadır. Bunun karşılığında işverenin işçiye ücret ödeme borcu oluşmakta böylece işçi de çalışmasının karşılığını almaktadır.

Hizmet sözleşmesiyle kendisine bağlı çalışan işveren işçinin hakettiği ücreti ödeme borcunu yerine getirirken işçiden ibraname alma yoluna gitmektedir. Bu noktada ibra borcu sona erdiren sebeplerden birisidir.

İbra sözleşmesi İsviçre Borçlar Kanununun 115'inci maddesinde düzenlendiği halde 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu öncesine kadar öğreti ve Yargı kararlarında değinilmesine rağmen mevzuatta yer almamıştır. Hatta doktrinde bir kanunun ana kuralları ve kurumları oluşturulurken ibra gibi önemli kuruma yer verilmeyişinin ancak hata sonucu olabileceği ileri sürülmüştür. 6098 sayılı kanunda borcu sona erdiren sebepler arasında sayılmış ve bu konudaki karmaşa sona erdirilmiştir.

Türk Borçlar Kanunu'nda düzenlenen ibra sözleşmeleri İş Hukukunda da önemli bir yer tutmaktadır. Zira işveren, iş sözleşmesi ile çalışan işçinin hak ve emeklerinin karşılığını işçiye tam ve eksiksiz verdiğini ve borçtan kurtulduğunu belgelemek için ibraname adı altında belgeler almak suretiyle ileride oluşabilecek olan uyuşmazlıklarda ortaya konulabilecek ispat vasıtası oluşturmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla ücret ve ek ödemelerin yapıldığını gösterir bu belge İş Hukuku açısından önemli bir yere sahip olduğu gibi Türk Borçlar Kanunu'ndan farklı önemli özellikler de arz etmektedir.

İşverene karşı zayıf olan işçi genellikle Türk Borçlar Kanunu çerçevesindeki sözleşmelerdeki karşılıklı irade beyanlarının birleşmesi yolunda değil işçinin işverenin koymuş olduğu şartları her hangi bir kayıtsız kabul etmesi sonucunda kurulmaktadır. Zira zayıf durumdaki işçi işi elde edebilmek için gereken her türlü koşulu kimi zaman gözü kapalı kabul edebilmektedir. Dolayısıyla İş Kanunu'nun çeşitli yerlerinde görülen ve İş Hukuku'nda yoğun uygulama alanı bulan işçi lehine yorum ilkesi işveren ile işçi arasında çıkabilecek olan ücret anlaşmazlıklarında da uygulanmaktadır. Bu noktada ibraname adı altında işveren ile işçi arasında imzalanan ve borç ilişkisinin son bulduğunu gösteren belgeler gerek yargı kararlarında gerekse doktrinde yer bulmuş fakat bu ibranamelerin içeriğinin dar yorumlanmak suretiyle araştırılması yoluna gidilmesi yönünde görüş oluşmuştur.

I. Genel Olarak İbra Sözleşmesi

İbra sözlük anlamı ile aklama, borçtan kurtarma; ibraname ise alacaklının borçludan her türlü alacağını aldığını ve böylece borçludan her hangi bir alacağı kalmadığını ve onu ibra ettiğini gösteren belge anlamında kullanılmaktadır[1]. Doktrinde ibranın çeşitli tanımları yapılmış olmakla birlikte en sık kullanılan şekliyle Borçlar Hukuku açısından ibra, borcu sona erdiren sebeplerden biri olup, bir edimi yerine getirme yükümlülüğünü hukuken ortadan kaldıran, borçluyu borçtan kurtarıp alacaklının da alacak hakkını sona erdiren bir işlemdir[2].

Alacaklının, borçlu ile anlaşarak ondaki alacak hakkından kısmen veya tamamen vazgeçmesi ve bu şekilde borçlunun borçtan kurtulması için yapılan ve borcu doğrudan doğruya ve kesin olarak ortadan kaldıran sözleşmeye de ibra sözleşmesi adı verilir[3].

İbra sözleşmesi daha önce gerek Borçlar Kanunu gerekse İş kanunu'nda yer almıyordu. İş Hukuku açısından gerçek bir ihtiyaca cevap verdiği tartışmasız olan ibra sözleşmesinin kanunlarda

düzenlenmeyişi önemli bir eksik olarak görülmüş ve bu eksiklik zorunlu olarak içtihatlarla doldurulmaya çalışılmıştır[4].

İbra kavramı ilk olarak 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 132[5]. ve 420[6]. maddelerinde hüküm altına almıştır. Bu hükümler Yargıtay uygulamalarına paralel düzenlemeler içerse de 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nda geçerliliği sıkı şekil koşullarına bağlanmıştır[7]. Türk Borçlar Kanununun bu hükmü, genel kanun-özel kanun ilişkisi kapsamında bu konuda hüküm içermeyen iş kanunları bakımından da uygulama alanı bulacaktır. Dolayısıyla çalışmamızda ibra sözleşmelerinin Türk Borçlar Kanunu ve İş Kanunu hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek ve İş Hukuku alanında düzenlenen ibra sözleşmeleri üzerinde farklılıklar belirtmek suretiyle yoğunlaşılacaktır.

II. İş Hukukunda İbra Sözleşmesi

A. Genel Olarak

İbra sözleşmelerine, İş Hukuku uygulamalarında sıkça karşılaşılmaktadır. İşveren hizmet akdi sona eren işçisine çalıştığı sırada ödeyemediği alacakları ödeyerek veya yapmış bulunduğu ödemelerden dolayı borcu bulunmadığını belirten ibraname adı altındaki belgeyi imzalatmak suretiyle borçlu olmadığını ispatlayabilir.

Bu çerçevede düzenlenen ibranın amacı, alacaklı olan işçinin, borçlu olan işverenden alacak veya alacaklarını ortadan kaldırmasıdır[8]. Uygulamada iş akdi sona eren işçinin yalnızca ücret alacağının değil iş akdinden kaynaklanan diğer işçilik haklarının da kalmadığına dair bir ibraname adı altında bir belge alınması yoluna gidilmektedir. İbraname olarak adlandırılan belge, işçinin tek taraflı olarak imzalayıp işverene işverene teslim edilmektedir[9].

İşçi ve işveren arasında yapılacak olan ibra sözleşmelerine ilişkin düzenlemelerin tabi olduğu çerçeve 6098 sayılı T.B.K. m. 420'de belirtilmiştir. Burada ibranameye sıkı koşullar getirilmiştir. Yine T.B.K. m. 420'de belirtilen işçi ve işveren arasında düzenlenecek olan ibranameler yalnızca iş ilişkisi bakımından geçerlidir. Dolayısıyla vekaletsiz iş görme, eser sözleşmesi gibi sözleşme tiplerinde söz konusu madde uygulama alanı bulamayacaktır[10].

B. İbra Sözleşmesinin Tarafları

İbranamenin bir tarafında işveren diğer tarafında işçi bulunur. Düzenlenecek olan ibranamelerde bu taraf sayısı azaltılamayacağı gibi arttırılmaz.

Bu

kapsamda işveren veya işveren vekilinden biri ibranamenin tarafı olabilirken niteliği gereği ikisi de ayrı ayrı taraf olamaz[11]. Yine işçi ile işveren arasında düzenlenen ibranamede işveren sabit kalmak suretiyle başkaca işçilerle de ibra sözleşmesi yapamaz.

Zira işçilere ödenecek bedeller farklılıklar gösterebileceği için her bir ibraname bağımsız ve tekil olarak ele alınmalıdır. Bir iş yerinde işveren birden fazla ibraname düzenlemek istiyorsa bunu her bir işçi ile ayrı ayrı yapmalıdır[12]. Dolayısıyla ibraname adı verilen bu belgenin Türk Borçlar Kanunu çerçevesinde ele alınan ve karşılıklı ve birbirine uygun iradelerin birleşmesiyle meydana gelen sözleşme niteliğinde bir belge olduğu gözlemlenecektir.

İbraname, yukarıda işaret ettiğimiz gibi, bir tasarruf işlemi olduğundan, geçerliliği için tarafların kural olarak tasarruf ehliyetine sahip olmaları gerekmektedir[13].

İş Hukuku kapsamında ele alınan ibranamelerin geçerliliği için Türk Medeni Kanunu'nda aranılan ehliyet şartlarından farklı şartlara ihtiyaç duyulmaktadır. İbra sözleşmesi işçi ve işveren arasında yapıldığı için sözleşmenin tarafları işçi ve işverendir. Bu noktada Türk Medeni Kanunu gereğince tam ehliyetli işçi ve işveren arasında imzalanacak olan ibranameyi işçi her türlü tasarruf ehliyetine sahip olduğu için imzalayabilecektir. Fakat ibra eden işçi ayırt etme gücüne sahip küçük veya kısıtlı ise ibra sözleşmesinin geçerliliği bazı koşulların gerçekleşmesine bağlıdır. Bu kapsamda; T.M.K. m.16/I'e göre, ayırt etme gücüne sahip küçük ve kısıtlılar yasal temsilcilerinin

rızası olmadıkça kendi işlemleri ile borç altına giremezler[14]. Böyle bir işlemi yapmış olan küçük veya kısıtlının yasal temsilcisinin daha sonra icazet vermesi durumunda ibraname geçerlilik kazanabilir[15]. Fakat yasal temsilci böyle bir ibranameye onay vermezse işlem askıda hükümsüz olmaktan çıkar ve mutlak butlanla batıl olur. Dolayısıyla gerek geçmişe gerek ileriye yönelik olarak hüküm ve sonuç doğurmaz[16].

Küçükler için kanuni temsilci tarafından verilmiş çalışma izni, aynı zamanda ibra yetisini de kapsamamaktadır. Her ne kadar bu durum yargı kararlarında tartışılrsa da[17], kanuni temsilcinin izniyle çalışma yetkisi tanınan küçüğün bu izninin ibrayı da kapsamayacağı ifade edilmektedir[18].

C. Tarafların Statüleri

İşçi ve işveren arasında kurulmuş olan iş sözleşmesi dolayısıyla işçiye nazaran işverenin daha çok yükümlülüğü bulunmaktadır. Nitekim taraflar arasında son bulan iş ilişkisinden doğan hak ve borçların ifa edildiğinin ispat yükü de daha çok işverene düşmektedir. Bu noktada işveren ileride ortaya çıkabilecek olan uyuşmazlıkların çözümüne yönelik olarak kendisini koruma altına alıcı işlemleri yapmakta ve işçiden ibraname adı altındaki belgeyi almaktadır. Bu tür belgeler genellikle işverenin işçiden başka alacağı kalmadığı şeklinde değil, işçinin işverenden başka alacağı kalmadığı yolunda ifadeler içermektedir. İşçinin işverenden alacağı kalmadığına ilişkin ibra ile bir borcun yerine getirilmeden sona erdirilmesi söz konusu olduğundan ibra hükmündeki belgeler, işçilerin aleyhine etkileri olabilen hukuki araç niteliğine bürünebilmektedirler. İşçinin işveren karşısındaki konumu da dikkate alındığında kötüye kullanımlara çok müsait bir kurum olan ibraya iş hukukunda çok dikkatli yaklaşılması gerekmektedir.

Kira ve kredi sözleşmeleri gibi sözleşmelerde bu kredileri kullanan taraf krediyi kullandıran tarafa oranla daha güçsüz durumdadır. Sözleşmeyi hazırlayan taraf sözleşmeye ilişkin asli unsurları belirlemekte buna mukabil sözleşmenin güçsüz tarafı ise bu unsurlara yalnızca imza atan konumunda olmaktadır[19]. Bunun gibi iş sözleşmelerinde de iş ihtiyacı olan işçi işi elde edebilmek için işverenin kendisine sunmuş olduğu her türlü belgeyi ihtirazi kayıtsız anında imzalayabilmektedir. Hatta zaman zaman iş sözleşmesinin başında işverene boş kağıt, boş bono veya alacaklarının tamamını aldığına dair ibraname bile vermektedir. Dolayısıyla gerek Yargı kararlarında gerekse 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ile sözleşmenin güçsüz tarafı olan işçiyi koruma amaçlı olarak ibraname ve içeriği konusunda tarafların statüleri dolayısıyla zayıf durumda olan işçi lehine düzenlemelere gidilmiştir.

D. Unsurları

İşçi ve işveren arasında yapılmış olan ibranamenin geçerli olabilmesi bir kısım unsurların bulunmasına bağlıdır. Öncelikli olarak işçinin ibranameye konu alacağıının bulunması gereklidir. İbraname bu alacağına ilişkin olarak imzalanmış olmalıdır[20].

İkinci olarak her sözleşmede aranılan şartlardan olan tarafların iradelerinin bir birine uygun olması ve sözleşmenin irade fesadına uğramamış olması gerekmektedir. Burada borçlunun irade açıklaması açık veya zımni şekilde olabilir. Fakat alacaklı olan işçinin irade açıklaması mutlaka açık olmalıdır[21]. Borçlunun susması kabul anlamına gelir fakat alacaklının susması zımni kabul anlamına gelmez. Burada işçinin korunma ilkesinden dolayı işçinin açık iradesi aranmaktadır.

Üçüncü ve son unsur ise tarafların alacağı sonlandırmaya yönelik olarak iradelerinin bulunmasıdır. İşçi ibraname imzalamak suretiyle alacağından vazgeçmektedir. Dolayısıyla işçinin ibraname imzalamasındaki amacının alacağı sonlandırmaya yönelik olması gerekmektedir[22].

E. Hukuki Niteliği

İbraname her ne kadar İş Hukuku'nda yoğun uygulama alanı bulsa da dayanağını Türk Borçlar Kanunu'ndan almaktadır. Dolayısıyla ibranamenin hukuki niteliği tespit edilirken öncelikli olarak

Türk Borçlar Kanunu'ndan istifade edilmesi gerekmektedir. Fakat işverene karşı zayıf durumda olan işçinin haklarının korunması bakımından İş Hukuku'ndaki düzenlemeler ve ilkeler de göz önüne alınmalıdır.

Gerek Yargı kararlarında gerekse doktrinde ibranamenin çok taraflı bir hukuki ilişki olduğu gözlemlenmektedir. Dolayısıyla ibraname işçi ve işveren arasında yapılmış olan bir sözleşmedir. Her ne kadar işçi tek taraflı olarak imza atmak suretiyle iradesini ortaya koysa da işverenin imzasının bulunmadığı durumlarda dahi ibranamenin diğer tarafında işveren bulunmaktadır. Yine ibraname yukarıda da değinildiği üzere bir tasarruf işlemidir. Dolayısıyla işçi alacaklarından tasarruf etmekte ve buna bağlı olarak kazanım elde etmektedir. Dolayısıyla ibranamenin kazandırıcı işlem olma yönü ortaya çıkmaktadır[23].

Alacaklı tek taraflı olarak irade beyanıyla alacağından vazgeçemez. Alacaklının vazgeçme iradesinin borçlu tarafından da kabul edilmesi, yani borçlunun muvafakati gerekmektedir[24]. Her ne kadar işçiye ödeyeceği tazminat borcundan kurtulmak işverenin çıkarına görünmekte ise de, borçlu işveren ibrayı kabul etmediği sürece yalnızca işçinin imzasını taşıyan belge ibra olarak hukuki değer ifade etmeyecek, borç devam edecektir[25]. Alacaklının alacak hakkından tek taraflı vazgeçmesi ile borç ilişkisini ortadan kaldırması mümkün değildir. O nedenle, borçlu işverenin irade beyanı, genellikle ibranameye muvafakati şeklinde zımni olarak kendini göstermektedir[26]. Nitekim işverenin işçiden almış olduğu ibranameyi sunması, ona dayanması ve reddetmemesi muvafakat ettiği göstermektedir.

F. İbra Sözleşmesinin Geçerlilik Şartları

1. Yazılı şekilde yapılması

İsviçre Hukuku'nda ibra sözleşmesi herhangi bir şekle tabi değildir. İbra edilen alacağı doğuran temel borç ilişkisi kanun veya taraf iradelerine göre bir şekle tabi olsa dahi durum aynıdır[27].

Türk Hukukunda durum 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun yürürlüğe girmesine ibraname kanunla düzenlenmemiş olduğu için durum tartışmalıydı. İbramenin sözleşme ilkesinin bir gereği olarak serbestçe düzenlendiği ileri sürülmekteydi. Fakat İş Hukuku açısından doktrinde ve Yargı kararlarında ibranamenin yazılı şekilde düzenlenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır[28].

6098 sayılı kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte 132. maddede ibranameye yer verilmiş fakat bu ibranameyi yine Türk Borçlar Hukuku açısından her hangi bir şekle tabi tutmamıştır[29]. T.B.K.nun m. 12 gereğince, sözleşmelerin geçerliliği için, kanunda açıkça belirtilmedikçe herhangi bir şekil şartı aranmayacaktır. Türk Borçlar Kanunu'nda ana kural şekil serbestisidir. Öte yandan T.B.K.nun 13. maddesi gereğince kurulması yasal olarak şekle bağlanmış sözleşmelerin değiştirilmesinin de aynı şekle bağlı olduğu hükmünü getirmiştir[30]. Yine taraflar aralarındaki anlaşma uyarınca T.B.K. m. 17 gereğince şekli, sözleşmenin geçerlilik şartı olarak öngörebilirler[31]. Şekil geçerlilik koşulu olmasa da, ispatı kolaylaştırmak amacıyla ibra yazılı şekilde yapılmalıdır.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ile birlikte İş Hukuku açısından özel bir düzenleme getirilerek T.B.K. m. 420'de ibranamenin geçerlilik şartı için yazılı geçerlilik ön görülmüştür[32]. Söz konusu madde metninde belirtilen ibranamenin biçimi bakımından, basit yazılı biçim yeterlidir. Buna göre işçinin imzası taşıyan ve işvereni borçtan kurtarmaya yönelik herhangi bir belge, ibraname olarak kabul edilebilir. Böylece ibraname olarak kabul edilecek belge, noterde düzenlenmiş olabileceği gibi yazı makinesiyle veya elle yazılmış ve hatta yanlarca doldurulmuş basılı bir metin dahi olabilir[33]. İbramenin şekli ile ilgili; yazılı şekil kural olarak kabul edildiğinde T.B.K. m. 14 gereğince bunun doğal bir uzantısı olarak da imzanın gerekliliği kabul edilmelidir[34]. İmzanın gerekliliği yanında, işçinin imzayı inkar etmesi durumunda da, HMK. m. 208 ve HMK. m. 209 gereğince imzanın işçiye ait olup olmadığının araştırılması ve sonucuna göre imza işçiye ait değilse ibranamenin

geçersizliğine karar vermek gerekmektedir[35]. Yargıtay da yerleşmiş kararlarında buna işaret etmiştir[36]. Dolayısıyla elle yazılmış veya daha sonradan doldurulmuş ibranamelerde imza inkarı gibi durumlar ortaya çıkabileceği için noterde düzenlenmiş ibranamedeki imza inkar edilemeyeceği için noterce düzenlenmiş ibraname ispat açısından elle veya makinaca düzenlenmiş ibranameye oranla daha kuvvetli delil niteliğindedir[37].

İbranın yazılı olması onun mutlaka ayrı bir kağıda yazılmış olmasını gerektirmez[38]. Söz konusu yazılı belgeden ibranın varlığı açıkça anlaşılıyorsa bu durumda geçerli bir ibranamenin varlığı kabul edilmez. Dolayısıyla mutlaka makbuz veya ayrı bir kağıda yazılı bir ibraname olması gerekmediği için makbuz ve benzeri belge içerisinde de ibraname düzenlenebilir fakat burada üzerinde durulması gereken koşul söz konusu ibranamenin düzenlenme amacıyla bağdaşmayacak belgeler içerisinde yer alan ibraname geçersiz olacaktır. Zira bu durumda işçinin korunması ilkesine gidilecek ve ibranamenin amacının ortaya konulması yoluna gidilecektir.

2. İş sözleşmesinin sona ermesinden itibaren bir aylık sürenin geçmesi

4857 Sayılı İş Kanunu'nun 32. maddesinin 5. fıkrasına göre de iş sözleşmelerinin sona ermesinde, işçinin ücreti ile sözleşme ve Kanundan doğan para ile ölçülmesi mümkün menfaatlerinin tam olarak ödenmesi zorunludur. Dolayısıyla madde metninden de anlaşılacağı üzere iş akdi sona eren işçi ile işveren ibralaşmak istiyorlarsa ibranamenin iş akdinin sona ermesinden sonra verilmesi gerekmektedir. Fakat işverenler ileride ortaya çıkabilecek ücret uyuşmazlıklarını bertaraf edebilmek için iş sözleşmesi kurulmadan veya kurulurken işçiden boş kağıda imza atmak suretiyle veya matbu olarak düzenlenmiş belgelerin imzalanması suretiyle ibraname almaktadır. Bu durum sıkça karşılaşılan bir durumdur. Yasa koyucu bu durumun önüne geçebilmek için 6098 sayılı T.B.K. m. 420/2 hükmü gereğince: "...ibra tarihi itibarıyla sözleşmenin sona ermesinden başlayarak en az bir aylık sürenin geçmiş bulunması..." şartı getirmiştir. Zira iş sözleşmesinin sona ermesiyle birlikte işçinin yeni bir iş arayışı bulunacak ve bu süreçte alacaklarını alamayan işçi zor durumda kalacaktır. Dolayısıyla kanun koyucu işi elde edebilmek uğruna yasal haklarını sözleşmenin başında veya sözleşme devam ederken vazgeçme tehdidi altında bulunan işçinin vermiş olduğu gerek matbu gerekse boş kağıda imza atılmak suretiyle alınan ibranamelerin geçerliliğini ortadan kaldırmak istemiştir. Bu durum 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu yürürlüğe girmeden önce de Yargıtay içtihatlarında belirtilmekteydi. Fakat bir aylık süre yerine iş sözleşmesinin sona ermesi esas alınmıştı. 6098 sayılı yasa ile birlikte bir ay süre getirilmiştir. Burada getirilen süre geçerlilik koşuludur. Tarafların fesih bildirimini takiben ve aynı tarihte düzenledikleri ibraname içeriğinin, hiç bir şekilde sözleşmeyi sona erdiren bir anlaşma olarak nitelendirilmesi ve hukuki sonuçlarının kabul edilmesi mümkün olmayacaktır[39]. Düzenlense dahi madde ile sabit olduğu üzere hükümsüz olacaktır.

4857 sayılı İş K. m.19'da feshe itiraz bakımından bir aylık hak düşürücü süre öngörülmüştür. İşçi bu feshi izleyen bir ay içerisinde işe iade davası açarak işine dönmek isteyebilir. Dolayısıyla bu bir aylık sürede işçinin işe dönmek istemesi durumunda dava açılabilmesi için kanun koyucu ibranamenin düzenlenme zamanını bu düzenlemeye paralel olarak düzenlemiştir. İşçi işe dönmeyecek olursa ibraname düzenlenecek tüm alacakları hesaplanacaktır. Aksi takdirde işçi işe iade davası sonucunda işe dönebileceği için bir ay geçmeden ibraname düzenlenirse işçinin alacakları bakımından bir tutarsızlık ortaya çıkabilecektir. olmakla, feshi izleyen bir ay içinde işçinin işe iade davası açma hakkı bulunmaktadır. Bir aylık bekleme süresi kısmi ibra açısından işçinin bir kısım işçilik alacaklarının ödenmesinin bir ay süreyle gecikmesi anlamına gelse de temelde işçi yararına bir durumdur[40].

Hemen belirtelim ki bir aylık bekleme süresi ibra sözleşmelerinin düzenlenme zamanıyla ilgili olup ifayı ilgilendiren bir durum değildir. Başka bir anlatımla işçinin fesihle muaccel hale gelen kıdem tazminatı, ihbar tazminatı ve izin ücreti gibi haklarının ödeme tarihi bir ay süreyle ertelenmiş değildir[41].

3. İbra konusu alacağın türü ve miktarının açıkça belirtilmesi

T.B.K. m. 420' de ibranın geçerliliği için aranan bir diğer şart ise ibraya konu tazminat ya da alacağın kuşkuya yer vermeyecek şekilde, ayrı ayrı metin içinde (Maaş, Fazla mesai, Yıllık ücretli izin alacağı, Kıdem ve İhbar tazminatı alacağı vb.) rakam ve yazıyla yazılmış olması gerekir[42]. Ayrıca, ibraname içeriğinde çalışma süreleri belirtilmeli ve işçiye verilen para ile ölçülebilir sosyal haklar da düzenlenmelidir. Burada açıkça belirtilmesi gereken husus; hak kazanılan işçilik alacağı tutarı değil, yapılan ödeme miktarıdır.

Yalnızca alacak türünün ya da ödenen miktarın yazılı olduğu ibra sözleşmeleri geçersiz sayılmalıdır[43]. Yine ilgili maddede miktar içeren ibraname makbuz hükmünde kabul edilmiş, ibranamenin iptali için ise bir süre öngörülmemiştir.

a. Miktar İçeren İbranameler

Hakkın gerçek tutarda ödendiğini içermeyen ibra sözleşmeleri veya ibra beyanını içeren diğer ödeme belgeleri, içerdikleri miktarla sınırlı olarak makbuz hükmündedir. Bu hâlde dahi, ödemelerin banka aracılığıyla yapılmış olması zorunludur. Böylece; kısmi ödeme hali de düzenlenmiş ve bu konuda da Yargıtay'ın içtihatları benimsenerek, işçinin bütün alacaklarını içermeyen ibra sözleşmelerinin içerdikleri miktarla sınırlı olarak makbuz hükmünde olacağını ifade edilmiştir.

Miktar içeren ibra sözleşmelerinde, alacağın tamamen ödenmiş olması durumunda borç ifa yoluyla sona ermiş olur. Buna karşın kısmi ödeme hallerinde, ibraya değer verilmemekte ve yapılan ödemenin makbuz hükmünde olduğu kabul edilmektedir[44]. Miktar içeren ibranamenin çalışırken alınmış olması makbuz etkisini ortadan kaldırmaz[45]. Fesihten sonra düzenlenen ve alacak kalemlerinin tek tek sayıldığı ibranamede, irade fesadı halleri ileri sürülüp kanıtlanmadığı sürece ibra iradesi geçerli sayılmalıdır.

Miktar içeren ibranameler T.B.K. m. 420 oranında makbuz olarak kabul edilmiş ve ancak o oranda borçtan mahsup tutulacağı belirtilmiştir. Burada önemli olan konu söz konusu ödemenin banka aracılığıyla yapılması hususudur. Zira miktar içeren ödeme banka aracılığıyla yapılmazsa ibraname geçerli bir ibraname olmayacaktır ve makbuz olarak kabul edilmeyecektir[46].

b. Miktar İçermeyen İbranameler

Miktar belirtilen ibra sözleşmelerinin makbuz niteliğinde olduğunu kabul eden Yargıtay, ibra sözleşmelerinin miktar içermemesinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için tek ve ortak bir çözüm yolu kabul etmiş değildir. İşçi lehine yorum ilkesi gereğince, değişik hususlardan kaynaklanan ihtilafın ve farklı nitelik gösteren her uyuşmazlığa göre somut durumun iyice araştırılması zorunluluğu karşısında tek bir yerleşik içtihadın kabul edilmemesi yerinde olmuştur[47].

Miktar içermemesi tek başına ibra sözleşmesinin geçersizliği sonucunu doğurmamaktadır. Kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, fazla çalışma ücreti, ikramiye gibi alacak kalemlerinin tek tek belirtilerek daha sonra "alacağım kalmamıştır" şeklinde bir ifade taşıyan, yani ibra konusunu gösteren alacakların açık ve kesin olarak belirtildiği ibra sözleşmelerine itibar edilecek, bunlar geçerli kabul edilecektir[48].

T.B.K. m. 420 gereğince artık ibra konusu alacağının türünün ve miktarının açıkça belirtilmesi aranmıştır. Dolayısıyla ibranamelerde miktar koşulu getirilmiş olmakla birlikte söz konusu alacakların kısım kısım belirtilmesi ve bu alacaklara ilişkin ödemelerin yapılması benimsenmiştir. Artık T.B.K. m. 420 gereğince miktar içermeyen ibraname düzenlenemeyecek, düzenlenmesi halinde ise mutlak butlanla batıdır[49].

Sonuç olarak ibra sözleşmesinin içeriğiyle ilgili, "tüm alacaklarımı aldım", "hiçbir alacağım kalmamıştır" gibi genel anlatımlı ibareler ve hükümler kabul edilmeyecektir. İbra

sözleşmesinin şüpheden ve tereddüitten uzak, işçinin haklarının tek tek sayıldığı ve yine işçinin borcu sona erdirmeye ilişkin iradesinin açıkça anlaşıldığı şekilde hazırlanması gerekmektedir.

4. Ödemelerin Hak Tutarına Nazaran Noksansız ve Banka Aracılığıyla Yapılması

T.B.K. m. 420 ile getirilen yeni düzenlemeye göre ibranamenin geçerliliği için zor bir şart getirilmiştir. Söz konusu düzenleme gereğince artık ödemeler banka aracılığıyla yapılmadığı takdirde ibraname geçersiz sayılacaktır. Bu düzenlemenin ibraname kavramı ile bağdaştırılması mümkün olmayıp, söz konusu koşul ile iş ilişkilerinde işverenin işçiye olan borcunun ibra yoluyla sona ermesi teknik olarak olanaksız hale getirilmiştir. Böylece ödemelerin banka yoluyla yapılması zorunluluğunun getirilmesi gerçek miktarın işçinin eline geçtiğinin göstergesi olacak ve ödemeye dair ispat sorunlarını ortadan kaldıracaktır[50].

İşçi ve işveren arasındaki alacak banka aracılığıyla tam olarak ödenirse artık borç ifa ile sona ermiş olmaktadır.

Bu durumda işverenin işçiden alacağı ibraname borcun kalmadığını gösteren bir belgedir.

Çünkü bu durumda borç banka kanalıyla ödendikten sonra ifa edilmiştir ve ifa edilen bir borcun tekrar ibra edilmesi düşünülemez. Borcun tam olarak değilde kısmi olarak banka kanalıyla ödenmesi durumunda işçiden alınan ibraname makbuz hükmünde olacaktır. Zira borç sona ermediği için ödenmeyen kısım çok az olsa dahi işveren borçtan kurtulmuş olmayacağından, faiz gibi fer'i haklar da sona ermez[51].

5754 sayılı Kanunla 4857, 854 ve 5953 sayılı Kanunlarda değişiklik yapılan 32. madde ve 18.11.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelik hükümleri ile 10 ve üzerinde işçi çalıştıran işverenlerin işçi ücretlerini banka hesabına ödemesi esası getirilmiştir.

Türk Borçlar Kanunu'na tabi işçiler bakımından ise işverenin çalıştırdığı işçi sayısı ne olursa olsun işverenin işçinin ücretini banka vasıtasıyla ödemesi gerekmektedir. T.B.K. m. 420 ile getirilen düzenleme bu düzenlemelere paralel nitelikte bir düzenleme olarak getirilmiştir.

T.B.K. m. 420 gereğince uygulamada kıdem, ihbar, yıllık izin ücreti gibi sözleşmenin sona erdiği sırada işçiye yapılan ödemeler bakımından sorun yaratmayacağı ortadadır. Çünkü işveren tarafından eksiksiz olarak hesaplanabilmesi mümkün olan alacaklardır[52].

Öte yandan, kısmi ödemenin banka yolu dışında bir yolla yapılması ve kesin olarak kanıtlanması neticesinde ödenen meblağ borcun kalan kısmından düşülecektir. Böylece bankaya ödeme yapılmamasının ibrayı geçersiz kılacağı yönündeki düzenlemenin pratik bakımdan farklı bir sonucu bulunmamaktadır.

Belirtelim ki, banka aracılığıyla yapılan ödemeden oluşan ibranamede ödemenin hangi alacak kalemine ilişkin yapıldığının belirtilmemiş olması geçersizlik sorununa yol açacaktır[53].

Ödeme yok sayılamayacağından yapılan ödeme kısmi ifa olarak adlandırılarak ibraname yerine 6098 sayılı TBK 100 ve 101. madde hükümleri çerçevesinde işçilik alacaklarından mahsup edilecektir[54].

Sonuç

Uygulamada işçi işveren arasında sıkça kullanılan ibranameler gerek Yargı kararlarında gerekse doktrinde kabul edilse de ilk defa mevzuatta 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 132. ve 420. maddelerinde yerini almıştır. İbranameye bağlanan hukuki sonuç borcun sona ermesine yöneliktir. Dolayısıyla zor durumda kalan işçi gerek iş sözleşmesinin başında gerekse iş sözleşmesi devam ederken işverene ibraname verebilmektedir.

Kanun koyucu ibranamenin mevzuata girmesiyle birlikte gerek yargı kararlarını gerekse doktrindeki tartışmaları dikkate alarak geçerliliği için bir kısım koşullar getirmiştir. Söz konusu koşullar T.B.K. m. 420'de sayılmıştır. Anılan düzenlemeye göre ibraname ancak; yazılı olması, iş

akdinin sona ermesinden bir ay sonra yapılması, ibranameye konu alacakların tek tek sayılması ve ödemelerin bankadan yapılması durumunda geçerli olacaktır. Burada sayılan tüm şartların hepsi birlikte aranacaktır.

Kanun koyucu işçiyi koruma ve ispat amaçlı olarak ödemelerin bankadan yapılmasını öngörmüş ise de bu durum beraberinde bir kısım problemleri de getirmektedir. Zira bankadan yapılmayan ödemelerde geçersizlik durumu ortaya çıkabileceğinden dolayı işverenin yapmış olduğu ödemeler kısmi ödemelerde ve borcun tam ifa edilmesinde farklı sonuçlar doğuracaktır. Zira borç ancak kısmi olarak bankadan ödendiği takdirde makbuz değeri tanınmış, borcun banka dışı yollardan ödenmesi durumunda düzenlenen belgeye makbuz niteliği dahi tanınmamıştır. Bu durum işçinin sebepsiz olarak zenginleşmesine sebebiyet verebilmektedir. Yine borcun tam olarak banka aracılığıyla ödenmesi durumunda borç ifa ile sona ermiş olduğundan dolayı daha sonra düzenlenen ibranamenin bir niteliği kalmayacaktır. Bu durumda düzenlenen ibranameye yalnızca ispat açısından bir belge niteliği kazandırılmıştır.

Dipnotlar

[1] **Ejder Yılmaz**; Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yay., Ankara 2003, s. 284-285

[2] Tanımlar ve ayrıntılı bilgi için bkz. **Turgut Önen**, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Ankara 1999, s. 229; **Safa Reisoğlu**, Borçlar Hukuku, İstanbul 2008, s. 360; **Kemal Oğuzman/Turgut Öz**, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 2010, s. 431; **Fikret Eren**, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul 2010, s.1221; **Sarper Süzek**, İş Hukuku, İstanbul 2009, s. 721; **Ahmet M. Kılıçoğlu**, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2012, s. 820; **Şahin Çil**; İş Hukukunda İbraname, Yetkin Yay., 3. Baskı, Ankara 2013, s. 17; **Hakan Keser**, Türk İş Hukukunda İbraname Uygulamaları, Kamu- İş Dergisi, Temmuz 1999, C.5, S.1, s. 101, vd.; **Murat Aydoğdu**, Hizmet Akdinin Sona Ermesine İlişkin Olarak İbraname, Prof. Dr. Kemal Oğuzman'a Armağan, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y.1, Ocak 2002, s. 712; **Murat Şen**, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre İş Hukukunda İbra Sözleşmesi, SİCİL İş Hukuku Dergisi, S. 24, Y. 6, Aralık 2011, s. 75; **Gülsevil Alpagut**, Türk Borçlar Kanununun Hizmet Sözleşmesinin Devri, Sona Ermesi, Rekabet Yasağı, Cezaî Şart ve İbranameye İlişkin Hükümleri, İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi, C.8, S. 31, Y. 2011, s. 955; **Murat Yetik**, İş Hukukunda İbraname, <http://www.alomaliye.com/2014/murat-yetik-is-hukukunda-ibraname.htm>

[3] **Şen**, s. 75

[4] **Şahin Çil**, İş Hukukunda İbraname Uygulamaları, Kamu İş Dergisi; C. 7, S:3/2004, s. 2; **Mürsel Doğan**, Türk İş Hukukunda İbra Sözleşmesi, Yargıtay Dergisi, C. 5, S.1, s.166

[5] T.B.K. m. 132'ye göre; *Borcun doğuran işlem kanunen veya taraflarca belli bir şekilde bağlı tutulmuş olsa bile borç, tarafların şekle bağlı olmaksızın yapacakları ibra sözleşmesiyle tamamen kısmen ortadan kaldırılabılır.*

[6] T.B.K. m. 420'ye göre; *Hizmet sözleşmelerine sadece işçi aleyhine konulan ceza koşulu geçersizdir. İşçinin işverenden alacağına ilişkin ibra sözleşmesinin yazılı olması, ibra tarihi itibarıyla sözleşmenin sona ermesinden başlayarak en az bir aylık sürenin geçmiş bulunması, ibra konusu alacağın türünün ve miktarının açıkça belirtilmesi, ödemenin hak tutarına nazaran noksansız ve banka aracılığıyla yapılması şarttır. Bu unsurları taşımayan ibra sözleşmeleri veya ibraname kesin olarak hükümsüzdür. Hakkın gerçek tutarda ödendiğini ihtiva etmeyen ibra sözleşmeleri veya ibra beyanını muhtevi diğer ödeme belgeleri, içerdikleri miktarla sınırlı olarak makbuz hükmündedir. Bu hâlde dahi, ödemelerin banka aracılığıyla yapılmış olması zorunludur. İkinci ve üçüncü fıkra hükümleri, destekten yoksun kalanlar ile işçinin diğer yakınlarının isteyebilecekleri dâhil, hizmet sözleşmesinden doğan bütün tazminat alacaklarına da uygulanır.*

[7] Nuri **Çelik**, İş Hukuku Dersleri, Beta Yay., İstanbul, 25. Bası, Eylül 2012, İstanbul, s. 312; **Yetik**, s. 1

[8] Funda **Peker**, Türk İş Hukukunda İbraname, kazanci.com.tr, s. 2; Şeyma **Yurduseven**, Borçlar Hukukunda İbra, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s. 94; Muhittin **Doğrucu**, İş Hukukunda İbra - Feragat Uygulamaları Ve Yeni Türk Borçlar Kanunu'ndaki Düzenleme, İBD., C. 85, S. 3, Yıl 2011, s. 24; Mürsel **Doğan**, Türk İş Hukukunda İbra Sözleşmesi, Yargıtay Dergisi, C. 5, S. 1, Ocak 1979, s. 167; Halil **Yılmaz**, İş Kazasından Kaynaklanan Tazminat Alacaklarında İbra, Çimento İşveren Dergisi, Ocak 2010, s. 39; Derya **Karademir**, Yargıtay Kararları Perspektifinde İbra Uygulaması, Çimento İşveren Dergisi, s. 12; Türk İş Hukukunda İbra Sözleşmesi, Dursun Faruk **Öztürk**, Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi, C. 1, S.1, Sonbahar 2009, s. 39; 6098 sayılı Kanuna Göre İbraname, Ayça **İzmirlilioğlu**, Yaşar Üniversitesi Elektronik Dergisi, <http://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/12-Ayca-İZMİRLİOĞLU.pdf>, s. 1457; **Süzek**, s. 604; **Yetik**, s. 2

[9] **Doğrucu**, s. 23; **Şen**, s. 74

[10] **Şen**, s. 77

[11]Çiğdem **Erman**, Yargıtay Kararları Işığında Türk İş Hukukunda İbra Sözleşmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara–2002, s. 38

[12] **Erman**, s. 38

[13] **Peker**, s. 2; **İzmirlioğlu**, s. 1462; **Öztürk**, s. 3; **Yurduseven**, s. 56; **Yılmaz**, s. 41; **Şen**, s. 76; **Yetik**, s. 2; **metinpolat.av.tr**

[14] T.M.K. m. 16/I'e göre; *Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar, yasal temsilcilerinin rızası olmadıkça, kendi işlemleriyle borç altına giremezler. Karşılıksız kazanmada ve kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları kullanmada bu rıza gerekli değildir. Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar haksız fiillerinden sorumludurlar.*

[15] **Çil**, s. 9; **Öztürk**, s. 6; **Şen**, s. 76; **Yılmaz**, s. 41

[16] **Eren**, s. 1223

[17] Yargıtay'ın bu konuda çelişkili kararları olmakla beraber çoğunlukla bu iznin ibra yetkisi vermeyeceği görüşündedir. Y9HD., 06.08.1964., E.1964/5288, K., 1964/5147, aksi görüş için bkz; **Çil**, s., 18

[18] **Mollamahmutoglu**, s. 847; **Şen**, s. 76

[19] **Öztürk**, s. 5

[20] **Öztürk**, s. 5; **Çil**, s. 23

[21]**Çil**, s. 27; **Öztürk**, s. 7; **Şen**, s. 78; **Yılmaz**, s. 41; Y9HD., 21.10.1999., E. 1998/13073, K. 1999/16177

[22] **Yurduseven**, s. 61; **Doğan**, s. 169

[23] Yargıtay bir kararında ibranın, nitelikçe olumsuz bir ikrar sözleşmesi, diğer bir söyleyişle alacaklının alacak hakkından vazgeçmesini ve bu suretle borçlunun borçtan kurtulmasını sağlayan sözleşme olduğunu belirtmiştir.

[24] **Yılmaz**, s. 46; **Şen**, s. 76; **Öztürk**, s. 3; **İzmirlioğlu**, s. 1461

[25] **Peker**, s. 3

[26] **İzmirlioğlu**, s. 1467; **Öztürk**, s. 4; **Şen**, s. 76; **Yılmaz**, s. 46

Borçlunun kabulünün zimni de olabileceğine ilişkin bkz. YGHK'nun 17.12.2003 T., 2003-9-760 E., 2003/760 K. sayılı kararı

[27] **Çil**, s. 1; **Öztürk**, s. 3; **Karademir**, s. 12

[28] **Çil**, s.10; **Doğan**, s. 175; **İzmirlioğlu**, s. 1463; **Öztürk**, s. 4; Y9HD., 04.04.2005, E.2004/22169, K. 2005/1194

[29] T.B.K. m. 132'ye göre; *Borcu doğuran işlem kanunen veya taraflarca belli bir şekle bağlı tutulmuş olsa bile borç, tarafların şekle bağlı olmaksızın yapacakları ibra sözleşmesiyle tamamen veya kısmen ortadan kaldırılabilir.*

[30] T.B.K. m. 13'e göre; *Kanunda yazılı şekilde yapılması öngörülen bir sözleşmenin değiştirilmesinde de yazılı şekle uyulması zorunludur. Ancak, sözleşme metniyle çelişmeyen tamamlayıcı yan hükümler bu kuralın dışındadır. Bu kural, yazılı şekil dışındaki geçerlilik şekilleri hakkında da uygulanır.*

[31] T.B.K. m. 17'ye göre; *Kanunda şekle bağlanmamış bir sözleşmenin taraflarca belirli bir şekilde yapılması kararlaştırılmışsa, belirlenen şekilde yapılmayan sözleşme tarafları bağlamaz. Herhangi bir belirleme olmaksızın yazılı şekil kararlaştırılmışsa, yasal yazılı şekle ilişkin hükümler uygulanır*

[32] T.B.K. m. 420'ye göre; *İşçinin işverenden alacağına ilişkin ibra sözleşmesinin yazılı olması, ibra tarihi itibarıyla sözleşmenin sona ermesinden başlayarak en az bir aylık sürenin geçmiş bulunması, ibra konusu alacağın türünün ve miktarının açıkça belirtilmesi, ödemenin hak tutarına nazaran noksansız ve banka aracılığıyla yapılması şarttır. Bu unsurları taşımayan ibra sözleşmeleri veya ibraname kesin olarak hükümsüzdür.*

[33] **Yılmaz**, s. 42

[34] **Yılmaz**, s. 46

[35] **Çil**, s. 10; **Öztürk**, s. 7; **Peker**, s. 5

[36] Y9HD., 10.07.2006, E. 2006/1919 , K. 2006/20419

[37] **Şen**, s. 78; **İzmirlioğlu**, s. 1470

[38] **Yılmaz**, s. 46

[39] **İzmirlioğlu**, s. 1472; **Doğrucu**, s. 36

[40] **İzmirlioğlu**, s. 1471; **Şen**, s. 78

[41] ..Geçerli ve haklı neden iddialarına dayanan fesihlerde dahi ibraname düzenlenmesi için feshi izleyen bir aylık sürenin beklenmesi gerekir. Bir aylık bekleme süresi kısmi ibra açısından işçinin bir kısım işçilik alacaklarının ödenmesinin bir ay süreyle gecikmesi anlamına gelse de temelde işçi yararına bir durumdur. Hemen belirtelim ki bir aylık bekleme süresi ibra sözleşmelerinin düzenlenme zamanı ile ilgili olup ifayı ilgilendiren bir durum değildir. Başka bir anlatımla işçinin fesih ile muaccel hale gelen kıdem tazminatı, ihbar tazminatı ve izin ücreti gibi haklarının ödeme tarihi bir ay süreyle ertelenmiş değildir. Bkz. Y9HD., 28.2.2012., E. 2011/34347, K. 2012/6130

[42] Yetik, s. 6; Doğrucu, s. 36; Şen, s. 80

Y9HD., 26.02.2001., E: 2005/19872, K. 2001/3451

[43] Şen, s. 80

[44] Çil, s. 27; İzmirlioğlu, s. 1472; Öztürk, s. 9; Şen, s. 80; Doğrucu, s. 36

“...işçinin işverene verdiği ibranamenin, kural olarak, işçiye yapılmış olan ödemeye sınırlı olmak üzere bağlayıcılığı asıldır. İş hukukunun işçiyi koruyucu amacı göz önünde tutulduğunda, bu konuda dar yorum esasının benimsenmesi ve yine kural olarak bir işçinin, işverenin karşılıksız olarak ibra etmesinin ihtimal dışı olması da kabul tarzını destekleyici bir nitelik taşır.” (YHGK., 16.6.1971, E. 1215) ... işçiye yapılmış ödemelerin miktarını belirleyen ve ibraname adı altında düzenlenmiş olan belgelerin makbuz niteliği taşıdığı kabul edilmiştir.” (YHGK., 17.3.1978., E. 1977/10-26, K. 1978/250).

[45] Şen, s. 81

...Miktar içeren ibranamenin çalışırken alınmış olması makbuz etkisini ortadan kaldırmaz (Y9HD. 4.6.2010, E. 2008/33748, K. 2010/20389)

[46] Şen, s. 82

[47] Çil, s. 25

[48] Öztürk, s. 9

[49] İzmirlioğlu, s. 1473; Şen, s. 82

[50] Doğrucu, s. 36; Şen, s. 82; İzmirlioğlu, s. 1473

[51] Şen, s. 82;

[52] İzmirlioğlu, s. 1476

[53] Çil, s. 80; İzmirlioğlu, s. 1475

[54] “6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun değinilen maddesinde, işverence yapılacak olan ödemelerin banka yoluyla yapılması zorunluluğunun getirilmesi, ibranamenin geçerliliği noktasında sonuca etkilidir. Ancak banka dışı yollarla yapılan ödemelerde de borç ibra yerine tamamen veya kısmen ifa yoluyla sona ermiş olur (Y9HD., 15.05.2013, E. 2011/11945, K. 2013/14577

SORU VE CEVAPLARLA TEK KİŞİLİK ŞİRKET

SORU Tek kişilik şirket olur mu?

CEVAP Olur. Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile, (adı Yeni TTK olarak kaldı ama aslında 01 Temmuz 2012 tarihinden beri yürürlükte) artık Tek kişilik Şirket Kurulabiliyor.

SORU Hangi şirketler Tek ortaklı olarak kurulabiliyor?

CEVAP Limited Şirket ve Anonim Şirketler başka bir ortağa gerek olmadan tek kişi ile kurulabiliyor.

SORU Eskiden uygulama nasıldı?

CEVAP 01 Temmuz 2012 öncesi uygulamaya göre Limited şirket kurmak için en az 2 ortak olması zorunluymuştu. Anonim Şirket Kurmak için ise en az 5 ortak şartı vardı. Artık her iki zorunluluk da kaldırıldı.

SORU Şirketin imza yetkilisi tek kişi olabilir mi?

CEVAP Evet. Tek ortak ile kurulan Limited Şirketlerde bu kişi aynı zamanda şirketin imza yetkili tek müdürü olabilir.

Anonim şirketlerde ise Ortak olan kişi (Pay sahibi, hissedar) aynı zamanda şirketin Yönetim Kurulu üyesi olabilir. Ve Tek başına A.Ş.'i her türlü konuda temsil edebilir.

SORU Şirketin temsil yetkilisi kim ve imza yetkilisinin yetki süresi nasıl belirleniyor?

CEVAP Limited Şirketlerde Şirketi müdürler temsil ediyor. Ltd.Şti. Müdürünü görev süresi sınırsız olabilir. Özellikle şirketin tek ortağı varsa, tek müdür de kendisi olmuşsa süresiz atama yapılıyor. Anonim şirketleri ise Yönetim Kurulu temsil ediyor. Ancak Limited şirketlerin müdürlerinden farklı olarak A.Ş'lerde Yönetim Kurulu üyeleri en çok 3 yıl için seçilebiliyor. 3 Yılın bitiminde aynı kişi tekrar Yönetim Kurulu üyesi seçilebiliyor.

SORU Tek kişilik şirket kuruluşunda yazılı sözleşme şartı var mıdır?

CEVAP Tek ortağın şirket ile yapacağı sözleşmelerin yazılı olarak yapılması şarttır. Yeni TTK'nın 371/6 maddesine göre tek ortaklı anonim şirketlerde, sözleşmenin yapılması sırasında, şirket tek pay sahibi tarafından ister temsil edilsin ister edilmesin, tek pay sahipli anonim şirketlerde, bu pay sahibi ile şirket arasındaki sözleşmenin geçerli olması sözleşmenin yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır.

629/2 maddesine göre de tek ortaklı limited şirketlerde, sözleşmenin yapılması sırasında şirket tek ortak tarafından ister temsil edilsin ister edilmesin, tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak ile şirket arasında yapılan sözleşmenin geçerli olması, sözleşmenin yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır.

Bu düzenleme tek kişilik şirketlerin kanuni temsilci olup olmadığına bakılmaksızın geçerli bir düzenlemedir.

Yani, sadece ortağın kanuni temsilci olması durumunda sözleşme yapılmayacak, ortak kanuni temsilci değilse de sözleşme yapılacaktır. Yapılacak sözleşmenin yazılı olması şarttır. Tek kişilik şirketin kanuni temsilcisi başkası olsa ve bu kişi şirketi tek başına temsil etse bile, ortağın şirketle yapacağı işlemlerde yazılı sözleşme yapılması şart olacaktır.

SORU Tek ortak şirketin sahibi ise neden şirketle sözleşme yapmak zorundadır?

CEVAP TTK NUN 629'uncu maddenin gerekçesinde bu durum açıklanmaya çalışılmıştır. Gerekçeye göre, şeffaflık ilkesi aracılığı ile, temsilcinin (ortağın) kendisiyle sözleşme yapmasından doğabilecek sakıncaları, olabildiğince alt düzeye indirmek amacına yöneliktir.

Tek ortağın özellikle kanuni temsilci olduğu hallerde, şirket ile tek ortak arasında bir menfaat çatışması ortaya çıkabilecektir.

Ortak şahsi menfaatini ön planda tutabilecektir. Her zaman ortağın çıkarı ile şirketin çıkarı tam anlamıyla aynı olmayabilecektir. Şirket işlerinin iyi gitmediği durumlarda ortak şirketin üzerindeki mal varlığını üzerine geçirerek şirketten alacaklı olanların alacaklarını tahsil edememesi sonucunu doğurabilir. Nitekim sermaye şirketlerinde şirket ortakları yalnızca şirkete koydukları sermaye kadar alacaklılara karşı sorumludur. Yani, şirket alacaklıları alacaklarını asıl olarak şirketten alabileceklerdir.

Ortak sermaye borcunu yerine getirmiş ise şirket borçları için şirket ortağına gidilemeyecektir.

Dolayısıyla, şirket ile ortağın çıkarları farklı olabilir. Ortak hukuksuz bir şekilde şirketin içini boşaltmış olur ise şirket alacaklıları şirketten alacaklarını tahsil edemeyeceklerdir.

Bu nedenle de, tek ortakla şirket arasındaki işlemlerde sözleşme yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

SORU Tek pay sahibinin yönetim kurulu ya da müdür sıfatıyla şirketten ücret, huzur hakkı gibi paralar alması durumunda da sözleşme yapılması zorunlu mudur?

CEVAP Kanaatimce böyle durumlarda yazılı bir sözleşme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak tartışmayı ortadan kaldırmak adına karara bağlanması usule daha uygun olur. Çünkü bu tür belirlemeler genel kurul kararı ile ve şirket esas sözleşmesi ile belirlenmektedir. Bunun aksi yönde görüşler olduğunu da belirtmekte fayda vardır.

SORU Yazılı sözleşme yapılmamasının sonucu nedir?

CEVAP Yazılı sözleşme yapılmaması halinde yapılan işlemin geçerli olmadığı ileri sürülebilecektir.

GENEL BİLGİLENDİRME VE CEVAPLAR

Ülkemizde, anonim şirket yerine limited şirket kurulması tercih ediliyor. Şubat 2012 sonu itibariyle, kurumlar vergisi mükellefi sayısı 664 bin 761'e ulaştı. Bunun yüzde 85 civarındaki kısmı yani yaklaşık 550 bini limited şirketlerden oluşuyor.

Ticaret sicillerinde kayıtlı şirketlerin sayısı daha fazla.. Kuruluşu için iki kişinin yeterli olması, limited şirketlerde (ortak sayısı 20'yi aşmadığı sürece) murakıp yani denetçi gerekmeysi, kararların kolay alınması gibi nedenler, limited şirket kurulmasının başlıca nedeniydi.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile anonim şirketlerin tek kişi ile kurulmasına olanak sağlanması, limited şirketlere de "bağımsız denetçi" mecburiyetinin getirilmesi, aradaki farkı büyük ölçüde kaldırdı.

Hatta anonim şirketlerdeki "hisse senedi" çıkarma avantajı, "hamiline hisse senedi" bastırmanın "özel avantajları" ve şirket hissenin hisse senedinin devri yolu ile elden çıkartılmasının "vergi avantajları" gibi nedenlerle, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, şirket kuruluşlarında anonim şirket tercihinin artması daha ötesi, mevcut limited şirketlerin de anonim şirkete dönüşmesi bekleniyor.

ANONİM ŞİRKETTE VERGİSEL AÇIDAN HİSSE SENEDİ AVANTAJI SÖZ KONUSUSUR.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, anonim şirket olayında, "hisse senedi" yeni adıyla "pay senedi" çıkartılması çok önemli.

Nedenine gelince;

1. Hisse senetlerinin (veya hisse senedi yerini alan geçici ilmühaberlerin) edinme tarihinden itibaren iki yıl geçtikten sonra elden çıkartılmasından doğan kazanç, tutarı ne olursa olsun “değer artışı kazancı” olarak vergilendirilmiyor (GVK. Mükerrer Md.80/1).

Oysa limited şirket hissesi, kaç yıl geçtikten sonra elden çıkartılırsa çıkartılsın, elde edilen kazanç “değer artışı kazancı” olarak gelir vergisine tabi (GVK. Mük. Md.80/4).

2. Bir sermaye şirketi, bir anonim şirkete iştirak ettiğinde, o şirketin hisse senedini veya geçici ilmühaberini almışsa, ileride o hisseyi elden çıkardığında, bu olay KDV’den müstesna (KDV Kanunu Md.17/4-g). Hisse senedi veya ilmühaber yoksa, edinme tarihinden itibaren iki yıl içinde elden çıkardığında KDV’ye tabi tutuluyor (KDV Kanunu Md.17/4-r).

A.Ş. DE DİĞER AVANTAJLAR DA SÖZ KONUSUDUR.

- Anonim şirketlerde, yönetim kurulu üyesi olmayan ortağın; şirketin vergi ve sigorta primi borçlarından dolayı, 1 TL dahi sorumluluğu yoktur.

Limited şirketlerde ise, ortaklar hisseleri oranında sorumlular.

- Anonim şirketlerde, limited şirketlerden farklı olarak halka açılma olanağı vardır.

Yeni Ticaret Kanunu yürürlüğe girmeden önce, bazı değişiklikler yapılmadığı takdirde, şirketlerin önemli bir kısmının şahıs işletmesine dönüşmesi, değişikliklerin yapılması halinde ise, anonim şirketlere dönüşmesi söz konusu olacak gözüküyor.

TTK GÖRE TEK KİŞİK AŞ VEYA LTD ŞTİ SÖZLEŞMESİNDE ESAS SÖZLEŞMEDE ŞU DÜZENLEMELER SÖZ KONUSU OLUR.

- a) Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunacağı yer.
- b) Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde şirketin işletme konusu.
- c) Şirketin sermayesi ile her payın itibarî değeri, bunların ödenmesinin şekil ve şartları.
- d) Pay senetlerinin nama veya hamiline yazılı olacakları; belirli paylara tanınan imtiyazlar; devir sınırlamaları.
- e) Paradan başka sermaye olarak konan haklar ve ayınlar; bunların değerleri; bunlara karşılık verilecek payların miktarı, bir işletme ve ayın devir alınması söz konusu olduğu takdirde, bunların bedeli ve şirketin kurulması için kurucular tarafından şirket hesabına satın alınan malların ve hakların bedelleriyle, şirketin kurulmasında hizmetleri görülenlere verilmesi gereken ücret, ödenek veya ödülün tutarı.
- f) Kurucularla yönetim kurulu üyelerine ve diğer kimselere şirket kârından verilecek paylar
- g) Yönetim Kurulu üyelerinin sayısı, bunlardan şirket adına imza koymaya yetkili olanlar.
- h) Genel kurulların toplantıya nasıl çağrılacakları; oy hakları.
- ı) Şirket bir süre ile sınırlandırılmışsa, bu süre.
- i) Şirkete ait ilanların nasıl yapılacağı.
- j) Pay sahiplerinin taahhüt ettiği sermaye paylarının türleri ve miktarları.
- k) Şirketin hesap dönemi.

YENİ TTK'YA GÖRE ANONİM VE LİMİTED ŞİRKET KIYASLAMASI

ANONİM ŞİRKET	LİMİTED ŞİRKET
1. Tek kişi ile kurulabiliyor	1. Tek kişi ile kurulabiliyor.
2. Yönetim kurulu üyesi olmayan ortağın, şirketten tahsil edilemeyen vergi ve SSK (4/a) primi borçlarından “1 kuruş dahi” sorumluluğu yok.	2. Şirketin vergi ve SSK (4/a) primi borçlarının, şirketten ve müdürden tahsil edilemeyen kısmından “tüm malvarlığıyla” sorumlu.
3. Şirket pay senedinin, iki yıl geçtikten sonra satılmasından “doğan kazanç tutarı” (örneğin 10 milyon lira) gelir vergisine tabi değil.	3. Şirket hissesi 5 yıl hatta 15 yıl sonra dahi satıldığında, elde edilen kazanç, (örneğin 10 milyon lira) “değer artışı kazancı” olarak, gelir vergisine tabi.
4. Şirket hissesinin satışının, “noterden yapılma mecburiyeti” yoktur. Hamiline yazılı pay senedi varsa pay senedinin teslimi yeterlidir. Ticaret sicilinde tescil mecburiyeti de yok.	4. Şirket hissesi satışının “noterden yapılma mecburiyeti” var. Ayrıca “genel kurul onayı” gerekiyor. Pay devri onayının, Ticaret Siciline tescili gerekiyor.
5. Halka açılma olanağı var.	5. Halka açılma olanağı yok.
6. Hamiline pay senedi bastırmadan kaynaklanan bazı özel avantajlar var.	6. Hamiline pay senedi bastıramaz. “Nama yazılı pay senedi” bastırabilir ama bunu sadece ortaklığı ispat için kullanabilir. Satışında “vergi avantajı” yok.
7. Ortaklar ve onlara yakın kişilerin şirkete verilen ve özkaynakların yerini tutan ödünçler, her zaman iade edilebilir.	7. A.Ş'lerin aksine, sırada en sonda yer alanlar da dahil olmak üzere, diğer tüm alacaklardan sonra iade edilir (Md.615).
8. Şirket sözleşmesi, esas sermayesinin “yarısını” temsil eden ortakların kararıyla değişebiliyor (Md. 421).	8. Şirket sözleşmesi, esas sermayenin “üçte ikisini” temsil eden ortakların kararıyla değiştirilebilir (Md. 589).

ANONİM ŞİRKETİN GENEL KURUL KARARIYLA KENDİ PAYLARINI İKTİSAP ETMESİ VEYA REHİN ALMASININ KOŞULLARI İLE OLUMLU VE OLUMSUZ YANLARI

İbrahim APALI
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Özet

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunundaki yeniliklerden biri de 6762 sayılı önceki Ticaret Kanunumuzda yasak olan, şirketin kendi paylarını iktisap etmesi sınırlı olarak serbest bırakılmıştır. Anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap edebilmesine ilişkin kanun düzenlemesinin kaynağı AET'nin 77/91/EEC sayılı Anonim Şirketlerin Kuruluşuna ve Sermayenin Korunmasına ilişkin 2. Yönergesidir.

Bu yönergenin 18-24a maddelerinde anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap edebilmesi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Avrupa Birliği kanunlarına 2006 yılından öncelerde girmiş olan kanun bizde ancak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile yasallaşmıştır. Anonim şirketlerin genel kurul kararı ile, esas veya çıkarılmış sermayelerinin en az onda biri oranında paylarını iktisap edebilecekleri öngörülmüştür. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bir yenilik olarak getirilen anonim şirketin genel kurul kararı ile kendi paylarını iktisap ve rehin olarak kabul etmesinin koşulları ve şirketlerin kendi paylarını iktisap etmesinin olumlu ve olumsuz yönleri çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır (TTK 379-389).

1. Giriş

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununun 379. ilâ 389. maddeleri arasında anonim şirketlerinin kendi paylarını iktisap edebilmesi ve şartları düzenlenmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu, anonim şirketin kendi paylarını iktisap etmesi ve rehin alması konusunda önemli yenilikler getirmiştir. Bu Kanunda, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda yer alan anonim şirketin kendi paylarını iktisap etmesi yasağı yumuşatılmıştır. İlke olarak, anonim şirketin genel kurul kararı ile serbest malvarlığından ve karşılık yedek akçe oluşturması kaydıyla, esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşmayacak şekilde kendi paylarını ivazlı olarak iktisap edebileceği veya rehin alabileceği kabul edilmiştir. Böylece 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile, Avrupa Birliği Kendi Payını Rehin Alması (77/91 nolu İkinci Şirketler Yönergesinin 2006/68 nolu Yönerge ile yapılan değişiklik öncesindeki düzenlemeleri), Alman ve İsviçre hukuklarındaki düzenlemelerle uyum sağlanmıştır.

Yeni Ticaret Kanunu anonim şirketin genel kurul kararı ile kendi paylarını iktisap etmesinde, sınırlı serbestlik getirmiştir. Bu iktisabın koşulları, sınırları, istisnai halleri, aykırılığın yaptırımını ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Kanunun 379. maddesinde, anonim şirketin kendi paylarını esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşmamak kaydıyla ivazlı olarak iktisap ve rehin olarak kabul etmesinin koşulları düzenlenmiştir. 379. maddenin istisnaları 381. ve 382. maddelerinde yer almaktadır. Kanunun 381. maddesinde "yakın ve ciddi bir kaybın önlenmesi" için yönetim kurulunun genel kurulun yetkilendirmesi olmaksızın şirketin paylarını iktisap edebileceği, bu iktisapla ilgili ilk genel kurulda ayrıntılı bilgi vermesi gerektiği düzenlenmiştir. Kanunun 382. maddesinde şirketin kendi paylarını iktisap veya rehin olarak kabul etmesinin istisnaları beş fıkra halinde sayılmıştır.

Kanunun 380. maddesinde şirketin payını iktisap etmesinde kanuna karşı hile oluşturacak haller düzenlenmiştir. 383. madde ivazsız iktisabı, 384. madde şirketin iktisap ettiği payları elden çıkarmasını, 385. madde ise aykırı iktisap halinde elden çıkarmayı düzenlemektedir.

Çalışmamızın konusunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bir yenilik olarak getirilen anonim şirketin genel kurul kararı ile kendi paylarını iktisap ve rehin olarak kabul etmesinin koşulları ve bu iktisabın olumlu ve olumsuz yönleri ele alınmaktadır (TTK 379).

2. Anonim Şirketlerde Pay

Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız malvarlığı ile sorumlu bulunan sermaye şirkettir (TTK 329). Anonim şirketlerde pay ve pay senetleri teknik bir kavram olup anonim şirket hukukunun odak noktasıdır. Anonim ortaklıklardaki pay ortakların sermaye katılımını ifade etse de adi, kolektif, komandit şirketlerdeki katılım payından farklıdır. Bu farklılıklar esas itibarıyla oransallık ilkesi, devir şartları ve hükümleri kar ve zarara katılma gibi konularda ortaya çıkmaktadır. Ayrıca yeni TTK'nunda Limited şirketlerde esas sermayenin paylara bölünmüş ve payın nama yazılı pay senedine bağlanmış olması esas benimsenmiş olmasına rağmen bu pay Anonim Şirketi payına ne özdeş kılar ne de yaklaştırır.

Esas itibarıyla pay anonim şirketin kuruluşunda esas sözleşmenin veya sermaye artırımında, arttırılan sermayenin ticaret siciline tescil edilmesi ile doğar. Payın ve buna bağlı hakların tedavülünü kolaylaştırmak için pay senede bağlanır. 6762 sayılı eski TTK'nunda yasa Anonim ortaklığın pay senedi çıkarmasını zorunlu kılan yasal bir hüküm yok iken 6102 sayılı TTK nunu ile bu boşluk doldurulmuştur.

Pay senetleri nama yazılı ve hamiline yazı olarak çıkarılabilir. Emre yazılı pay senedi kanunen çıkarılamaz. TTK'nun 486. maddesi hükümlerine göre hamiline yazılı pay senetlerinin bastırılması zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca ilmühabere nama yazılı pay senetlerine ilişkin hükümlerin uygulanması öngörülerek kapsamlı bir hükme yer verilmiştir.

Pay senetlerinin kendine özgü şekil şartları vardır. Bu kapsamda pay senetlerinin, şirketin ünvanını, sermaye tutarını, kuruluş tarihini, bu tarihteki sermaye tutarını, çıkartılan pay senedinin tertibini, bunun tescil tarihini, senedin türünü ve itibari değerini, kaç payı içerdiğini belirtmesi ve şirket adına baskı şeklinde imzanın delikli olması veya sahtekarlığı engelleyici diğer güvenlik önlemlerinin uygulanması gerekir. Bu durum sadece kapalı şirketlere özgüdür. Çünkü halka açık olanlar hakkında SPK kanun hükümleri uygulanır.

Ortaklık hakkını içeren belge olarak Pay, kendisinden doğan hak ve borçların kaynağını teşkil eder. Pay senetleri kıymetli evrak niteliğindedir. Sermaye Piyasası aracı olarak kullanılabilir. Pay senetleri rehin edilebilir.

Anonim şirketin payını rehin alması ise, Medeni Kanununun 955. ve 956. maddeleri çerçevesinde gerçekleştirilmelidir. Pay senedine bağlanmamış payın rehni için yazılı rehin sözleşmesi yapılmalıdır (MK 955). Hamiline yazılı pay senetlerinin rehni, senedin rehin alacaklısına teslimi yoluyla gerçekleşir. Alacaklı veya rehnedenden, rehni borçluya ihbar etmelidir. Nama yazılı pay senetleri ise, ciro veya yazılı devir beyanı ve senedin teslimi ile rehin edilebilirler.

A- Şirketin Paylarını İktisap Etmesinin Koşulları

Şirketin paylarını iktisap etmesi, şirketle pay sahibi arasında yapılan bir devir sözleşmesi neticesinde gerçekleşir. Şirket, iktisap edeceği payın bedelini pay sahibine öder. İktisap işlemi, şirket ile pay sahipleri arasında gerçekleşecektir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda, anonim şirketin kendi paylarını iktisap etmesi kural olarak yasaktır. Şirketin kendi paylarını iktisap etmesine izin verilen haller, genel kurul kararı ile iktisap (TTK 379), yakın ve ciddi bir kaybın önlenmesi amacıyla iktisap (TTK 381), istisnai hallerde iktisap (TTK 382) ve ivazsız iktisap (TTK 383) olarak sıralanabilir. TTK nun 379. maddesinde

düzenlenen şirketin genel kurul kararı ile kendi paylarını iktisap etmesinin sınırı ve koşulları belirlenmiştir.

Buna göre;

1. Şirketin İktisap Edebileceği Paylarının Yasal Sınırı (1/10'luk Sınır):

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 379. maddesinin birinci fıkrası şöyledir: "Bir şirket kendi paylarını, esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşan veya bir işlem sonunda açacak miktarda, ivazlı olarak iktisap ve rehin olarak kabul edemez. Bu hüküm, bir üçüncü kişinin kendi adına, ancak şirket hesabına iktisap veya rehin olarak kabul ettiği paylar için de geçerlidir."

Kanunda şirketin ivazlı olarak iktisap edebileceği paylara, esas veya çıkarılmış sermayesinin onda biri oranında üst sınır getirilmiştir. Şirketin serbest malvarlığı ne kadar fazla olursa olsun, şirketin genel kurul kararı ile iktisap edebileceği kendi paylarının itibari değerlerinin toplamı, en fazla esas veya çıkarılmış sermayesinin onda biri oranına karşılık gelen miktar kadar olabilir. Bu miktarı aşan iktisaplar, yasaklanmıştır.

Türk hukukunda da, kendi paylarını iktisap etmek isteyen anonim şirketlerin, genel kurul kararında yönetim kurulunu en fazla esas veya çıkarılmış sermayenin onda birini iktisap etme hususunda yetkilendirilebileceği düzenlenmiştir (TTK 379/1). Buradaki onda birlik sınır, bir pay sahibinden alınacak pay oranı değil, şirketin iktisap edebileceği payların itibari değerlerinin toplamının esas veya çıkarılmış sermayeye oranıdır.

Şirketin elinde bulunan kendine ait payların ivazlı, ivazsız, hukuka uygun veya aykırı iktisap edilmiş olmasının bir önemi yoktur. Sonuç olarak, genel kurul daha düşük bir oran belirlememişse, şirketin en fazla esas veya çıkarılmış sermayesinin onda biri oranında kendi payını elinde bulundurabilir.

Örneğin şirket külli halefiyet yoluyla esas sermayenin % 8'i oranında kendi payını iktisap etmişse, genel kurul kararı ile sadece % 2'si oranında pay iktisap edebilir. Çünkü iktisap edilecek payların miktarı belirlenirken, hangi yoldan iktisap edilmiş olursa olsun tüm paylar toplamı esas alınmalıdır. Ancak, şirket % 2 oranında payı genel kurul kararı ile iktisap etmişse, daha sonra külli halefiyet yoluyla elde edeceği payların miktarı % 8 değildir. İstisnai hal olan külli halefiyette onda birlik yasal sınır uygulanmaz. Bu durumda şirket, kendi paylarının onda birini aşan kısmını 3 yıl içinde elden çıkarmak zorundadır (TTK 384).

Yine şirket genel kurul kararına dayanarak %10 oranında pay iktisap etmiş ve daha sonra bunların % 3'ünü satmış olabilir. Bu durumda şirketin elinde esas sermayesinin % 7'si oranında kendi payı bulunmaktadır. Şirket yeni bir genel kurul kararı alıp, yönetim kurulunu %10 oranda pay iktisap etmesi konusunda yetkilendirse bile, yönetim kurulunun iktisap edebileceği pay oranı % 3' tür.

Şirketin iktisap ettiği payları, yasal sınır olan esas veya çıkarılmış sermayenin onda birlik kısmını aşmışsa, aşan kısmın derhal elden çıkarılması gerekir. Yine geçerli bir genel kurul kararı olmaksızın veya genel kurulda belirtilen talimatlara aykırı iktisap edilen paylar, iktisap bedelinin bağlı malvarlığından ödendiği paylar veya pay bedelleri tamamen ödenmemiş olan paylar da bir an önce elden çıkarılmalıdır (TTK 385).

Kanununun 385. maddesinde, 379 ilâ 381'inci maddelere aykırı şekilde iktisap edilen veya rehin alınan payların, altı ay içinde elden çıkarılması veya üzerindeki rehmin kaldırılması gerektiği belirtilmiştir. Yine Kanununun 386. maddesinde de, 384 ve 385'inci maddeler uyarınca elden çıkarılamayan payların, sermaye azaltılması yoluyla hemen yok edilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Yönetim kurulu altı aylık süre içinde bu payları satmalı, bu mümkün değilse itfa

etmelidir. Bu süre, aykırı iktisap tarihinden başlar. Bu hallerde yönetim kurulunun satış için genel kurul tarafından yetkilendirilmesine gerek yoktur.

2. Genel Kurul Kararı:

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 379. maddesinin ikinci fıkrasında, anonim şirketin kendi paylarını iktisap edebilmesi için, öncelikle bu yönde bir genel kurul kararı alınması gerektiği düzenlenmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda, genel kurulun şirketin kendi paylarını edinmesi kararını alacağı, yönetim kurulunun genel kurul kararı olmaksızın pay iktisap edemeyeceği düzenlenmiştir (TTK 379/2). Böylece, genel kurul ile yönetim kurulunun yetki sınırı belirlenmiştir. Bu düzenleme, kar payı dağıtılması, sermaye azaltılması veya artırılması gibi konularda genel kurulun yetkili olmasına ilişkin düzenlemelerle uyumludur.

Şirketin kendi paylarını iktisap etmesi kararı, olağan genel kurul veya olağanüstü genel kurul toplantısında alınabilir. Bu kararın alınması için, olağan toplantı ve karar alma yeter sayılarının sağlanması yeterlidir (TTK 418).

Şirketin kendi paylarını iktisap etmesine ilişkin genel kurul kararında, bu işlemi gerçekleştirmesi için yönetim kurulunun yetkilendirilmesi gerekir. Aynı genel kurul kararı içinde yönetim kuruluna hem payları satın alma, hem de satma yetkisi verilmesi mümkündür. Yönetim kurulu genel kurul kararı olmaksızın, şirketin paylarını iktisap edemez. Genel kurul kararı olmaksızın yapılan bir iktisap, sonradan genel kurul kararı alınarak geçerli hale getirilemez.

Genel kurul kararında yönetim kurulunun hangi oranda pay iktisap edebileceğini belirlemelidir. Bu yetkilendirme de üst sınır onda birlik yasal sınırdır. Ancak genel kurul isterse yönetim kuruluna daha az oranda pay iktisap etme yetkisi verebilir. Genel kurul kararında yetkilendirme süresi, iktisap veya rehin olacak payların toplam itibari değerleri, paylara ödenecek bedelin alt ve üst sınırı belirtilmelidir (TTK 379/2).

Genel kurul kararı ile verilen yetki süresi ve sınırı, yeni bir genel kurul kararı ile azaltılıp, artırılabilir veya ortadan kaldırılabilir. Tüm bu işlemlerin onda birlik yasal sınır içinde olması gerekmektedir.

Genel kurul kararında şirketin paylarını iktisap etme amacının belirtilmesine gerek yoktur. Genel kurulun yönetim kurulunu payların iktisabı konusunda yetkilendirmesi yeterli ve gereklidir. Böylece yönetim kuruluna payların iktisabında daha geniş bir takdir yetkisi verilir.

Genel kurul, isterse yetkilendirmesinde bazı talimatlar vererek yönetim kurulunun yetkisini sınırlandırabilir. Bu talimatlara, pay alımının açık teklif usulüyle yapılması gerektiği, payların şirketin bünyesinde tutulacağı en uzun zaman diliminin belirlenmesi örnek gösterilebilir. Ancak bu talimatlar, yönetim kurulunun yetkisini kullanmasını aşırı zorlaştırmamalı veya belli bir payı tarif etmemelidir. Genel kurul kararında, yönetim kurulunun şirketin paylarını iktisap etmesi için yetkilendirildiği süre belirtilmelidir. Genel kurul, yönetim kurulunu en fazla beş yıllık süre ile yetkilendirebilir. Kararda yetkinin süresi kesin bir tarih (örneğin 21.4.2016'ya kadar) veya bir zaman aralığı (örneğin genel kurul tarihinden itibaren 4 ay veya 4 yıl) olarak gösterilmelidir. Yetkilendirmede, payın iktisabı için belli bir süre kararlaştırılmazsa, en yüksek süre olan beş yıl yetkilendirme süresi olarak kabul edilmez. Sürenin belirtilmediği yönetim kurulunun yetkilendirmesine ilişkin genel kurul kararı geçersizdir. Yetkilendirme süresi olarak öngörülen beş yıllık süre azami süredir. Genel kurul isterse bu süreyi azaltabilir. Beş yıllık sürenin dolması durumunda, genel kurulun tekrar bir karar alması gerekir. Genel kurulun zincirleme olarak (birçok kere) yönetim kuruluna bu konuda yetki vermesi mümkündür. Ancak, genel kurulda

otomatik olarak yönetim kurulunun yetkisinin yenileceği kararlaştırılmaz. Bu süre, şirketin yönetim kurulunu denetim altında tutmasına hizmet eder. Beş yıllık süre, sadece payların iktisap edilmesi için öngörülen süredir. İktisap edilen payların yasal sınır içinde kalan kısmının elden çıkarılması bu süreye veya herhangi bir süreye tabi değildir.

Kanunun 379. maddesinin ikinci fıkrasında "... İktisap veya rehin olarak kabul edilecek payların itibari değer sayıları belirtilerek toplam itibari değerleriyle söz konusu edilecek paylara ödenebilecek bedelin alt ve üst sınırı gösterilir..." ifadesi bulunmaktadır.

Genel kurul yetkilendirme kararında, sadece iktisap edilecek payların oranı değil, aynı zamanda bu paylara ödenecek en çok ve en az değer karşılıkları, payların itibari bedelleri toplamı belirlenmelidir. Yönetim kurulu, iktisabı bu sınırlar çerçevesinde yapabilir. Bu genel kurul kararının geçerliliğini etkileyen unsurlardan biridir. İktisap edilecek payların toplam itibari değerlerini ve paylara ödenecek alt ve üst bedelleri göstermeyen genel kurul kararı geçersizdir. Paya ödenecek bedel, önceden kesin olarak belirlenemez. Somut olayın özellikleri ve şirket borsaya kote ise, iktisap anındaki borsa fiyatı, bu bedeli belirler. Bu nedenle yönetim kuruluna verilen yetkide üst fiyat aralığı olarak, payın iktisap edileceği tarihteki kur fiyatı veya ortalama kur fiyatı, satın alma günü borsa fiyatının belli bir oranına kadar (örneğin %10'u) aşılması şeklinde yetki verilebilir. Genel kurul kararında haklı bir sebebin varlığı halinde öngörülen bedelden daha yüksek bedel ödenebileceği de kararlaştırılabilir.

Genel kurulda ödenecek en düşük bedelin de kararlaştırılması gerekir. Ancak kanunda öngörülen bu koşulun yerine getirilmesi için, payın asgari itibari değeri, en düşük alım fiyatı olarak kararlaştırılabilir (TTK 476).

En yüksek ve en düşük değer belirtilmesi, yönetim kurulunun denetimsiz bırakılmamasına hizmet eder. Böylece, şirketin alacaklıları ve gelecekteki yatırımcıların korunması ve yönetim kurulunun şirketin serbest malvarlığını harcarken sınırsız davranmaması sağlanır. Bu bedeller belirlenirken çok geniş fiyat aralıklarının öngörülmemesi, payın rayiç değerinin esas alınarak alt ve üst bedellerin ödenmesinin kararlaştırılması yerindedir.

Kanunun 379. maddesinin ikinci fıkrasının son cümlesi şu şekildedir: "Her izin talebinde yönetim kurulu kanuni şartların gerçekleştiğini belirtir." Bu hüküm ile, yönetim kuruluna şirketin paylarını iktisap edebilmesi için gerekli koşulların oluşup oluşmadığını inceleme ve bildirme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu maddenin gerekçesinde, yönetim kurulunun her izin talebinde gerekli kanunî şartların mevcut olduğunu, özellikle hisse senetlerinin bedellerinin karşılanacağı kaynağın durumunun hükmün üçüncü fıkrasındaki hesaba uygun bulunduğunu açıklaması ve kanıtlanması gerektiği belirtilmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 381. maddesinin ikinci fıkrasında da yönetim kurulunun ivazsız iktisap sonrası ilk genel kurulda bilgi verme yükümlülüğü düzenlenmiştir (TTK 381/2). Yönetim kurulunun genel kurula bilgi vermesi; Yönetim kurulu, yakın ve ciddi kayıptan korunmak amacıyla şirketin hisselerini iktisap ettiğini, ilk toplanacak genel kurulda;

a) İktisabın sebep ve amacı,

b) İktisap edilen payların sayıları, itibari değerlerinin toplamı ve sermayenin ne kadarını temsil ettiği,

c) Bedel ve ödeme şartları,

hakkında yazılı bilgi verir (TTK m.381/2). Yönetim kurulu bu suretle iktisap edilen hisseler hakkında genel kurula yazılı bilgi vermemesi durumunda, pay sahiplerinin talebi üzerine genel kurula söz konusu bilgileri vermekle yükümlüdür. Bu düzenleme şirketin kendi paylarını iktisabına ilişkin kurallara ve yabancı mevzuata uygundur.

3. İktisap Edilecek Payların Bedelleri Düşüldükten Sonra, Kalan Şirket Net Aktifi nin, En Az Esas veya Çıkarılmış Sermaye ile Kanun ve Esas Sözleşme Uyarınca Dağıtılmasına İzin Verilmeyen Yedek Akçelerin Toplamı Kadar Olması:

İktisabın üçüncü koşulu, Türk Ticaret Kanununun 379. maddesinin üçüncü fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir: "...iktisap edilecek payların bedelleri düşüldükten sonra, kalan şirket net aktifi, en az esas sermaye veya çıkarılmış sermaye ile kanun ve ana sözleşme uyarınca dağıtılmasına izin verilmeyen yedek akçelerin toplamı kadar olmalıdır." Bu hüküm, şirketin payını iktisap edebilmesi için, iktisap anında malvarlığının bulunması gereken durumu göstermektedir. Şirketin paylarını iktisap edebilmesi için, şirketin iktisap edeceği pay bedelleri, şirketin malvarlığından düşülmelidir. Bu bedel düşüldükten sonra, şirketin net aktifi en az, şirketin esas veya çıkarılmış sermaye ile kanun ve ana sözleşme gereğince dağıtılmasına izin verilmeyen yedek akçelerin toplamı kadar olmalıdır.

Şirketin iktisap edebileceği paylarının hesaplanması için, öncelikle esas veya çıkarılmış sermayesinin ve kanuni yedek akçelerinin tespit edilmesi gerekir.

Anonim şirketlerde esas sermaye, tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan en az elli bin lira olan sermayedir (TTK 332/1). Yönetim kurulunun artırabileceği tavan miktarın belirlendiği kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi olarak en az yüz bin lira belirlenebilir (TTK 332/1). Çıkarılmış sermaye ise, kayıtlı sermaye sistemini benimsemiş şirketlerde, çıkarılmış paylarının tümünün toplam değeridir (TTK 332/2). Şirketin sermayesi, sermaye azaltılması (TTK 473-475) ve sermaye artırımı (TTK 456-472) ile değişir. Yedek akçeler, kanuni yedek akçeler ve şirketin isteğiyle ayırdığı yedek akçeler olarak ikiye ayrılır. Kanuni yedek akçeler, 519. maddede düzenlenen genel kanuni yedek akçe ve şirketin kendi iktisap ettiği pay senetleri için ayrılan yedek akçe ve değerlendirme fonlarıdır (TTK 520). İsteğe bağlı ayrılan yedek akçeler ise, ana sözleşme ile öngörülen yedek akçeler (TTK 521) ile çalışanlar ve işçiler lehine yardım akçesi (TTK 522) olarak sıralanabilir.

Şirketin esas ve çıkarılmış sermayesi ile kanuni yedek akçeler ve ana sözleşme ile öngörülen yedek akçelerden oluşan bölümü bağlı malvarlığını oluşturur. Bağlı malvarlığının kullanılması, pay sahiplerine sermaye iadesi yapılması sonucunu doğurur. Bu nedenle sermayenin bu kısmı harcanamaz.

Şirketin payını iktisap edebilmesi için serbest malvarlığının bulunması gerekir. Bunlar şirketin karı ile kanunen veya ana sözleşme ile belli bir amaca özgülenmemiş serbest yedek akçelerden oluşur.

Payların iktisap edilebilmesi için, iktisap anında serbest malvarlığı yeterli olmalıdır. Kanunda açıkça, iktisap edilecek payların bedelleri düşüldükten sonra, kalan şirket net aktifi, en az esas veya çıkarılmış sermaye ile kanun ve esas sözleşme uyarınca dağıtılmasına izin verilmeyen yedek akçelerin toplamı kadar olması gerektiği belirtilmiştir. Net aktif, şirketin esas veya çıkarılmış sermayesini aşan kısım değildir. Ancak şirket, net aktifinin tümünü pay iktisabında kullanamaz. Şirketin paylarına ödeyeceği bedel çıkarıldıktan sonra net aktifi kalmalıdır. Payların iktisabında esas sermaye miktarı ve kanunen veya esas sözleşme ile zorunlu tutulan yedek akçeler azaltılmamalı ve iktisap edilen pay miktarı kadar yedek akçe ayrılmalıdır.

Örneğin iktisap anında, şirketin esas sermayesi 50.000 TL, kanuni veya sözleşmesel yedek akçeler toplamı 20.000 TL, şirketin iktisap etmeyi düşündüğü payların bedeli toplamı 5.000 TL ise şirketin bu payları iktisap edebilmesi için net aktifinin en az 75.000 TL olması gerekir.

Şirketin serbest malvarlığı yeterli olsa dahi, iktisap edilecek paylar yasal sınırı aşamaz. Şirket, iktisap anındaki esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birinden fazla pay iktisap edilemez. Örneğin esas sermayesi 200.000 TL olan şirketin, kanuni ve sözleşmesel yedek akçeler toplamı 40.000 TL, serbest malvarlığı 50.000 TL ise, iktisap edebileceği kendi payı en fazla 20.000 TL karşılığı paydır.

Uzun süreye yayılan pay iktisaplarında, her payın iktisap anı esas alınarak bu değerlendirme yapılır. Bu hesaplama, şirketin payını iktisap edeceği andaki bilanço durumuna göre yapılmalıdır. Yönetim kurulu, iktisap anına en yakın tarihi gösteren bir ara bilanço çıkarmalı ve bu bilançodaki rakamlara göre iktisap edeceği payları hesaplamalıdır.

4. Payların Bedellerinin Tamamen Ödenmiş Olması Zorunluluğu:

Şirketin genel kurul kararı ile kendi paylarını iktisap edebilmesinin son koşulu, iktisap edilecek payların bedellerinin tamamen ödenmiş olmasıdır (TTK 379/4). Ödeme hem taahhüt edilen sermaye miktarını hem de varsa payın itibari değerini aşan primini kapsamalıdır (TTK 480/1). Pay bedellerinin tamamen ödenmiş olması koşulu, sermayenin korunması ilkesinin bir yansımasıdır. Böylece şirketin hem alacaklı hem borçlu olmaması önlenir (TTK 388).

Tüm bu sınırlamaların ve şartların nedeni, şirketin bağlı malvarlığının (esas veya çıkarılmış sermaye ile kanunen veya ana sözleşme ile ayrılması zorunlu yedek akçeler toplamı) harcanmasının ve sermaye iadesi yapılmasının önlenmesidir (TTK 480/3).

B- Şirketlerin Kendi Paylarını İktisap ve Rehin Etmelerinin Olumsuz Etkileri

Anonim şirketin kendi hisselerini iktisap etmesi, şirketin malvarlığını zayıflatır ve eritir. Bu da en azından şirket alacaklılarının lehine bir "garanti miktar"ının şirketin net malvarlığı olarak aşınmadan korunması ilkesini ihlal eder. Ayrıca, kendi hisselerinin şirket tarafından iktisap edilmesi likiditesini de zayıflatır. Şirketin kendi hisselerini devralması, yasada açıkça öngörülen kar dağıtımı ve sermayenin azaltılması gibi hallerin dışında, şirketin malvarlığının dağıtılması sonucuna götürür. Bu da kanunen alacaklıların korunması ilkesi nedeniyle yasaklanmış olan "sermayenin iadesi" anlamını ifade eder.

Bir anonim şirketin hisseleri, malvarlığındaki mevcut olan hisseden başka bir şeyi canlandırmaz ve temsil etmezler, dolayısıyla şirket kendi hisselerini iktisap ettiğinde gerçek bir değer elde etmiş olmaz, çünkü o değerler zaten kendi malvarlığında bulunmaktadır. Bu nedenle, bir anonim şirketin hisseleri kendi mülkiyetinde bulunduğu sürece, "değersiz karşılık" teşkil eder. Gerçi bu hisselerin sonradan şirket tarafından satılması bu olumsuz durumu bertaraf edebilirse de, şirketin kendi hisseleri şirkette bulunduğu sürece şirket, satılmama rizikosunu taşımaktadır. Buna karşın, borca batık olma sebebiyle şirketin iflas etmesi halinde, şirketin kendi değerleri "tamamen değersiz" olarak kabul edilmektedir. Ayrıca kendi hisselerinin iktisabı şirket işlerinin kötü gidişatında da bir kaldıraç etkisi ile çok tesirli bir riziko yükselmesine sebep olur. Şirketin zararları sadece işletmeyi değil, aksine bu hisselerin sahibi olarak bizzat şirketi de olumsuz yönde etkiler, çünkü şirketin sahibi olduğu kendi hisseleri aynı zamanda değer kaybına sebep olmakta, bilançoyu olumsuz olarak etkilemekte ve şirketin bozuk mali durumunu daha da kötüleştirmektedir. Bu durum, iki yönlü bir etki yapmakta ve hisselerin değerinin düşmesini, aşınmasını hızlandırmaktadır. Anonim şirketin kendi paylarının edinmesine ilişkin bu hükümler, aynı zamanda uygun düştüğü ölçüde, payların rehin olarak kabul edilmesi halinde de uygulanır.

Şirketin kendi hisselerini iktisap veya rehin olarak kabul etmesinin somut tehlikeleri şunlardır; 'Şirketin kendi hisselerini esas veya çıkarılmış sermayesinin aleyhine olarak iktisap etmesi, sermayenin iade edilmesi yasağını ihlal eder.

' Kendi hisselerini iktisap nedeniyle şirket zarar ederse, hisselerin değeri düşer ve bu daha büyük zararlara yol açar. Şöyle ki, şirketin yapacağı yaptırımlar iktisap ettiği kendi hisseleri kapsamında verimsiz kalır ve kar payı dağıtamamasıyla sonuçlanır.

' Kendi hisselerinin iktisabı, borsada hisse senetlerinin değerinin manüple edilmesi tehlikesini de beraberinde getirir.

' Şirketin münferit pay sahiplerinden hisselerini satın alması, rizikoya katılmayı ortadan kaldırdığı gibi, tüm pay sahiplerine eşit işlem yapılması kuralını da ihlal etmiş olur.

' Yönetim kurulu, şirkete ait olan hisselerle bağlı olan oy hakkını kullanırsa, yönetimde bir güç konsantrasyonuna(yoğunlaşmasına) ve rizikosuz etkili olma durumuna neden olur. Diğer yandan, eğer söz konusu hisselerle bağlı olan oy hakkı kullanılmayacaksa, bu durumda da genel kurulun boş, yani payın sahipsiz kalmasına sebep olur.

Yukarıda sayılan bu tehlikeler, yeni kanunda, şirketin kendi hisselerini iktisap veya rehin olarak kabul etmesini yasaklamak suretiyle önlemek istenilmektedir. Belirtmek gerekir ki, AET'nin şirketlere ilişkin 77/91 sayılı ikinci yönergesini hukukumuzda yansıtan, yeni Ticaret Kanununun 379-387. maddeleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde bir reform niteliğindedir. Şirketin kendi hisselerini iktisap veya rehin olarak kabul etmemesiyle ilgili hükümlerin içeriği ve istisnaları daha da önemlisi TTK'daki yeni 340. madde hükmü dikkate alındığında, bu bir "emredici kural"dır.

C- Şirketlerin Kendi Paylarını İktisap ve Rehin Etmelerinin Olumlu Etkileri

Anonim şirketlerin kendi payları geri edinmesinin tehlikelerinin yanı sıra birçok faydası da vardır. Geri edinmenin şirkete sağladığı yararlar nedeniyle önce Amerikan hukukunda ve daha sonra AB ve üye devletler hukukunda benimsenmiştir. Şirketin kendi paylarını iktisap etmesinin faydalarını kısaca başlıklar halinde şöyle sıralayabiliriz.

1. Likidite Fazlası Uygun Şekilde Kullanma Olanığı Verir:

Şirketlerin sermayeleri ve sermaye gereksinimleri sabit kalmamakta zaman içerisinde değişik sebeplerden dolayı artmakta veya azalmaktadır. Yönetim kurulunun yapacağı finansal plan, şirketin yükümlülüklerini zamanında yerine getirebildiği gibi, aynı zamanda kar ve verimlilik hedefine ulaşmasına da hizmet etmelidir. Şirketin işletme alanı daraldığında veya karlı yatırım alternatifleri iyi bilinmediği ya da çok riskli olduğu takdirde, likidite fazlasının, şirketin kendi paylarının iktisabında kullanılarak değerlendirilebilir. Likidite fazlası şekilde değerlendirildiğinde, şirket edindiği payları daha sonra karlı bir şekilde satarak finansman aracı kullanabilir ve pay sahipleri, geri edinme sebebiyle yükselen borsa kurundan fayda sağlama imkanını elde edebilirler. Böylece, şirketin kendi paylarını geri edinme kurumu şirkete, likidite fazlasını kanunda öngörülen sürelerden önce ve belirtilen koşullara bağımlı olmaksızın dağıtma olanığını da vermektedir.

2. Kâr Payı Dağıtımına Alternatif Olabilir:

Şirketin likidite fazlasını pay sahiplerine bir defalık yüksek oranda kar payı olarak dağıtması yerine, kendi paylarını iktisap etmek suretiyle değerlendirmesi, vergiye ilişkin birtakım avantajlar sağlayacağı gibi, yıllık kar payı dağıtım miktarı dengesinin korunmasına da yardımcı olur. Dolayısıyla, anonim şirketin kendi paylarını satın alması temettü(kar payı) dağıtımının alternatifi olarak kullanılabilir. Çünkü şirketin edindiği paylara ilişkin haklar donacağından, şirketin dağıtacağı kar payının bölüneceği pay sayısı azalır ve ortaklar daha fazla kar payı alır.

Bu durumu bir örnekle şöyle açıklayabiliriz:

(X) anonim şirketinin sermayesi 300.000 TL olup, 1 payın itibari değeri 1 TL dir ve sermaye 300.000 adet paya bölünmüştür. Şirketin 2012 yılında elde ettiği net dönem karı 60.000 TL.dir.

Bu durumda;

Pay başına düşen gelir = net dönem karı/pay sayısı = 60.000/300.000 = 20 kr.

X AŞ, 300.000 adet payın %10'u olan 30.000 adet payını satın almış ve pay sayısı 270.000 adede indikten sonra,

Pay başına düşen gelir = Net dönem karı/Pay sayısı = 60.000/270.000 = 22.2 kr.

Şirketin kendi payını geri edinmesinden sonra her paya 2.2 kr daha fazla kar payı isabet edecektir. Ayrıca, şirketin kendi payları geri edinme serbestisi, pay sahipleri açısından, paylarını elden çıkarma zamanını seçme ve karını realize etme imkânı da verir.

3. Hissenin Senedinin Borsa Kuruna Müdahale Olanığı Verir:

Hisseleri borsada işlem gören anonim şirketlerde, kendi hisselerini geri edinme suretiyle satın alma ve satma imkanı verilmesi, şirket hisselerinin borsa kurunu etkileme ve "manüple" edilmesini önleme ve dolayısıyla şirketin "market-marker" rolü oynayabilmesine olanak sağlar. Ancak, %10'luk serbest yüzde, sadece öz sermayenin finansmanında esneklik sağlamak, "piyasa oyunculuğu" (market-marker'lik yapmak) amacıyla kullanılmaz.

Alman Anonim Şirketler Kanunu (AktG) 71, b. 8 hükmünde, genel kurulun yönetim kuruluna, şirketin hisselerini geri edinmesine ilişkin olarak 5 yıl süreyle verdiği izin, şirketin kendi paralarıyla borsada ticaret yapma amacını taşımadığı açıkça belirtilmiştir. Bu hüküm yanlış yorumlara müsait olduğundan, TTK'ya alınmamıştır.

Belirtmek gerekir ki, yetkiye dayalı iktisabın sebebi, şirketin pay sahiplerinin ve alacaklıların korunmasına dayanmakta olduğundan, payların geri edinilmesine ilişkin %10' luk serbesti, yasada şirkete kazanç sağlanması amacıyla öngörülmemiştir. Yasağın sadece borsa ticaretine özgülenmesi, diğer kazanç yönelik iktisapların caiz (uygun) olduğu anlayışına destek verebilirdi. Diğer yandan, borsa ticareti yasağı doğal olup, hükmün amaçsal içeriğine dahildir.

4. Şirkete Payların Değerini Yönlendirme Olanığını Verir:

Geri edinme serbestisi, şirkete, sermaye piyasasında eşit olmayan bilgi dağılımından kaynaklanan şirket paylarının değeri hakkındaki olumsuz etkileri bertaraf edebilme olanığını da verir. Çünkü sermaye piyasası oyuncuları (katılımcıları) ve şirketin kendi pay sahipleri, şirketin gerçek değerini şirketin yöneticileri kadar bilemezler. Dolayısıyla şirketin yönetim kurulu, kendi paylarını geri edineceğini piyasaya duyurarak, şirketin gerçek değeri ve gelecekteki gelişmesi hakkında sermaye piyasasını yönlendirebilir. Ancak belirtmek gerekir ki, geri edinmenin etkisinin gerçekleşebilmesi için, piyasaya verilen sinyalin doğru olması gerekir. Bu husustaki inandırıcılık, şirketçe iktisap edilecek hisselerin oranı, yöneticilerin elindeki hisselerin miktarı ve geri edinilecek hisseler borsanın ne kadar üstünde bir fiyatın verilmesiyle güçlenebilir ve sağlanabilir. Ancak, şirketin bu yöntemi kullanarak alternatif bir finansman aracı ortaya çıkarması, insider işlemleri ve payların borsa kurunun manüple edilmesi tehlikesini de beraberinde getireceği açıktır. Hemen belirtelim, yasada payların geri edinilmesine ilişkin öngörülen %10'luk serbesti, genel kurulun şirkete tanıdığı yetki sayesinde olur. Gerekçe'de belirtildiği gibi, bu yetkiye dayalı iktisabın sebebi şirketin, pay sahiplerinin ve çalışanlarının korunmasıdır; yoksa yüzde on serbestisi şirkete (özellikle manipülasyonlardan) kazanç sağlanması amacıyla öngörülmemiştir. Yasada genel kurulca, yönetim kuruluna verilen yetkinin amacının borsa ticareti olmayacağına ilişkin açık bir hüküm olmamasına rağmen, Alman hukukunda, AktG 71, b.8 hükmünde, genel kurulun yönetim kuruluna verdiği izin amacının borsa ticareti olmayacağı açıkça ifade edilmesine rağmen, TTK'da böyle bir hükme yer verilmemiştir. Bunun sebebi, gerekçe'de haklı olarak belirtildiği üzere, yasağın sadece borsa ticaretine özgülenmesi, diğer kazanç yönelik iktisapların caiz olduğu anlayışına destek verebilirdi. Diğer yandan borsa ticareti yasağı doğal olarak hükmün amaçsal içeriğine dahildir.

5. Şirketin Değerinin Artırılması (Shareholder Value) Olanığını Verir:

Bir Anglo-Sakson hukuku kavramı olan "Shareholder Value", son yıllarda en çok işlenen ve tartışılan konulardan biridir. Bu kavram, özellikle kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde kullanılmakta olup, hisseleri borsada işlem gören bir anonim şirketin toplam hisselerinin, dolayısıyla özvarlığının sermaye piyasasındaki değerini ifade eder. Şirketin payları geri edinmesi kurumu, şirketin ve pay sahiplerinin değerinin maksimize edilmesinde önemli rol oynayan bir finansman aracı olabilir. Dolayısıyla, şirketin kendi paylarını iktisap etmesi, şirketin finansman yönetimine, şirketin sermaye gereksinimi esnek bir şekilde dengeleme olanağı vermek suretiyle, pay sahiplerinin beklediği karı ve likidite fazlasının pay sahiplerine dağıtılmasıyla şirketin ve pay sahipliği değerini artırma imkânını verir.

6. Şirketin Sermaye Yapısını Değiştirme Olanağını Verir:

Şirket, kendi paylarını iktisap etmek suretiyle sermaye yapısı içerisindeki öz sermayenin oranını azaltıp, yabancı sermayenin (borç) oranını artırabilir. Bu değişim şirket lehine "Leverage-Effekt" denilen bir etki gösterir. Buna göre, şirketin tüm sermayesiyle elde edilmek istenen karın yabancı sermayeye, yani şirketin tüm borçlarına tekabül edecek kısmı, yabancı sermayeye ödenecek faizden fazla ise, faizi aşan kar miktarı öz sermaye lehine gerçekleşmiş olur. Öz sermayenin şirketin bütün sermayesi içindeki payı ne kadar düşük olursa, yani borçlanma oranı ne kadar yüksek olursa, öz sermayeden elde edilebilecek kar miktarı o oranda artmış olur. Dolayısıyla, kar miktarındaki artış, pay sahiplerine dağıtılacak karın artmasına da neden olur.

7. Şirketin Pay Sahibi Yapısını Etkileme Olanağı Verir:

Şirket, kendi paylarını geri edinmek suretiyle pay sayısını azaltabilir ve eğer geri edinme, pay sahiplerinin sahip olduğu payların oranına göre gerçekleşmemişse, pay sahibi yapısını değiştirebilir. Şirketin kendi paylarını geri edinmesi yoluyla pay sayısının azaltılması, şirket ve yönetim kurulu ile pay sahipleri arasındaki iletişimin kuvvetlendirilmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla, pay sahibinin azaltılması sayesinde pay sahipleri için yapılan masraflar, örneğin baskı, dağıtım, genel kurula çağrı ve kar payı dağıtım giderleri de azalmış olur.

8. Hisse Senedi Opsiyonlarının ve Çalışanlara Hisse Senedi Verilmesi Olanağını Verir:

Yönetim kurulu üyelerini ücretlendirme yöntemlerinden biri olan hisse (senedi) opsiyonu, belirli koşulların yerine getirilmesi halinde yönetim kurulu üyelerine şirketin hisselerini alma hakkını verir. Halka açık anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerine tanınan hisse opsiyonu hakkı, "tesadüfe bağlı saf bir mal varlığı değeri" olup, kaldıraç etkisi niteliğindedir. Burada YK üyesinin göreve başladığı tarihteki şirketin hisselerin borsadaki kur fiyatı esas alınarak, hisse opsiyon hakkının uygulanacağı fiyat tespit edilir, örneğin görev başlangıcında bir hisselerin kur fiyatı 5 TL'dir, daha sonra şirketin işlerinin iyi gitmemesi veya konjoktür sebebiyle bu fiyat 4 TL'ye düşerse, bu durumda hisse cari değeri, uygulanacak 5 TL'lik hisse fiyatının altına düşmüş ve opsiyon hakkı da batmış, yani değersiz olmuş demektir (ancak uygulanacak fiyat uzun bir süre bağlanmış ve zaman içinde hisse değerinin tekrar yükselme durumu hariçtir). Fakat hisse değeri yükselirse, kaldıraç etkisi nedeniyle hisse senedi opsiyon hakkının değeri de ona bağlı olarak yükselir.

Şirket yönetim kurulu üyelerine veya çalışanlarına verilmesi gereken hisse senetlerini geri edinme yoluyla önceden temin ederek, bu hakların kullanma zamanı geldiğinde söz konusu hak sahiplerine verilebilir.

9. Şirketin Kötü Niyetle Ele Geçirilmesine Karşı Savunma Olanağı Verir:

Şirketin kötü niyetle ele geçirilmesi, şirketin kontrolünün (sevk ve idaresinin) başka kişi veya şirket tarafından istek dışı ele geçirilmesini ifade eder. Şirketin kontrolünün ele geçirilme amacı, hedef şirketin ve pay sahiplerinin menfaatiyle ters düşebilir. İşte, şirketin kendi paylarını geri

edinmesi, kötü niyetli veya düşmanca ele geçirme girişimlerine karşı bir önlem olarak kullanılabilir.

Bu sistem hukukumuzda "aleni pay alma teklifi" şeklinde girmiştir.

6362 sayılı SPKn m. 15/1 hükmünde, sermaye piyasası araçlarının değerini, fiyatını veya yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyebilecek nitelikteki bilgi, olay ve gelişmeler, ihraççılara veya ilgili taraflarca kamuya açıklanacağını, ayrıca, 14/4 hükmünde de, kurulun, halka arzda, borsada işlem görme başvurusunda, 23. maddede tanımlanan önemli nitelikte işlemlerde ve ortaklığın faaliyetlerini ve finansal durumunu önemli derecede etkileyen olay ve gelişmelerde, işlemin tarafı ortaklıklardan da bu madde hükümlerine göre hazırlanacak bağımsız denetim raporu istemeye yetkili olduğu öngörülmektedir.

Anılan 23. maddede ise, ortakların önemli nitelikteki işlemleri başlığı altında;

' Birleşme, bölünme işlemlerine taraf olması, tür değiştirme veya sona erme kararı alması,

' Mal varlığının tümünü veya önemli bir bölümünü devretmesi veya üzerinde bir aynı hak tesis etmesi veya kiralaması,

' Faaliyet konusunu tümüyle veya önemli ölçüde değiştirmesi,

' İmtiyaz öngörmesi veya mevcut imtiyazların kapsam veya konusunu değiştirmesi,

' Borsa kotundan çıkması,

gibi hususlar bu Kanun uygulamasında önemli nitelikte işlem sayılacağı hükme bağlanmaktadır.

10. Birleşmeyi ve Karşılıklı İştiraki Kolaylaştırma Olanığı Verir:

Birleşme ve karşılıklı iştiraklerde, birleşen veya karşılıklı iştirak eden şirketlerin pay sahiplerine verilecek hisse senetleri, ya sermaye artırımını ya da geri edinme yoluyla temin edilebilir. Ancak birinci yol uzun ve masraflı olduğundan, şirketin kendi paylarını geri edinmesi yolu tercih edilmektedir. Dolayısıyla geri edinme sayesinde şirketler birleşmede esas sermayelerini daha esnek bir biçimde yapılandırabileceği gibi, daha hızlı ve kolay şekilde karşılıklı iştirak edebilme olanığı bulurlar.

3. Sonuç

Şirketin kendi paylarını genel kurul kararı ile iktisap edebilmesinin koşulları bulunmaktadır. Bu koşullar şunlardır: Şirketin bu konuda genel kurul kararı alması gerekmektedir. İktisap edilecek payların bedelleri düştükten sonra, kalan şirket net aktifinin, en az esas veya çıkarılmış sermaye ile kanun ve esas sözleşme uyarınca dağıtılmasına izin verilmeyen yedek akçelerin toplamı kadar olması gerekir. İktisap edilecek payların bedellerinin tamamen ödenmiş olması gerekmektedir.

Tüm bu koşullar gerçekleştiğinde, şirketin iktisap edebileceği kendi payları, esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşmamalıdır. Tüm bu koşullar, şirketin kendi paylarını rehin olarak kabul etmesi halinde de aranır. Şirketin Kendi paylarını iktisap etmesinin olumlu yanları olduğu gibi olumsuz yönleri de söz konusudur.

Başlıca olumsuz yanları şirketin malvarlığını zayıflatır ve eritir, Şirketin kendi hisselerini esas veya çıkarılmış sermayesinin aleyhine olarak iktisap etmesi, sermayenin iade edilmesi yasağını ihlal eder, Kendi hisselerini iktisap nedeniyle şirket zarar ederse, hisselerin değeri düşer ve bu daha büyük zararlara yol açar, Kendi hisselerinin iktisabı, borsada hisse senetlerinin değerinin manüple edilmesi tehlikesini de beraberinde getirir, Şirketin münferit pay sahiplerinden hisselerini satın alması, rizikoya katılmayı ortadan kaldırdığı gibi, tüm pay sahiplerine eşit işlem yapılması kuralını da ihlal etmiş olur, Yönetim kurulu, şirkete ait olan hisselerle bağlı olan oy hakkını kullanırsa, yönetimde bir güç konsantrasyonuna (yoğunlaşmasına) ve rizikosuz etkili olma durumuna neden olur.

Diğer yandan, eğer söz konusu hisselerle ilgili olan oy hakkı kullanılmayacaksa, bu durumda da genel kurulun boş, yani payın sahipsiz kalmasına sebep olur, bunun yanında olumlu yanları ise, Likidite Fazlasını Uygun Şekilde Kullanmasını, Kar Payı Dağıtımına Alternatif Olabilir, Hissenin Senedinin Borsa Kuruna Müdahale Olanğı Verir, Şirkete Payların Değerini Yönlendirmesini sağlar, Şirketin Değerinin Artırılmasını sağlayabilir, Şirketin Sermaye Yapısını Değiştirme Olanğı sağlar, Şirketin Pay Sahibi Yapısını Etkileme Olanğı verir, Hisse Senedi Opsiyonlarının ve Çalışanlara Hisse Senedi Verilmesine olanak sağlar, Şirketin Kötü Niyetle Ele Geçirilmesine Karşı Savunma Olanğı Verir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu haklı ve doğru olarak, yakın ve ciddi bir kaybın, bir şirketin kendi paylarını iktisabının çok üstünde olabileceğini öngörmüş ve bunu önlemek amacı ile istisnaya yer vermiştir. Bir anonim şirketin kendi paylarını iktisap etmesinden doğabilecek sakıncaların sonuçları zamanla ortadan kalkabilir, ancak hakimiyetin başkalarının eline geçmesinden, şirketin borsada çökmesinden veya büyük bir malvarlığını kaybetmesinden doğan sonuçlar daha kalıcı olabilir.

Kaynakça

- Prof. Dr. Hasan Pulaşlı (2015) Şirketler Hukuku Şerhi, Ankara - Adalet Yayınevi
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara Resmi Gazete (27486) (14/02/2011)
- 77/91 nolu Avrupa Birliğı Yönergesi
- Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C.XVII, Y.2013
- 6263 sayılı SPK Kanunu, Ankara Resmi Gazete (28513) (30/12/2012)
- Soner Altaş (2015) - Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirketler, Ankara - Seçkin Kitabevi
- Doç. Dr Ahmet Türk (2016) Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Anonim Ortaklığın Kendi paylarını Edinmesi - Ankara - Adalet Yayınevi

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE MÜŞTEREK GENEL GİDERLER İLE AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI

İsmail PAMUK – YMM
Gündüz ÇELİK – SMMM

Özet

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde müşterek genel giderler ile amortismanların dağıtımı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Ancak uygulamada, müşterek genel giderler ile amortismanların dağıtımı konusunda ciddi tereddütlerle karşılaşılmaktadır.

1. Giriş

İnşaat en genel anlamıyla, malzeme ve emek kullanılarak bir yapının ortaya çıkarılması faaliyetini ifade etmektedir. Türk hukuk sistemi içinde inşaat kavramının, İşkolları Tüzüğü hariç, doğrudan tanımlanmamış olmasına karşılık, farklı kanunlarda ve alt düzenlemelerde çeşitli isimlerle kavrama değinilmiştir.

Vergi hukukumuzda inşaat işleri; yıllara yaygın inşaatlar ve özel inşaatlar olarak ikili sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin kanuni düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44'üncü maddelerinde yapılmıştır. Zikredilen Kanunun 42'nci maddesi uyarınca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Madde hükmünden anlaşıldığı üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden elde edilen gelirler, dönemsellik ilkesinden ayrılarak, işin bittiği yıl beyannamesiyle beyan edilmekte ve nihai olarak vergilendirilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde müşterek genel giderler ile amortismanların dağıtımı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu çalışmada öncelikli olarak kanuni düzenleme uyarınca zikredilen dağıtımın nasıl yapılacağı ele alınacak, ardından konuya ilişkin özellik arz eden hususlara değinilecektir.

2. Müşterek Genel Giderler ile Amortismanların Dağıtımına İlişkin Genel Çerçeve

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde; doğrudan belirli bir yıllara yaygın inşaat ve onarma işine ait giderler, bir veya birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarma işi (YYİÖİ) ile birlikte bu kapsamda olmayan işlere ait müşterek giderler ve YYİÖİ ile ilgisi olmayan giderler şeklinde üç tür giderle karşılaşılabılır .

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işine ait olduğu açık bir biçimde tespit edilebilen giderler, söz konusu işe ait maliyet hesaplarında takip edilecektir. Müşterek giderler ise dağıtım yoluyla maliyetlere yansıtılır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde müşterek genel giderlerin nasıl dağıtılacağı hususu, Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:

1- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;

3- Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

Örnek 1:

Tülis A.Ş. 2016 yılında üç adet YYİÖİ yapmaktadır. Bunun dışında herhangi bir faaliyeti yoktur. Bu işler nedeniyle yapılan harcamalar sırasıyla 200.000,00 TL, 300.000,00 TL ve 500.000,00 TL olup, ayrıca 200.000,00 TL tutarında müşterek gider yapılmıştır.

Örnekte yer alan bilgilere göre müşterek giderlerin dağıtımını aşağıdaki gibi olacaktır.

İşler	Yapılan Harcama Tutarı	Yapılan Harcamanın Toplam Harcamaya Oranı	Müşterek Giderden Düşen Pay
1. YYİÖİ	200.000,00 TL	% 20	40.000,00 TL
2. YYİÖİ	300.000,00 TL	% 30	60.000,00 TL
3. YYİÖİ	500.000,00 TL	% 50	100.000,00 TL
Toplam	1.000.000,00 TL	% 100	200.000,00 TL

Örnek 2:

Tülis A.Ş. 2016 yılında iki adet YYİÖİ yapmaktadır. Bu işler nedeniyle yapılan harcamalar sırasıyla 1.000.000,00 TL, 1.500.000,00 TL'dir. Şirket aynı zamanda inşaat malzemeleri satışı faaliyetinde bulunmakta olup, ilgili yılda bu işten 2.500.000,00 TL hasılat elde etmiştir. Bu faaliyetler için 300.000,00 TL tutarında müşterek gider yapılmıştır.

Örnekte yer alan bilgilere göre müşterek giderlerin dağıtımını aşağıdaki gibi olacaktır.

İşler	Yapılan Harcama/ Elde Edilen Hasılat Tutarı	Harcama/ Hasılat	Oran	Müşterek Giderden Düşen Pay
1. YYİÖİ	1.000.000,00 TL	Harcama	% 20	60.000,00 TL
2. YYİÖİ	1.500.000,00 TL	Harcama	% 30	90.000,00 TL
İnş. Malz. Satışı	2.500.000,00 TL	Hasılat	% 50	150.000,00 TL
Toplam	5.000.000,00 TL		% 100	300.000,00 TL

Örnek 3:

Tülis A.Ş. 2016 yılında iki adet YYİÖİ ile birlikte inşaat malzemeleri satışı faaliyetinde bulunmaktadır. Bu işlerde kullanılan kamyon için ilgili yıl amortisman tutarı 50.000,00 TL'dir. Kamyon ilk yıllara yaygın inşaat ve onarma işinde 73 gün, ikincisinde 219 gün, inşaat malzemeleri satışı faaliyetinde ise 73 gün kullanılmıştır.

Örnekte yer alan bilgilere göre amortismanın dağıtımını aşağıdaki gibi olacaktır.

İşler	Kullanılan Gün Sayısı	Kullanılan Gün Sayısının Toplam Gün Sayısına Oranı	Amortisman Payı
1. YYİÖİ	73	% 20	10.000,00 TL
2. YYİÖİ	219	% 60	30.000,00 TL
İnş. Malz. Satışı	73	% 20	10.000,00 TL
Toplam	365	% 100	50.000,00 TL

3. Müşterek Genel Giderler ile Amortismanların Dağıtımında Özellik Arz Eden Hususlar

Müşterek genel giderler ile amortismanların dağıtım esasları yukarıda anlatıldığı gibi olmakla beraber, uygulamada bazı sorunlarla karşılaşmaktadır.

Bunlardan ilki, kanun hükmünde yer alan "diğer işler" ifadesinden kastın ne olduğudur. Örneğin işletmenin esas faaliyet konusu dışında taşınmaz ve araç satışı gibi işlemlerden elde ettiği hasılatın veya repo, mevduat faizi gibi gelirlerin diğer işler kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği açık değildir. Söz konusu gelirlerin diğer işler kapsamında değerlendirilip değerlendirilmemesi, dağıtım anahtarını ve dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve kazancı doğrudan etkileyecektir.

Bize göre, diğer işler ifadesinden YYİÖİ dışındaki her türlü iş ve işlemde kaynaklanan hasılatın anlaşılması gerekmektedir. Bu yönde Danıştay kararları da mevcuttur.

Gider dağıtımında konuya dair ikinci sorun, harcama ve hasılatın tahakkuk etmesinin mi, yoksa tahakkukun yeterli olmayıp fiilen harcamaların ödenmesi ve hasılatın tahsil edilmesinin mi icap ettiğidir. Kanaatimize göre, gelir ve giderin tahakkuk etmesi yeterlidir. Zira ticari kazancın tespitinde tahakkuk esas geçerlidir ve kanuni düzenlemede harcamaların ödenmesi ve hasılatın tahsil edilmesi gerektiği yönünde ayrıca bir düzenleme yoktur.

Aksi yönde bir görüşte ise, harcamanın, ödenmesiyle birlikte gerçekleştiği ileri sürülmüştür.

Konuya dair üçüncü sorun, YYİÖİ nedeniyle verilen avanslar ile katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerin harcamalar içinde ele alınıp alınmayacağıdır. Kanuni düzenlemeden bu soruların net cevabı alınmamaktadır. Bu sorunun olumlu karşılık bulması halinde derhal ortaya yeni bir sorun çıkmaktadır. Bu sorun da, diğer işler nedeniyle alınan avanslar ile tahsil edilen dolaylı vergilerin hasılat içinde olup olmadığıdır. Konuya avanslar açısından bakıldığında, kanaatimizce alınan avansların hasılat olarak değerlendirilmesi olanaklı değildir. Aynı istikamette Danıştay kararı da bulunmaktadır.

Buna karşılık verilen avansların harcama olarak mütalaa edilmesi mümkündür.

Diğer yandan indirim konusu yapılabilen katma değer vergisinin harcama ve hesaplanan katma değer vergisinin hasılat tutarı içinde dikkate alınmaması gerekir. Bu durum katma değer vergisinin işleyiş mekanizmasından kaynaklanmaktadır. KDV dışında maliyet unsuru olarak dikkate alınan diğer dolaylı vergilerinse harcama şeklinde göz önünde tutulması icap etmektedir.

Başka bir mesele YYİÖİ ile birlikte, hasılatı birden fazla yılda ortaya çıkabilen özel inşaat işi gibi işlerin yapılması durumunda ortaya çıkmaktadır. Özellikle büyük çaplı özel inşaat projeleri iki üç yıllık yapım aşamasının ardından satılmakta ve dolayısıyla bu tür işlerin hasılatı satışla birlikte ortaya çıkmaktadır. Bu noktada inşaatın yapım aşamasında bu işle ilgili bir hasılat bulunmamakta birlikte, müşterek giderlerden bu işe pay verilmemesi düşünülemez. Ancak böyle durumlara

ilişkin dağıtım anahtarına kanuni düzenlemelerde yer verilmemiş olup, bu önemli bir eksikliklerdir. Konu hakkında kanuni düzenleme yapılmasının faydalı olacağı şüphesizdir.

Tartışmaya açık başka bir husus da kanunen kabul edilmeyen giderlerin durumudur. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin müşterek gider dağıtımında hem dikkate alınması hem de alınmaması gerektiği yönünde görüşler mevcuttur. Kanaatimizce kanunen kabul edilemeyen giderler de dağıtımında dikkate alınmalıdır.

Yıl içinde biten yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine, işin bitim tarihinden sonra müşterek genel giderlerden pay verilmemesi gerektiği açıktır.

Öte taraftan amortisman dağıtımında; yıl içinde satın alınan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının satın alındığı tarihten önceki dönemlere ve kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları ile büro malzemelerinin amortismanlarının müşterek genel giderlere eklenmek suretiyle dağıtımına tabi tutulması gerekmektedir.

4. Sonuç

Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte veya bu kapsamda olmayan işlerle yapılması halinde, müşterek genel giderler ile amortismanların dağıtım esasları Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Ancak uygulamada bu dağıtımına ilişkin ciddi tereddütlerle karşılaşılabilir. Çalışmada, zikredilen dağıtımına ilişkin genel çerçeve ile özellik arz eden hususlar ele alınmıştır.

Kaynakça

- Akyol, M. Emin: "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergileme Esasları ve Muhasebe", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:210, Ekim 2005
- Çakmakçı, Ali: "Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Amortisman Uygulamasına İlişkin Değerlendirmeler", Maliye Postası Dergisi, 1 Ocak 2009
- Dikmen, M. Burçin; Kaynak, Abdullah: "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Planlamasına Yol Açan Mevzuat Boşluğu", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:362, Ekim 2011
- Durak, Gündoğan: "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi", Maliye Postası Dergisi, 1 Ocak 2008
- Güneş, Şibli: "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Hesapların İşleyişi ve Vergilendirme", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:51, Mart 2008
- Karabacak, Saygın: "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:207, Aralık 2005
- Köse, Ömer: "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtılması", Yaklaşım Dergisi, Sayı:188, Ağustos 2008
- Şenlik, Mehmet: "İnşaat İşletmelerinde Amortisman Giderlerinin Dağıtımı", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:284, Aralık 2011
- Şenlik, Mehmet: "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımında Özellik Arzeden Durumlar", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:274, Şubat 2011
- Tokat, Yakup: "Yıllara Yayılı İnşaat İşlerinde Vergilendirmeye İlişkin Farklı Durumlar-II", Yaklaşım Dergisi, Sayı:172, Nisan 2007
- Ufuk, Mehmet Tahir: "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kazancın Saptanması", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:258, Ekim 2009
- Ürel, Gürol: "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde (YSİÖİ) Müşterek Genel Giderlerin ve Amortismanların Dağıtımı", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:86, Şubat 2011

-----o-----

15 YIL 3600 GÜNLE İSTİFA EDEN KIDEM TAZMİNATINI ALIR

OKAN GÜRAY BÜLBÜL

Bugünkü kıdem tazminatı sistemine göre, 8.9.1999 ve öncesinde ilk kez sigortalı olmuş kişiler, 15 yıl, 3.600 günle istifa ederek, kıdem tazminatına hak kazanabilir. Bunun için SGK'dan yazı alıp işverene verilmesi gerekir.

1. Soru: 1974 doğumluyum. 1990'da stajyer girişim var. 16 yıldır aynı şirkette çalışıyorum. 7.000 iş günüm var. Yeni kıdem tazminatı yasası çıkarsa hem tazminatımı alıp hem işime devam edebilir miyim? (Murat Kocaoğlu)

Cevap:

Bugünkü mevcut kıdem tazminatı sistemi uyarınca 8.9.1999 ve öncesinde ilk kez sigortalı olmuş kişiler, 15 yıl, 3.600 günle istifa ederek kıdem tazminatına hak kazanabilirler. Bunun için önce SGK'dan yazı alıp işverene verilmesi gerekir. Bu yazıyı aldıktan sonra kıdem tazminatınızı alıp, başka bir işyerinde çalışmaya devam edebilirsiniz. Belirli bir süre geçtikten sonra işveren sizi çalıştırmaya devam etmek isterse aynı işyerinde de çalışmayı sürdürebilirsiniz. Kıdem tazminatı fona dönüştüğünde mevcut çalışanların durumu netleştiginde yeni sistem için bir değerlendirme yapmak mümkün olabilecektir. Şu an kıdem tazminatı fonuna mevcut çalışanların geçişi nasıl olacak belli olmadı. Ancak 15 yıl çalışmanız olduğu için yeni sisteme geçerseniz de kıdem tazminatınızı almanız mümkün olacaktır.

Fonla kayıp olmayacak

2. Soru: Ola ki çalışırken işveren bizi işten çıkardı. Ekonomik olarak zorda kaldık. Yeni yasada bu durum nasıl güvence altına alınacak? 15 yıl gibi süreden bahsediliyor kıdem tazminatı alabilmek için. (Halil Kandemir)

İşsizlik sigortasından

Cevap: Kıdem tazminatı fona dönüşürse, işten çıkış anında tazminat ödenmesi söz konusu olmayacak. Kıdem tazminatı fonundan tazminat alabilmek için ancak gerekli şartlar sağlandığında tazminatın alınması mümkün olabilecek. Bu nedenle işsiz kalan dönemde gelir güvencesi sağlanması adına işsizlik sigortası fonundan yararlanmanın koşullarında esneklik sağlanması gerekebilir. Bu sayede işsiz kalan kişiler kıdem tazminatlarıyla sürdürebilecekleri rutin ödemelerini işsizlik sigortası fonundan sağlayarak, çalıştıkları süreleri de kıdem tazminatı fonuna aktararak hiçbir kayıp olmadan çalışma hayatlarını sürdürebilirler. Kıdem tazminatının fona dönüşmesi netleştiginde bu gibi detaylarla ilgili düzenlemeler de kamuoyuyla paylaşılacaktır.

Taşeronda düzenleme sürüyor

Soru: Taşeron meselesi ne oldu? Bir gelişme var mı? (Müslüm Akkuşcu)

Cevap: Kamuda çalışan taşeron işçilere kadro verilmesiyle ilgili şu an netleşen bir husus yok. Bu yöndeki çalışmaların sonuçlanması sonrası kamuda hangi taşeronlara kadro yolunun açılacağı netleşecek. Ancak şu an için bu konuda bir gelişme maalesef yok. Daha önce yürütülen çalışmaların son noktaya geldiğinden bahsediliyordu. Fakat ortada konuyla ilgili bir düzenlemeye ilişkin herhangi bir çıktı henüz yok.

Kadın çalışanlar için iki yol var

Soru: Annem özel bir şirkette 12 senedir sigortalı olarak çalışmaya devam ediyor. Şimdi istifa etmesi durumunda tazminatını alabilir mi? (Hakkı Çağlı)

Cevap: Kıdem tazminatının bugünkü uygulamasında kadın işçiler için istifa halinde kıdem tazminatının alınabilmesi iki durumda söz konusudur. Kadın işçiler evlendikten sonra bir yılda istifa ederlerse kıdem tazminatlarını alabilirler.

8 Eylül 1999 kritik tarih

Diğer yandan kadın işçinin ilk kez sigortalı olduğu tarih 8 Eylül 1999 ve öncesinde ise 3.600 prim günü ve 15 yıl sigortalılık şartı sağlandığında da istifa ederek kıdem tazminatı alınabilir.

Annenizin ilk kez sigortalı olduğu tarih 8 Eylül 1999 ve öncesi ise 3.600 prim günü mevcut olduğu için kıdem tazminatını alabilir. Ancak işverenin annenizi kıdem tazminatını hak edecek şekilde işten çıkartması gerekmektedir.

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

**VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ
(SIRA NO: 482)****1. Giriş ve Amaç**

Vergi mükellefiyetine ilişkin yükümlülük ve ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi amacıyla ve vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde vergi idaresi, kamu idare ve müesseselerinden, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden çeşitli bilgiler toplamakta, yine bu amaç doğrultusunda mükellefler nezdinde inceleme ve denetimler yapmaktadır.

Yapılan bu inceleme ve denetimler neticesinde vergi ziyayı tespit edilmesi halinde, mükellefler cezalı tarhiyata muhatap olabilmektedir. Ancak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaya yönelik vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen işlemler, süreci uzatabilmekte, bu da vergiye uyum maliyetlerini artıran bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mülga 370 inci maddesi, 9/8/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile "İzaha davet" başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmiştir.

İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

Getirilen bu düzenleme ile İdare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden bu Tebliğ ile izaha davetin kapsamı ve şekli, ön tespit niteliği, izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merciler, davet yapılacaklar, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esaslar belirlenmektedir.

2. İzaha Davetin Kapsamı

İzaha davetin kapsamını belirleme yetkisi Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin dördüncü fıkrası ile Bakanlığımıza verildiğinden herhangi bir konunun izaha davet kapsamında olup olmadığı, bir başka deyişle hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanacağı Bakanlığımız tarafından belirlenecektir. Mezkûr yetkiye istinaden Bakanlığımız tarafından izaha davet kapsamına alınan konular aşağıda

belirlenmiştir.

2.1. Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, Bakanlığımız tarafından belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları Ba-Bs bildirim formlarına dâhil edilmektedir.

Bu bildirim formlarından hareketle yapılan çapraz kontroller neticesinde, vergiyi ziyaa uğratmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.2. Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Banka ve benzeri finans kurumlarından alınan bilgilere göre, kredi kartı satış cihazı (sanal pos, kredi kartı, banka kartı-debit ve imprinter cihazı gibi) kullanan mükelleflerin, yaptıkları satış tutarları ile KDV beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda, satış tutarlarının düşük beyan edilmesi suretiyle verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.3. Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, ödemelerini (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olanlar ile hangi ödemelerin tevkifata tabi olduğu sayılmıştır.

Serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi tevkifata tabi gelir elde edenler tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu gelirler üzerinden tevkifat yapanların verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.4. Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerle 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 164 ve 168 inci maddeleri ile 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 46 ncı maddesi kapsamında belirlenen asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda, serbest meslek kazancını ve hesaplanması gereken KDV'yi ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmediği veya eksik beyan ettiği yönünde haklarında ön tespit bulunan avukatlar ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensupları izaha davet edilir.

2.5. Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre, bağış ve yardımlar, eğitim ve

sağlık harcamaları ile girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar beyanname üzerinde gösterilmek ve bu maddelerde belirtilen oranları aşmamak şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir.

Bu kapsamda, belirtilen söz konusu oranlar üzerinde indirim yaptıklarına dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.6. Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre, tam mükellef kurumlar dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmak ve bu kesinti tutarını vergi dairesine yatırmak zorundadır.

Bu kapsamda, Bakanlığımızca yapılan düzenlemeler uyarınca verilen kâr dağıtım tablosunda yer alan bilgiler ile diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda, dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmadıkları yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.7. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 88 inci maddesine göre gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararlar (80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilmekte, bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilebilmekte ve arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara devredilememektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesine göre geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Yukarıda belirtilen şartlardan herhangi birisini ihlal etmek suretiyle geçmiş yıl zararlarını gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yaptığı yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.8. İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamına giren iştirak kazançlarının, Bakanlığımızca veya ilgili idarelerce yapılan düzenlemeler uyarınca tutulan muhasebe kayıtlarında iştiraklerden temettü gelirlerinin izlendiği hesaplarda gösterildikten sonra, beyannamede istisnalar arasında yer alması gerekmektedir.

Söz konusu hesaplarda, elde edilen iştirak kazançlarının yer almaması ya da bu hesapların hiç kullanılmaması hallerinde, bu kazançları beyanname üzerinde istisna olarak gösterdiğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.9. Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan, taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından faydalanan mükelleflerden; menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyeti ile uğraşıldığı, istisnaya konu kazancın %75’lik kısmının özel fon hesabına alınmadığı veya beş yıllık süre içerisinde özel fon hesabından çekildiği ya da satışın yapıldığı yılı izleyen 5 yıl içinde şirketin tasfiye edildiği yönünde haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.10. Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesine göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır.

Ortaklara olan borçların toplamının, öz sermayenin üç katından fazla olduğu yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.11. Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Bakanlığımızca yapılan düzenlemeler uyarınca verilen dönem sonu bilançosunda “Ortaklardan Alacaklar” hesabında bakiye bulunmakla birlikte aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.12. Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak sayılmıştır.

Bu kapsamda, ortaklık hak ve hisselerini elden çıkardıkları halde gelir vergisi beyannamesi vermedikleri veya vermiş oldukları gelir vergisi beyannamesinde bu gelirleri beyan etmedikleri yönünde haklarında ön tespit bulunan limited şirket ortakları izaha davet edilir.

2.13. Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi

Gayrimenkul alım/satım işlemlerine ilişkin olarak, tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.14. Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak sayılmıştır. Öte yandan, aynı maddenin üçüncü fıkrasında, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç olmak üzere bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının hangi tutarda istisnaya tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Söz konusu (6) numaralı bende göre değer artışı kazancı olarak sayılanlardan tapuya tescil edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğanlara ilişkin olarak, tapu dairelerinden elde edilen verilere göre, gayrimenkulleri iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkardıkları ve istisna haddinin üstünde kazanç elde ettikleri halde beyanname vermediklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.15. Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Banka, benzeri finans kurumları, Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya abonelerine elektrik, su, doğalgaz, internet hizmeti vb. mal ve hizmetleri teslim eden/sunan kurumlar ile diğer kurum ve kuruluşlardan alınan bilgilerin değerlendirilmesi neticesinde, kira geliri elde ettiği anlaşılmalardan muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde yapılan tevkifat tutarına göre istisna ve beyan sınırı üzerinde kira geliri elde ettiği anlaşılmalardan gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmediklerine veya eksik/hatalı beyan ettiklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.16. Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet hükümleri uygulanmayacaktır.

Bununla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair vergi inceleme yetkisini haiz kişilerce düzenlenen raporlara istinaden yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000 TL'yi geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alış tutarının hesaplanmasında vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır.

- 2.16.1. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair her bir ön tespit itibarıyla tüm belge tutarlarının vergiler hariç ayrı ayrı 50.000 TL ve altında olması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde mükellefler izaha davet edilir. Bununla birlikte, her bir ön tespite ilişkin olarak herhangi

bir belge tutarının vergiler hariç 50.000 TL üzerinde olması durumunda, bu belgeyi kullanan mükellefin diğer benzer mahiyetteki belge ve/veya belgeleri tutarı 50.000 TL altında olsa dahi tüm bu belgelere ilişkin izaha davette bulunulması mümkün değildir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (B) Ltd. Şti.'nin, (A) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen 10 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların her biri vergiler hariç 50.000 TL'nin altında kalmaktadır. Bu durumda diğer şartların da gerçekleşmesi halinde (B) Ltd. Şti. izaha davet edilecektir.

Mezkûr faturaların vergiler hariç, 9 adedinin her birinin tutarı 50.000 TL'nin altında, bir adet fatura tutarının da 50.000 TL'nin üstünde olduğu durumda ise ziyaa uğramış olabilecek vergiye ilişkin bir fatura tutarının 50.000 TL'nin üzerinde olması nedeniyle 10 adet faturanın hiçbiri için mükellef izaha davet edilmeyecektir.

2.16.2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşması halinde, vergiler hariç her bir belge tutarının 50.000 TL'yi geçmemesi durumunda dahi mükelleflere izaha davette bulunulması mümkün değildir.

Örnek: (C) Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde (Ç) Ltd. Şti.'nin 2017 yılına ilişkin olarak bu belgelerden 20 adet faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların ayrı ayrı her birinin vergiler hariç tutarı 50.000 TL'nin altında olup, toplam tutarları ise 800.000 TL'dir. (Ç) Ltd. Şti.'nin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 8.000.000 TL'dir. Buna göre, her bir belge itibarıyla 50.000 TL sınırı aşılmamakla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olabilecek toplam belge tutarının (800.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5'i olan 400.000 TL'yi aşması nedeniyle mükellef söz konusu faturalar için izaha davet edilmeyecektir.

2.16.3. Mükelleflerin izaha davet edilip edilmeyeceğinin belirlenmesinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgeler, her bir ön tespit bakımından ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Örnek: 1/8/2017 tarihinde (D) A.Ş. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, (E) Ltd. Şti.'nin vergiler hariç 60.000 TL tutarında 1 adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu mevcuttur. Öte yandan, (F) A.Ş. hakkındaki 2/10/2017 tarihli bir başka vergi tekniği raporunda ise (E) Ltd. Şti. hakkında vergiler hariç 40.000 TL tutarında 1 adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu yer almaktadır. Mükellefin, 1/8/2017 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak izaha davet edilmesi mümkün bulunmamakla birlikte, ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması şartıyla 2/10/2017 tarihinde düzenlenen raporda belirtilen faturayla ilgili olarak izaha davet edilmesi mümkündür.

2.16.4. Mükellefler hakkında tek bir vergi tekniği raporunda birbirinden farklı yıllara ilişkin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmış olabileceğine

dair bulguların mevcut olması durumunda, söz konusu 50.000 TL'lik sınırın ve %5'lik oranın aşılmamış olması şartları her bir yıl itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecektir. Herhangi bir yıla ilişkin bu şartların sağlanmamış olması, diğer yıllarda bu şartlardan her ikisini de sağlayan mükelleflerin bu şartların sağlandığı yıla ilişkin izaha davet edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Örnek: 1/8/2017 tarihinde (G) Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, (H) A.Ş.'nin 2015 yılına ilişkin vergiler hariç 70.000 TL, 10.000 TL ve 30.000 TL olmak üzere toplam üç adet, 2016 yılına ilişkin olarak ise vergiler hariç biri 45.000 TL, diğeri 40.000 TL olmak üzere toplam iki adet sahte faturayı kullanmış olabileceğine dair bulgu mevcuttur. (H) A.Ş.'nin 2015 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarları 3.000.000 TL, 2016 yılına ilişkin toplam mal ve hizmet alış tutarları ise 2.000.000 TL'dir. Buna göre, (H) A.Ş., 2015 yılına ilişkin 70.000 TL'lik faturanın 50.000 TL'lik sınırı aşmasından dolayı 2015 yılı için izaha davet edilmeyecek olup, 2016 yılına ilişkin belgelerden hiç birinin 50.000 TL'yi ve 2016 yılına ilişkin belge tutarları toplamının (85.000 TL) ilgili yıldaki mal ve hizmet alışları toplamının %5'i olan 100.000 TL'yi aşmamış olması nedeniyle 2016 yılına ilişkin faturalar için izaha davet edilecektir.

2.16.5. KDV mükellefi olanlar açısından ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde, öncelikle tespit tarihine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan indirilecek KDV'ye ilişkin her bir KDV oranı ayrı ayrı esas alınmak suretiyle söz konusu toplam mal ve hizmet alışlarına ulaşılabilecektir.

2.16.6. KDV mükellefiyeti bulunmayan basit usule tabi mükelleflerin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının belirlenmesinde işletme hesabı özetinde yer alan "Dönem İçinde Satın Alınan Emtia" ve "Giderler" satırlarının toplam tutarı dikkate alınacaktır.

2.16.7. Toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde tespit edilemediği durumlarda, bu Tebliğin 5 inci maddesinde belirtilen İzah Değerlendirme Komisyonunca mükelleften ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile kullanılmış olabilecek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri yazılı olarak bildirmesi istenir. Mükellefler tarafından yapılan bu bildirim, ilgili dönemdeki toplam mal ve hizmet alışları ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının tespitinde esas alınarak ön tespite konu tutar komisyonca belirlenir. İdarece yapılan araştırma ve incelemeler neticesinde, yapılan bildirim hatalı veya eksik olduğunun tespit edilmesi durumunda, yeni tespit gerektirdiği şekilde işlem tesis edilir.

3. Ön Tespit

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde yer alan indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair ön tespit yapılmış olduğu hallerde mümkündür.

Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.

3.1. Ön Tespitin Şartları

3.1.1. Vergi İncelemesine Başlanılmamış veya Takdir Komisyonuna Sevk İşleminin Yapılmamış Olması

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde bahsi geçen “vergi incelemesine başlanılmamış olması” ile “takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması”, ön tespitin ilgili olduğu konuya ilişkin olarak; mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlanılmamış olmasını veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmasını ifade eder.

3.1.2. İhbarda Bulunulmamış Olması

Maddede bahsi geçen “ihbarda bulunulmamış olması”, yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespit ile ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olmasını ifade eder. Haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbar bulunan mükellefler bu konuyla ilgili olarak izaha davet edilmeyecek, ön tespit ile ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davete engel teşkil etmeyecektir.

3.2. Ön Tespiti Yapacak Mercii

Madde hükmüne göre ön tespit in yetkili merciler tarafından yapılmış olması gerekmektedir.

Yetkili mercii, madde kapsamında izaha daveti yapacak ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verecek olan Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan komisyonu (İzah Değerlendirme Komisyonu) ifade eder.

4. İzah Değerlendirme Komisyonu

Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin dördüncü fıkrasında, Maliye Bakanlığı izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda “İzah Değerlendirme Komisyonu” oluşturulmuştur.

4.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır.

Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden oluşur.

Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

4.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşturulacak İzah Değerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşur. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek üye seçilir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya Grup Başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

4.3. Komisyonun Görev ve Yetkileri

İzah Değerlendirme Komisyonu;

- a) Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, maddede belirtilen ön tespiti yapar.
- b) İzaha davet yazısını, tebliğ edilmek üzere, haklarında ön tespit yapılanlara gönderir.
- c) Kendisine yapılacak izahları değerlendirip sonuçlandırır.

5. İzaha Davet Yazısı

Komisyon tarafından haklarında ön tespit yapılanlara, gerekli açıklamaların yer aldığı ve bu Tebliğ ekinde yer alan “İzaha Davet Yazısı” (EK:1) Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tebliğ olunur.

İzaha davet yazısında aşağıdaki hususlara yer verilir:

- a) İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ön tespitle ilgili olarak gerekli izahın yapılması ve yapılan izah sonucu Komisyonca, vergi ziyayına sebebiyet verilmediği ve beyanname verilmesini gerektirir bir durum bulunmadığının anlaşılması halinde söz konusu ön tespitle ilgili olarak vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmayacağı,
- b) İzaha davet yazısının tebliği tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulmaması halinde Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanılamayacağı ve mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edileceği,
- c) İzahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde, hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla (izah zammı) aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezasının ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesileceği,
- ç) İzahın yeterli görülmemesi halinde mükellefin vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilebileceği,
- d) Mükellefin, yapacağı izahı desteklemek amacıyla başta defter ve belgeler olmak üzere Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi kapsamında her türlü delili sunabileceği,
- e) Davet konusu ön tespitle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerle ilgili olarak, toplam mal ve hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kullanılmış olabilecek belgelerin tutarının net bir şekilde belirlenmediği durumlarda, bu Tebliğ ekinde yer alan “Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi” (EK:2) tebliğ edilecek izaha davet yazısına eklenir.

6. İzahın Değerlendirilmesi

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilenlerin madde hükümlerinden yararlanmaları için tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre içerisinde ilgili komisyona izahta bulunmayanlar anılan madde hükmünden yararlanamaz.

Süresinde yapılan izah, komisyonca en geç 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanır.

6.1. Ziyaa Uğratılmış Olabilecek Vergi Tutarını Doğrular Nitelikteki İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin olarak, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte vergi ziyasına neden olduğu yönünde mükelleflerce izahta bulunulması durumunda, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

6.2. Verginin Ziyaa Uğratılmadığına İlişkin Yapılan İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

6.2.1. Yapılan İzahın Yeterli Bulunması

Haklarında yapılan ön tespite ilişkin vergi ziyasına neden olunmadığı yönünde mükellefçe izahta bulunulması üzerine, mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektiren bir durumun olmadığı değerlendirilmesinde, mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz.

6.2.2. Yapılan İzahın Yeterli Bulunmaması

Mükellefçe yapılan izahın komisyonca yeterli bulunmaması ve beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu değerlendirilmesinde bu durum mükellefe bildirilir. Bu bildirim üzerine, izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 günlük süre sona ermeden mükellefçe; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

Yapılan izahın yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinde öngörülen işlemlerin gerçekleştirilmemesi durumunda incelemeye veya takdire sevk işlemleri yapılır.

7. Diğer Hususlar

7.1. İzaha davet şartlarından herhangi birini taşımadığı anlaşılan mükelleflerin vergi beyannamelerini vermelerine engel bir durum bulunmamakta olup, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyannamelerini vermiş olanlara, ziyaa uğratılan vergi üzerinden Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi gereği %50 oranında vergi ziyayı cezası kesilir.

7.2. İzaha davet kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 15 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli ceza, %50 oranı esas alınarak ikmal edilir ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.

7.3. Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesi kapsamında %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilirler.

7.4. Yazılı izah, izaha davet yazısını gönderen merciye; elden verilmişse bu tarihte, postayla taahhütlü veya acele posta servisi ile gönderilmişse zarfın üzerindeki damga tarihinde, postayla adi olarak veya özel dağıtım şirketleri aracılığıyla gönderilmişse izaha davet yazısını gönderen merciin kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş sayılır. Sözlü izah, izahı yapan ile komisyon tarafından imzalanacak bir tutanakla tespit olunur, bu durumda izah tarihi olarak tutanağın düzenlendiği tarih esas alınır.

7.5. Bu Tebliğ ekinde yer alan, “İzaha Davet Yazısı” ile “Toplam Mal/Hizmet Alışları ile Kullanılan Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belgeler Listesi” muhteviyatında değişiklik yapmaya Bakanlığımız yetkilidir.

8. Yürürlük

Bu Tebliğ 1/9/2017 tarihinde yürürlüğe girer.

9. Yürütme

Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

GÖREVİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇU KARAR ÖRNEKLERİ

- Cumhuriyet savcısı olan sanık, kendi sorumluluğundaki 216 dosyanın çoğunda 7 yıl gibi bir süre ile işlem yapmamıştır. Bu durum dosyalardaki mağdurların haklarını elde etmelerini geciktirmiş ve soruşturmaların uzun sürmesi nedeniyle şüphelilerin hukuki durumu da belirsiz bırakılmış, şartları varsa şüphelilerin bir an önce aklanmaları ihtimali engellenmiştir. Sanığın suçu *görevi ihmal* suretiyle görevi kötüye kullanma suçunu oluşturur. Dosya sayısının birden çok olması nedeniyle sanığın zincirleme suç hükümleri gereği TCK 257/2 ve 43/1 maddeleri gereği görevi kötüye kullanma suçundan cezalandırılması gerekir (Yargıtay Ceza Genel Kurulu – Esas No: 2014/5-277, Karar No: 2014/476, Tarih: 04.11.2014).
- Sanık, devlet hastanesinde doktor olarak görev yapmaktadır. Hastaneye gelen hastaya acil müdahale yapması gerekirken başka bir hastaneye sevk etmesi TCK md. 257/2 gereği **görevi ihmal** suretiyle görevi kötüye kullanma suçunu oluşturduğundan sanık cezalandırılmalıdır (Yargıtay 5. Ceza Dairesi – Esas No: 2013/4857, Karar No: 2014/11388, Tarih: 24.11.2014).
- Sanık, belediye başkanı olarak görev yapmaktadır. Mahkeme tarafından belediyeye yazılan ısrarlı müzakerelere cevap verilmemiştir. Belediye başkanı 5393 sayılı kanunun 38/k maddesi gereği belediyeyi denetlemekle yükümlüdür. Mahkeme yazılarına cevap verilmeyerek kişilerin mağduriyetine neden olunan fiilin nihai sorumlusu belediye başkanı TCK md. 257/2 maddesinde düzenlenen görevi ihmal suretiyle *görevi kötüye kullanma suçu* gereği cezalandırılmalıdır (Yargıtay 4. Ceza Dairesi – Esas No: 2010/30773, Karar No: 2014/9775, Tarih: 28.03.2014).
- Sanık Turgut, polis memurudur. Diğer polis arkadaşlarının darp ettiği mağduru ikna ederek şikâyet etmekten vazgeçirmiş, tutanakları tutmamış, mağdur daha sonra avukatı aracılığıyla şikâyetçi olmuştur. Sanık olan polis memurunun görevi gereği tutanakları tutarak şikâyetten vazgeçme varsa bunu da tutanağa geçirmesi gerekir. Görevinin gereklerine aykırı davranan polis memuru Turgut'un *görevi kötüye kullanma suçu* gereği cezalandırılması gerekir (Yargıtay 4. Ceza Dairesi – Esas No: 2010/30773, Karar No: 2014/9775, Tarih: 28.03.2014).
- 4708 sayılı kanunun 2/c maddesine göre yapı denetim firması “Yapının, ruhsat ve ekleri ile mevzuata uygun olarak yapılmasını denetlemek” ve aynı maddenin g. fıkrası uyarınca da “Ruhsat ve eklerine aykırı uygulama yapılması halinde durumu 3 iş günü içinde ilgili idareye bildirmek” ile görevli ve yükümlüdür. Kontrol mühendisi olan sanıkların görevlerinin gereğini yapıp yapmadığı tespit edilerek, ihmal söz konusu ise ihmal suretiyle görevi kötüye kullanma suçundan cezalandırılmaları gerekir (Yargıtay 4. Ceza Dairesi – Esas No: 2013/4233, Karar No: 2013/18955, Tarih: 17.06.2013).
- Sanık İstanbul’da **avukat** olarak kamu görevi yapmaktadır. *Avukat* olan sanık, bir yargılamada yaşı küçük çocuğa avukatlık yapmak üzere baro tarafından atanmıştır. Dört duruşmaya mazeretsiz katılmayan sanık avukat yargılanan çocuğu hukuki yardımdan mahrum bırakarak mağduriyetine neden olmuştur. Bu nedenle sanık avukatın ihmal suretiyle görevi kötüye kullanma suçundan cezalandırılması gerekir (Yargıtay 4. Ceza Dairesi – Esas No: 2011/6395, Karar No: 2013/744, Tarih: 17.01.2013).

- Sanık olay günü icapçı doktor olarak devlet hastanesinde görev yapmaktadır. Kendisine hastanın durumu bildirildiğinde hastaneye gitmemiş, talimatla uygulama yapılmasını istemiştir. Daha sonra hastaneye giderek hastayı gördüğünde çalıştığı hastanede endoskopi aleti olmaması nedeniyle hastayı başka hastaneye sevk etmiştir. Sanık doktor çağrıldığında hastaneye gelmeyerek ihmal suretiyle görevi kötüye kullanma suçunu işlemiştir (Yargıtay 4. Ceza Dairesi – Esas No: 2009/547, Karar No: 2011/2152, Tarih: 22.02.2011).