

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ*SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

**ŞAHIS VE SERMAYE ŞİRKETLERİ KURULUŞU VE FAALİYETLERİNDE
VERGİLERİN ETKİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Osman Serdal KARAPINAR

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Yahya DERYAL

HAZİRAN 2010

TRABZON

ONAY

Osman Serdal KARAPINAR tarafından hazırlanan Şahıs ve Sermaye Şirketleri Kuruluşu ve Faaliyetlerinde Vergilerin Etkileri adlı bu çalışma 05.07.2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

(Başkan)

Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

(Danışman)

Yrd. Doc. Dr. Yahya DERYAL

Yrd. Doc. Dr. Mustafa TÜYSÜZ

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylım. ... / ... /

Doc. Dr. Yusuf ŞAHİN

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Osman Serdal KARAPINAR

ÖNSÖZ

Yaşadığımız çağda baş döndüren değişim ve gelişmeler şirketleri önemli ölçüde etkilemekte, ekonomik sorunların güncelliğini koruduğu günümüzde şahıs ve sermaye şirketleri mevcut durumlarını koruyamamaktadırlar.

Devletin vergisel manada şirketlere bakış açısı şirketlerin varoluşu ve devamlılığı adına önemli bir faktördür. Ülkemizdeki şahıs ve sermaye şirketleri Cumhuriyetimizin kuruluşundan bu yana yapısal ve sayısal manada hükümet politikaları nedeniyle menfi ve müspet birçok değişiklik göstermiştir. Küreselleşme de şirketlerimizin uluslararası arena da kendilerini göstermesinde önemli rol oynamıştır.

Şahıs ve sermaye şirketlerinin kuruluş, işleyiş ve sona erme aşamalarında vergisel manada güçlü ve zayıf yanları bu çalışmada araştırılarak değerlendirilmiştir.

Tez çalışmasının yürütülmesinde, bana yardımcı olan değerli Hocam Yrd. Doç. Dr. Yahya DERYAL'a, tezin oluşturulması aşamasında değerli tavsiyeleri ile yol gösteren Öğr. Gör. Emrah AĞIN'a çalışmanın tüm aşamalarında benimle birlikte emek sarf eden sevgili eşim Deniz KARAPINAR'a ve her zaman olduğu gibi benden desteklerini esirgemeyen aileme teşekkürü bir borç bilirim.

Haziran, 2010

Osman Serdal KARAPINAR

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET.....	XI
ABSTRACT.....	XII
TABLOLAR LİSTESİ.....	XIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XIV
GİRİŞ.....	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ŞİRKETLER İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR.....	3-33
1.1. Temel Kavramlar.....	3
1.1.1. Topluluklar.....	3
1.1.2. Şirket.....	3
1.1.3. Ticari İşletme.....	4
1.1.4. Şirketlerin Amacı ve Unsurları.....	5
1.2. Şirketlerin Çeşitli Açılardan Sınıflandırılması.....	7
1.2.1. Borçlar Kanununa Göre Şirketler.....	7
1.2.2. Ticaret Kanununa Göre Şirketler.....	7
1.2.3. Özel Kanunlarla Düzenlenmiş Şirketler.....	8
1.2.4. Diğer Kriterlere Göre Şirketler.....	8
1.3. Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Karşılaştırılması.....	8
1.3.1. Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Hukuki Yapıları Bakımından Karşılaştırılması.....	8
1.3.2. Vergisel İndirimler Bakımından Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Karşılaştırılması.....	10
1.3.2.1. Şahıs Şirketlerinde İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler...	10

1.3.2.2. Sermaye Şirketlerinde İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler	20
--	----

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE'DE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE ŞİRKETLERİN YAPISI VE VERGİLENDİRİLMESİ	34-71
2.1. Türkiye'de Şirketlerin Yapısı Ve Vergilendirilmesi	34
2.1.1. Şahıs Şirketleri	34
2.1.1.1. Adi Şirket	34
2.1.1.1.1. Adi Şirketlerin Özellikleri	35
2.1.1.1.2. Adi Şirketlerin Vergi Borçları Karşısındaki Durumu....	38
2.1.1.2. Kollektif Şirketler	38
2.1.1.2.1. Kollektif Şirketin Kuruluşu	39
2.1.1.2.2. Kollektif Şirketin Özellikleri	40
2.1.1.2.3. Kollektif Şirkette Dış İlişkiler	44
2.1.1.2.4. Kollektif Şirketlerin Adi Borçlarından Dolayı Sorumluluk	45
2.1.1.2.5. Kollektif Şirketlerin Vergi Borçları Karşısındaki Durumu	46
2.1.1.3. Adi Komandit Şirketler	47
2.1.1.3.1. Adi Komandit Şirketin Kuruluşu ve Özellikleri	48
2.1.1.3.2. Adi Komandit Şirketlerin Vergi Borçları Karşısındaki Durumu	49
2.1.2. Sermaye Şirketleri	50
2.1.2.1. Anonim Şirketler	50
2.1.2.1.1. Anonim Şirketin Kurulması ve Özellikleri	50
2.1.2.1.1.1. Yönetim Kurulu	53
2.1.2.1.1.2. Genel Kurul	56
2.1.2.1.1.3. Denetçiler	56
2.1.2.1.2. Anonim Şirketin Vergi Borçları Karşısındaki Durumu	57
2.1.2.2. Limited Şirketler	59

2.1.2.2.1. Kuruluş ve Özellikleri	59
2.1.2.2.2. Limited Şirketin Vergi Borçları Karşısındaki Durumu	61
2.1.2.3. Paylı Komandit Şirket.....	62
2.1.2.3.1. Kuruluşu ve Özellikleri	62
2.1.2.3.2. Paylı Komandit Şirketin Vergi Borçları Karşısındaki Durumu	63
2.2. Çeşitli Ülkelerde Şirketler ve Vergilendirilmesi	64
2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Şirket Türleri ve Vergilendirilmesi	64
2.2.1.1. (Sole proprietorship) Gerçek Kişi	64
2.2.1.2. (General Partnership) Genel Ortaklık	64
2.2.1.3. (Inc. veya Corp.) Şirket	65
2.2.1.4. (L.L.C.) Limited Şirket	65
2.2.1.5. (Business Corporations) Anonim Ortaklıklar	66
2.2.1.6. Amerika'daki Şirketlerin Vergilendirilmesi	66
2.2.2. Almanya'da Şirket Türleri ve Vergilendirilmesi	67
2.2.2.1. Limited Şirket (LLC) (Sınırlı Sorumlu Şirket)	67
2.2.2.2. Şahıs Şirketi (Kollektif ve Komandit Şirket).....	67
2.2.2.3. Adi Ortaklık	67
2.2.2.4. Tacir	68
2.2.2.5. Anonim Şirket.....	68
2.2.2.6. Almanya'da Şirketlerin Vergilendirilmesi.....	68
2.2.3. İngiltere'de Şirketlerin Türleri ve Vergilendirilmesi	69
2.2.3.1. Bağımsız Tüccar (Sole Trader)	69
2.2.3.2. Ortaklık (Partnership)	70
2.2.3.3. Özel Limitet Şirket	70
2.2.3.4. Halka Açık Limited Şirket (Anonim Şirket).....	71
2.2.3.5 İngiltere'deki Şirketlerin Vergilendirilmesi.....	71

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE ŞİRKETLERİN VERGİSEL AÇIDAN KARŞILAŞTIRILMASI

VE DEĞERLENDİRİLMESİ	72-105
3.1. Şirketleri Kuruluşunda Vergilerin Etkileri	72
3.1.1. Kuruluş Yeri Seçiminde Vergilerin Etkileri.....	72
3.1.2. Hukuki Şekil Seçiminde Vergilerin Etkileri	75
3.2. İşletmelerin İşleyişinde Vergilerin Etkileri	79
3.2.1. İşletmelerin Büyümeleri ve Sermaye Yapısının Vergilerin Etkileri	79
3.2.2. Yatırımları Etkilemede Vergilerin Etkileri	84
3.2.3. Şirketlerin Devri ve Tür Değişikliği Durumunda Vergilerin Etkileri	88
3.2.4. Sermaye Şirketlerinin Bölünmesinde Vergilerin Etkileri	91
3.2.5. Sermaye Şirketlerinin Hisse Değişiminde Vergilerin Etkileri	94
3.3. Şirketlerin Sona Ermesinde Vergilerin Etkileri	95
3.3.1. Şirketlerin Birleşmesinde Vergilerin Etkileri.....	95
3.3.2. Şirketlerin Tasfiyesinde Vergilerin Etkileri	99
3.3.2.1. Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Sona Ermeleri Durumunda Vergilerin Etkileri	99
SONUÇ	106
YARARLANILAN KAYNAKLAR	110
ÖZGEÇMİŞ	117

ÖZET

Şirket, iki veya daha fazla kişi tarafından ortak bir ekonomik amaca ulaşmak amacıyla kurulan bir ortaklık ilişkisini anlatır. Türkiye'de şirketler farklı kanunlarda kurulmuş olmalarına rağmen genel itibariyle şahıs ve sermaye şirketleri olmak üzere ikiye ayrılır. Vergi hukukumuz şirket çeşitlerine göre farklı vergi türleri içermektedir. Şahıs şirketleri için gelir vergisi, sermaye şirketleri için kurumlar vergisi uygulanmaktadır.

Çalışmada şirket türlerinin kuruluşu, işleyişi ve sona ermesi aşamaları için ayrı ayrı vergilerin etkileri incelenmiştir. Şirketlerinin kuruluş aşamasında; kuruluş yeri ve hukuki şekil seçiminde, işleyiş aşamasında; şirketlerin büyümeleri ve sermaye yapıları, yatırımları etkilemede, devir ve tür değişikliği, şirketlerin bölünmesi ve hisse değişimi, sona erme aşamasında ise; birleşme ve tasfiye döneminde vergilerin etkileri incelenmiştir.

Vergi hukukumuzda sermaye şirketleri şahıs şirketlerine göre daha avantajlı bir konumdadır. Sermaye şirketi ortaklarının sınırlı sorumluluğu, şirket borçları için taahhüt ettiği miktar kadar sorumlu olması, oto finansmanla büyüme ve devlet tarafından sağlanan vergisel avantajlarla şahıs şirketine göre ekonomik açıdan üstün ve ayrıcalıklı bir konumda sayılabilir.

Anahtar Kelimeler: Şirket, Vergi, Devir, Büyüme, Birleşme, Bölüne

ABSTRACT

Company, by two or more persons in order to achieve a common economic goal tells the story of a partnership is established. Different law firms established in Turkey in the party capital of the company, even though they are broadly divided into two. Our corporate tax law, according to the types include different types of taxes. For individual companies income tax, corporation tax is applied to capital companies.

Study of companies such establishment, operation and termination phases of the tax effects are examined separately. Companies at the establishment stage, the place of incorporation and legal manner in the selection, operation stage, corporate growth and capital structure, investment in influencing, speed and type of change, corporate division, and stock exchanges, the expiration phase is, merger and liquidation during the tax effects are examined.

Capital companies in our tax law than an individual company is in an advantageous position. Equity firm partners, limited liability company's debts for the commitment that the amount to be responsible, self funding growth and the state provided by the tax advantages an individual company by the economically superior and privileged position can be considered

Key Words: Corporate, Tax, Revolution, Growth, Merger, Division

TABLÖLAR LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Şirketlerin Kuruluş Aşamasında Ödedikleri Harçlar	76
2	Türkiye’de Kurulan Şirket Sayıları.....	78
3	31.12.2010 Tarihinden Sonra Yatırıma Başlanması Durumunda Yatırım Katkı Oranları Ve Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranları	87
4	31.12.2010 Tarihinden Önce Yatırıma Başlanması Durumunda Yatırım Katkı Oranları ve Kurumlar Veya Gelir Vergisi İndirim Oranları	87
5	Yıllar İtibariyle Nev’i Değişen Şirketler.....	90
6	Yıllar İtibariyle Kapanan Şirketler.....	104

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
BK	: Borçlar Kanunu
DM	: Damga Vergisi
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergi Kanunu
SK	: Sayılı Karar
SPK	: Sermaye Piyasaları Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

GİRİŞ

Şahıs şirketleri adi, kollektif ve adi komandit şirkettir. Sermaye şirketleri ise; anonim, limited ve paylı komandit şirkettir. Adi şirket borçlar kanunda diğer şirketlerde ticaret kanununda tanımlanmıştır. Adi şirketin tüzel kişiliği yoktur. Diğer şahıs ve sermaye şirketlerinin tüzel kişiliği vardır.

Şahıs şirketi ortaklarının şirket alacaklılarına karşı tüm mal varlığı ile sorumludur. Borçlar ve Ticaret Kanunu şahıs şirketleri için en az sermaye miktarı belirlememiştir. Şahıs şirketi tüzel kişiliğinin vergi mükellefiyeti yoktur. Şahıs şirketi ortaklarının şirketten aldıkları kâr payları üzerinden ayrı ayrı gelir vergisi mükellefiyeti vardır.

Sermaye şirketlerinde ise, ortaklar koymayı taahhüt ettikleri oran kadar sorumludur. Şirket alacaklılarına karşı birinci dereceden şirket tüzel kişiliği sorumludur. Limited şirketi ortakları ise şirketin kamu borcuna karşı sınırsız tüm mal varlığı ile sorumludur. Sermaye şirketleri için belli bir sermaye miktarı kanunda belirtilmiştir. Sermaye şirketlerinin tüzel kişiliğinin kurumlar vergisi mükellefiyeti vardır.

Şirketlerin sık sık yer değiştirme imkanları bulunmamaktadır. Kuruluş yeri seçimi, şirketlerin en önemli kararları arasında yer almaktadır. Şirket kapasitesine göre, hammaddeye, müşteriye yakınlık ve vergisel teşviklerin avantaj sağladığı yerler kuruluş yeri seçimini etkilemektedir.

Ülkemizde kurulan şirketlerin çoğu limited şirket şeklinde kurulmaktadır. Hukuki yapılarının seçiminde sorumlulukları, sermaye miktarları, tüzel kişilik, yatırım avantajları vergi vb. avantajlar dikkate alınması gerekmektedir.

Şirketler devamlı olarak büyümek ve gelişmek isterler. Şirketler finansman ihtiyaçlarını öz sermaye, dış finansman ve oto finansman şeklinde karşılayabilirler. Şahıs şirketleri öz sermaye artırımını ile büyümelerini tamamlayabilmektedirler. Sermaye

şirketlerinde ise, öz sermaye artırımını yoluyla yeni ortak(lar) alarak ve oto finansman yöntemini seçerek büyüme imkanları vardır. Öz sermaye artırımını ve oto finansman yönteminde sermaye şirketlerine ve ortaklarına vergisel avantajlar bulunmaktadır. Dış finansmanda ise sermaye şirketleri sermaye şirketlerine göre daha uygun kredi imkanları bulabilmektedir.

Şirketler hukuki yapılarını değiştirerek bazı avantajları sağlamak ister. Son yıllarda şahıs ve sermaye şirketleri Anonim şirketlerine dönüşmektedir. 2010 yılı şubat ayında nev'i değiştiren şirketlerin %72 'si anonim şirket türünü seçmektedir.

Şirketlerin var olma amaçlarını incelediğimizde en önemli amaçları arasında kâr elde etmek ve devamlılık olduğunu söyleyebiliriz. Şirketler kâr elde edemediği ve devamlılığı tehlikeye düştüğü zamanlarda çeşitli yollara başvurarak şirket faaliyetlerine devam etmektedirler. Ülkemiz bazı vergisel avantajlar getirerek şirketleri tamamıyla sona erdirmek yerine başka bir şirketle birleşerek ya da bir başka şirkete devir olarak yaşamlarına devam etmesini sağlamaktadır. Şirketler sona ererek vergisel avantajları olan başka bir hukuki yapıda kurulabilmektedir.

Çalışmamızın amacı; şahıs ve sermaye şirketlerinin vergi kanunları karşısındaki durumunu incelemektir. Şirket tüzel kişiliği, şirket kurucuları ve ortakları açısından yararlı olacağına inandığımız bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, şirketlerle ilgili temel kavramlar, şirketler ve çeşitli açılardan şirket tasnifleri ve şahıs ve sermaye şirketlerinin karşılaştırılması yer almaktadır.

İkinci bölümde, Türkiye'de ve çeşitli ülkelerde şirketlerin yapıları ve vergilendirilmesine yer verilmiştir.

Son bölümde ise; şirketlerin kuruluş, işleyiş ve sona ermesi aşamaları için ayrı ayrı vergilerin etkileri incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ŞİRKETLER İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Temel Kavramlar

1.1.1. Topluluklar

Aynı yerde bulunan insan kalabalığı, sanatçı grubu, aynı türden canlıların bir araya gelmesiyle oluşan kümeye, nitelikleri bakımından bir bütün oluşturan kimselerin hepsi, toplum, camia, cemiyet ve topluluk (<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=topluluk&ayn=tam->) gibi anlamlara gelmektedir.

İnsanlar –ve çeşitli hayvan türleri- yaşamak için, topluluklar halinde birleşirler. Bu konuda Aristo'nun “insan sosyal bir hayvandır” sözü akıllara gelebilir.

Kişilerin bir araya gelmeleri tesadüfî –irade dışı- olduğu gibi belli bir amacı – iradeyle- gerçekleştirmeye yönelik de olabilmektedir. İrade dışı olarak bir araya gelmeye en yaygın örnek tribüne maç seyretmeye gelen insanları verebiliriz. İradi olarak da bir kulübe üye olan insanlar düşünülebilir. İnsanlar belli ortak amaçları karşılamak için topluluk halde yaşamaya çalışmaktadırlar. Topluluk kavramı ile kast edilen esas amaç ortak gayenin ortaya çıkmasıdır.

1.1.2. Şirket

Şirket veya ortaklık; ekonomik ve sosyal birleşmeler sonucunda ortaya çıkan işletmelerdir. Bu tanımdaki ekonomik kelimesi geniş anlamda olup, teşebbüs, sermaye ve emeği içeren bir kavramdır (Pulaşlı, 2004: 2).

BK.m.520'ye göre şirket, iki veya daha fazla kimsenin emek veya mallarını ortak bir amaca erişmek için birleştirmeleri olarak tanımlanmaktadır. Şirket için kişilerin bir topluluk oluşturması, sermayelerini birleştirmeleri, bir amaca hizmet etmeleri ve bir sözleşme ile tamamlamaları gerekmektedir.

Birden fazla kişinin ortak bir ekonomik amaca ulaşmak için emek ve/veya başkaca sermayeleriyle beraber çaba harcamalarına ilişkin bir sözleşme ile meydana getirdikleri iktisadi bir birlikteliktir (Kaya, 2004:3).

Bir işletmenin ortaklık olabilmesi için şu özelliklerin bulunması gerekir; birden fazla (gerçek veya tüzel) kişi; ortak amaç; ortaklar arasında bir anlaşma ve ortak amaç için konulmuş para, mal veya emektir (Mucuk, 2008: 32).

1.1.3. Ticari İşletme

İşletme bilimi yaklaşımı ile ele alındığında, ticari işletme, başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal ve hizmetleri üretmek ve sahibine kâr sağlamak amacıyla faaliyet gösteren ekonomik birim olarak tanımlanabilir (Mucuk, 2008: 3-4).

Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır (Türk Ticaret Kanunu [TTK], 1956: madde 11). Temel amacı kazanç sağlamak olan işletmelere ticari işletme denir. Kanunda da belirtildiği gibi bir işletmenin ticari işletme sayılabilmesi için ticarethane, fabrika ya da ticari şekilde işletilmesi gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanunu ticarethaneyi tanımlamamış, sadece açıklayıcı nitelikte bazı örnekler vermiştir (Deryal, 2005: 8). Aşağıda yazılı veya mahiyetçe bunlara benzeyen işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseseler, ticarethane sayılır (TTK, 1956: madde 12):

- Menkul malların satılmak veya kiraya verilmek üzere tedariki ve bunların aynen veya başka bir şekle sokularak satılması yahut kiraya verilmesi;
- Kıymetli evrakın satılmak üzere tedariki ve bunların satılması;
- Her çeşit imal veya inşa;

- Madencilik;
- Matbaacılık, gazetecilik ve kitapçılık, yayın, ilan ve istihbarat;
- Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi mahaller, hususi mektep ve hastane ve açık satış yerlerinin işletilmesi;
- Umumi mağazalar ve sair depo ve ambarların işletilmesi;
- Borsa ve kambiyo işleri, sarraflık, bankacılık;
- İçtimai sigortalar hariç olmak üzere sigortacılık;
- Kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde yolcu ve eşya taşımak;
- Su, gaz ve elektrik dağıtma, telefon ve radyo ile haberleşme ve yayın;
- Acentelik, tellallık, komisyonculuk ve sair bütün tavassut işleri.

TTK 12/2. fıkrasına göre fabrikacılık, ham madde veya diğer malların makine yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni veya değerli mahsuller vücuda getirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Bir ekonomik faaliyetin “ticari işletme” olarak kabul edilebilmesi için esnaf faaliyeti sınırlarını aşmış olması gerekmektedir. Örneğin TTK 12. maddesine göre taşımacılık işleri ticarethane sayılmaktadır. Hamal da taşıma işi yapar ancak ticarethane sayılmaz ya da bir at arabasıyla taşımacılık yapmak ticarethane sayılmaz (Arslan, 2007: 8).

Bir işletmeye bağlı olarak pazarlama elemanı, ticari mümessil gibi çalışmak ve banka şubelerinin icra ettikleri ticari faaliyet kendi adına olmadığı için ticari işletme sayılmaz (Deryal, 2005: 10).

1.1.4. Şirketlerin Amacı ve Unsurları

Şirketlerin amaçlarını genel ve özel nitelikli amaçlar olmak üzere iki ana başlık altında inceleyebiliriz (Yazıcı, 2002: 38-42). Genel amaçlar kâr sağlama amacı, topluma hizmet sunma ve şirketin varlığını sürdürme olarak belirtilebilir.

Şirketlerin özel amaçları ise, ortaklara uygun ve adil kâr payı sağlamak, çalışan personele uygun ve tatmin edici ücret ile iyi çalışma koşulları sağlamak, tüketicilere, uygun fiyatlarla kaliteli ürün sunmak, işletmeye hammadde ve malzeme satanlara uygun

fiyat vermek, çevreyi korumak ve halka iş imkânı sağlayarak istihdam yaratmak ve devlete karşı vergi yükümlülüğünü yerine getirmektir.

Hukuki anlamda bir şirket kavramından veya bir şirket ilişkisinden söz edebilmek için birkaç unsurun bir arada bulunması gerekir. Bu unsurlar, şahıs, sözleşme, sermaye, ortak amaç ve affecto societatis unsurları olarak belirtilebilir (Poroy ve diğerleri, 2003: 26). Şirketin oluşabilmesi için en az iki kişinin bir araya gelmesi gerekmektedir. Bu iki kişi gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir (Meltem, 2002: 3). Şirketler hukukunda sadece komandite ortak ile kollektif şirket ortaklarının mutlaka gerçek kişi olması zorunluluğu bulunmaktadır.

Şirket ortağı olabilmek için özel bir ehliyet aranmamıştır. Bu bakımdan genel hükümlere göre, küçük ve kısıtlılar da kanuni temsilcileri vasıtasıyla kurucu veya ortak olabilirler. Avukatlar ticari işletme işletmek üzere kurulabilen kollektif ve komandit şirketlerde kurucu veya ortak olamaz. Memurlar da, adi şirketlere, kollektif şirkete kurucu veya ortak olamaz, komandite ortak olamaz; buna karşılık komanditer ortak olabilir, anonim ve limited şirketlerde ve kooperatiflerde kurucu veya ortak olabilir fakat yönetici veya denetçi olamazlar (Deryal, 2005, 174).

Şirketten söz edebilmek için, kurucuların şirket kurma yönünde iradelerini birleştiren bir sözleşmenin varlığı şarttır. Bu irade beyanları, yazılı olabileceği gibi bazen sözlü de olabilmektedir. Ancak ticaret şirketlerinin kuruluşunda irade beyanının yazılı olması ve kurucu imzalarının noterde onaylanmış olması yasal zorunluluktur (TTK.m.154, 244, 279, 505, KoopK.m.2).

İşletmeye sürekli tarzda tahsis olunan işletme sermayesi ticari işletmenin maddi (malvarlığı) unsurudur (Kayar, 2003: 32). TTK.m. 139'a göre, şirketlere sermaye olarak konabilecek değerler şu şekilde sıralanmıştır:

- Para, alacak, kıymetli evrak ve menkul şeyler;
- İmtiyaz ve ihtira beratları alametifarika ruhsatnameleri gibi sınaî haklar;
- Her nevi gayrimenkuller;
- Menkul ve gayrimenkullerin faydalanma ve kullanma hakları;

- Şahsi emek;
- Ticari itibar;

Şirketlerde ortak amacın kazanç elde etmek ve paylaşmak olduğu söylenebilir (BK, 1926: madde 522). Anonim ve limited şirketler açısından amacın “iktisadi” olması yeterli görülürken, kollektif (BK, 1926: madde 153) ve komandit şirketlerde (BK, 1926: madde 243) ticari işletme işletmek amacıyla kurulmuş olma şartı aranmaktadır.

Ortakların şirketin amacına ulaşması için gerekli gayret ve özeni gösterme, şirket faaliyetlerine eşit ve aktif olarak katılma yükümlülüğünü ifade etmektedir. Bu unsur daha çok şahıs şirketlerinde geçerli olup, ortakların şirket başarısına aktif olarak katkı vermesini gerekli kılmaktadır (Kara, 2006: 164).

1.2. Şirketlerin Çeşitli Açılardan Sınıflandırılması

1.2.1. Borçlar Kanununa Göre Şirketler

Borçlar Kanununda (m. 520–541) düzenlenmiş olan adi ortaklık, BK 520 vd. maddelerinde “akdin muhtelif neveleri” başlığı altında bir sözleşme türü olarak düzenlenmiştir (Poroy ve diğerleri, 2003: 13).

1.2.2. Ticaret Kanununa Göre Şirketler

Ticaret Kanununda düzenlenmiş olan ticaret şirketleri (TTK, 1956: madde 135–556) tüzel kişiliğe sahip oldukları halde, yine aynı Kanunda düzenlenmiş olan ve deniz ticareti ile ilgili donatma iştiraki (TTK, 1956: madde 951–970) ve yapı ortaklığının (TTK, 1956: madde 971) tüzel kişiliği bulunmamaktadır (Poroy ve diğerleri, 2003: 13).

Ticaret şirketleri ise, Kolektif Şirket, Komandit Şirket (adi ve sermayesi paylara bölünmüş), Anonim Şirket, Limited Şirket ve Kooperatifler olmak üzere beş tiptir. Bu tipoloji kanunla sınırlı olarak sayılmış ve belirlenmiştir.

1.2.3. Özel Kanunlarla Düzenlenmiş Şirketler

Özel kanunlarla düzenlenmiş şirketler, bankalar, sigorta şirketleri ve T.C. Merkez Bankası gibi kendilerine özgü mevzuat ile özel düzenlemelere tabi kılınmış şirketlerdir (Poroy ve diğerleri, 2003: 13).

1.2.4. Diğer Kriterlere Göre Şirketler

Farklı kriterlerden yola çıkarak şirketleri çeşitli şekillerde sınıflandırmak ta mümkündür (Poroy ve diğerleri, 2003: 13).

- Tüzel kişiliği bulunup bulunmamasına göre şirketler,
- Şahıs şirketleri, sermaye şirketleri,
- Şirketlerde sermaye yapılarına göre sınıflandırma (değişir sermayeli şirketler, esas sermayeli şirketler, kayıtlı sermayeli şirketler),
- Şirketlerde ortak sayılarına göre sınıflandırma,
- Şirket türleri bakımından ortakların sorumlulukları (doğrudan doğruya-dolaylı sorumluluk, sınırlı-sınırsız sorumluluk).

Ticaret şirketlerinin tipleri kanunda belirlenmiş olduğundan, kurucuların veya ortakların sözleşme yoluyla bunların dışında başka bir ticari şirketi yaratması mümkün değildir. Buna öğretide “numerus clausus” ilkesi denilmektedir (Pulaşlı, 2004: 6).

1.3. Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Karşılaştırılması

1.3.1. Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Hukuki Yapıları Bakımından Karşılaştırılması

Hukuk düzeni gerçek kişilerle birlikte, bazı kurum ve kuruluşları da hak sahibi yapmakta ve bu haklardan tasarruf yetkisi bahşetmektedir. Kurulmasına karar verilen işletmenin hak ve yetkilerini kullanıp, koruyabilmesi, kişilik kazandırılması, öncelikle işletmenin hukuki yönünün tespiti ile mümkündür (Aktepe, 2007: 44).

İşletmeler hukuki yapılarını seçerken dikkate aldıkları bazı hususlar vardır. Bunlar; işletme sahip ve ortaklarının sorumlulukları, işletme organizasyonunun maliyeti ve yasal organizasyon işlemleri, yasal sınırlamalar, sermaye bulma olanakları, pay devri kolaylığı, işletmenin devamlılığı ve vergidir (Bildirici, 1986: 5).

İşletme sahip ve ortaklarının sorumlulukları, şahıs şirketi ortakları (komandit şirkette komanditer ortak hariç) şirket borcundan dolayı tüm mal varlıkları (sınırsız) ile sorumludur. Sermaye şirketlerinde ise koydukları sermaye ile sınırlı olarak şirket borcundan sorumludurlar. İşte şirket borcu için ortakların sorumluluk biçimi, şirket seçiminde dikkat edilmesi gereken hususların başında yer almaktadır.

İşletme organizasyonunun maliyeti ve yasal organizasyon işlemleri, kuruluş aşamasında şahıs şirketlerinin ödeyeceği ve bulundurması gereken sermayenin daha az olması karşısında sermaye şirketlerinin kurulma aşamasında ödeyeceği ve bulundurması gereken sermaye miktarı daha yüksektir.

Yasal sınırlamalar, bazen işletme şeklini seçmede zorluklar çıkartabilir. Örneğin; Türkiye’de bankacılık sektöründe faaliyette bulunmak isteyenlerin işletme türünü anonim şirket olarak belirlemesi gerekmektedir. Sigortacılık alanında faaliyette bulunmak isteyen şirketlerin anonim şirket veya kooperatif modelini seçmesi zorunludur. İş türünün seçiminde de şirketlerin hukuki yapıları önemlidir.

Sermaye bulma olanakları, işletmeler kurulduktan sonra ekonomik ve sosyal sebeplerden dolayı finansman sıkıntısına girebilirler. Ölçek ekonomisinin büyük olması şirketler için sermaye bulmayı kolaylaştırır. Özellikle sermaye şirketleri finansman sıkıntısını kendi içinde veya dışarıdan kolay ve uygun borç alarak kapatabilir. Ancak şahıs şirketleri bu sıkıntıları daha fazla hissedebilir. Küçük işletmeler, ekonominin durgunluk dönemlerini rahat atlatabilmekte, piyasa değişikliklerine de kolay uyum göstermekte ve büyük rizikolar ve yönetim sorunları yaratmamaktadır (Akat, 2000: 255).

Sermaye şirketlerinde ortaklık paylarının devri daha kolay iken şahıs şirketlerinde ortaklık devri prosedürü zorlaştırılmıştır. Ortaklığın süresi zamanla sınırlandırılmamıştır.

Şahıs şirketlerinde genellikle ortaklığın belli bir süre içerisinde devam edileceği belirtilmektedir (Alpugan ve diğerleri, 1995: 64).

İşletmenin devamlılığında önemli olan, devamlılık niyeti ve düşüncesiyle yola çıkmış olmaktır. Yoksa, işletmenin başarısızlığı sonucu faaliyetin sona ermesi devamlılık unsuruna ve ticari işletme niteliğine zarar vermez (Deryal, 2005: 10). Vergi yükü de işletmelerin hukuki yapılarını seçmelerinde etkili bir faktördür. Gelir vergisi artan bir orana sahipken kurumlar vergisi sabit bir orana sahiptir. Kurumlar vergisi mükellefiyetinde geçici vergi ve diğer vergisel avantajlar gelir vergisindeki kalemlerden daha fazladır.

Şahıs şirketleri, genellikle gerçek kişiler tarafından kurulur ve işletme yapısında ve işleyişinde kişi unsuru sermaye unsuruna göre daha önemlidir Sermaye şirketleri ise her türlü iktisadi amaç ve konu için kurulabilir ve ortakları gerçek ve tüzel kişi olabilir (Gümüş, 2006b: 90).

1.3.2. Vergisel İndirimler Bakımından Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Karşılaştırılması

1.3.2.1. Şahıs Şirketlerinde İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 40. maddesinde indirilmesi kabul edilen giderler belirlenmiştir.

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler. (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.),

Söz konusu genel giderlerin vergi bakımından kabul edilip edilmeyeceği bakımından önem taşıyan husus, yapılmış olan giderle ticaret faaliyet ve ticari kazanç arasında doğrudan bir ilişkinin kurulabilir olmasıdır (Akdoğan, 2008: 207).

Yasada sayılan bazı faaliyetlerden yurt dışında döviz geliri sağlayan işletmeler, yurt dışında yaptıkları giderleri karşılık olmak üzere ve döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini geçmemek kaydıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecektir (Bilici, 2009: 150).

Maliye Bakanlığı'nın 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği'nin "V-ÜCRETLER" başlıklı (C) bölümünde, Türkiye'de okutulan öğrencilere ödenen paraların "ücret ödemesi sayılacağı" ancak GVK'nun 40/1. maddesine göre genel gider kapsamında gider olarak indirilecektir (Kızılot, 1998: 50).

Öğrencilere verilen bursların gider olarak kaydedilebilmesi için (Arslan, 2007: 124-125);

- İşle ilgili olması gerekir, burs verilen öğrenci okulu bitirdikten sonra işyerinde çalışmayı taahhüt etmesi, sözleşme imzalaması gerekmektedir,
- Verilecek burs miktarının işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı olması,
- Burs veren kişi Türkiye'nin her tarafında eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı kazanan kişilerden olması, halinde gider yazılabilir.

Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü de bu yöndedir.

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27 nci maddede yazılı giyim giderleri,

Sigorta primlerinin indirilebilmesi için primlerin, Türkiye'de yerleşmiş sigorta şirketlerinde ödenmesi gerekmektedir (Pehlivan, 2009: 170).

Aralık ayına ait sigorta primlerinin (işveren sigorta primleri dahil) ertesi yılın Ocak ayı sonuna kadar ödenmesi gerekmekte olup, kanuni sürede yani ertesi ayın Ocak ayı sonuna kadar ödenen sigorta primlerinin ait olduğu yıl kazançlarının tespitinde gider olarak yazılması mümkündür (Arslan, 2007: 126).

3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenemeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar,
4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye mahsur olmak şartıyla),

Uçak, tren, otobüs gibi ulaşım araçları için yapılan ödemeler biletle, otel ve lokanta için yapılan ödemeler fatura gibi belgelerle kanıtlanması gerekir. Seyahat gerekli olan yörede ve gerektirdiği süreyi aşmaması gerekir (Pehlivan, 2009: 171).

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,

İşletmenin ödediği özel iletişim vergisi gider olarak yazılamaz, hiçbir vergiden mahsup edilemez (Gid. Ver. K. M. 39 ve 15 Ekim 2005 tarih ve 19 sayılı KVK sirküleri) (Bilici, 2009 :151).

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
8. İşverenlerce, Sendikalar Kanununun hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz).

Ödenen işveren sendikası aidatının bir aylık tutarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir (Akdoğan, 2008: 209).

9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları. (Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı bu Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi aşamaz.)
10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

Kanunen kabul edilen giderlerin yanında GVK madde 41 de gider olarak indirilmesi kanunen kabul edilmeyen giderlerde vardır.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)
2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

Yasal anlamda küçük çocuk tanımına girmeyen çocuklara yapılan ödemeler, gider olarak kabul edilmektedir. Örneğin işletme sahibinin avukat olan oğluna, işletmenin davasına bakması karşılığında yapılan ödemeler gider olarak yazılabilmektedir (Bilici, 2009 :152).

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

Ticari faaliyette bulunan işletme sahibi veya onun eş ve çocuğuna ödenecek ücretin gider olarak gayrisafi gelirden düşülmesi kabul edilmediği gibi, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizlerin de gider yazılması kabul edilmemiştir (Pehlivan, 2009: 174).

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;

Kollektif şirket ortakları ile adi ve paylı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi olarak kabul edilir (Mercan ve Dündar, 2007: 147).

5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun [KVK]13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alımı ya da satımında bulunması durumunda, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasında işletme lehine oluşmuş olumlu farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır (Doğan, 2007: 91).

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitler ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz);

Örneğin; işletme sahibinin, gerekli sağlık koşullarına dikkatsizliği sonucu ödenen para cezasının; gider olarak yazılıp da, vergi matrahının bir bölümünü azaltıcı etkisi sonucunda, devlete ödenecek vergiyi de azaltıcı etkisi sonucunda ödeyeceği vergiyi azaltma yapamaz (Akdoğan, 2008: 214).

7. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili olan deniz ve hava taşıtlarından, işletmenin gelir elde etmesine katkı sağlayan taşıtları anlamak gerekir. Eğer işletmenin faaliyeti taşımacılık ise, bu faaliyetlerinde, belirtilen taşıtları kullandığı takdirde, bu çeşit taşıtlara ait her türlü gider ve amortismanı indirebileceği tabiidir (Pehlivan, 2009:176).

Vergi kanunlarında çalınan mal bedellerinin gider veya zarar olarak yazılmasına veya bunlar için karşılık ayrılmasına olanak veren herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle çalınan mal bedellerinin gider kaydedilmesi de mümkün olmayıp bu tutarların “cari hesap” veya “kanunen kabul edilmeyen giderler” hesabına alınmak suretiyle muhasebeleştirilmesi mümkün bulunmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler, 2007: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20071110118.htm###>).

GVK 88. maddesinde zarar mahsubu 89. madde de ise diğer indirimler hususlarından bahsedilmiştir.

Zarar olarak mahsup edilecekler şöyle sıralanabilir (Mercan ve Dündar, 2007: 174):

- Önceki yıllara ait mahsup edilemeyen zararlar,
- Diğer kazanç ve iratlar dışındaki kazanç ve iratlara ait zararlar,

- Yurt dışındaki faaliyetten doğan zarar 5 yıllık süre içerisinde kazanç ve iratlarından mahsup edilebilir.

Şahıs şirketleri faaliyetlerini sürdürürken kâr elde ettikleri gibi zarar da yapabilmektedir. Zararlarını bulunduğu yılda indirim konusu yapabilmektedirler. Bulunduğu yılda zararları kapatamayan şahıs şirketleri takip eden yılların gelirinden indirebilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara nakledilemez.

Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz.

Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kâr-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Türkiye'de Gelir Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilmez.

Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir (Gelir Vergisi Kanunu [GVK], 1960: madde 89):

1. Beyan edilen gelirin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5'ini) ve asgarî ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilir).

2. Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması , *1* Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler).

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen özürülülerin beyan edilen gelirlerine, 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu özürülü kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır.).

4. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

5. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut

tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

6. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.

7. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

g) Kùltür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kùltür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kùltür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kùltürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kùltür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kùltürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

8. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

9. Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

10. Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynî veya nakdî bağışların tamamı (Ek bend: 22/12/2005-5436 S.K./14. mad).

11. İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı(Ek bent: 16/06/2009-5904 S.K./3.mad).

Ticari kazanç sahipleri cari vergilendirme döneminde, gelir vergisinden mahsup edilmek üzere üçer aylık kazançları üzerinden %15 (2010 yılı için) geçici vergi ödemekle

sorumludurlar. Hesaplanan geçici vergi üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilir ve on yedinci günü akşamına kadar ödenir (Mercan ve Dündar, 2007: 183).

1.3.2.2. Sermaye Şirketlerinde İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler

Kurum kazancının belirlenmesinde; Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tespitinde indirilmesi kabul edilen giderlere ek olarak Kurumlar Vergisi Kanunu 8. maddesinde belirtilen ödemelerin indirilmesine de imkân tanınmış bulunmaktadır.

a) Menkul kıymet ihraç giderleri.

Menkul kıymetlerin çıkartılabilmesi ve ilgili kişilere sunulabilmesi, önemli harcamaların yapılmasına ihtiyaç gösterebilmektedir. Varsa; basım ve kâğıt giderleri, aracı kurumlara ödenen komisyonlar, vergi resim ve harç ve benzeri giderler bu madde kapsamında indirim konusu yapılabilir (Akdoğan, 2007: 385).

b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.

Şirket kuruluşundan önce satın alınan mallar ile yapılan masraflara ait belgelerin yasal defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilir. Bu belgelerde yer alan Katma Değer Vergisi de indirim konusu yapılabilir (Ünalın, 2001: 9).

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin başlıkları (Küçük, 2009, 49-50);

- Piyasa ve pazar etüt giderleri,
- Şirket sözleşmesinin hazırlanması ve kuruluşa ilişkin giderler,
- Ekspertis ve bilirkişi giderleri,
- Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderleri,
- Mahkeme, noter, tasdik ve tescil giderleri,
- Kotasyon giderleri,
- Tanıtım, broşür, ilan ve reklam giderleri,
- Tecrübe imalatı giderleri,

- Personel temini ve eğitim giderleri,
- Diğer örgütlenme giderleri, indirim konusuna girmektedir

c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.

Bu giderleri şu şekilde sıralayabiliriz (Mercan ve Dündar, 2007: 208);

- Devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- Genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşmaktadır.

ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortak Gelir Vergisine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Bu yüzden komandite ortağı almış olduğu kâr vergilendirildiğinden indirim konusu yapılabilmektedir.

d) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

Bazı finans kuruluşları vermiş oldukları krediler sonucunda faiz yerine kâr payı almaktadır. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları özünde faiz giderleriyle paralellik taşımaktadır (Küçük, 2009: 51).

e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar;

1) Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.

2) Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilânço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

3) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.

Bu karşılıklar her sözleşmede üzerinde ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirler vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları giderler arasında gösterilemez (Pehlivan, 2009: 260).

4) Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.

5) Bir bilânço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilânço döneminde aynen kara eklenir.

Hasıllardan indirilecek diğer giderler ise şunlardır (Küçük, 2009: 53-59).

- Kurum çalışanlarına ödenen temettü ikramiyesi,
- Karşılıklar,
 - a. Menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı,
 - b. Şüpheli alacak karşılığı,
 - c. Değersiz alacaklar,
 - d. Stok değer düşüklüğü karşılığı

e. Kıdem tazminatı karşılığı

- Reeskont giderleridir.

Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kanunen kabul edilememektedir (Kurumlar Vergisi Kanunu [KVK], 2006: Madde 11):

(1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.

b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.

c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.

ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safî kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil).

d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.

e) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.

f) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.

g) Sözcüklerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.

h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

ı) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.

Kurumlar Vergisi madde 9 da zararın ödenecek vergiden düşülmesi için bazı şartlar belirlenmiştir.

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kurumlar Vergisi Kanununun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyaı doğmuş sayılır.

b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Kurumlar vergisinde diğer indirimler konusu madde 10 da incelenmiştir.

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik (5746 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen bent) araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismana tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve

eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, ağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

e) Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan ayn  ve nakdî bağışların tamamı.

f) Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.

(2) Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değer, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değer esas alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin us lleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

11. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti ajansına yapılan bağışlar,

5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan her türlü ayni ve nakdi bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.

12. Özel Kanunlarda  ng r len bağış ve yardımlar,

Kurum kazançlarından mahsup edilebilir.

Kurumlar vergisinde istisnalar, KVK madde 5 de belirtilmiştir. Bunlar;

1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),

2) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun karına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları.

b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de

uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

ç) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı.

d) Türkiye'de kurulu;

1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

- 2) Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- 3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- 4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- 5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- 6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

f) Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

g) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

- 1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- 2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- 3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

ı) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü

alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar).

i) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

- 1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,
- 2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,
- 3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

(2) Bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

(3) İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE'DE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE ŞİRKETLERİN YAPISI VE VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. Türkiye'de Şirketlerin Yapısı Ve Vergilendirilmesi

2.1.1. Şahıs Şirketleri

Şahıs şirketleri Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanununda düzenlenmiştir Tüzel kişiliği bulunmayan adi şirket Borçlar Kanununda, tüzel kişiliğe sahip kolektif şirket ve adi komandit şirket ise Ticaret Kanununda yer almaktadır

2.1.1.1. Adi Şirket

Şirket bir akittir ki onunla iki veya ziyade kimseler, emeklerini ve/veya mallarını ortak bir amaca erişmek için birleştirmeye kabul ederler (Borçlar Kanunu [BK], 1926 madde 520/1).

Adi şirket sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir (Kayıhan, 2008: 365).

Bir şirket, Ticaret Kanununda tarif edilen şirketlerin mümeyyiz vasıflarını haiz değil ise bu bap ahkâmına tabi bir adi şirket olarak kabul edilir (BK, 1926: madde 520/2).

Adi şirketler; Borçlar Kanununda düzenlenmiş olup, birden fazla gerçek (veya tüzel) kişinin ortak bir amaca erişmek için bir araya gelmeleri ile ortaya çıkar ve TTK'da düzenlenmiş bulunan ticaret işletmelerinin niteliklerine haiz olmayan, bununla beraber özel kanunla kurulmamış olan şirketlerdir (Atabey, 2008: 39).

Adi şirketlerin tüzel kişiliği yoktur. Tüzel kişiliği olmadığı için sorumluluk şirkette değil doğrudan doğruya şirket ortaklarına aittir. Ortakların sorumlulukları sınırsız - birinci dereceden- ve müteselsildir. Adi şirkete hem tüzel kişiler hem de gerçek kişiler ortak olabilir. Adi şirketin tüzel kişiliği olmadığından tacir sıfatı ortaklarına aittir (Perçin, 2002: 4).

Kuruluş şekil şartına tabi olmayan adi ortaklığın, ticaret siciline kaydedilmesinin mümkün olup olmadığı uygulamada sık karşılaşılr. Bu konu, adi ortaklığın ithalat-ihracat işlemlerine taraf olup olmayacağını da belirleyecektir (Öcal, 2006: 65).

Adi şirketin hangi amaçlarla kurulabileceği Borçlar Kanununda belirtilmiştir. Bu sebeple kanuna ve ahlaka aykırı olmayan her çeşit amaçla adi şirket kurulması mümkündür. Dolayısıyla, bir ticari işletme işletmek amacı ile de adi şirket kurulabilir (Aslan ve Ergün, 2007: 156).

Adi şirketler ortaklaşa yönetilebilmekte ve kâr-zararın dağıtımına ilişkin çoğu kez sözleşmelere farklı hükümler konmaktadır. Avrupa ülkelerinde yaygın olarak görülen adi şirketler son zamanlarda daha çok profesyonelce kurulup amacına ulaştıktan sonra dağılma eğilimindedirler (Berk, 2000, 15).

2.1.1.1.1. Adi Şirketlerin Özellikleri

Şirket kararları bütün ortakların oybirliği ile alınır. Sözleşmede çoğunluk ile karar verilmesi belirtilmiş ise şirket kararları ortakların oy çokluğu ile alınır(BK, 1926: madde 524).

Şirketin kararları bütün ortakların oybirliği ile alınır. Ortakların sermaye olarak ne kadar koyduğuna bakılmaksızın eşit oy hakkı bulunmaktadır (Gümüş, 2006b: 15). Her bir ortağın oyu birbirine eşittir. Şirkete yeni ortak alınması veya ortaklardan birinin payını üçüncü kişilere devri kararları oybirliği ile alınır. Oybirliği sağlanamamışsa, payın devri şirketi bağlamaz.

Adi şirketlerin idare ve temsili kural olarak bütün ortaklara bırakılmıştır. Adi şirketlerde idare her ortağın hakkıdır. Şirket sözleşmesi veya daha sonra alınan bir kararla ortaklardan bir veya birkaçına şirketi idare ve temsil hakkı bırakılabilir. Şirket ortakları dışarıdan seçecekleri bir veya birden fazla kişiye de şirketi idare ve temsil yetkisi bırakılabilir. Uygulamada, bütün ortakların işe karışmaları zor olmasından dolayı, şirketi idare ve temsil yetkisi ortaklardan birine verilmektedir (İpekçi, 1986: 33).

Adi şirket ortağı şirket yönetiminde olmasa bile şirket işlerinin nasıl gittiği hakkında şahsen bilgi almaya ve şirketin defterlerini ve evrakını inceleme ve kendine mahsus olmak üzere şirketin mali defteri hakkında özet çıkarmaya hakkı vardır; sözleşmede buna aykırı düşen bir madde var ise geçersizdir (BK, 1926: madde 531).

Adi şirkette affectio societatis unsurunun bir sonucu olarak, şirket yönetiminde olsun olmasın her ortağın şirketi ve hesaplarını inceleme hakkı vardır. Bilgi edinen ortak, bu bilgileri üçüncü kişilere aktaramaz. Bu hakkın kötü amaçla kullanılması, şirketin feshine ilişkin mahkemece verilebilecek karar için önemli bir “haklı sebep” teşkil eder (Tekil, 1991: 65).

Şirket sözleşmesinde aksi bir hüküm belirtilmemişse şirketi idare eden ortak ile diğer ortaklar arasındaki ilişkiler vekalet hükümlerine tabidir. Ortaklardan biri idare hakkını yetkili olmadığı halde şirket hesabına hareket eder, yahut şirketi idare eden ortak yetkisine tecavüz eylerse vekaleti olmadan başkası namına tasarruf edenler hakkındaki hükümler tatbik olunur (BK, 1926: madde 530). Şirketi yönetenler, en az yılda bir defa hesap vermeye ve kâr paylarını ortaklara ödemeye mecburdurlar. Hesap devresinin uzatılmasına ait şart geçersizdir. İdare edenin ortaklardan olmaması halinde de hüküm aynıdır.

Ortaklar, şirket işlerini görürlerken asgari kendi işlerinde gösterdikleri dikkat ve özeni göstermelidirler. Şirkette bir ortak idare hakkını haiz olmasa da murakabe yani denetim hakkı vardır. Ortaklardan hiçbiri, kendi hesabına şirketin amacına aykırı veya yasak işleri yapamaz. BK m.526 gereğince ortaklar arasında rekabet yasağı vardır (Kayıhan, 2008: 373).

Adi şirket ortakları rekabet yasağına uymazlar ise, diğer ortaklar uğradıkları zarar ve ziyanın karşılanmasını, işin adi şirket hesabına yapılmış sayılmasını veya kazanılan maddi menfaatin adi ortaklığa verilmesini isteyebilirler (Erdem, 1990: 731).

Ortaklardan birinin şirket işleri için yaptığı masraflar veya gerek duyduğu borçlardan dolayı diğer ortaklar, ona karşı sorumlu olurlar. Bu ortağın idaresi yüzünden doğrudan doğruya uğradığı zararları yahut bu idarenin gerekli olan hasarları diğer ortaklar zamindirler. Şirkete avans olarak para veren ortak verdiği günden itibaren faiz isteyebilir. Şahsi emeği için ayrıca tazminat isteyemez (BK, 1926: madde 527).

Ortaklardan hiç biri diğerlerinin rızası olmadıkça şirkete üçüncü şahsı alamaz. Ortaklardan biri kendi kendine üçüncü bir şahsı şirketteki hissesine iştirak ettirir veya hissesini ona devrederse bu üçüncü şahıs ortak sıfatını elde etmez ve özellikle şirket işleri hakkında üçüncü şahsın bilgi istemeye hakkı olmaz (BK, 1926: madde 532).

Adi şirketin kurulmasındaki en önemli gaye belli bir iktisadi faaliyet sonucunda bir gelir elde etmektir. Bu yüzdendir ki adi şirket ortakları bu kazanılmış olan gelirden kendilerine düşen miktarı isteme hakkına sahiptir. Adi şirket sözleşmesinde herhangi bir hüküm yoksa kâr dağıtımında ortaklar eşit pay alırlar Özel bir hüküm ve düzenleme ile ortaklardan bir veya bir kaç kâr payından mahrum ediliyor ise bu hüküm geçersizdir. Ortakların her biri sözleşmede özel bir hüküm bulunmadığı takdirde zarara katılmakla yükümlüdür. Sözleşmede zararın ortaklar arasında nasıl bölüşüleceği yazılabilmektedir. Sözleşmede herhangi bir hüküm mevcut değil ise ortaklar kâr payları oranında bu yükümlülükten sorumludurlar.

Şirket adına verilen kararlar şirketi bağlamasına rağmen, bir ortağa kâr verilmemesi ya da hiç kâr dağıtılmaması yönünde alınan kararlar hükümsüzdür (Alver, 1991: 8).

Şirket hesabına ve kendi adına bir üçüncü şahıs ile muameleye girişen ortak, bu üçüncü şahsa karşı yalnız kendisi alacaklı ve borçlu olur. Şirket veya bütün ortaklar adına üçüncü bir şahıs ile ortaklardan biri muameleye giriştiği halde diğer ortaklar ancak temsil hakkındaki hükümlere uyarak üçüncü şahsa karşı alacaklı veya borçlu olurlar. Kendisine şirketi temsil yetkisi verilen ortak şirketi ve bütün ortakları üçüncü şahıslara karşı alacaklı

ve borçlu haline getirir (BK, 1926: madde 533). Adi şirketin tüzel kişiliği olmadığından, üçüncü kişilerle ilişkilerinde bağımsız bir varlığı bulunmamaktadır.

2.1.1.1.2. Adi Şirketlerin Vergi Borçları Karşısındaki Durumu

Adi şirketlerin, tüzel kişilikleri yoktur. Bu yüzden, adi şirket ne gelir vergisi ne de kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur. Adi şirketler, KDV ve gelir vergisi stopajı yönünden ortaklık olarak sorumludur. Adi şirketlerin vergi borçları karşısında sorumlusu, şirketi idare ve temsil yetkisine sahip olan ortaklardır (Sarılı, 2004,102).

Adi ortaklıklarda ortakların her birinin elde ettiği kazançlar ortakların kendileri açısından ticari kazanç sayılmaktadır. Çünkü ortakların her biri ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işlettikleri kabul edildiğinden TTK'ya göre tacir olarak değerlendirilmektedirler. Bu nedenle ortakların payına düşen kazançlar ayrı ayrı ticari kazanç kabul edilmiş olup, her ortak tarafından ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir (Gümüş, 2006a: 19).

Ortaklar kendi üzerine düşen gelirlerini ayrı ayrı beyan etmek zorundadır. Adi şirketlerde ortaklar, basit usulde gelir vergisine tabi olabileceği gibi ikinci sınıf tüccar olarak işletme hesabı defteri veya birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre de defter tutabilirler (Atabey, 2008: 39).

2.1.1.2. Kollektif Şirketler

Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirisinin mesuliyeti şirket alacaklarına karşı sınırlanmamış olan şirket, kollektif şirkettir (TTK, 1956: madde 153). Kollektif şirket sözleşmesi yazılı şekle tabidir; Sözleşmedeki imzaların noterce tasdiki da şarttır (TTK, 1956: madde 154).

Kollektif şirket, gerçek kişilerin ortak olabildiği ve üçüncü şahıslara karşı şirket borçlarından dolayı ortaklarının sınırsız sorumlu olduğu şirketlerdir (Atabey, 2008: 39).

İki veya daha fazla gerçek kişiden, bir ticari işletmeyi ortak ticaret ünvanı altında işletmek amacı ile bir sözleşme ile kurulan ve şirket alacaklarına karşı ortakların tümünün sorumluluğu sınırsız ve zincirleme olan; hak ehliyeti işletme konusu ile sınırlı, tüzel kişiliğe sahip bir ticaret şirkettir (Kayıhan, 2008: 407).

Şahıs şirketi olarak kollektif şirketler, en yaygın şirket türlerinden biri olmuştur. Bunun sebeplerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Ataman, 1996: 43).

- Kuruluş işlemlerinin ve sözleşme değişikliğinin kolaylığı,
- Kuruluş için resmi bir kurumun izninin gerekmemesi,
- Ortak sayısının azlığı,
- Kuruluşta kanunen asgari bir sermaye koyma yükümlülüğünün bulunmayışı,
- Kardan kanuni yedek akçe ayırma zorunluluğunun bulunmayışı,
- Ortakların kişisel yetenek ve emeklerini sermaye olarak koyabilmeleri.

Kollektif şirket, en az iki gerçek kişi tarafından ticari işletmeyi ortak bir ticaret ünvanı altında işletmek amacıyla kurulan, ortakların şirket alacaklılarına karşı müteselsilen –sınırsız ve zincirleme- sorumlu ve tüzel kişiliği olan, yazılı ve noterce onaylanmış bir sözleşme ile kurulan ticari işletmelerdir.

2.1.1.2.1. Kollektif Şirketin Kuruluşu

Kollektif şirketin kuruluş aşamalarını şöyle sıralayabiliriz (Deryal, 2005: 210).

- Kurucularca ana sözleşmenin hazırlanması,
- Kurucuların imzalarının noterde onaylanması,
- Tescil ve İlan,

şeklindedir.

Kollektif şirket sözleşmesi yazılı şekilde olması gerekmektedir. Kollektif şirket sözleşmesinin ortaklar tarafından imzalanması hem imzaların hem de sözleşmenin noter

tarafından onaylanması gerekmektedir. Sözleşmede olması gereken şartlar vardır bunlar ise, (TTK, 1956: madde 155).

- Ortakların adı, soyadı, adresleri ve tabiiyetleri,
- Şirketin kollektif şirket olduğu,
- Şirketin ticaret unvanı ve merkezi,
- Şirketin konusu,
- Her ortağın sermaye taahhüdü (Kollektif şirkette ticari itibar ve emek sermaye olarak konulabilir)
- Ortakların temsil yetkileri

Sözleşmede olması gereken bu zorunlu şartların olması gerekmektedir. Aksi durumda şirket Ticaret Kanunu'na göre kollektif şirket değil Borçlar Kanunu'na göre adi şirket durumunda sayılacaktır. Kollektif şirket ortaklarının sözleşmeyi imzalaması ve imzalanan sözleşmenin de noter tarafından onaylanması gerekmektedir (Kayıhan, 2008: 409).

Son olarak da noterce tasdik edilen bu kollektif şirket sözleşmesinin ticaret sicilinde tescili ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde de ilan edilmesi gerekir. Tescil işlemi ile şirket tüzel kişiliğini kazanır.

2.4.1.2.2. Kollektif Şirketin Özellikleri

Kollektif şirket sözleşmelerinde aksine bir hüküm yoksa ortaklardan her biri şirketi yönetmeye yetkilidir. Şirket ana sözleşmesi yazılı olarak yapılma zorunluluğu vardır (Yazıcı, 2002: 93).

Şirketi idare etme yetki ve sınırları Türk Ticaret Kanunu 160–165 maddelerinde incelenmiştir. Şirket ana sözleşmesi hükümlerinden yararlanarak da idare etme yetkileri şirket ortak veya ortaklarına verilebilir.

Kollektif şirket idare ve temsil hakkının kime bırakıldığı şirket sözleşmesinde gösterilmemişse, ortakların hepsi bu hakkı kullanabilir. Genellikle şirket sözleşmesi veya

ortakların çoğunluğunun kararı ile ortaklardan bir veya bir kaçına ya da dışarıdan bir kişiye bırakılır (Kara, 2006: 186).

Şirketi idare etme yetkisi sözleşme ile bir ortağa verilmiş ise, onun idare hakkı ve görevine diğer ortaklar tarafından sınırlandırma getirilemez görevine son verilemez. Ancak, haklı sebepler mevcut ise, ortaklardan birinin talebi üzerine mahkeme kararı ile idare hak ve görevlerine sınırlama getirilebilir veya görevden alınabilir (Çelik ve İpekçi, 1985: 12).

Sözleşme dışında oy çokluğu ile ortaklardan bir veya birkaçına verilen işletmeyi idare yetkisi yine ortaklar tarafından geri alınabilir. Ana sözleşme ile yetki bir ortağa verilmişse, diğer ortakların karşı çıkması durumunda dahi, kanuna aykırı olmamak ve şirketi zarara uğratmamak şartıyla şirketin idaresi için gereken işlemleri yapabilir.

Şirketin idaresine giren hususlar, şirket amaç ve konusunu elde etmek için yapması gereken alışılan davranış ve işlerden ibarettir. Şirketi idare edenler şirket menfaatine uygun gördükleri işlerde sulh, feragat ve kabul ile mahkemeye başvurmaya yetkilidir. Ancak; bağışta bulunmak ve şirket konusuna girmiyorsa gayrimenkulleri satmak, satın almak ve teminat olarak göstermek gibi alışılmış iş ve davranışlar dışında kalan hususlarda ortakların birlikte hareket etmesi şarttır (TTK, 1956: madde 165).

Bir ortak şirketten ödünç aldığı veya şirket hesabına bir yerden tahsil ettiği parayı, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, vade gününde veya mümkün olan en kısa zamanda tediye ve teslim etmeyecek olursa bu vadenin veya zamanın geçmesinden itibaren kanuni faizi dahi vermeye mecbur olur (TTK, 1956: madde 166).

Kollektif şirket ortaklarının denetleme, oy kullanma ve kardan pay isteme gibi temel hakları vardır. Bu haklar TTK.m.167–170 de belirtilmiştir. Sözleşme de bunun aksi bir hüküm mevcut ise, kanuna aykırı sayılan bu hükümler geçersiz sayılır.

TTK.m.167'de kollektif şirketin yönetimi hakkında bilgiler verilmiştir; şirket yönetimi, ortakların hepsine veya bir kaçına verilmiş ise bunların her biri şirketin yönetiminden sorumludur. Şirket ortağı şirketin idaresine yetkili olmasa dahi şirket

işlerinin gidişi hakkında bizzat bilgi edinmek ve şirketin evrak ve defterlerini incelemek hakkına sahiptir. Buna aykırı mukavele hükümsüzdür (Şeker, 1999: 9).

Kollektif şirket ortaklarının hepsi sınırsız ve müteselsilen sorumlu oldukları için idareci konumunda olsun ya da olmasın geniş bir denetleme hakkına sahiptir. Ortakların denetim hakkı sözleşme ile dahi kısıtlanamaz.

Sözleşmenin her ne şekilde olursa olsun değiştirilmesine ortakların oy birliği ile karar verilebilir. Diğer kararlar ise şirket sözleşmesinde aksine bir hüküm yoksa, oy çokluğu ile alınır (TTK, 1956: madde 168).

Kollektif şirket tacir olarak iş yılı sonunda envanter çıkarmak ve bilanço hazırlamak zorunluluğundadır. Bilanço yapmak için ayrıca kâr ve zarar hesabını çıkarmak da gereklidir (Poroy ve diğerleri, 2003: 159).

Şirket ortakları kâr ve zararı nasıl paylaşacaklarını sözleşmede belirtebilirler. Sözleşmede bir hüküm bulunmuyor ise kanunda da yer aldığı gibi kâr ve zararlar eşit olarak dağıtılmaktadır.

Her ortak, hesap yılı sonunda tahakkuk eden kardan kendisine düşen payı, şirkete ödünç olarak verdiği paranın ve eğer kararlaştırılmış ise koyduğu sermayenin faizlerini, şirket sözleşmesi gereğince hak ettiği ücreti ve şayet kanun ve sözleşme hükümlerince yıl sonu bilançosu yapılmamış ise bunun yapılmasını ve yapılmış bilançoya göre kâr payı tespit edilmiş değilse bunun tespitini şirketten istemek ve alacaklarını almak hakkını sahiptir. Bu madde ile ortağa tanınmış olan yetkileri kaldırma veya daraltma neticesini doğuran bütün sözleşme şartları geçersizdir (TTK, 1956: madde 170).

Kural olarak ortaklar, ortaklıktan emekleri karşılığı bir ücret (veya tazminat) isteyemezler, ancak, sözleşme ile aksi kararlaştırılabilir. Ortaklar oybirliği ile karar vermedikçe hiçbir ortak zarar suretiyle azalan kısmı tamamlamaya zorlanamaz. Ancak kollektif şirketin malvarlığı borçlarının tamamına yetmezse, kalan borçların ödenmesini sağlamak için tasfiye memurları ortaklara başvurabilir. Sermayeden eksilen kısım ileride oluşabilecek kâr payları ile telafi olunur (TTK, 1956: madde 171).

Kollektif şirket ortaklarında rekabet yasağı vardır. Bir ortak, ortağı olduğu şirketin yaptığı ticari işler cinsinden bir işi, diğer ortakların onayı olmaksızın kendi adına veya başkası hesabına yapamayacağı gibi aynı cins ticari işlerle meşgul bir şirkete sınırlı sorumlu ortak sıfatıyla da giremez (TTK, 1956: madde 172).

TTK.m.172/b.2’de belirtildiği gibi; yeni kurulan bir şirkete giren ortağın, daha önce kurulmuş diğer bir şirketin sınırsız sorumlu ortağı olduğunu diğer ortaklar bildikleri halde önceki şirketten ilişkisinin kesilmesi hususu aralarında açıkça kararlaştırılmazsa, bu hali kabul etmiş sayılırlar.

Bir ortak rekabet yasağına aykırı hareket edecek olursa, şirket; kendisinden tazminat istemekte, tazminat yerine o ortağın kendi namına yaptığı işleri şirket namına yapılmış saymakta, üçüncü şahısların hesabına yapmış olduğu işlerden doğan menfaatlerin şirkete bırakılmasını istemekte serbesttir.

Bu hususlardan birinin tercihi diğer ortaklara aittir. Bu hak, bir sözleşmenin yapıldığının yahut ortağın diğer bir şirkete girdiğinin öğrenildiği tarihten itibaren üç ay ve her halde işlemin yapıldığı tarihten itibaren bir yıl sonra zamanaşımına uğrar. Bu hükümler, hakları ihlal edilen ortakların, şirketin feshini istemek haklarına zarar vermez (TTK, 1956: madde 173).

Kollektif şirkette diğer ortakların rızaları alınmak şartıyla payın devri mümkündür. Bir ortağın çıkması veya çıkarılması hallerinde diğer ortaklar ayrılmayı tescil ve ilan ettirmekle yükümlüdürler. Ana sözleşmenin değiştirilmesi halinde yapılacak işlemler kuruluşakilerin benzeridir. Tescil ve ilan edilmiş hususlarda değişiklik meydana gelmesi halinde bu değişikliklerin usulü dairesinde tescil ve ilanı zorunludur.

Şirket sözleşmesinde şirketin ölen ortağın mirasçılarıyla devam edeceğine dair hüküm yoksa mirasçılarla diğer ortakların ortaklaşa verecekleri karar üzerine şirket aralarında devam edebilir. Mirasçılar veya içlerinden biri şirkette kalmaya razı olmazlarsa, diğer ortaklar ölen ortağın payı üzerindeki miras hisselerini razı olmayan mirasçılara vermek suretiyle onları şirketten çıkarır ve şirkete devam edebilirler.

Türk Ticaret Kanunu'nun 196 ve 197. maddelerinde müflis ortak ve ortak yüzünden şirketin iflas edebileceği hususlar bahsedilmiştir. Ortaklardan birinin iflası halinde, müflis ortak şirketten çıkarılabilir. Şirket ortağının şahsına ait sebeplerden dolayı şirketin fesih edilebilmesi halinde ortakların çoğunluğu, onun şirketten çıkarılması suretiyle şirketin devamına karar verebilirler. Ancak; sözleşmede aksi bir hüküm var ise ortakları şirketten çıkartmak imkansız hale gelebilir.

Ortaklardan her hangi biri ortaklıktan çıkmak istiyor ise, yine ana sözleşmede böyle bir hüküm mevcut ise çıkabilir. Aksi durumda ortaklıktan çıkmak mümkün değildir. Böyle bir şey gerçekleşir ise ortaklık sona erer.

Şirket ana sözleşmesinde, bir ortağın şahsi hallerinden dolayı ortaklıktan çıkarılmasına imkan veren bir hüküm yoksa, ortaklar kararı ile bir ortağın şirketten çıkarılması mümkün değildir. Bu durumda ya mahkemeye başvurularak ortağın şirketten çıkarılmasını ve şirketin kendi aralarında devamını isterler ya da şirketi feshederler.

Bazı hallerde ortaklar mahkemeye gitmeden de ortağın şirketten ihracı mümkündür (Deryal, 2005: 226-227).

- Ortaklardan birisinin iflası halinde,
- Ortağın kişisel alacaklısının alacağını şirketteki tasfiye payından talep etmesi halinde,
- Süresiz şirkette, şirketin feshini ihbar eden ortağın şirketten ihracı,

bu durumlarda ortağın şirketteki payı oranında ödeme yapılarak, şirketin diğer ortaklar arasında devamı oybirliği ile kararlaştırılabilir.

2.1.1.2.3. Kollektif Şirkette Dış İlişkiler

Kollektif şirkette dış ilişkiler, ortaklığın ve ortakların üçüncü kişilerle olan ilişkilerini ifade eder. İç ilişkiler aksine, dış ilişkiyi düzenleyen hükümler emredici niteliktedir (Poroy ve diğerleri, 2003: 125).

Şirketi ortaklara ve üçüncü şahıslara karşı temsil yetkisi ve görevi, tescil ve ilan edilen sözleşmede aksine hüküm olmadıkça, şirket işlerini idare hak ve vazifesini sorumlu olanlara aittir (TTK, 1956: madde 175).

Şirketi temsile yetkili olan kimse, şirketin gayesine dahil olan her nevi iş ve hukuki işlemleri şirket namına yapmak ve şirketin unvanını kullanmak yetkisine sahiptir. Bu yetkiyi sınırlayan her şart, iyi niyetle hareket eden üçüncü şahıslara karşı geçersizdir (TTK, 1956: madde 176).

Şirketi temsil yetkisine sahip olan kimseler tarafından, açık veya kapalı olarak şirket namına yapılmış olan işlemlerden dolayı, şirket alacaklı ve borçlu olur. Bir ortağın şirkete ait görevlerini yerine getirme dolayısıyla işlediği haksız fiillerden şirket de doğrudan doğruya sorumludur (TTK, 1956: madde 177).

Ortaklar, şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı müteselsilen ve bütün malları ile sorumludurlar. Şirkete yeni giren kimse, girme tarihinden evvel meydana gelmiş olsa bile şirketin borçlarından, diğer ortaklarla birlikte müteselsilen ve bütün malları ile sorumludur. Sözleşmede aksi bir hüküm var ise, üçüncü şahısları hakkında hüküm ifade etmez (TTK, 1956: madde 178).

Şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı birinci derecede şirket sorumludur. Ancak; şirkete karşı yapılan icra takibi yetersiz kalmış veya şirket her hangi bir sebeple sona ermiş ise, yalnız ortak veya ortakla birlikte şirket aleyhine dava açılabilir ve takip yapılabilir (TTK, 1956: madde 179).

2.1.1.2.4. Kollektif Şirketlerin Adi Borçlarından Dolayı Sorumluluk

Kollektif şirket tüzel kişiliği üçüncü kişilere karşı birinci dereceden sorumludur. Kollektif şirket ortakları ise şirket borçlarından dolayı sorumluluğu ikinci derecedendir. Ancak bu kuralın istisnası TK m. 179/II c.1'de belirtilmiştir. Şirket alacaklılarının şirkete başvurmadan önce ortakların malvarlığına ihtiyati haciz uygulamaları kabul edilmiştir (Deryal, 2005: 221).

İstisna dışında;

1. Kollektif şirkete karşı yapılan takibin başarısız olması,
2. Kollektif şirket tüzel kişiliği sona ermesi durumlarında şirket ortaklarının mal varlığına yönelik takipte bulunabilinir (TTK, 1956: madde 179/1).

2.1.1.2.5. Kollektif Şirketlerin Vergi Borçları Karşısındaki Durumu

Kollektif şirketlerin bir tüzel kişiliği mevcuttur. Tüzel kişiliklerinin Gelir Vergisi mükellefiyeti yoktur. Öte yandan, Kollektif şirketler Kurumlar Vergisi mükellefiyeti arasında da sayılmamıştır. Bu nedenle kollektif şirketlerin, şirket tüzel kişiliği olarak ne Gelir Vergisi ne de Kurumlar Vergisi mükellefiyeti vardır (Pehlivan, 2009: 176).

Şahıs işletmelerinde şirket ortakları ticari ve vergi borçlarından dolayı mal varlıkları ile sorumludurlar (Demirsoy, 2005: 155).

Kollektif şirketlerin ayrı tüzel kişiliği bulunmasına rağmen, GV uygulamasında şirket ortakları mükelleftir. Şirketin kendisi, GV stopajı açısından vergi sorumlusu, KDV açısından ise vergi mükellefidir. Kollektif şirketler Vergi Usul Kanunu [VUK] md. 177'de birinci sınıf tüccar sayıldığından iş hacmi ve sair hususlara bakılmaksızın bilanço usulüne göre defter tutmak zorundadır (Sayın ve Emekçi, 2006: 82).

Bir ticari işletme işletmek durumunda olan kollektif şirket ortakları kanunen tacir sayılmazlar. Burada tacir olan kollektif şirketin kendisidir. Ancak gelir vergisi uygulaması açısından ortakların her biri tacirmiş gibi değerlendirilmiştir. Bu nedenle TTK' na göre ortakların kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan kollektif şirketlerde ortakların sorumluluğunun sınırsız olması şirketin tüzel kişiliğinin değil ortaklarının vergilendirme açısından dikkate alınmasına yol açmaktadır (Şenyüz, 1996: 27).

Kollektif şirket bir gerçek kişi ortaklığı olduğu için tacir olarak kurumlar vergisi yükümlülüğü bulunmamaktadır. Kollektif şirketin bilanço karı, vergi yükümlülüğü ile bağı olmaksızın şirket ortaklarına esas sözleşmedeki paylaşırma oranlarına göre pay edilir (Kayıhan, 2008: 415).

Kollektif şirketlerde, ortakların şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç olarak beyan etmek zorundadır (Mercan ve Dündar, 2007: 139).

2.1.1.3. Adi Komandit Şirketler

Komandit şirketler mahiyeti itibari ile, “Adi Komandit Şirket” ve “Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket” olmak üzere, Türk Ticaret Kanunu’nda iki ayrı şekilde ve iki ayrı yerde düzenlenmiştir. Adi komandit şirket veya yasal deyişimiyle komandit şirket, kollektif şirketten hemen sonra TTK’nun madde 243-368 hükümlerinde düzenlenmiştir. Bu itibarla adi komandit şirketler birçok açıdan kollektif şirkete benzeyen bir şahıs şirketi niteliğindedir (Pulaşlı, 2004: 165).

Komandit Şirket, ticarî bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirkettir (Ülkü, 2002: 6).

Ortaklıkta en az bir komandite ve bir komanditer ortak bulunmak zorundadır. Komandite ortakların gerçek kişi olmaları şarttır. Tüzel kişiler komandite ortak olamazlar ancak komanditer ortak olmaları mümkündür (Balci, 2006: 112).

Şirket alacaklılarına karşı sorumlulukları sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumlulukları sermayesi ile sınırlı olan ortaklara ise komanditer denir. Komandite ortaklar, şirket alacaklılarına karşı kollektif şirketlerde olduğu gibi bütün mal varlıkları ile sorumludurlar. Komanditer ortaklar ise, şirkete koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarı kadar sorumlu tutulurlar (Ülkü, 2002: 6).

Komandite ortak, kollektif şirket ortakları gibidir. Şirket borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı ikinci dereceden sınırsız ve müteselsilen sorumludurlar. Sınırsız sorumluluk tüm mal varlığı ile tanımlanabilir. Kollektif şirket ortakları gibi komandite ortakların gerçek kişi olması gerekir. Komandite ortaklar şahsi emek ve ticari itibar da dahil olmak üzere her türlü kıymeti şirkete sermaye olarak gösterebilirler.

Komanditer ortak ise, şirket borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı ikinci dereceden sınırlı sorumludurlar. Şirkete koydukları sermaye miktarı ile sorumludurlar. Komanditer ortak hem gerçek hem de tüzel kişi olup, şirket idaresine ve temsiline genellikle karışmazlar.

Adi komandit şirketler, TTK md. 243'de, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir ya da bir kaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak ya da ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış şirketlerdir. Buna göre, adi komandit şirketler bir yönüyle şahıs, bir yönü ile sermaye şirketi kimliği taşıyan karma vasıflı şirketlerdir.

2.1.1.3.1. Adi Komandit Şirketin Kuruluşu ve Özellikleri

Kuruluşta kolektif şirkete ilişkin hükümler uygulanır. Tüzel kişiliği bulunması sebebiyle ancak yazılı bir sözleşme ile kurulabilir. Bu sözleşme kolektif şirket sözleşmesindeki şartları içermelidir. Sözleşmede komanditer ortakların isimleri ve şirkete getirmeyi taahhüt ettikleri miktar da yazılmalıdır.

Komandite ortaklarla kolektif ortaklar arasında rekabet yasağı açısından bir fark yoktur. Kolektif ortakların rekabet yasağına ilişkin hükümler komandite ortak için de uygulanır (Poroy ve diğerleri, 2003: 187). Rekabet yasağı sadece komandite ortak için geçerlidir.

Şirketin komandit olup olmadığı mukavele hükümlerine göre belli olunur. Ortaklar tarafından şirkete verilen ad ve vasıf yalnız başına o şirketin nev'ini tayine esas olamaz. Bir şirketin komandit olduğu tayin edilmediği halde o şirket kolektif sayılır (TTK, 1956: madde 275).

Şirketin yönetim hakkı komandite ortaklara tanınmış, komanditerlere böyle bir hak tanınmadığı gibi, olağan işlerde oy kullanma yetkisi dahi verilmemiştir. Olağanüstü işlemde ise, komanditerlerin de oy hakkı vardır. Kâr veya zarara katılma hususunda da kolektif şirkete ilişkin hükümler uygulanır. Fakat komanditer ortak sınırlı sorumlu olduğu için zarara da şirkete getirdiği sermaye ile sınırlı olarak katılır (Kara, 2006: 198).

Komandit şirketlerin idare ve temsili komandite ortaklara aittir. İdare hakkının ve temsil yetkisinin sınırı kollektif şirketler hakkındaki hükümlerle belirlenmiştir (TTK, 1956: madde 257/1).

Komanditer ortaklar, şirketi temsil ve idare yetkisine sahip değildirler. Ancak, şirket sözleşmesinde aksine hüküm olmamak şartıyla komanditer ortak; yalnız ticari temsilci, ticari vekil veya ticari memur olarak tayin edilebilir (TTK, 1956: madde 257/2).

Bir komanditer ortağın sorumluluğu koyduğu veyahut taahhüt ettiği sermaye miktarını aşamaz (TTK, 1956: madde 258). Adi şirket unvanına dahil olan komanditer, üçüncü şahıslara karşı komandite bir ortak gibi sorumludur (TTK, 1956: madde 259).

Üçüncü kişilere karşı temsil yetkisi şirkette komandite ortağa aittir. Bu yetkinin kullanımına dair sınırlamalarda kollektif şirket hükümleri geçerlidir. Komanditer ortaklar sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ticari mümessil veya ticari vekil olarak tayin edilebilir. Ayrıca bu şirketlerde komanditer ortağın ölümü veya kısıtlanması halinde şirket sona ermez. Adi komandit şirketin sona ermesi ve tasfiyesi durumu ile ilgili ise özel bir düzenleme olmayıp kollektif şirkete ilişkin açıklamalar burada da geçerlidir.

2.1.1.3.2. Adi Komandit Şirketlerin Vergi Borçları Karşısındaki Durumu

Adi komandit tüzel kişiliğinin ne gelir vergisi ne de kurumlar vergisi mükellefiyeti vardır. Adi komandit şirketlerde komandite ortakların şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir (GVK, 1960: madde 37/3). Ayrıca, adi komandit şirketlerde komanditer ortakların aldığı kâr payları iştirak hisselerinden doğan kazanç (menkul sermaye iradı) sayılır (GVK, 1960: madde 75/2).

Adi komandit şirket serbest meslek faaliyeti bulunması durumunda, komandite ortak tarafından elde edilen gelir GVK'nın 66/3. maddesi uyarınca serbest meslek kazancı; komanditer ortağın aldığı kâr payı da yine menkul sermaye iradı niteliğindedir (Balci, 2006: 159).

2.1.2. Sermaye Şirketleri

Sermaye şirketler ise; Anonim, Limited ve Paylı Komandit şirkettir.

2.1.2.1. Anonim Şirketler

Anonim şirketler ekonomik yaşamda, tek başına hiçbir gücü ve değeri olmadığı düşünülen küçük tasarrufları bir araya getiren, gerçekleştirdikleri yatırımlar çerçevesinde istihdam alanları yaratan, diğer büyük girişimlere örnek model oluşturan, şirket bünyesi içinde yaratılan gelir ve kazançtan önemli bir kesimin yararlanmasını sağlayan şirketlerdir (Akşit, 1996: 18).

Türk Ticaret Kanunu 269. maddesinde şöyle tanımlanmıştır; Anonim şirket bir unvana sahip, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız tüzel kişiliğin mal varlığı ile sorumlu bulunan şirkettir.

Anonim şirketler, kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi amaç ve konular için kurulabilirler. Ancak; esas sözleşmede şirket konusunun sınırlarının da açıkça gösterilmiş olması şarttır (TTK, 1956: madde 271).

Ani ve tedrici olmak üzere iki şekilde kurulur. Kurucu ortakların ortaklık sermayesinin tamamını ödemeyi taahhüt etmelerine “ani kuruluş”, kurucu ortakların ortaklık sermayesinin bir kısmını ödemeyi taahhüt etmesine, geri kalan kısım için halka başvurulmasına “tedrici kuruluş” denilmektedir (Han ve Alâ, 2007: 1).

2.1.2.1.1. Anonim Şirketin Kurulması ve Özellikleri

Hukuksal anlamda kuruluş, anonim şirket ana sözleşmesinin yazılı olarak hazırlanıp kurucular tarafından imzalanması ve imzaların noter tarafından tasdiki ile başlar, ticaret siciline tescil ile sona erer. Şirket tescil ile tüzel kişilik kazanır (Altuğ ve Ayboğa, 1996: 40).

Ortakların şirkete karşı sermaye borcu, kuruluşta ana sözleşmenin imzalanması veya kuruluşta veya sermaye artırımında ortaklar tarafından imzalanan ve icap niteliğinde bulunan katılma taahhütnamelerinin veya noterden tasdikli mektubun kurucular veya yönetim kurulunca kabulü ile başlar, şirketin veya sermaye artırımının tescili ile kesinleşir (Doman, 1988: 1116).

Anonim şirketler tedrici ve ani olmak üzere iki şekilde kurulur. Ani kuruluş, şirket paylarının kurucular tarafından tamamen taahhüt edilmesiyle olur. Tedrici kuruluş, bir kısım payların kurucular tarafından taahhüt olunması ve geri kalan kısmı için de halka müracaat edilmesi suretiyle olur (TTK, 1956: madde 276). Bir anonim şirketin kurulması için şirkette pay sahibi en az beş kurucunun bulunması şarttır (TTK, 1956: madde 277).

Esas sözleşme yazılı olarak yapılır ve esas mukaveleyi en az 5 kurucu imza eder. İmzalar noterlikçe tasdik edilir. Ana sözleşmede bulunması gerekli hususlar şunlardır (Deryal, 2005: 274).

- Şirketin merkezi ve ticaret unvanı,
- Şirketin maksadı ve konusu,
- Şirketin esas sermayesi, her yıl payın itibari değeri, ödeme şekli ve şartları,
- Ayni sermayeye biçilen değer, şirketin kurulması için kurucularca satın alınan şeylerin bedeli ve kuruluşta hizmeti geçenlerin bir karşılık verilecekse bunun miktarı,
- Kuruculara ve diğer kimselere sağlanacak özel menfaatlerin neler olduğu,
- Şirket işlerini yönetme ve denetçilerin seçim tarzı hak ve görevleri imzaya yetkili olanlar,
- Genel kurulu toplantıya çağrı şekli,
- Ortaklık bir müddet ile sınırlandırılmış ise bu müddet,
- Ortaklığa ait ilanların ne suretle yapılacağı,
- Ani kuruluşta, her ortağın taahhüt ettiği sermayenin türü ve miktarı,

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanacak tebliğle faaliyet alanları tespit ve ilan edilecek anonim şirketler Bakanlığın izni ile kurulur. Bu şirketlerin esas mukavele

değişiklikleri de Bakanlığın iznine tabidir. Bunun dışında anonim şirketlerin kuruluşu ve esas sözleşme değişiklikleri Bakanlığın iznine tabi değildir (TTK, 1956: madde 273).

Ani kuruluşta gerekli olan yasal işlemler aşağıdaki gibidir.

- Yazılı bir ana sözleşmenin hazırlanması ve hazırlanan ana sözleşmenin notere tasdik ettirilmesi (TTK, 1956: madde 279) ,
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na müracaat edilerek izin alınması (TTK, 1956: madde273),
- Kuruluşun Ticaret Sicili'ne tescil ve ilanı (TTK, 1956: madde 274).

Ani kuruluşta, bakanlıktan izin alındıktan sonra, tescil için şirketin merkezinin bulunduğu ticaret siciline başvurulur. Tedrici kuruluşta ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığından izin alındıktan sonra SPK'ya müracaatla halkı ortaklığa katılmaya davet ve senetlerin SPK kaydına alınması için gerekli işlemlerin yapılması istenir.

Tasdik edilen ortaklık, merkezin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve ilan olunur. Ticaret siciline tescil edilen ortaklık, ayrıca ilan beklenmeksizin tüzel kişiliğe kavuşur. İlan kanundan doğan bir zorunluluktur. Üçüncü kişilere karşı şirketin kuruluşunun duyurulması, tescilin Türkiye Ticaret Sicili gazetesinde ilan edilmesiyle gerçekleşir. Kuruluştan sonra ortaya çıkan bir eksiklik söz konusu ise; bu durum bir yokluğun tespiti, butlan davası veya fesih davasının açılmasına yol açabilir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı kanuna her türlü aykırılık halinde fesih davası açabilir.

Kuruluştaki belgelerin doğru olmamasından, esas sermaye karşılığı tamamıyla taahhüt edilmemiş veya ödenmesi gereken kısım ödenmemiş iken, öyle ödenmiş gibi gösterilmesinden ve para dışındaki katılma paylarına değer biçilirken hile kullanılmasından TK 278.md.'deki kurucular ve kurucu gibi sorumlu olanlarla, yukarıdaki fiillere katılanlar sorumludur.

Esas sözleşmeyi düzenleyen, imza eden ve sermaye olarak belirli parayı veya paradan başka bir şeyi koymayı taahhüt eden pay sahipleri kurucu sayılırlar. Tedrici kuruluşta esas sözleşmeyi düzenleyen ve imza etmeksizin paradan başka bir şeyi sermaye

olarak koyan pay sahipleri de kurucu sayılırlar. Kurucular bu iki muameleden birini, üçüncü şahsın hesabına yaptıkları takdirde bu şahıs da kuruluştan doğan mesuliyetler bakımından kurucu sayılır. Bu üçüncü şahıs, kendi hesabına iş gören kimsenin bildiği veya bilmesi gereken bir vakıayı kendisinin bilmediğini ileri süremez (TTK, 1956: madde 278). Esas mukavelenin yazılı şekilde yapılması ve bütün kurucuların imzalarının noterce tasdik edilmesi şarttır.

Anonim şirkette bulunması kanunen zorunlu üç organ vardır. Anonim ortaklıklarda organlar denildiğinde, gerçek kişilerden oluşan bir kurul anlaşılır (Pulaşlı, 2004: 284). Yönetim Kurulu, anonim şirketin yönetim ve temsil organıdır. Denetçiler, şirket yönetimini ortaklar adına denetlemek üzere genel kurulca görevlendirilmiş bir denetim organıdır. Genel Kurul, tüm pay sahiplerini (ortaklarını) içine alan ve bu yönüyle şirketin sahibi konumunda olup şirketle ilgili önemli kararların alındığı bir karar organıdır.

Bu yasal (zorunlu) organlardan birinin yokluğu şirket hakkında fesih davası açılmasını gerektirir. Pay sahiplerinden ya da şirket alacaklılarından biri veya Sanayi ve Ticaret Bakanlığının talebi üzerine açılacak fesih davasında mahkeme, şirketin durumunun yasal hale getirilmesi ve organın oluşturulması için şirkete uygun bir süre (mehil) verir. Buna rağmen durum düzeltilmezse mahkemece şirketin feshine karar verilir.

2.1.2.1.1.1. Yönetim Kurulu

Anonim şirketlerde yönetim kurulu en az üç kişiden oluşur. Yönetim kurulu üyeleri esas sözleşme ile belirlenebilir, belirlenmemiş ise genel kurulca seçilir. Yönetim kurulu pay sahibi ortaklardan belirlenir. Ancak pay sahibi olmayan kimseler üye seçildikleri takdirde bunlar pay sahibi sıfatını kazandıktan sonra işe başlayabilirler. Pay sahibi olan tüzel kişiler, yönetim kurulu üyesi olamaz. Fakat tüzel kişinin temsilcisi olan gerçek kişiler yönetim kuruluna üye seçilebilirler (TTK, 1956: madde 312).

Şirket ana sözleşmesindeki hükme dayanılarak temsil işlerinin tek bir üyeye veya ikiden fazla üyeye veya daha fazla üye ile murahhas üyenin yahut genel müdürün genel müdürle bir ya a daha fazla üyenin veya üye bir müdür, murahhas üye ile ticari vekillerin müşterek irade beyanına da bırakılması mümkündür (Aksakallı, 2005: 259).

Tüzel kişiler fiziki varlığa sahip olmaksızın belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için bir araya gelmiş gerçek kişiler veya belli bir amaca yönelik olarak tahsis edilen malların oluşturduğu topluluktur. Bu toplulukların fiziki varlıkları olmadıklarından üzerlerine düşen ödevleri kanuni organları aracılığı ile yürütürler. Tüzel kişilerin temsile yetkili organları yönetim kurullarıdır (Ateşli, 2000: 163).

TTK'ndaki düzenlemeye bakarak anonim şirket yönetim kurulunun görevleri şu şekilde sıralanabilir: (Ayboğa, 2002: 2).

1. Şirketi idare ve temsil (TTK, 1956: madde 317)
2. Şirketin mali durumunun bozulması (TTK, 1956: madde 324) şirketin malvarlığının korunması için gerekli tedbirlerin alınması ve ara bilançosunun düzenlenmesi.
3. Şirketin defterlerini tutma ve dönem sonu bilançosunu düzenleme (TTK, 1956: madde 325-326)
4. Yıllık faaliyet raporunun düzenlenmesi (TTK, 1956: madde 327)
5. Personel istihdamı ve azli (TTK, 1956: madde 328-343)
6. Genel kurulun toplantıya çağırılması (TTK, 1956: madde 365)
7. Genel kurul kararlarının uygulanması ve maddeten sakat genel kurul kararlarının iptalinin istenmesi (TTK, 1956: madde 381)
8. Sermayenin artırılması ve azaltılması ile ilgili öneri ve işlemlerin yerine getirilmesi (TTK, 1956: madde 392-398)
9. Tahvil çıkarılmasına ilişkin işlemlerin yapılması (TTK, 1956: madde 423-424-425-429-432)
10. Ana sözleşme ile veya genel kurul kararı ile tasfiye memuru seçilmemiş ise, tasfiye işlemlerinin yürütülmesi (TTK, 1956: madde 441)
11. Kanunun emrettiği durumlarda, tescil ve ilanların yaptırılması (TTK, 1956: madde 300-317-323- 352-378-390-395-398-423-438-441-451-452 ve 454) yetki ve görevleri, yönetim kuruluna aittir.

Ticaret kanunu madde 314 de belirtildiği gibi, yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle seçilirler. Esas sözleşme de aksine hüküm yoksa tekrar seçilmeleri mümkündür.

Anonim şirket yönetim kurulunda, yalnızca pay sahipleri ve gerçek kişiler görev yapabilir. Pay sahibi olmayan bir kişi, yönetim kurulunda görev yapamaz. Ancak, Kanun'un bu konudaki emredici düzenlemesi, görev yapma ile ilgilidir, yoksa seçim ile ilgili değildir (Aygün, 2005: 76).

TTK.m.321 ile temsil yetkisinin kapsamına işaret edilerek, temsile yetkili olanların şirket maksat ve konusuna dahil olan tüm işleri ve tüm hukuki işlemleri şirket adına yapmaları gerektiği ve bu yetkinin kapsam olarak sınırlandırılmayacağı ifade edilmektedir (Aygün, 2004: 95-96).

Yönetim kurulunun kanun gereği bilanço esasına göre tutmakla yükümlü olduğu yasal defterlerin yanı sıra anonim şirketler bakımından aşağıdaki defterleri de tutmakla yükümlü tutulmuştur (TTK, 1956: madde 326) Bunlar;

1. Pay sahiplerinin ad ve soyadları veya unvanlarıyla ikametgahlarının ve şirketin kurulması anında konan yahut sonradan tedricen çoğaltılan sermayeye tekabül eden paylar için yapılan tediyelerin yazılmasına mahsus (Pay sahipleri defteri);
2. Umumi heyet zabıtlarının yazılmasına mahsus; (Toplantı ve müzakere defteri);
3. İdare meclisinin toplantı ve müzakerelerinin yazılmasına mahsus; (İdare meclisi kararlar defteri).

Şirket ortaklarının rekabet yasağı TTK madde 335 belirtilmiştir. Şirket yönetim kurulu üyelerinden biri, genel kurulun onayını almadan, şirket konusuyla ilgili bir işi kendi veya başkasının nam ve hesabına yapamaz. Ayrıca; aynı türden işlerle faaliyet gösteren bir şirkete sınırlı sorumlu ortak olarak da giremez. Bu hususa aykırı davranan yönetim kurulu üyesinden şirket tazminat talep edebilir veya tazminat yerine işlemin şirket adına yapılmış sayılmasını veya üçüncü şahıslarla imzalanan sözleşmelerden doğan menfaatlerin şirkete ait olduğunu talep etmekte serbesttir. Bu haklardan birinin kullanımını, diğer yönetim kurulu üyelerine aittir (Karakoç, 2007: 128-131).

Yönetim kurulunun görev ve yükümlülükleri gibi bir kısım hakları da mevcuttur. Bu hakları, yönetim hakkı, temsil hakkı, bilgi alma hakkı, huzur hakkı, kazanç payı isteme hakkı, ikramiye isteme hakkı gibidir (Pulaşlı, 2003: 463-469).

2.1.2.1.1.2. Genel Kurul

Anonim ortaklıklarda genel kurul, pay sahiplerinin veya temsilcilerinin usulüne uygun çağrı üzerine belirli bir gündemi görüşmek ve karara bağlamak için bir araya gelmesinden oluşan, ortaklığın karar ve irade organıdır. Hukuki sonuç doğuran bir iradi beyanı olması nedeniyle genel kurul kararı bir hukuki işlem niteliğindedir (Pulaşlı, 2004: 287).

Genel Kurulun devredemeyeceği yetkiler kanunda belirtilmiştir. Bu yetkiler;

- Esas sözleşmenin değiştirilmesi,
- Yönetim organı ve denetleme organının seçimi, ibrası ve azli (TTK, 1956: madde 312/1; 316),
- Hesapların onaylanması ve kâr dağıtım önerisinin kabulü, değiştirilerek kabulü veya reddi,
- Tahvil çıkarılması (TTK, 1956: madde 434.b.9),
- Şirket adına dava açılması, yönetim kurulu üyelerine, ortaklığın konusuna giren işlemlerle uğraşması için izin verilmesi (TTK, 1956: madde 334-335),
- Şirketin feshine karar verilmesi (TTK, 1956: madde 443/2)'

dir.

2.1.2.1.1.3. Denetçiler

Denetçiler en çok üç yıl süre ile görev yapmak üzere seçilebilirler (TTK, 1956: madde 347/2). Ani kuruluşta denetçiler, kurucular tarafından seçilip ana sözleşmede belirtilir. Tedrici kuruluşta ise denetçiler, kuruluş genel kurulunda bir yıl süre ile seçilirler. Denetçilerin görev ve yükümlülükleri şöyledir (Deryal, 2005, 293-295);

- Yönetim işlerine ilişkin öğrenecekleri eksiklik ve yolsuzlukları ihbar etmelidirler (TTK, 1956: madde 354).
- Yönetim Kurulunun yıllık raporu ve hesaplarına ilişkin Genel Kurulu bir raporla bilgilendirirler (TTK, 1956: madde 354)

- Zorunlu ve acele sebepler ortaya çıktığında Genel Kurulu olağanüstü toplantıya çağırırlar (TTK, 1956: madde 335).
- Pay sahipleri ve azınlığın şikayetleri araştırır, sonucu yıllık raporlarında bildirirler (TTK, 1956: madde 356).
- Görüşmelere katılmamak ve oy kullanmamak şartıyla Yönetim Kurul toplantılarına katılır ve gerekli gördükleri teklifleri toplantı gündemine koydurabilirler (TKK, 1956: madde 357).
- Şirket adına, yöneticiler hakkında sorumluluk davası açabilirler (TTK, 1956: madde 341).

2.1.2.1.2. Anonim Şirketin Vergi Borçları Karşısındaki Durumu

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim şirketler ve anonim şirketler şeklinde kurulan şirketler (özel anonim şirket tipleri) kurumlar vergisi mükellefidir (Bilici, 2008: 215). 2003/3 sayılı Tebliğe göre, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğüne başvurarak izin almak zorunda bulunan anonim şirketler şunlardır (Deryal, 2005: 274-275);

- bankalar,
- özel finans kuruluşları,
- sigorta şirketleri,
- finansal kiralama şirketleri
- faktoring şirketleri
- holdingler,
- döviz büfesi işleten şirketler,
- umumi mağazalıkla uğraşan şirketler,
- Sermaye Piyasası Kanununa tabi ve halka açık şirketler,
- Serbest bölge kurucusu ve işleticisi şirketler.

TTK'na göre kurulan anonim şirketlerin sağladıkları kazançlar "kurum kazancı" olarak değerlendirilir ve kurumlar vergisine tabi tutulur. Sermaye şirketlerinin kazançları kurum bünyesinde vergilendirildikten sonra ayrıca bu şirketlerin ortaklarına dağıtılan kâr

payları ortakların geliri olarak kabul edilmekte ve ayrıca gelir vergisine tabi tutulmaktadır (Gümüş, 2006b: 46).

Anonim Şirketlerde kural olarak idare ve temsil yetkisi yönetim kuruluna bırakılmıştır. Ancak ana sözleşme ile bazı kişilere bu yetki devredilebilir. Yönetim kurulu Şirket alacaklılarına karşı sorumludur. Yönetim kurulu vergi hukuku aşıından da kanuni temsilci durumundadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde; "Tüzel kişilerle küüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teőekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teőekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir (Bağdınlı, 1992: 60).

Yönetim kurulu Şahsi mal varlıkları ile müteselsilen sorumludur. Ortaklarının sorumlulukları ise, Şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Ortaklar Şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarında Şirketin borçlarından tüm mal varlıkları ile sorumludur.

Anonim Şirketlerin kamu borçlarına ilişkin yükümlölükleri kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilmektedir. Dolayısıyla kanuni temsilciler görevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle doğan ve Şirketlerin varlıkları ile karőılayamadıęı borçlardan sorumludur. Bu kişilerin sorumlulukları Şirketlerin varlıklarını aşan, tahsil edilmeyen ve tahsil edilemeyecek durumda olan borçları kapsamaktadır (Gümüş, 2006(b): 94).

Ortaklar taahhüt ettikleri sermayeyi ödedikten sonra sermayelerini kısmen veya tamamen geri almış ya da haksız yere kâr ya da faiz almıőlar ise alınan para oranında sorumlulukları doğmaktadır.

Anonim Şirket ortaklarının kâr payı adı altında elde ettikleri gelirler "menkul sermaye iradı" olarak değerlendirilirken, Şirket olarak ticari işlemlerden doğan kazanç, sermaye Şirketi olarak kurumlar vergisine tabidir.

2.1.2.2. Limited Şirketler

Limited şirket tanımı TTK m. 503'de yer almıştır. Maddeye göre; iki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortakların mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limited şirket denir.

Limited şirketler yapısı itibariyle hem kollektif hem de anonim şirketin avantajlı yönlerini alarak karma nitelikte yapı arz etmektedir. Kuruluşu ve işletilmesi bakımından, diğer şirketlerden daha basit ve kolay olması nedeniyle, uygulamada daha çok tercih edilmektedir (Korkmaz, 2007: 55).

Türkiye'de en yaygın olarak kurulan şirket türü limited şirkettir. Aralık 2009 itibariyle kurulan 4177 şirket ve kooperatifin içerisinde 3920 şirket limited şirket şeklindedir. Aralık 2009 tarihinde kurulan şirket ve kooperatiflerin % 95.8'i limited şirkettir (<http://www.tuik.gov.tr>).

2.1.2.2.1. Kuruluş ve Özellikleri

Limited şirketin kurulabilmesi için özel kanunlarında aksine bir hüküm olmadıkça esas sermayesinin en az 5 bin TL si olması ve en az iki hakiki veya hükmi şahıs kurucu ortağın bulunması gerekmektedir. Ortak sayısı elliden çok olamaz. (TTK, 1956: madde 504-507).

Limited şirketin kuruluşu ani kuruluş biçiminde ve iki aşamalı olarak gerçekleşir (Pulaşlı, 2004: 1005).

- Ortaklık sözleşmesinin hazırlanması,
- Ticaret siciline tescil ve ilan.

Ana sözleşmenin Türk Ticaret Kanununun 506 ve 511 inci maddelerinde yer alan hususları içermesi, şirket ana sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması ve bütün kurucuların imzalarının noterce tasdiki şarttır.

Limited şirketinin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Han ve Alâ, 2007: 2);

- Ticaret unvanında işletme konusu ve şirketin türü belirtilmelidir.
- Hisse senedi ve tahvil çıkaramazlar, bankacılık ve sigortacılık yapamazlar.
- Şirketin sorumluluğu şirketin mal varlığı tutarı kadardır. Ortakların sorumluluğu ise koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarı ile sınırlı olup, ortaklar sermaye taahhütlerini yerine getirdikleri oranda bu sorumluluklarından kurtulurlar.
- Anonim şirketlerde olduğu gibi ayrı bir yönetim kurulu yoktur. Şirketin yönetimi müdürler kurulu tarafından yürütülür. Aksi kararlaştırılmamışsa, ortaklardan her birinin müdür sıfatıyla şirketi yönetme, temsil etme yetki ve sorumluluğu vardır.
- Müdür sıfatında olan ortaklar için Rekabet Yasağı geçerlidir.
- Ortak sayısı 20'den az olan limited şirketlerde; müdürler kurulu yönetim ve temsil yetkisine sahiptir. Ortaklar bir araya gelmeden yazılı olarak karar alabilirler. Karar alınabilmesi için yeterli sayı, ortak adedine göre belirlenmez. Ödenmiş esas sermayenin en az yarısından fazlasını temsil eden ortakların lehte oy vermesi gerekir. Denetim organı yoktur ve müdür sıfatını taşımayan ortaklar bu yetkiyi kullanırlar.
- Ortak sayısı 20'den fazla olan Limited şirketler için genel kurul ve ayrı bir denetim organı oluşturulur ve genelde anonim şirkete ait hükümler uygulanır.

Limited şirketlerde müdürler, ortaklar kurulu tarafından ortaklar arasından veya dışarıdan seçilir. Müdür sayısı birden fazla ise kanunî temsilci, bunların tamamından oluşan müdürler kuruludur. Limited şirket sözleşmesi ile veya daha sonra ortaklar kurulu kararı ile müdürlük sıfatı ortaklardan veya dışarıdan bir ya da birkaç kişiye bırakılmamış ise kuruluş sırasında ortak olanların tamamı, müdür sıfatını haiz sayılır (Mac, 2003: 2).

Limited şirketler, bankacılık ve sigortacılık yapamamalarına karşın, diğer her türlü ekonomik faaliyette bulunabilirler (TTK, 1956: madde 503)

2.1.2.2.2. Limited Şirketin Vergi Borçları Karşısındaki Durumu

TTK hükümlerine göre kurulmuş olan limited şirketler kurumlar vergisi mükellefidir (Bilici, 2008: 215). Limited şirket tüzel kişiliği, kamu borçlarından dolayı vergi idaresine karşı birinci derece sorumludur. Kamu borcu şirket tüzel kişiliğinden alınamadığı takdirde kanuni temsilciler veya ortaklardan tahsil edilir (Fikret, 2001: 228).

Kamu alacağının, önce limited şirket tüzel kişiliğinden istenmesi gerekmektedir. Doğrudan doğruya limited şirket ortaklarından istenmesi söz konusu değildir. 6183 S.K. md.35'e göre; ortakları kamu alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu tutulmuşlardır. Ortaklara bu tutarda ödeme emri çıkartılır ve 6183 Sayılı Kanun'a göre cebri takibata geçilir (Çelik, 2002: 42).

Amme alacağının şirketten tahsil imkanı bulunmaması (Limited Şirketlerde Yeni Ortağa Müteselsilen Sorumluluk Düzenlemesinin Ayrıntıları Ve Değerlendirme, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080712458.htm>);

- Şirketin haczedilen mal varlığının, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu, tespit edilen değerlerinin amme alacağını karşılamaması veya satış yapılmasına rağmen amme alacağının tamamen tahsil edilememiş olması,
- Şirketin haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması,
- Şirketin iflasının istenmiş veya iflasının açılmış olması hallerinde amme alacağının iflas yoluyla takip sonucunda da tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluşması,
- Borçlu şirketin yapılan araştırmalara rağmen bulunamaması

gibi alacaklı tahsil dairesinin takdir ve tespitine dayalı hallerdir. 6183 Sayılı Kanununun 35. maddesine göre;

Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tutulur.

Limited şirketlerde kamu alacağından dolayı kanuni temsilciler veya ortakların takibinin yapılabilmesi için kamu alacağının asıl borçlusu olan şirketin malvarlığından tahsil imkanı bulunamaması durumunda; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un [AATUHK] mükerrer 35. maddesi gereğince öncelikle kanuni temsilciler takip edilmeli, bunlardan tahsil imkanı kalmayınca AATUHK'nun 35. maddesi esas alınarak ortakların kamu alacağından sorumlu olduğu miktar itibariyle sermaye hisseleri oranında takip edilmelidir.

Kamu alacaklarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil imkanı bulunmayan kamu alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu oldukları düzenlenmiştir. Limited şirket ortakları, taahhüt ettiği sermayenin tamamını ödemiş ya da ödememiş olması bu sorumluluğu ortadan kaldırmamaktadır (Önal, 2008: 159-160).

2.1.2.3. Paylı Komandit Şirket

TTK. md. 475'de Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin tanımı yapılmıştır. İlgili madde çerçevesince sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, "sermayesinin paylara bölündüğü ve ortaklardan bir veya bir kaçının şirket alacakları karşısında bir kolektif şirket gibi diğer ortakların ise anonim şirket ortakları gibi sorumlu olduğu şirkettir."

2.1.2.3.1. Kuruluşu ve Özellikleri

Sermayesi paylara bölünmüş şirketin kurulabilmesi için en az beş kişiye ihtiyaç vardır. Bu ortaklardan en az birinin komandite(sınırsız) ortak olması gerekmektedir. Ana sözleşmenin düzenlenmesinde iştirak edenler ve şirkete paradan başka sermaye koyanlar şirket ortağı sayılır. Anonim şirket gibi 5 ortağın bulunması şarttır. Ancak, anonim şirket gibi, Bakanlık izni almasına gerek yoktur (Birkaç, 1987: 71).

Bakanlık dışında anonim şirketin kuruluşuna ilişkin hükümler paylı komandit şirkette de uygulanır. Kuruluş aşamaları kısaca, sermaye şirketleri gibi, yazılı bir ana

sözleşmesinin hazırlanması, kurucu imzaların noter tarafından tasdiki ve ticaret siciline tescil ve ilandır.

Yöneticilik sıfatı esasen sınırsız ortak olan komandite ortaklara aittir. Yöneticilik sıfatı sona erdiği zaman ortağı komanditer ortak sayılabileceği belirtilmektedir. Kural olarak yönetim hakkına sahip olan komandite ortaklar dış ilişkilerde de şirketi temsil ederler. Ayrıca anonim şirket yönetim kurulu üyeleri hakkındaki hükümlere tabidir.

2.1.2.3.2. Paylı Komandit Şirketin Vergi Borçları Karşısındaki Durumu

Paylı komandit şirket tüzel kişiliğe sahip olduğundan kurumlar vergisi mükellefidir. Ancak ortakların elde ettikleri gelir bakımından farklılık göstermektedir (Arıkan, 1998: 72-73).

Paylı komandit şirketlerin komandite ortaklarının ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir ve gelir vergisine tabidir. Fakat kanun, eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarının ortaklık karından aldıkları payların şahsi ticari kazanç sayılacağına dair hükme bir istisna getirmektedir. Böylece bu hükmün pratik sonucu şu şekli almaktadır; serbest meslek faaliyeti yapan komandite ortakların bu faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler serbest meslek kazancı olarak gelir vergisine tabidir.

Komanditer ortaklar ise kurumlar vergisine tabidir. Ancak sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler kurumlar vergisi uygulaması yönünden önemli bir özellik taşırlar. Kurumlar vergisinde, diğer mükellefler, bütün kazançları üzerinden vergi ödedikleri halde, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, kurumlar vergisi, şirket kazancından, komandite ortaklara ait pay düştükten sonra kalan kısım üzerinden alınır.

2.2. Çeşitli Ülkelerde Şirketler ve Vergilendirilmesi

2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Şirket Türleri ve Vergilendirilmesi

Amerika Birleşik Devletleri'nde şirketler 5 gruba ayrılmaktadır (<http://madaan.com/uscorp.htm>).

1. (Sole proprietorship) Gerçek Kişi
2. (General Partnership) Genel Ortaklık
3. (Inc. Veya Corp.) Şirket
4. (L.L.C.) Limited Şirket
5. Anonim Ortaklık (Business Corporations)

2.2.1.1. (Sole proprietorship) Gerçek Kişi

Kuruluş aşaması en kolay olan şirket türüdür. Şirket sahibi, sınırsız sorumlu olmasından dolayı şirketin bütün borçlarından ve alacaklarından tek sorumlusu ve yetkilisidir. Kimseye rapor vermeden bütün kararları tek başına alabilir. Dezavantaj olarak sınırsız sorumluluktan dolayı şirket borçlarından dolayı tüm mal varlığı ile sorumludur (<http://madaan.com/uscorp.htm>).

2.2.1.2. (General Partnership) Genel Ortaklık

Genel ortaklık birden fazla ortak ile kurulabilmektedir. Genel ortaklık olarak şirket işleri yürütülecekse, işyerinin bulunduğu yerdeki ilçe sekreterine kayıt ettirmelidir. Bütün ortaklar şirketin borçlarından dolayı kişisel olarak sorumlu olup, şirketin kazancından ve kaybından ortaklaşa sorumludur. Bütün ortaklar şirket yönetiminde söz hakkına sahiptirler. New York Eyalet kanununa göre, her bir ortak, ortaklığın bir temsilcisi olup bu ticari ortaklığı bağlayacak sözleşmeleri yapma yetkisine sahiptir. Dolayısıyla, bu tür ticari varlıkta ortak seçimi son derece önemlidir (http://www.zaralawny.com/turkish/guides/commercial_entity.jsp?rn=3979206#llc)

Vergilendirmesi biraz karışık; ödenecek vergi şirket adına değil ortak adına çıkmaktadır. Ortaklar, ortaklığın zarara uğraması durumunda, bu zararı kişisel gelir vergilerinden düşebilirler (<http://madaan.com/uscorp.htm>).

2.2.1.3. (Inc. veya Corp.) Şirket

Ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptir. Bu yüzden çoğu zaman sahiplerinden ayrı bir şekilde vergilendirilebilir (C Corporation), sözleşme yapabilir veya dava edilebilir. Bu tür şirketler hisse senetleri sahiplerine satılarak şekillendirilir. Hisse senedi ve tahvil satışları nakit girişi için de kullanılabilir. Şirketin sahipleri yönetim kurulunu seçer. Şirket el değiştirdi durumda da varlığını devam ettirebilir. Genelde ortaklar (shareholders) şirkete yaptıkları yatırım miktarı kadar o firmanın borçları için sorumlu tutulabilirler.

Bazı durumlarda bu tür şirketler S Corporation olma yolunu da tercih edebilirler. S Corporationların vergilendirilme şekli genel ortaklıklarınkiyle aynıdır. Hem şirket hem de şahıs olarak iki kere vergi ödemek yerine, şirketten alınan kâr payı ve maaş birleştirilerek direk kişisel vergi şeklinde ödenebilir (<http://www.tabid.org/tr/pages.php?go=fullnews&newsid=32>).

2.2.1.4. (L.L.C.) Limited Şirket

Bu ortaklığın üyelerinin en azından bir tanesinin adi ortak olması gerekir ve de istendiği kadar sınırsız ortak olabilir. Sınırlı sorumlu ortak ortaklığa sermaye yardımı yapan ama ortaklığın yönetime karışmayan kişidir. Şirket ortakları koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı kadar sorumludurlar. Limited Şirket daha esnek ve kurulması kolay bir şirket türüdür. Yönetim kuruluna ve ortakların düzenli olarak toplanmasına gerek olmadığı gibi resmi kurumlar tarafından denetim ve kontrolü de daha azdır. Bir dezavantajı LLC Limited Şirketlerin halka açılmamasıdır (http://www.zaralawny.com/turkish/guides/commercial_entity.jsp?rn=3979206#llc).

2.2.1.5. (Business Corporations) Anonim Ortaklıklar

Anonim ortaklıklar, kazanç sağlamak amacıyla, yetkili yönetsel kuruluşun izni alınarak kurulan ve ticari alanda faaliyet gösteren tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır. ABD hukukunda anonim ortaklıklar sadece ticari faaliyet göstermek üzere kurulmazlar. Kiliseler, üniversiteler ve belediyelerde anonim ortaklık şeklinde organize olabilir. Ortakların sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye oranı kadardır. Sorumluluğunun sınırlı olması anonim ortaklığı en avantajlı ortaklık türü kılar (Can, 2009: 28).

2.2.1.6. Amerika'daki Şirketlerin Vergilendirilmesi

Amerika'daki şirketlerin vergilendirilmesi şu şekilde gerçekleşmektedir (Öz ve Akdemir, 2002: 3-10):

Federal hükümet, eyalet hükümetleri ve bazı yerel yönetimler tarafından gelir vergisi tahsil edilmektedir. Eyalet ve yerel yönetimlerde gelir vergisi oranları, federal hükümetlerin oranlarına göre daha düşüktür. Bunun yanı sıra birkaç eyalette (Nevada, Güney Dakota, Texas, Washington, Wyoming) sıfırdan başlayarak diğerlerinde (Connecticut, Colombia, Iowa, Kuzey Dakota ve Pensilvanya) %10 ya da daha fazlasına kadar en üst dilim kurumlar vergisi için oldukça önemli oran farklılıkları vardır.

ABD'de gelir üzerinden alınan vergilerin bir diğeri, kurumlar vergisidir. Bu verginin mükellefleri tüzel kişiliğe sahip ABD kurumlarıdır. Vergi kanunlarına göre anonim şirketler, sigorta şirketleri ve cemiyetler kurumlar vergisi mükellefleridir. ABD kurumlarının yalnız ABD'de elde ettikleri gelirleri değil, yabancı ülkelerdeki şubeleri aracılığıyla elde ettikleri gelirleri de kurumlar vergisine tabidir.

ABD'de hem gelir vergisinde hem de kurumlar vergisinde vergi yükümlülüklerinin belirli miktarların altına indirilmesini önlemek amacıyla alternatif minimum vergi uygulaması bulunmaktadır. Alternatif minimum vergilendirilebilir gelirin %20'sinden oluşan bu vergi, vergi mükelleflerine tanınan bazı ayrıcalık ve indirimler karşılığında, asgari bir vergi ödenmesini sağlamak amacıyla uygulamaya konulmuştur.

2.2.2. Almanya’da Şirket Türleri ve Vergilendirilmesi

Almanya’da şirketler Limited Şirket, Şahıs Şirketi (Kolektif ve Komandit Şirket), Adi Ortaklık, Tacir, Anonim şirket, meslek ortaklığı ve Avrupa İktisadi Menfaat Birliği olmak üzere ayrılmaktadır (<http://lkk-legal.com/pdf/tr/LKK-Almanyada-sirket-kurulusu.pdf>). Almanya’da şirket türleri 5 grupta toplanmaktadır.

2.2.2.1. Limited Şirket (LLC) (Sınırlı Sorumlu Şirket)

Almanya’daki şirket türleri içerisinde en yaygın olanı Limited şirkettir. Şirket ortakları, şirket borçlarından dolayı koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye kadar (sınırlı) sorumludur. Limited şirket kurmak için en az 25.000 € sermaye olmalıdır (<http://www.justlanded.com/english/Germany/Articles/Business/German-company-types->).

2.2.2.2. Şahıs Şirketi (Kollektif ve Komandit Şirket)

Şahıs şirketleri en az iki ortak ile kurulur. Şirketin tüzel kişilik kazanması ile ortaklarının şahsi sorumluluğu başlar. Kollektif şirketlerde ortaklar şahsi mal varlıkları ile de sorumlu iken komandit şirketlerde şahsi malvarlıkları ile sorumlu komandite ortaklar yanında sadece koydukları sermaye kadar sorumlu olan komanditer ortaklar da bulunmaktadır. Şahıs şirketlerinde prensip olarak şahsi yönetim geçerlidir, yani şirket yönetimi ile ilgili görev ve yetkilerin tamamı üçüncü kişilere devredilemez.

2.2.2.3. Adi Ortaklık

En kolay şirket türü adi ortaklıktır. Ana sözleşmeleri yazılı olmak zorunda değildir. Sözlü yapılan kuruluş sözleşmesi geçerli olabilmektedir. Joint Venture (ortak girişim) de başından bir ticaret şirketi olarak kurulmadıysa adi ortaklıktır.

2.2.2.4. Tacir

Bir tek kişi şahıs şirketi kuramaz. Tacir olarak faaliyette bulunabilir, ancak bunun için ticari anlamda düzenlenmiş bir sınaî müessesesi bulunması gereklidir. Tacir, ticari işleri sebebiyle borçlarından dolayı şahsi malvarlığıyla sınırsız sorumludur.

2.2.2.5. Anonim Şirket

Anonim şirket, kuruluş aşamasındaki uzun prosedür ve büyük ölçüde kanunlarla düzenlenmiş yapısı sebebiyle geleneksel olarak büyük işletmeler tarafından seçilen bir şirket türüdür. Sadece bu şirket türünün borsaya girebilmesi, zaman içinde küçük işletmelerin de bu şirket türüne rağbet etmelerine sebep olmuştur. Tüzel kişiliğı vardır ve ticari işler için şirket tüzel kişiliğı sorumludur. Anonim şirketlerin hisse devri prensip itibariyle problemsizce yapılabilir.

2.2.2.6. Almanya'da Şirketlerin Vergilendirilmesi

Almanya'daki ticari faaliyetlerde özellikle gelir vergisi, kurumlar vergisi, işletme gelirleri vergisi ve katma değer vergisi uygulanır (<http://lkk-legal.com/pdf/tr/LKK-Almanyada-sirket-kurulusu.pdf>).

Almanya'da vergileme takvim yılı genel olarak bir yıldır. Üçer aylık geçici vergilendirme dönemleri vardır. Üç ayda bir ödemeleri 10 Mart, 10 Haziran, 10 Eylül ve 10 Aralık tarihlerinde bir önceki yılın rakamlarına göre yapılmaktadır (http://www.lowtax.net/lowtax/html/germany/germany_domestic_corporate_taxation.asp).

Gelir vergisi mükellefleri Almanya'da yerleşik olanlar ve 180 gün devamlı bir şekilde kalanlar tam mükelleflerdir (<http://www.pkftexas.com/default/pkf/Documents/TaxGuides/PKFWorldwideTaxGuide202009.pdf>). Gelir Vergisi ile gerçek kişilerin gelirleri vergilendirilir. Bu durum şahıs şirketlerinin elde ettiği gelirler için de geçerlidir. Almanya dışında oturma izni veya daimi ikamet müsaadesi olan kişiler ise sadece Almanya'da elde ettikleri gelirlerle sınırlı olarak vergi mükellefidirler. Gelir vergisine tabi kazanç türleri:

- Mesleki faaliyetten elde edilen gelirler (gelir vergisi)
- Sermayeden elde edilen gelirler (sermaye kazançları vergisi)
- Serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirler
- Ticari kazançlar
- Tarım ve ormancılıktan elde edilen gelirler
- Gayrimenkul sermaye iradı
- Diğer gelirler

Almanya’da tüzel kişilerden kurumlar vergisi alınır. Almanya’da kurumlar vergisi oranı %15’dir ancak bazı durumlarda kurumlar vergisinin %5.5’i oranına kadar ek bir vergi de alınabilir (<http://www.pkftexas.com/default/pkf/Documents/TaxGuides/PKFWorldwideTaxGuide202009.pdf>). Merkezi veya yönetimi Almanya’da bulunan tüzel kişilikler, dernekler, malvarlığı birlikleri sınırsız olarak vergi mükellefidir. Şirketin (kurumlar vergisi) ve ortaklarının (sermaye kazançları vergisi) çifte vergilendirmesi her iki verginin birbirine mahsup edilmesi sonucu önlenmiştir (mahsup işlemi).

Almanya’da faaliyetlerini sürdüren her işletme, işletme gelirleri vergisine tabidir. Serbest meslek sahipleri bu kapsama girmez. İşletme sahibi, yani işletmenin üzerine kayıtlı olduğu kişi vergi mükellefidir. Şahıs şirketlerinde şeffaf olmayan vergilendirme vardır, yani şirket vergilendirilir. Yeni kurulan veya küçük işletmeler ilk yıllarda mahsup kuralı gereğince işletme geliri vergisi ödemezler.

2.2.3. İngiltere’de Şirketlerin Türleri ve Vergilendirilmesi

İngiltere’de şirketler 4 grupta toplanmaktadır (<http://www.tbcci.org/Tur/businessTypes.php>); Bağımsız Tüccar, Ortaklık, Özel Limited Şirket ve Halka Açık Limited Şirket şirketleri. Bu şirketler, yasal yapıları, sermaye, yönetim ve sorumluluk bakımlarından farklı kurallara tabidir.

2.2.3.1. Bağımsız Tüccar (Sole Trader)

İngiltere’de en basit olarak kurulan tek başına faaliyet gösteren, ortakları olmayan şirket türüdür. Bağımsız Tüccar şirketinin tek sahibi ve yöneticisi olup kendi sermayesini

kullanmakta, bu iş türündeki yasal formaliteler ve kuruluş masrafları diğer şirketlere göre daha az olmaktadır.

Bu avantajlara karşılık, sınırsız sorumluluk ve pazardaki rekabete ve gelişmelere uyum sağlamak için gerekli sermaye yetersizliği bağımsız tüccar işletmeciliğinin sakıncalı yönlerini oluşturmaktadır.

2.2.3.2. Ortaklık (Partnership)

Bağımsız tüccar işletmeciliğine benzemekle birlikte Adi Ortaklık (Ordinary Partnership) şirket türünde karar mekanizması, riskler, masraflar ve yükümlülükleri iki veya daha fazla kişi tarafından paylaşılmaktadır. Her ortak kişisel olarak şirketin tüm borçlarından ortaklaşa ve zincirleme sorumlu olup bazı ortakların şirket borcunun kendilerine düşen paylarını ödemedikleri takdirde, kendisine ait borca ek olarak bu borçlardan da sorumlu tutulmaktadır. Limited şirketlerden farklı olarak, bir Ortağın çekilmesi, vefatı veya şirketin iflas durumunda, Ortaklık dağıtılmaktadır.

Oraklıkların nispeten basit olan yasal yapısının avantajını koruyarak sınırsız sorumluluk sakıncasına çözüm bulunması için 2000 yılında çıkarılan yasa ile yeni bir Sınırlı Sorumlu Ortaklık (Limited Liability Partnership) türü getirilmiştir. Bu Ortaklık türünde sorumluluk, ortakların ödediği veya taahhüt ettiği miktarlar ile sınırlandırılmıştır. Sınırlı Sorumlu Ortaklıkların, Adi ortaklıklardan diğer bir farkı, Şirketler Odası'na (Companies House) kaydedilme zorunluluğudur.

2.2.3.3. Özel Limitet Şirket

Bu şirket türünde şirket hissedarların sorumluluğu sahip oldukları hisselerin ödenmemiş kısmı ile sınırlıdır. Sorumluluğun sınırlandırılması dışında bu şirket türünün yaygın olarak seçilmesine başka faktörler de söz konusudur.

2.2.3.4. Halka Açık Limited Şirket (Anonim Şirket)

Halka Açık Limited Şirket (Anonim Şirket), hisselerini halka arz edebilen tek şirket türüdür. Özel Limited Şirketlerde olduğu gibi sorumluluk, hissedarların sahip oldukları hisselerin ödenmemiş kısmı ile sınırlıdır.

2.2.3.5. İngiltere'deki Şirketlerin Vergilendirilmesi

Ülkede faaliyet göstermekte olan ticari şirketlerin (Gülsoy, <http://www.een.kso.org.tr/up/download/Ingiltere.pdf>) ödemekle yükümlü olduğu kurumlar vergisi, üç vergi diliminde hesaplanmaktadır. Buna göre,

- 0-10 000 Sterlin arası için %10,
- 10 001-30 000 Sterlin arası için %20
- 30 001 Sterlin ve üzeri için %30

kurumlar vergisi söz konusu olmaktadır. Diğer taraftan, gelir vergisi oranları da üç dilim üzerinden hesaplanmaktadır. Buna göre,

- 0-1 880 Sterlin arası %10,
- 1 881-29 400 Sterlin arası %22
- 29 401 Sterlin ve üzeri için %40 gelir vergisi alınmaktadır.

Ülkede, uygulanmakta olan standart katma değer vergisi (KDV) oranı %17,5'tir. Pek çok gıda ürünü, toplu taşıma ve ihracat için KDV uygulanmazken bazı enerji ve yakıt ürünlerine %5 oranında KDV uygulanmaktadır. Diğer taraftan, sigortacılık, eğitim, finans ve sağlık hizmetleri KDV'den muafır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE ŞİRKETLERİN VERGİSEL AÇIDAN KARŞILAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergiler, önemli bir yüklenim olarak işletmelerin kuruluşundan başlayarak faaliyetlerinin sona ermesine kadar olan her aşamada girişimciler üzerine etkili olabilmektedir (Saraçoğlu, 2004: 58).

Bu bölümde, şirketlerin kuruluş, işleyiş, sona erme aşamalarını vergi yükü itibarıyla ele almaya çalışacağız.

3.1. Şirketleri Kuruluşunda Vergilerin Etkileri

3.1.1. Kuruluş Yeri Seçiminde Vergilerin Etkileri

Kuruluş yeri denilince, firmanın faaliyette bulunduğu yer anlaşılır. Bu kararın verilmesiyle, firmanın “hayat alanı” belirlenmiş olmaktadır. Kuruluş yeri seçimi bir kere verilecek bir karardır. Bu kararda yapılacak hatalar, işletmenin ömrü boyunca sırtından atamayacağı yükleri oluşturacaktır (Örücü, 2005: 48).

İşletmelerin kuruluş yeri seçmelerinde en önemli neden, ekonomik amaçlara en uygun bir kuruluş yeri seçmektir. Ekonomik amaçlara en uygun bir kuruluş yeri demek işletme orada kurulduğunda üretim ve/veya pazarlama maliyetlerinin en düşük olacağı yer demektir. Serbest rekabet alanında çalışmak zorunda olan girişimci için kuruluş yerinin seçimi daha da önemlidir. Rekabet şartları altında çalışan girişimci, işletmenin kuruluş yerini maliyetini en fazla rakipleri kadar olacak şekilde seçmelidir (Yazıcı, 2002: 138). Kısacası en düşük maliyetle en yüksek verim alacağı yeri seçmek işletme açısından büyük önem taşımaktadır.

Hammadde, bir işletmenin mal ve/veya hizmet üretmek için ihtiyaç duyduğu en temel girdidir. Bu nedenle hammaddeye en yakın, en ucuz, en güvenilir olduğu ve sürekli bulunduğu yer, kuruluş yerinin seçiminde önemli rol oynar. Örneğin, bir şeker fabrikasının şeker pancarı yetiştirilen yerlere kurulması gerekmektedir. Yine aynı şekilde bozulma, çürüme ve bunun gibi nedenlerle, dayanıklılığı zayıf olan hammaddeler kullanılıyor ise, işletmelerin bu hammaddelere yakın yerlere kurulması gerekmektedir (Özgen ve diğerleri, 2001: 38).

İşletmelerin büyüklüğü ve hitap ettiği kesimde yer seçiminin önemi büyüktür. Küçük sanayi ve toptancı işletmeleri için genel bir bölgenin seçimi daha önemlidir. Buna karşılık, küçük perakendeci işletmeler ile hizmet işletmeleri açısından bölge içerisinde belirli bir topluluğun ve bu topluluk içerisinde konumluk yerin seçimi bölge seçiminin yeri daha önem taşır (Alpugan, 1994: 134).

İşletmenin kuruluş yeri seçimi kararını etkileyen bazı faktörler vardır. Bu faktörleri ekonomik ve çevresel olarak ikiye ayırmak mümkündür. Ekonomik faktörler, genel olarak işletmenin kontrol alanı içine giren ve işletme yönetimince alınacak kararlardan etkilenebilen faktörlerdir. Bunların karlılık ve maliyet üzerindeki etkileri açık ve kesindir. Ekonomik faktörlerin başlıcaları arasında, pazarın büyüklüğü ve yakınlığı, hammadde kaynakları, taşıma olanakları, kuruluş maliyetleri, işletme maliyetleri diğer benzer işletmelere yakınlık ve mevcut yatırımlar ile devletin teşvik edici ekonomik tedbirleri gelmektedir. Çevresel faktörler, işletmenin denetimi dışında ortaya çıkan doğal, mali, sosyal, yasal, ulusal ve uluslararası koşulları içermektedir (Örücü, 2005: 49).

Vergi düzenlemeleri ülke çapında bütünlük arz etmekle birlikte; özellikle federal devlet yapısı içinde biçimlenmiş ülkelerde farklılıklar gösterebilmekte, dolayısıyla işyeri seçiminde yatırımcıyı etkileyebilmektedir. Ayrıca yerel vergiler de, işyeri seçimi yanı sıra, işletmelerin sermaye yapısı seçiminde etkili olabilmektedir (Saraçoğlu, 2004: 23). Ülkeler arası olabildiği gibi federal devletin içinde bulunduğu federe devletler arasında da bir vergi rekabeti söz konusu olabilmektedir.

Ülkemizde devlet yapısına bağlı olarak tüm yörelerde aynı vergiler uygulanmaktadır. Farklı bir ifade ile vergi uygulamaları bakımından bölgesel bazda

farklılıklara yer verilmemiştir. Ülkenin her yerinde aynı şekilde uygulanan gelir ve kurumlar vergisi tarifeleri mevcuttur. Dolayısıyla iş yeri seçiminde vergilerin etkili olmadığı belirtilebilir (Saraçoğlu, 2004: 23). Ülkemizde vergilendirme yetkisi yasa koyucu olarak parlamento'ya bırakılmıştır. Parlamento ise vergi kanunlarını çıkartırken ülkenin genelini göz önüne almaktadır.

Ülkemizde, federal sistemde olduğu gibi bölgesel vergilendirme yetkilerinin olmaması, bölgelerin işletmeleri çekici vergi politikaları da bulunmamaktadır. Bu yüzden ki bizde yerel yönetimler, işletmelerin yer seçimini etkileyebilecek bir vergi uygulaması yapma yetkisine sahip değildirler. Ancak, devlet bölgelerarası ekonomik kalkınmışlık farklılıklarını gidermek için, işletmelerin az gelişmiş bölgelerde kurulmasını özendirici bazı uygulamalara gidebilmektedir (Özgen ve diğerleri, 2001: 39).

Ülkemizde çeşitli kanunlarla bazı bölgelere ve sektörlere vergisel teşvikler sağlanmıştır. Bunlar kısaca; Teknoloji geliştirme bölgelerine uygulanan vergisel teşvikler, organize sanayi bölgelerinde uygulanan vergisel teşvikler, endüstri bölgelerinde uygulanan vergisel teşvikler, serbest bölgelerde uygulanan vergisel teşvikler, olağanüstü hal bölgesinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde uygulanan vergisel teşvikler, araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda katma değer vergisi istisnası, kültür yatırımları ve girişimlerine yönelik vergisel teşvikler, eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası vb teşvikler olarak sıralayabiliriz.

Devlet işletmelere ucuz veya parasız arsa verebilir, alt yapı tesislerini kurabilir, harçlarında kolaylıklar temin edebilir, belirli geri kalmış bölgelerde kurulacak olan işletmelere yatırım imkanı sağlar, gümrük indirim veya muafiyeti uygular, sanayi bölgeleri veya siteler kurar (Ertürk, 2006: 71). Devlet bu sağladığı teşviklerle işletmelerin kuruluş yerlerini etkileyebilir.

Şirket kuruluş yerinin seçiminde vergilerin doğrudan bir etkisi olduğunu söylemek zordur. Ancak devlet az gelişmiş bölgelere uyguladığı vergisel teşviklerle, kuruluş yerinin seçimine etkide bulunabilmektedir

3.1.2. Hukuki Şekil Seçiminde Vergilerin Etkileri

İşletmenin hangi hukuki yapıda kurulacağı, kuruluş aşamasında çözümlenmesi gereken bir sorundur. Günümüzde işletmeler daha çok, anonim şirket türünde hukuki yapıyı tercih ettikleri gözlenmektedir. Bu kapsamda ayrıca, vergi, sigorta, işçi, işveren ilişkileri gibi alanlarda, işletmeyi ilgilendiren hukuki düzenlemelerin de incelenmesi söz konusudur (Örücü, 2005: 56).

TTK'n da işletme türleri itibariyle tutulması gereken defterler, ortak sayısı, ortaklar arasında ilişkiler, ortakların sorumlulukları, asgari sermaye tutarları, işletme yönetimi, denetimi ve şirketlerin birleşmesi, tip değiştirmesi, sona ermesi, tasfiye ile ilgili hükümler yer almakta olup; bu hükümler girişimcileri hukuki statü seçiminde etkilemektedir (Saraçoğlu, 2004: 52).

GVK'nun mükerrer 120'nci maddesi gereğince ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek kazancı erbabı ve 5520 sayılı Kanunun 32'nci maddesinde ifade edildiği üzere kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefiyete tabi olan ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere 3'er aylık dönemde ödenmektedir (Güven, 2007: 128-131). Geçici vergi oranı 2010 yılı için sermaye şirketlerinde %20 şahıs işletmelerinde %15 olarak uygulanmaktadır. Örnek olarak aynı dönemde aynı karı yapan şahıs şirketleri 1500 TL geçici vergi öderken sermaye şirketleri 2000 TL geçici vergi ödemektedir.

Sermaye şirketleri yüksek orandaki karlarında %20 sabit oranlı kurumlar vergisi ödeyeceklerinden artan oranlı bir tarifeye karşılaşmazlar. Ancak gelir vergisi mükellefiyeti bulunan şahıs şirketi ortakları %15'den %35'e kadar artan bir tarifeye sahiptir. Büyük ölçekli işletmelerde karlılık oranını dikkate alığımızda şahıs şirketleri dezavantajlı gözükse de, küçük ve orta ölçekli işletmelerde karlılık yüksek oranlara çıkmadığından şahıs şirketleri, sermaye şirketlerinden avantajlıdır.

Sermaye şirketlerinin kapanış işlemleri de şahıs şirketlerinden daha maliyetli ve uzun bir prosedüre sahiptir.

Tablo 1: Şirketlerin Kuruluş Aşamasında Ödedikleri Harçlar

Harç Türleri	Şirket Türleri				
	Şahıs	Kollektif	Komandit	Anonim	Limited
Şirket Kelimesi	-	0,23	0,23	0,23	0,23
Ticarete Başlama İlanları (Maktu)	-	35	35	35	35
Kuruluş	126,5	362,55	362,55	816,75	816,75

Kaynak: İstanbul Ticaret Odası

31 Aralık 2009 tarih 27449 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan tarifedeki harçlara tahmini ilan ücreti de dahil edilerek yukarıdaki tablo hazırlanmıştır. İlan edilecek metnin kelime sayısına paralel olarak bu rakamlarda artış olabilecektir.

Kuruluş aşamasında 2010 yılı için hesaplanan harçlara baktığımız zaman, anonim şirketlerde 816.75 TL, limited şirketlerde 816.75 TL, adi komandit ve kollektif şirketlerde 362.55 TL ve şahıs şirketlerinde 126,5 TL olarak belirlenmiştir. 2010 yılı için harç miktarı en az şahıs şirketleri için belirtilmiştir. İlan edilecek metnin kelime sayısına paralel olarak bu rakamlar artabilir. Kuruluş için gerekli en az sermaye miktarı, anonim ve limited şirketlerde belirtilmiştir. Anonim şirketlerde 50.000 TL, limited şirketlerde ise 5.000 TL’dir.

Kuruluş aşamasında ticaret siciline ödenen harçlarla birlikte notere tasdik edilmesi gereken sözleşme ve belgeler vardır. Şirketler için notere ödenen tasdik ücretleri de şu şekildedir:

Şahıs şirketi notere; imza sirküleri 2 sayfalık için 60 TL, imza sirküleri 1 sayfalık ve 45 TL, noter onaylı nüfus cüzdan sureti 21 TL ve işletme defteri için 37 TL toplam da 118 TL ödeme yapılır. Kollektif şirketi notere; imza Beyanı için 40 TL, Kuruluş Sözleşmesi için 250 TL ve Kollektif şirket resmi defterleri için 142,50 TL toplam da 432,50 TL ödeme yapılır.

Limited şirketi notere: kuruluş sözleşmesi için 250 TL vekalet 45 TL, imza beyanı 40 TL ve limited şirket resmi defterleri için 142,50 TL toplam da 477,50 TL ödeme yapılır.

Notere ödenen bu tutarlar kurulabilecek en az ortak sayısı ve en az sermaye tutarı üzerinden hesaplanmıştır.

Anonim şirketi notere; kuruluş sözleşmesi için 325 TL, vekalet 45 TL, imza beyanı için 40 TL ve Anonim şirket resmi defter için de 154,50 TL toplam da 564,50 TL ödeme yapılır. Notere ödenen bu tutarlar kurulabilecek en az ortak sayısı ve en az sermaye tutarı üzerinden hesaplanmıştır.

Yeni kurulacak şirket türü olarak kollektif şirket seçen kişilerin kuruluş masrafları sermaye şirketlerine göre daha az maliyetlidir. Ancak şirket ortakları artan oranlı bir gelir vergisi mükellefi olmaktadır. Aynı miktarda kâr elde eden sermaye şirketine göre daha fazla vergi ödemekle karşı karşıya gelebilmektedir. Büyüme olanakları sermaye şirketlerine göre daha kısıtlıdır. Kâr paylarını dağıtmayıp sermayeye ekleme yolunu seçtikleri zaman vergi avantajından yararlanamamaktadırlar. Koymayı taahhüt etikleri sermaye miktarı kadar değil tüm mal varlıkları ile vergi borçlarından dolayı sorumludur. Kollektif şirket ortakları şirkette çalıştırmak üzere eşine, çocuğuna ve kendisine ödenen aylıkları vergiden indirmeleri mümkün olmamaktadır. Kanunen kabul edilen indirilecek giderler bakımından da sermaye şirketlerine göre daha kısıtlıdır.

Sermaye şirketlerinde devir ve ortakların değişimi hisse devri ile daha kolay ve maliyetsiz yapılmaktadır. Şahıs şirketi ortaklarından birinin ölmesi veya iflas etmesi durumunda şahıs şirketi sona erebilmekte ancak sermaye şirketlerinde bu durum söz konusu değildir.

Ticari piyasada yapılan işin türüne göre şirket unvanının önemi gibi bazı avantajları da vardır. Şirket unvanı yapılacak işe göre önem sarf etmektedir. Bu nedenle işletme kuracak kişilerin bu ihtiyaçlarına göre karar vermeleri gerekmektedir.

Sermaye şirketlerinde ortakların sorumluluğu sınırlı iken, şahıs şirketlerinde ise ortakların sorumluluğu sınırsızdır(adi komandit şirkette komanditer ortak hariç). Ancak; limited şirket ortakları üçüncü kişilere karşı sınırlı sorumluyken kamu alacaklarına karşı tüm mal varlıklarıyla sorumludur.

Sermaye şirketlerinin büyüme olanakları daha fazladır. Sermaye şirketleri halka açılarak büyüme olanağına sahiptir. Sermaye şirketlerinde yönetim daha etkindir. Kredi bulma olanakları şahıs şirketlerine göre daha kolay ve hızlıdır (Alpugan ve diğerleri, 1995: 64).

Tablo 2: Türkiye’de Kurulan Şirket Sayıları

Yıllar	AYLAR	Açılan (Adet)					
		Toplam	Anonim Şirket	Kolektif Şirket	Komandit Şirket	Kooperatif	Limited Şirket
2005		47,401	3,041	22	2	1,665	42,671
2006		52,699	2,918	22	1	1,746	48,012
2007		55,351	3,381	9	1	1,301	50,659
2008		49,003	2,413	16	1	1,004	45,569
2009		44,472	1,881	10	-	1,031	41,550
2010	Ocak	5,000	230	2	0	112	4,656
	Şubat	4,230	202	1	0	148	3,879

Kaynak: http://www.tobb.org.tr/ist/dosya/02sanayi_isyerleri.xls

Kurumlar vergisinde oran yüzde 20’dir. Sabit olan bu oran, matrah ne olursa olsun aynı miktarda uygulanacak. Gelir Vergisi oranları ise yüzde 15’ten başlayarak kademeli şekilde artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. Bu tarifede 8 bin 800 TL’ye kadarlık kazanç için yüzde 15 oranı uygulanırken, 22 bin liralık kazancın 8 bin 800’lük kısmına yüzde 15, geri kalan kısmına yüzde 20 uygulanacak. Aynı şekilde 50 bin TL kadarlık kazancın ilk 22 bin TL’si yüzde 20, 22 bin lirayı aşan kısma yüzde 27 oranı uygulanacak ve son olarak matrahın 50 bin lirayı da aşması halinde bu tutarı aşan kısma yüzde 35 oranında vergi hesaplanacak. Bu rakam ve oranlar topluca değerlendirildiğinde beyan edilen matrahın ya da gelirin 29 bin Türk Lirası’nı geçmesi halinde vergi yükü açısından Kurumlar Vergisi avantajlı hale gelmektedir.

Kurumlar Vergisi gerçek kişilerin gelirlerinin bir ön vergilenmesi olarak değerlendirilebilir. Çünkü şirketler elde ettikleri kazancı ortaklarına dağıtmaları halinde yüzde 15 oranında vergi kesintisi yapmak zorundalar. Bu durumda şirketlerden kâr payı olarak gelir elde edenlerin ödeyeceği vergi yükü yüzde 30’ları geçiyor

Örneğin bir anonim şirketin 2009 yılına ait kurumlar vergisi matrahını ele alalım. 2009 yılına ait 5.000 TL'lik zararı, aynı yıla ait 60.000 TL ticari bilanço karı, kanunen kabul edilmeyen giderleri 2.500 TL, iştirak kazancı 2.000 TL (KVK, 1956: madde 8/1), yatırım fon ve ortaklarının portföy işlemleri kazancı 1.000 TL (KVK, 1956: madde 8/4), gerçekleşen yatırım harcamaları indiriminin de 25.000 TL olduğunu varsayalım. Dönem safi kurum kazancı, gerekli zarar ve indirimler gelirden düşüldüğü zaman, 29.500 TL olarak belirlenmektedir. Hesaplanan kurumlar vergisi ise 8.850 TL'dir. Kurumlar vergisinin yanında beyanname, ayrıntılı bilanço, ayrıntılı gelir tablosu ve işletme hesabı özeti için de 54.60 TL'lik damga vergisi toplamı mevcut olmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri kurumlar vergisini ödedikten sonra kalan kazancın ortaklara dağıtılması halinde kazançlar üzerinden vergi tevkifatları yapmaları gerekmektedir. Ancak karın dağıtılmayıp sermayeye eklenmesi sonucunda Gelir Vergisi Kanunu m.94/6-b/1-2 gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Şirketlerin elde ettikleri karlar üzerinden kurumlar vergisini ödedikten sonra kalan tutarın üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Dağıtılmayan karın bilançoda bulunduğu sürece vergiye tabi olması söz konusu değildir (Tuğlu, 2006: 59).

Sermaye şirketleri vergilendirme açısından şahıs şirketlerine kıyasla daha avantajlıdır. Sermaye şirketlerinin bu avantajı halka açık olup olmamasına ve istisna ve muafıkların çokluğuna göre değişmektedir. Sermaye şirketleri özellikle halka açık anonim şirketler şeklinde kurulmuşsa, halka açık olmayan anonim şirketlere göre daha fazla vergisel avantaja sahip olurlar. Gene bu şirketlerin yararlandıkları istisna ve muafıkların sayısı arttıkça vergisel avantajları da artmaktadır. Bu nedenle şahıs ve sermaye şirketleri arasındaki tercihte, sermaye şirketlerinin vergisel avantajları, sermaye şirketi şeklinde birleşmelerinin artmasına yol açmaktadır (Arıkan, 1998: 80)

3.2. İşletmelerin İşleyişinde Vergilerin Etkileri

3.2.1. İşletmelerin Büyümeleri ve Sermaye Yapısının Vergilerin Etkileri

İşletmelerin yalnızca yaşamalarını sürekli kılabilme için çaba göstermeleri yeterli değildir. Genellikle, başlangıçta küçük boyutlarda kurulan işletmelerin zaman içerisinde

büyümleri zorunludur. Sürekli olarak gelişen ve değişen bir çevrede çalışmalarını sürdüren işletmelerin hep aynı büyüklükte kalmaları öncelikle onların pazardaki yerlerini korumalarını güçleştirir (Alpugan, 1994: 42).

Çağdaş nitelik taşıyan işletmenin bugün savunabileceği en geçerli ve gerçekçi amaç, varlığını sürdürebilmek için sürekli büyüme ve gelişme görüşünün benimsenmiş olmasıdır. “eğer bir işletme büyümüyorsa ya da yerinde sayıyorsa o işletme geriliyor demektir”. Büyümek bir işletme için anlamlı bir amaç olmakla birlikte büyüme hızını dengeli ve optimal düzeyde gerçekleştirmek gerekir (Sabuncuoğlu ve Tokol, 1997: 21).

İşletmeler faaliyetlerine başlamadan önce ortakları tarafından koyulan veya sermayenin yetersiz olması durumunda yine ortaklar tarafından daha sonra işletmeye eklenen finansman kaynak öz kaynaklardır. Sermaye şirketlerinde yeni bir ortak almak ve sermayeyi arttırmak şahıs şirketine göre daha kolaydır (Ertürk, 2006: 232).

Şahıs şirketleri, sermaye piyasasından yararlanma imkanına sahip olmadıklarından genellikle kendi öz kaynaklarına yönelirler. Sermaye şirketlerinde ise, çok sayıda ortak vardır. Daha fazla fona ihtiyaç duyduklarında, sermaye artışına gidebilir veya hisse senedi çıkartarak yeni finansman kaynaklarına erişebilirler (Ceylan, 2003: 191).

Kuruluş ve işleyiş aşamalarında şirketin ihtiyaç duyduğu sermaye birikimi ortaklar tarafından gerçekleştirilmediği zaman yabancı kaynaklara başvurulur. İşletmeler ya da finans kurumlarından kısa, orta veya uzun vadeli kaynak temin ederler.

İşletmeler bazen ortak sayısını arttırmak veya yabancı kaynaklara başvurmak yerine ellerinde bulundurdukları fonları kullanarak da kendilerine finansman kaynağı sağlama yolunu seçerler. Oto finansman olarak adlandırılan bu kaynak türü, işletmelerin ellerinde bulundurdukları dağıtılmamış olan karlar, amortismanlar, karşılıklar v.b. kaynaklardır.

Oto finansmanla fon sağlamak, işletmeler için önemli bir finansman yöntemi olup işletmeler finansman ihtiyacının büyük bir kısmını bu yöntemle sağlamaktadırlar. Oto finansmanın sürekli yapılması durumunda, özellikle halka açık şirketlerin küçük ortakları,

kâr dağıtımını gerçekleştirmediği için sermaye piyasasına olan güvenlerini kaybedebilir (Ceylan, 2003: 195).

Vergi mevzuatımızda önemli değişiklikler yapılarak özellikli orta ve küçük işletmelere farklı vergi oranları, vergi indirimleri, vergi muafiyetleri ve istisnaları getirilerek bu girişimcilere bir şekilde katkıda bulunulması gerekmektedir.

Kurumlar kâr dağıtıp dağıtmama kararını genel kurul kararıyla alırlar. Anonim şirketler karın bir kısmını veya tamamını dağıtıp dağıtmama kararı alabilirler. Kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra kalan kurum kazancı, ortaklara dağıtıldığında %15 oranında gelir vergisi stopajı yapılmaktadır. Ortaklara dağıtılmayan kâr sermayeye eklenmesi genel kurul tarafından karara bağlandıysa stopaj dışı tutulmaktadır (Bilici, 2008: 228).

Sermaye şirketleri kurumlar vergisini ödedikten sonra kalan kazanç ortaklara dağıtılması halinde kazançlar üzerinden vergi tevkifatları yapmaları gerekmektedir. Ancak karın dağıtılmayıp sermayeye eklenmesi sonucunda Gelir Vergisi Kanunu 94/6-b maddesinin birinci ve ikinci bentleri gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Şirketlerin elde ettikleri karlar üzerinden kurumlar vergisini ödedikten sonra kalan tutarın üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Dağıtılmayan karın bilançoda bulunduğu sürece vergiye tabi olması söz konusu değildir (Tuğlu, 2006: 59).

Somut bir örnek ışığında açıklamak gerekirse: X Limited Şirketinin 2009 yılı dönem kârı 60.000 TL'dir. Şirketin toplam sermayesi 100.000 TL olup sermayenin tamamı ödenmiştir. Şirket iki ortaklı olup ortakların sermaye payları eşittir. Şirketin kanunen kabul edilmeyen 26.000 TL gideri bulunmaktadır. Vergiden indirilen tutar ise 10.000 TL dir.

Şirketin şimdiye kadar ayırdığı 1. tertip yedek akçe tutarı 6.000 TL'dir. Şirket genel kurulu, dönem kârından yasal kesintiler yapıldıktan sonra kalan kısmın 31.12.2009 tarihinde dağıtılmasına karar vermiştir.

Kurumlar vergi matrahının hesaplanması aşağıdaki şekilde olur:

Dönem karı	60.000 TL
İndirimler (-)	10.000 TL
İlaveler (+)	26.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler: 26.000 TL	
Mali kâr (kurumlar vergisi matrahı)	76.000 TL
Kurumlar vergisi $76.000 \times 0,20 =$	15.200 TL

I. Tertip Yedek Akçe Hesaplanması:

$$(\text{Dönem kârı} \times \%5) 60.000 \times \%5 = \dots\dots\dots 3.000 \text{ TL}$$

I.Temettü Hesaplaması:

$$(\text{Sermaye} \times \%5) 100.000 \times \%5 = \dots\dots\dots 5.000 \text{ TL}$$

II.Tertip Yedek Akçenin Hesaplanması:

Dönem kârı	60.000 TL
Kurumlar vergisi (-)	(15.200 TL)
I.tertip yedek akçe (-)	(3.000 TL)
I.temettü (-)	(5.000 TL)
II.tertip yedek akçe matrahı	36.800 TL
II.Tertip yedek akçe $36.800 \times \%10 =$	3.680 TL

II.Temettünün Hesaplanması:

Dönem kârı	60.000 TL
Kurumlar vergisi (-)	(15.200 TL)
I.tertip yedek akçe (-)	(3.000 TL)
I.temettü (-)	(5.000 TL)
II.tertip yedek akçe (-)	(3.680 TL)
II.temettü	33.120 TL

Gelir Vergisi Stopajının Hesaplanması:

I. temettü	5.000 TL
II. temettü	33.120 TL
Gelir vergisi stopajı matrahı	38.120 TL
Gelir vergisi stopajı $38.120 \times \%15 =$	5.718 TL

X limited şirketi eğer yedek akçe ayırmayıp ortaklara dağıtma yolunu seçseydi, gelir vergisi stopajı matrahı 60.800 TL olacak, ödenecek gelir vergisi de 9.820 TL olacaktır. Limited şirket ayırdığı kâr paylarıyla yeni yatırımlar yapabilecek ve vergilendirilmeyecektir. Şahıs şirketlerinde ise dağıtılmayan kar payları pasif bir hesaba atılır, sermayeye geçirileceği zaman gelir vergisine tabi olacaktır.

Halka açık anonim şirket hisse senedi çıkartarak sermayesini arttırabilmektedir. Anonim şirketlerin çıkardıkları hisse senetlerini satması ve hisse senedi alan ortaklara sağladığı vergi avantajları vardır. Elinde hisse senedi olan ortak, hisse senedini edinme tarihinden itibaren, bir yıl geçtikten sonra elden çıkarmışsa, bundan doğan kazanç, tutarı ne olursa olsun gelir vergisine tabi değildir (Kızılot, 2005: 1). Şahıs şirketlerinde ve hisse senedi çıkarmayan sermaye şirketlerinde bu durum söz konusu değildir.

Örneğin; Y Anonim Şirketi, sermayesini 02.05.2010 tarihinde 150.000 TL arttırmaya ve bunu da tanesi 10 TL olan 15.000 adet hisse senedini halka ihraç ederek gerçekleştirmeye karar vermiştir. Hisse senetlerinin basım ve ilanı için 3.000 TL ve ayrıca 540 TL KDV 05.05.2010 tarihinde ödenmiştir. Hisse senetlerinin satışı için 10.05.2010 tarihinde banka ile %0,4 komisyon karşılığı anlaşma yapılmış ve banka hisse senetlerinin tamamı satarak kendi komisyonunu kesip kalanını şirketin bankadaki hesabına yatırmıştır.

Örnekteki Y Anonim şirketi sermayesini hisse senedi çıkartarak artırım yolunu seçmiş, hisse senetlerinin basım ve ilanı için 3.000 TL, 540 TL KDV'sini ve bankaya ödediği 600 TL'lik komisyon tutarını gider olarak muhasebeleştirip ödeyecekleri vergiden indirim konusu yapabilmektedir. Y Anonim şirketinin hisse senetlerini alan yeni ortaklar ise hisse senetlerini bir yıl boyunca ellerinde tuttukları zaman gelir vergisi ödemek zorunda

kalmayacaklardır. Sermaye şirketi olan limited şirket ve şahıs şirketleri bu yolla sermayesini artıramaz ve vergisel avantajdan yararlanamazlar.

Şahıs şirketlerinde, yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artışlarını bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında bulundururlar ve başka bir hesaba aktarım söz konusu olamaz. Değer artışları başka bir hesaba aktarılırsa veya sermayeye ilave edilirse, işletmeden çekilen değer olarak kabul edilir ve çekildiği dönemde vergiye tabi olur. Sermaye şirketlerinde ise, yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artışlarını bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutabilirler. Değer artışları sermayeye de ilave edilebilir. Değer artışları sermayeye ilave edilirse fon vergilendirilmez. Bu yönü ile şahıs şirketlerinden daha büyük bir vergisel avantaj elde ederler (Arıkan, 1998: 79).

3.2.2. Yatırımları Etkilemede Vergilerin Etkileri

Yatırımların planlanması ve belirlenmesinde de vergilerin etkisi bulunmaktadır. Bu da iki farklı şekilde ortaya çıkabilmektedir (Akgüç, 1975: 24).

- Vergiler sonucunda yaratılan katma değer bir bölümü Hazineye aktarıldığından, girişimcilerin üstlendiği riskin ödülü, başka bir ifade ile parasal güç azalmakta ve bu durum dinamik bir gelişme politikası izlemeyi amaçlayan girişimciler üzerinde yeni atılımlar yapma konusunda frenleyici etki yapmaktadır.
- Vergiler işletmelerin gelişmesinde önemli rol oynayan oto finansman olanaklarını daraltmaktadır.

Yatırım kararlarını girişimcilerin ileride elde edebilecek gelire ilişkin beklentiler belirliyorsa, teşebbüs vergilerinin, özellikle kâr üzerinden alınan vergilerin yatırım faaliyetinin daraltıcı yönde etkiledikleri kabul edilmektedir. Yüksek oranlı artan oranlı bir gelir ve kurumlar vergisi, yatırımların dağılımını, riski ve dolayısıyla hasılası büyük yatırımlar aleyhine etkiler ve bunun sonucunda risk alma isteği azalır (Salih, 1998: 337).

Kurumlar vergisi sabit oranlı bir vergi tarifesine sahip olduğu için sermaye şirketleri tarafından yapılan yatırımlar, hasıla kaybı riski azalmaktadır. Şahıs şirketi

ortakları GV mükellefi olduğundan yapacakları büyük yatırımlar sonucunda hasıla riski yüksektir.

Vergi oranları da yatırım kararlarının belirlenmesinde etkili olabilmektedir. Artan oranlı olan gelir vergisinde yeterli bir şekilde tasarruf sağlanamamaktadır. Tasarrufların da yeterli seviyede olmaması yatırım imkanını kısıtlamaktadır. Düz oranlı olan kurumlar vergisinde ise, bu durum bir avantaj olarak görülebilir. Vergi mevzuatında yüksek oranlı ve artan oranlı vergiler yerine düz oranlı vergilerin konulması, işletmelerin yatırım kararlarını olumlu yönde etkileyecektir.

Sermaye şirketleri, tam mükellef bir başka sermaye şirketine veya kuruma iştirak ederek farklı bir şekilde yatırım imkanına da sahiptir. Sermaye şirketlerinin iştirak sonucunda elde ettiği kâr payı kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak şahıs şirketlerinin başka şahıs şirketleri veya sermaye şirketlerine iştirakinden elde edilen kazançlarda istisna yoktur (Arkan, 1998: 76).

Anonim ve limited şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın, yüzde 75'i kurumlar vergisinden istisnadır. KVK Md.5 (I)-e göre; satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte “özel bir fon” hesabında tutulmalı. Ayrıca, satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekiyor (Şirket Hissesi Satışında Kdv, Gelir Ve Kurumlar Vergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20091115660.htm).

KDV.K Md 17/4-r ve g'ye göre; en az iki tam yıl süreyle kurumların aktifinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin, satışı KDV'den istisnadır. İştirak hissesi, bir anonim şirketin hissesi ise ve “hisse senedi” ya da “ilmühaber” bastırılmışsa, iki yıllık süre aranmaksızın, hisse senetlerinin veya ilmühaberlerin teslimi, KDV'den müstesnadır.

14/07/2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile yürürlüğe konulan “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” ve yine aynı kararın uygulamasına ilişkin olarak 28/07/2009 tarih ve 27302 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın

Uygulamasına İlişkin Tebliğ” de yatırım yapan şirketlere vergisel açıdan avantajlar getirmiştir.

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi çerçevesinde, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları belirlenmiştir (Çeyiz ve diğerleri, 2009: 5). Bölgesel farklılıkları azaltmak amacıyla seçilen bölgelere, vergi avantajı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile yürürlüğe girmiştir. Kararnamede belirtilen yatırım teşvik bölgeleri ve vergisel avantajlar şu şekildedir;

I. Bölge, TR.21; Tekirdağ, Edirne, Kırklareli, TR.31;İzmir, TR.41; Bursa, Eskişehir, Bilecik, TR.42; Kocaeli,Sakarya, Düzce,Bolu,Yalova, TR.51; Ankara,

II. Bölge, TR.22; Balıkesir –Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada hariç), TR32; Aydın, Denizli, Muğla, TR. 61; Antalya, Isparta, Burdur, TR. 62; Adana, Mersin,

III. Bölge, TR33; Manisa, Afyonkarahisar, Kütahya, Uşak, TR52; Konya, Karaman, TR63; Hatay, K.Maraş, Osmaniye, TR71; Kırıkkale, Aksaray, Niğde, Nevşehir, Kırşehir, TR72; Kayseri, Sivas, Yozgat, TR81; Zonguldak, Karabük, Bartın, TR83; Samsun, Tokat, Çorum, Amasya, TR C1; Gaziantep, Adıyaman, Kilis,

IV. Bölge, TR82; Kastamonu, Çankırı, Sinop, TR90; Trabzon, Ordu, Giresun, Rize, Artvin, Gümüşhane, TRA1; Erzurum, Erzincan, Bayburt, TRA2; Ağrı, Kars, Ardahan, Iğdır, TRB1; Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli, TRB2; Van, Muş, Bingöl, Hakkari, TRC2; Şanlıurfa, Diyarbakır, Tr C3; Mardin, Batman, Siirt, Şırnak, TR22; Çanakkale ili Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri teşvik bölgelerindedir.

Tablo 3: 31.12.2010 Tarihinden Sonra Yatırıma Başlanması Durumunda Yatırım Katkı Oranları Ve Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranları

Bölgeler	Bölgesel Uygulamalar		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırım katkı oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirimi	Yatırım katkı oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirimi
I. Bölge	10	25	25	25
II. Bölge	15	40	30	40
III. Bölge	20	60	40	60
IV. Bölge	25	80	45	80

Ancak, teşvik belgesi kapsamında 31/12/2010 tarihine kadar yatırıma başlanması hâlinde aşağıda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanmaktadır.

Tablo 4: 31.12.2010 Tarihinden Önce Yatırıma Başlanması Durumunda Yatırım Katkı Oranları ve Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranları

Bölgeler	Bölgesel Uygulamalar		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırım katkı oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirimi	Yatırım katkı oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirimi
I. Bölge	20	50	30	50
II. Bölge	30	60	40	60
III. Bölge	40	80	50	80
IV. Bölge	60	90	70	90

İndirilen kurumlar vergisi veya gelir vergisi tutarı yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli vergi uygulamasına devam edilir.

Şirketler bu yatırım teşviklerinden yararlanabilmesi için öncelikle Hazine Müsteşarlığı'na gerekli belgeleri götürerek ilgili teşvik konusunda teşvik belgesi almaları gerekmektedir. Teşvik belgesine konu yatırım cinsleri ise komple yeni yatırım, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyondur (Çeyiz ve diğerleri, 2009: 22).

Yatırım indirimi istisnası gibi uygulamalarla girişimciler yönlendirilmeli, amortisman uygulamaları ile aşınmaya maruz kalan varlıkların değeri bu varlıkların

ömrüne dağıtılabilmeli ya da enflasyon düzeltmesi yoluyla işletmelerin mal varlığı enflasyona karşı korunmalı, işletme ile ilgisi olanların doğru bilgilere ulaşmalarına olanak tanınmalı, işletme karlarının dağıtılmayarak işletmelere bırakılması durumunda işletmelerin güçleneceği ve dolayısıyla oto-finansman olanaklarının artacağı dikkate alınarak uygulamaya yön verilmelidir. Ayrıca, geçmiş yıllara ait zararlarının indirilebilmesi imkanı tanınarak vergilerin riskli yatırımlar üzerindeki etkisi azaltılmalıdır (Saraçoğlu, 2004: 27).

3.2.3. Şirketlerin Devri ve Tür Değişikliği Durumunda Vergilerin Etkileri

KVK.m.19/1-2’de devir işlemleri şu şekilde belirtilmiştir.

Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

- a) Birleşme neticesinde infisah eden kurum ile devir alınan kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması.
- b) Müfesihi kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, devir alınan kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.

Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

TTK.m.152’de şirketlerin tür değiştirmesi tanımlanmaktadır. Bir ticaret şirketinin türünün diğer bir ticaret şirketi türüne çevrilmesi kanunda aksine hüküm olmadıkça, yeni nev'e ait kuruluş merasimine tabidir; böylece yeni nev'e çevrilen şirket eskisinin devamıdır.

KVK m.20/1-2’de devir durumunda vergilendirme işlemini açıklamıştır.

Şirketlerin devir işlemlerinde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, devir alınan kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan karlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

- a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Müfesihi kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

Devir halinde amortisman uygulamaları ise şu şekildedir (Erdem, 2000: 223).

Ferdi bir işletmenin aktif ve pasifiyle bir bütün halinde sermaye şirketine devir olduğunda, duran varlık ve birikmiş amortismanlarda aynen devredilmektedir. Sermaye şirketine devrolunan ferdi şirketin aktifinde kayıtlı bulunan duran varlık üzerinden amortisman yıllık ayrılacak ancak devir işlemlerinin ticaret sicilinde tesciline kadar olan kıst süreye isabet eden amortisman ferdi işletmenin kayıtlarında, bakiye amortisman ise devrolunan sermaye şirketinin kayıtlarına yansıtılacaktır.

Sermaye şirketinin aktif ve pasifiyle bir bütün halinde sermaye şirketine devir olduğunda, devir alınan iktisadi kıymetler için de devrolan şirketçe amortisman ayrılmasına devam edilmesi gerekmektedir.

Şahıs işletmelerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak sermaye şirketlerine devredilmesi halinde, şahıs işletmelerin indiremedikleri KDV devralan sermaye şirketi tarafından indirilebilecektir (Bilen, 2001: 199).

GVK madde 81. maddesinde 07/01/2003 tarih ve 4783 S.K./5. md. İle yapılan değişiklikle aşağıdaki şartlar dahilinde yapılan devir işlemlerinde doğan kazançlar vergilendirilmez.

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

GVK'nun 81'inci maddesinde belirtilen şartlar dahilinde kollektif ve adi komandit şirketlerin sermaye şirketi haline dönüşme işlemleri KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Ancak, dönüşümde belirtilen şartlardan birinin ihlali halinde dönüşüm işleminin 81'inci maddenin kapsamı dışına çıkacağı ve KDV'ne tabi olacağı açıktır (Demir, 1999: 54).

Tablo 5: Yıllar İtibariyle Nev'i Değişen Şirketler

Yıllar	Anonim Şirket			Limited Şirket			Kollektif Şirket			Komandit Şirket		
	Nev'i Değişen			Nev'i Değişen			Nev'i Değişen			Nev'i Değişen		
	Sayı		Sermaye	Sayı		Sermaye	Sayı		Sermaye	Sayı		Sermaye
	Eski	Yeni	Yeni	Eski	Yeni	Yeni	Eski	Yeni	Yeni	Eski	Yeni	Yeni
2005	44	200	573 964 469	202	63	98 517 260	18	2	1 144 000	1	-	-
2006	57	248	587 209 990	252	98	89 823 426	38	4	910 000	3	-	-
2007	54	253	610 825 441	254	89	48 053 954	36	2	1 030 000	-	-	-
2008	55	311	1 194 055 028	309	82	51 421 678	29	-	-	1	-	-
2009	63	226	625 595 445	225	88	55 470 350	20	-	-	6	-	-
2010*	32	79	420 153 080	76	40	64 959 600	10	-	-	-	-	-
* 2010 Ocak ve Şubat ayları												
Kaynak: TÜİK												

Tabloda eski kısımda yer alan rakamlar nev'i değişikliği olmadan önceki statüsünü göstermektedir. Yıllar itibariyle tabloya baktığımızda limited şirket türünden vazgeçip anonim şirket türüne geçilmektedir. Şahıs şirketlerine geçiş son yıllarda hiç olmamıştır.

Türkiye'de şirketlerin büyük bölümünün Limited veya Anonim şirket şeklinde teşekkül ettiği göz önüne alındığında, Ltd. şirketler ya A.Ş.'ne ya da bir başka A.Ş. ile birleşmek üzere yine Ltd.' den A.Ş.' ne dönüşüp daha sonra birleşmektedirler (Tan, 2002: 19).

3.2.4. Sermaye Şirketlerinin Bölünmesinde Vergilerin Etkileri

KVK m.19/3'de sermaye şirketlerin bölünme şekillerini belirtmiştir.

Tam bölünme; tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

Tam bölünen şirket ile bölünen şirketin mallarını devir alan şirketlerin tam mükellef olması, devredilen kıymetlerin mukayyet değerler üzerinden devredilmesi, bölünen şirketin varlıklarını devralacak şirket sayısının en az iki veya daha fazla olması gerekmektedir. Zira tek bir şirketin yine başka bir şirket tarafından devralınması bölünme değil, devir yolu ile birleşme hükümlerine tabidir. Tam bölünme devir işleminin bir başka yöntemle yapılması şeklindedir (Şahin, 2001: 17).

Kanun içerisinde temel olarak iki husus vurgulanmaktadır. Bu hususlar; tasfiyesiz infisah ve külli halefiyet olarak tanımlanmaktadır. Tam bölünmede tasfiyesiz infisah ve külli halefiyet halleri, belirli bir ekonomik amaca ayrılmış malvarlıklarını ya da belirli bir ekonomik işlevi yerine getiren işletmelerin ekonomik bütünlüklerini korumaya ve

gerektiğinde hukuki bir bütünlük içinde el veya biçim değiştirmelerine olanak sağlayan hukuki kolaylıklardır (Nazalı, 2008: 187).

Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

Bu tanıma göre kısmi bölünme aynî sermaye şeklinde yapılabilecektir. Bundan da maksat, kısmi bölünme işlemi suretiyle bir üretim tesisi veya işletmenin parça parça elden çıkarılarak elde edilecek paranın herhangi bir şirkete sermaye olarak konmasının dolayısıyla da, şirketin üretim ve hizmet yerine getirme faaliyetinin ortadan kalkmasını engellemektir (Özen, 2003: 36-37).

Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre gerçekleştirilen bölünmelerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan karlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar,

- 1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,
- 2) Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

b) Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.

(3) Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.

Devralan kurum, bölünen kurumun öz sermayesinin ne kadarını devralmışsa, toplam zararın da o kadarını mahsup edebilir. Devralın kıymetle zarar orantılı olmak zorundadır. Örneğin; devralan kurum bölünen kurumun % 80'ni aldı. Bu durumda bölünen kurumun zararının % 80'ini indirebilecektir (Devir ve Tam bölünme İşlemlerinde Zarar Mahsubu, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080311048.htm#\(*\)#\(*\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080311048.htm#(*)#(*))).

Tam bölünme durumunda devralınan ve bölünen kurumun zararları KVK m. 9/a'da aşağıda belirtilen şartlar dahilinde indirilebilmektedir (Bilici, 2008: 230).

Beş yıldan fazla mahsup edilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

- 1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.
- 2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai doğmuş sayılır.

3.2.5. Sermaye Şirketlerinin Hisse Değişiminde Vergilerin Etkileri

KVK m.19/3'de hisse değişimini şöyle tanımlamaktadır; Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

Sermaye şirketleri vergisiz hisse değişimi için aşağıdaki şartların oluşması ve yerine getirilmesi gerekmektedir. Hisse değişiminde hisseyi devreden kurumun tüzel kişiliği devam ettiği için kısıt dönem karı hesaplanmayacak kurumlar vergisi beyannamesi verilmeyecektir. Ayrıca, hisseleri devralan kurumun, hisse devreden kurumun vergi borçlarından dolayı sınırsız sorumluluğu söz konusu değildir (Şahin, 2001: 17-18).

1- Tam mükellefiyete tabi bir sermaye şirketi diğer bir sermaye şirketinin hissesini devralacaktır. Hisseyi devralacak şirketin tam mükellef olması zorunlu olmakla birlikte

hisse devreden şirkette (dar mükellef olan şirkette hissesini devredebilir) böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Dolayısıyla, dar mükellef şirketten de hisse almak mümkün gözükmemektedir.

2- Hisse devri sonunda hisseleri devralan şirket hisse çoğunluğunu ve yönetim üstünlüğünü ele geçirilmiş olmalıdır. Hisse devralındığında hem hisse çoğunluğu, hemde yönetimi ele geçirme şartı birlikte aranacaktır. Aksi halde vergi istisnasından faydalanmak mümkün olmayacaktır.

3- Hisseleri devralan şirket, devralınan hisseler karşılığında devraldıkları şirketin ortaklarına kendi şirketinin iştirak hissesini vermesi zorunludur. Hissedarlara verilecek iştirak hissesinin itibari değerinin % 10 una kadar nakit ödeme yapılması işlemin hisse değişimi sayılmasına engel olmayacaktır. Şirket almış olduğu hisseler karşılığında, alınan hisse kadar sermaye artışı yapılacak ve artırılan bu sermaye hisse alınan şirketin ortaklarına verilecektir. Yada şirketin ortaklarında bedelini ödeyerek kendi hissesini satın alacak ve bunları hisse aldığı şirketin ortaklarına verecektir.

Hisse değişimi işlemi hisselerini bir başka sermaye şirketine devreden açısından elden çıkarma sayılır. Hisselerini devreden bir kurum olması durumunda elde edilen kazanç kurumlar vergisine tabidir. Fakat, söz konusu düzenleme gereğince, hisse değişimi nedeniyle kazanç hesaplanmayacağından kurumlar vergisi yükü de ortadan kalkmaktadır (Şibli,2009: 187).

3.3. Şirketlerin Sona Ermesinde Vergilerin Etkileri

3.3.1. Şirketlerin Birleşmesinde Vergilerin Etkileri

Türk Siciliği Tüzüğü madde 79'a göre birleşme, iki veya daha çok ticaret şirketin aktif ve pasiflerini birleştirerek, hükmi şahsiyetlerine sona erdirmek kaydıyla yeni bir ticaret şirketi meydana getirmeleri veyahut bir veya daha çok ticaret şirketinin hükmi şahsiyetlerini sona erdirip, aktif ve pasiflerini mevcut diğer bir ticaret şirketinin aktif ve pasifleriyle birleştirip, o şirkete katılmaları şeklinde olur (Seviğ, 2000: 62).

Birleşme şartları TTK madde 147, 148 ve 149'da şöyle belirtilmiştir.

Birleşme, yalnız aynı neviden olan şirketler arasında gerçekleşir. Ancak, birleşme bakımından kollektif ile komandit şirketler ve anonim ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, aynı neviden sayılır.

Birleşme için ilgili şirketlerin, sözleşmelerinin değişmesi hakkındaki usul ve şartlar dairesinde, ayrı ayrı karar vermeleri ve bu kararın tescil ve ilan olunması gerekir.

Birleşen şirketlerin her biri, aralarında tesbit edilecek bir örneğe göre tanzim edilmiş olan bilançosunu ilan eylemeye ve birleşme sebebiyle varlıkları sona eren şirketler ise ayrıca kendilerine ait borçların ne suretle ödeneceğine dair tanzim edecekleri beyannameyi bilanço ile birlikte ilana mecburdurlar.

Şirketler arası birleşme yöntemleri; dikey, yatay ve çapraz birleşme biçiminde üç türde sağlanabilmektedir. Dikey birleşme, nihai mamul üretici işletmenin hammadde üreticisi ya da nihai mamul pazarlamasını gerçekleştiren işletmeyle birleşme şekline denilmektedir (Akdemir, 2009: 209).

Dikey birleşmede işletmeler, ileriye doğru ve geriye doğru, iki şekilde birleşebilirler. İleriye doğru birleşme, işletme ürettiği malları satın alan işletme ile birleşir. Geriye doğru birleşmede ise, işletme kendisine hammadde arz eden işletmelerle birleşmesidir. Büyük yatırımlar yapıp riski azaltma için gerek geriye doğru gerek ise ileriye doğru birleşmelere gidilmesi zorunlu hale gelebilmektedir (Ceylan, 2003: 317).

Yatay birleşme, işletmeler aynı konuda faaliyet gösteren bir işletmeyi satın alır veya aynı konuda üretim yapan yeni tesis kurarsa yatay birleşme söz konusu olur. İşletmeler yatay birleşme ile, malların satılacağı pazar genişleyeceğinden, çok miktarda mal alımı yapılacak ve işletmenin pazar gücü bu birleşme sonucunda artacaktır (Ertürk, 2006: 53).

Karma birleşme ise, işletmeler farklı konuda faaliyet gösteren işletmelerin birleşmeleridir. Birbiriyle ilgisi olmayan sektörlerde ya da farklı coğrafi bölgelerde (farklı ülke vb.) iş yapan firmaların birleşmeleri, karma birleşmelerdir. 1965-1975 yılları arasında ABD'de gerçekleşen birleşmelerin yüzde 80'ini karma birleşmeler oluşturmuştur (http://tr.wikipedia.org/wiki/%C5%9Eirket_birle%C5%9Fmesi).

Şirketleri birleşmeye iten başlıca nedenleri şöyle sıralayabiliriz (Yüksel, 2009: 101-102);

- Ölçek ekonomileri avantajı, işletmeler birleşmeden önce, ölçeğinin küçük olması nedeniyle ekonomik bulunmayan bir AR-GE projesi, birleşme halinde finansmanı daha kolay sağlanabiliyor.
- Finansal nedenler,
- Vergi avantajları, zarar eden işletme(ler), karlı olan diğer işletmeyle birleşerek zarar indirimi nedeniyle vergi kanunlarının belirttiği çerçevede içinde, birleşmenin sağlayacağı karlar üzerinden vergi ödememe imkanının olması,
- Ürün çeşitlendirmesi yaparak riski azaltma avantajı, şirketleri birleşmeye itmektedir.

Birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur. Tasfiye karının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme karının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesi kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdan alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir (KVK, 2006: madde 19/I,II).

Birleşen sermaye şirketi ve birleşen sermaye şirketi ortaklarının vergi avantajları olmak üzere birleşmelerde vergi avantajları bulunmaktadır (Özel, 2005: 16).

Birleşen sermaye şirketinde vergisel avantajlar, birleşmelerde, yasal olarak birleşme karı hesaplanır ve bu kâr üzerinden kurumlar vergisi öder. Ödeme yükümlülüğü birleşen kuruma aittir. Birleşme zararları sonuçlanmış ise, zararlar beş yıllık sürede doğan karlardan mahsup edilebilir.

Birleşen sermaye şirketi ortaklarının vergi avantajları, birleşme sonucunda birleşen şirket ortaklarının hisse değerleri otomatik olarak artmakta ve vergilendirilmemektedir.

Birleşme durumunda amortisman, infisah eden şirketin bilançosunda yer alan iktisadi kıymetler rayiç değeri (cari değer) üzerinden birleşilen kuruma intikal etmektedir.

Bu durumda, birleşilen kurum, devraldığı amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yeniden amortisman ayırabilecektir (Tekin, 2005: 90).

GVK madde 81/2 ve 3'te ferdi işletmelerin vergisiz olarak birleşmesini bu maddelerde belirtmiştir.

Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen bir şahıs işletmesinin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devir olunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen şahıs işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin ikinci bendinde yazılı şartlar dahilinde nevi değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (2 numaralı bendte kazancı bilanço esasına göre tespit edilen bir ferdi işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)

GVK'nun 81'inci maddesinde belirtilen şartlar dahilinde kollektif ve adi komandit şirketlerin sermaye şirketi haline dönüşme işlemleri KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Ancak, dönüşümde belirtilen şartlardan birinin ihlali halinde dönüşüm işleminin 81'inci maddenin kapsamı dışına çıkacağı ve KDV'ne tabi olacağı açıktır (Demir, 1999: 54).

Küreselleşen ve hızla değişen iş hayatında giderek büyüyen şirketler her geçen gün daha fazla finansal kaynağa ihtiyaç duymakta olup, dışa açık ve rekabetçi şirketler ulusal ve uluslar arası pazarlarda kalıcı olabilmek ve finansal zorlukları ortadan kaldırmak için yeni stratejilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bağlamda, günümüzde şirket birleşmeleri başvurulabilecek en etkin çözüm yollarından birisi olarak tercih edilmektedir. Şirket birleşmeleri sonucunda firmalar daha önce girilmemiş yeni pazarlara girerken, mevcut ürün ve hizmetlerine yenilerini eklemektedir. Birleşme sonrası elde edilen büyük ölçekli yapı, maliyetleri azaltırken pazar payını ve gücünü arttırmaktadır. Yeni bir pazara girmenin

en hızlı yolu var olan bir şirketin devralınması ile gerçekleşmektedir. Birleşme yoluyla sağlanan stratejik büyüme aynı zamanda örgütlenmede de önemli tasarruf ve avantajlar da sağlamaktadır. Vergisel avantaj en önemlilerinden bir tanesidir (Türkiye’de Şirket Birleşmeleri Ve Birleşmelerin Vergilendirme Karşısındaki Durumu-II, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007059226.htm).

3.3.2. Şirketlerin Tasfiyesinde Vergilerin Etkileri

Tasfiye, şirket leh ve aleyhindeki davaların sonuçlanmasını, alacakların tahsili, borçların tamamen ödenmesi ve varsa kalan son bilanço değerlerinin ortaklar arasında hisseleri nispetinde bölüştürülmesi işlemlerini kapsar. Tasfiye dönemine giren şirketi üçüncü kişiler nezdinde ve mahkemelerde tasfiye memurları veya vekil tayin edecekleri kişiler temsil ederler (Bahar, 2006: 125).

Şirketlerin en önemli amaçlarından biri var olmalarını devam ettirmektir. Ancak şahıs ve sermaye şirketleri bazen iradi olarak bazen de gayri iradi olarak kurmuş oldukları şirketler sona erebilmektedir. Şirketlerin sona erme durumlarını inceleyerek, şirketleri Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre tasfiye durumunu inceleyeceğiz.

3.3.2.1. Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Sona Ermeleri Durumunda Vergilerin Etkileri

KVK m.17 de tasfiye dönemi ve işlemleri şöyle tanımlanmıştır.

Her ne şekilde olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.

Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.

Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder. Tasfiyenin zararla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir. KVK madde 9 hükümleri tasfiye döneminde de uygulanır. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zaman aşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi takip eden yıldan itibaren başlar.

TTK 136. maddesinde belirtilen ticaret şirketleri arasında yer alan kolektif ve komandit şirketlerde de tasfiye dönemi geçerlidir. Bu şahıs şirketlerinin de tasfiye esnasında tüzel kişiliğinin temsili, defter ve belgelerin kaydı konularında şirket ortakları ve sorumluları dışında yer alan tasfiye memurlarının sorumluluğu söz konusudur. Kolektif ve komandit şirketler bizzat kurumlar vergisi mükellefi olmasalar da hesap dönemi yerine tasfiye dönemi esasının uygulanması olasıdır (Bahar, 2006: 126).

Kurumlar tasfiye döneminde iken şirket durumunun iyileşmesi sonucunda tasfiyeden vazgeçebilir. Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur. Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçer. Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri, tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlar.

Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kanunun 14 üncü maddesinde yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Bu madde gereğince verilecek olan beyannamelere, bilânço ve gelir tablosu ile tasfiye bilânçosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir.

Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye karıdır. Tasfiye karı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır. Tasfiye karı hesaplanırken dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibidir (Kurumların Tasfiyesinde Özellik Arz Eden Durumlar, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20100416646.htm#*#*) Zarar mahsubu, zarar eden kurum KVK 9. maddesinde belirtilen hususlara göre zarar indirimine devam edebilmektedir.

Satıştan veya alınan sigorta tazminatından doğan kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta üç yıl süreyle tutulabilir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışından elde edilen karın tekrar amortismanına tabi iktisadi kıymet alınması amacıyla ayrılmasına yenileme fonu denilmektedir (Mercan ve Dündar, 2007: 89). Tasfiye döneminde, yenileme fonunun kazanca ilave edilmesi gerekmektedir.

Kural olarak, ilk tesis ve taazzuv giderleri ve peştamallıklar Vergi Usul Kanunu 357. maddesine göre 5 yıllık süre ile itfa edilebilmektedir. Tasfiye dönemi bu itfa süresi içersine girdiyse itfa payı ayırmaya devam edecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisnadır. Tasfiye döneminde de aynı hüküm geçerlidir.

Tasfiye dönemi zararlar kapanmış ise zarar bir önceki dönemlere aktarılır ve önceki dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe geri ödenir (KVK, 2006: madde 17/1-c).

Ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine,

Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenir.

Hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadî kıymetlerin değerleri, Kanunun 13 üncü maddesine göre ve dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla belirlenir.

Bu maddeye göre tasfiye kararının hesaplanması sırasında, Kanunun 8, 9, 10 ve 11 inci madde hükümleri de ayrıca dikkate alınır.

Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilânçosunda görülen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilânçosunda görülen servet değeridir.

Aşağıda belirtilenler dışında kalan her çeşit karşılıklar ile dağıtılmamış kazançlar bu sermayeye dahildir:

Vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları.

Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı.

Tasfiye memurlarının sorumluluğu: Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

a) Yukarıda belirtilen vergiler ile sekizinci fıkra uyarınca tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz.

b) Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

Tasfiye memurları kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemedi ve yahut bu vergilerle diğer itirazlı tarhiyat için karşılık ayırmadan, İcra ve İflas Kanunu'nun 206'ncı maddesinin 6'ncı sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşım yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve mütelsilen sorumlu olurlar (Barlass, 2006: 97).

Tasfiye işlemlerinin incelenmesi: Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının, yedinci fıkrada yazılı sorumluluğu devam eder.

Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, mütelsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır(5904 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük; 03.07.2009).

(5904 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle 9 uncu fıkrası iken 10 uncu fıkra olarak teselsül ettirilen fıkra. Yürürlük; 03.07.2009)(10)Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukukî

statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkilidir.

Maliye Bakanlığı'nın 01.02.2008 tarihli özelge'si'ne göre; önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıl karlarının, tasfiye sebebiyle ortaklara dağıtılması durumunda, işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi olması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı olarak vergi kesintisi uygulanması gerekmektedir.

Tasfiyesi tamamlanarak tüzel kişilikleri sona eren Kurumlar Vergisi mükellefleri adına, tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlerle ait olsa dahi vergilendirme yapılması ve ceza kesilmesi hukuken mümkün bulunmamaktadır. 5904 sayılı Kanun ile KVK'ya eklenen 17/9 ve Geçici 6. Madde hükümlerine göre, 03.07.2009 tarihinden itibaren bu türden mükellefler ile ilgili yapılacak tarhiyatlarda ve kesilecek cezalarda, kanuni temsilciyi ve/veya tasfiye memurları muhatap olarak kabul edilecek, vergi ve cezalar bu kişiler adına kesilecektir. Danıştay'da hâkim olan görüş de bu doğrultudadır (Tasfiyeleri Tamamlanıp Ticaret Sicilinden Kayıtları Silinen Sermaye Şirketleri İle İlgili Yapılacak Tarhiyatlarda Ve Kesilecek Cezalarda Son Durum, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20100216267.htm###>)

Tablo 6: Yıllar İtibariyle Kapanan Şirketler

Yıllar	Aylar	Kapanan (Adet)				
		Toplam	Anonim Şirket	Kolektif Şirket	Komandit Şirket	Limited Şirket
2005		8.488	1.065	152	13	7.258
2006		9.093	1.008	178	9	7.898
2007		9.636	1.126	118	7	8.385
2008		9.346	836	88	6	8.416
2009		10.152	888	102	11	9.151
2010	OCAK	1.677	187	36	3	1.451
2010	ŞUBAT	965	63	13	0	889
Toplam		49.357	5.173	687	49	43.448

Kaynak : http://www.tobb.org.tr/ist/dosya/02sanayi_isyerleri.xls

Ülkemizde 2005 yılı itibariyle kapanan şirket türleri yukarıdaki tabloda verilmiştir. Tabloya baktığımızda kapanma oranı % 88'le limited şirket ön plana çıkmaktadır. Ülkemizde en çok kurulan şirket türü olan limited şirket en çok kapanan şirket türü olarak da dikkat çekmektedir. %10.5'le anonim şirket, %1.4'le kollektif şirket ve %0.1'le komandit şirkettir.

SONUÇ

İnsanlar belli ortak amaçları karşılamak için, ilk yaradılışlarından bu yana topluluk halde yaşamaya çalışmışlardır. Topluluk kavramının vücut bulmasında esas amaç, ortak gayenin ortaya çıkmasıdır. Ortak gayenin, ekonomik ve sosyal birleşme olduğu guruplar ise ortaya işletmeleri çıkartmıştır. İşletmeler ve şirketler için kişilerin bir topluluk oluşturması, sermayelerini birleştirmeleri, bir amaca hizmet etmeleri aslında topluluk anlayışının bir sonuçludur.

Belli amaçları gerçekleştirmede insanlar birleşmek zorunda kalıp şirketler kurmuşlardır. Bu amaçlar tek kişinin emeği veya tek kişinin sermayesi doğrultusunda gerçekleşemeyecek niteliktedir. Neticede temel amaç kazanç sağlamaktır. Kazancı belirleyen iktisadi topluluğun yani işletmenin bir noktada büyüklüğüdür. Birkaç ortak tek kişinin yapabileceğinden mutlaka daha fazlasını yapacaktır.

En önemli amacı kâr sağlamak olan şirketlerin gelişebilmeleri bir noktada onlara sağlanan hukuksal tabana bağlıdır. Bir şirketten söz edebilmek için kişi, sermaye ve sözleşme gibi şirket unsurlarının bir araya gelmesi gerekmektedir. Gerçek kişiler kuracakları sermaye şirketinin hukuki şeklini; vergisel avantajları, sermaye miktarı, ortakların sorumlulukları açısından değerlendirmek zorundadırlar.

Hukuk düzeni gerçek kişilerle birlikte, bazı kurum ve kuruluşları da hak sahibi yapmakta ve bu hakları kullanma hakkı vermektedir. Şirket sahip ve ortaklarının sorumlulukları, şahıs şirketlerinde şirket borcundan dolayı ortaklar tüm mal varlıkları ile sorumlu tutulmuştur. Buradaki tek istisna ise komandit şirkette komanditer ortaktır. Sermaye şirketlerinde ise sorumluluk sadece sermaye ile sınırlı tutulmuştur. Ayrıca sermaye şirketlerinin kuruluş aşamasında ödeyeceği ve bulundurması gereken sermaye miktarı daha yüksektir. Şirketleşmenin önünün açılmasında bir noktada engelleyici rol oynayan bu unsur, aslında şirket için önemli bir basamaktır. Belli bir sermayeyi sağlayamayan kişilerin bir araya gelip şirketleşmesi ne kadar sağlıklıdır.

Sermaye şirketlerinde ortaklık paylarının devri daha kolay iken şahıs şirketlerinde ortaklık devri prosedürü zorlaştırılmıştır. Ortaklığın süresi zamanla sınırlandırılmamıştır. Buda şahıs şirketlerini daha hantal bir yapıda kalmasına neden olmakla birlikte büyüme noktasında şirketleşmenin azda olsa önünü tıkamaktadır.

Şahıs şirketlerinin ayrı bir tüzel kişiliği bulunsa da (adi şirket hariç) ayrı bir vergi mükellefiyeti yoktur. Şahıs şirketleri ne gelir vergisi ne de kurumlar vergisi mükellefidir. Şahıs şirketi ortaklarının ayrı ayrı gelir vergisi mükellefiyetleri vardır. Gelir vergisi artan oranlı bir tarifeye sahip olup %15'den %35'e kadar olan bir vergi dilimi vardır.

Sermaye şirketlerinde ise; şirket tüzel kişiliğinin kurumlar vergisi mükellefiyeti vardır. Kurumlar vergisi sabit oranlı bir yapıya sahip olup kurum kazancı üzerinden %20 bir vergiye tabidir. Sermaye şirketi ortakları kurum kazancından kurumlar vergisi düşüldüğü zaman kâr payı almaktadır. Aldıkları bu kâr payları da ayrı ayrı gelir vergisine tabidir. İndirilecek vergiler bakımından da sermaye şirketleri şahıs şirketlerinden daha avantajlıdır.

Şirketler kuruluş yeri seçerken, vergilerin doğrudan bir etkisi olduğunu söylemek zordur. Ancak, ülkemiz parlamentosu az gelişmiş bölgeleri kalkındırmak amacıyla bir takım vergisel avantajlar sağlamaktadır. Özellikle teknoloji yoğun ve büyük çaplı yatırımlarda devlet vergisel avantajlar sağlamaktadır.

2009 yılında ülkemizde toplam 44.472 şirket kurulmuştur. Bu şirketlerin 41.550'si limited şirket, 1.881'i anonim şirket, 10'u kollektif şirket ve 1.031'i kooperatiftir. 2009 yılında hiç komandit şirket kurulmamıştır. 2010 şubat ayı sonu itibariyle baktığımızda, 9.230 şirket kurulmuş bunların 8.535'i limited şirket, 432'si anonim şirket, 3'ü kollektif 260'ı da kooperatiftir. Ülkemizde son yıllarda kurulan şirket türlerine baktığımızda ağırlıklı olarak sermaye şirketlerinin olduğunu görmekteyiz. Kuruluş sermayesinin az olması, kuruluş işlemlerinin anonim şirkete göre daha kolay olması sebebiyle limited şirketler tercih edilmektedir.

Halka açık anonim şirketler; Ticaret Kanunu dışında Sermaye Piyasası Kanunu [SPK] ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almıştır. Her iki kanunda da yer alan halka

açık anonim şirket kavramlarında içerikte önemli farklar mevcuttur. SPK ve KVK'larında düzenlenen halka açık şirket kavramlarının eş değer hale getirilmesi zorunluluk haline gelmiştir. Ayrıca ülkemizde pay sahibi sayısının 100'den fazla olduğu herhangi bir şekilde tespit edilen anonim şirketler hisse senetleri halka arz olmuş sayılmaktadır. Halka açık anonim şirketlerinin sayısındaki artış İstanbul Menkul Kıymetler Borsasını etkileyecek bir bakıma borsanın işlem hacmini genişletecektir.

Halka açık anonim şirket hisse senedi çıkararak sermayesini artırmaya karar verdiğinde; hisse senedi basım maliyetlerini, ihraç giderleri vb giderleri kurum kazancından düşebilmektedir. Bu hisse senetlerini alarak ortak sıfatını kazanan kişiler 1 yıl boyunca hisse senetlerini ellerinden çıkarmazsa gelir vergisi ödemek zorunda kalmazlar.

Şahıs şirketlerinde indirilmesi kanunen kabul edilmiş giderler sermaye şirketlerine göre sınırlandırılmıştır. Sermaye şirketlerinde indirilmesi kanunen kabul edilen giderler daha detaylı ve kapsamlı şekilde hazırlanmıştır. Şahıs şirketi ortakları ailelerine ödenen maaş vb. maddi kaynakları indirmesi imkanı tanınmamışken sermaye şirketlerinde bu indirim tanınmıştır.

Küreselleşen dünyada hem iç hem de dış piyasada şirketler birbirleriyle rekabet içersindedir. Şirketler birbirleriyle rekabet edebilmeleri, maliyetlerini minimize etmeleri ve karlarını maksimize etmeleri için ölçeklerini büyütmeleri gerekmektedir. Sermaye şirketlerine hem kurumlar vergisiyle hem de diğer kanunlarla vergisel avantajlar sağlanmıştır. Sermaye şirketleri yeni ortak alımıyla büyüme şeklini seçtiğinde halka açık anonim şirket türü daha avantajlıdır. Halka açılma yoluyla daha kolay fon imkanı sağlar. Hisse senedi alarak anonim şirketi ortağı olanlara vergisel avantajlar vardır. Ellerindeki hisse senedini bir sene elinde tutan ortak gelir vergisinden muaftır. Sermaye şirketleri ortaklarına dağıtmadığı karı pasif bir hesapta kendi ellerinde tutabilirler bu durum sonucunda kurum kazançlarından dağıtılmayan tutarı kurumlar vergisi matrahından düşebilirler.

Şahıs ve sermaye şirketleri kanunda belirtilen ölçülerde vergisiz devir olabilmektedir. Sermaye şirketler tam ve kısmi olarak bölünme ve bir başka şirketle hisse değiştirme imkanı vardır. Şirketlerin girmiş olduğu finansal krizlerin etkisini azaltmak

amacıyla şirketler bu yolları seçebilir. Tam olarak sona ermek yerine farklı bir şekilde faaliyetlerine devam etmektedirler.

Şirket ölçeğinin küçük olması, finansal krizler, vergi avantajları ve ürün çeşitlendirmesine gitmeyi hedefleyerek başka bir şirketle birleşebilir. Yatay, dikey ve karma olarak birleşen şirketlere vergisiz birleşme imkanı sağlamaktadır.

Şahıs ve sermaye şirketleri diğer şirketlere sağlanan vergisel avantajlardan yararlanmak için nev'i değiştirmektedir. Kuruluş aşamasında kolay olan şirket türü seçilip büyümek isteyen şirketler farklı bir hukuki yapıya geçiş yapabilmektedir. Ülkemizde en çok anonim şirket şekline dönüş yaşanmaktadır.

2009 yılında ülkemizde toplam 314 şirket nev'i değiştirmiştir. Anonim şirketlerden 63'ü, limited şirketlerden 225'i, kolektif şirketlerden de 20'si şirket türünü değiştirmiştir. 2010 yılı şubat ayı sonu itibariyle ise 119 şirket nev'i değiştirmiştir. Anonim şirketlerden 32'si, limited şirketlerden 76'sı ve kolektif şirketlerden 10'u şirket türünü değiştirmiştir. 2009 yılında tür değiştiren şirketlerin %73.4'ü anonim şirket şekline girmiştir. 2010 yılında ise, %66,4'ü anonim şirket şekline girmiştir. Şirketlerin, anonim şirketin sağladığı vergisel ve diğer avantajlardan yararlanmak amacıyla nev'i değiştirdiğini söylemek mümkündür.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Akat, Ömer (2000), **İşletme Politikası Ve Stratejik Pazarlama**, Bursa: Ekin Kitapevi
- Akdemir, Ali (2009), **İşletmeciliğin Temel Bilgileri**, Ankara: Pozitif Matbaacılık
- Akdoğan, Abdurrahman (2008), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Genişletilmiş sekizinci baskı, Ankara: Gazi Kitabevi
- Aksakallı, Sedat (2005), “Anonim Şirketlerde Temsil”, **Yaklaşım Dergisi**, 156, 257-262
- Akşit, Bilgütay (1996), **Şirketler Muhasebesi**, İstanbul: Der Yayınları
- Aktepe, Eyüp (2007), **Temel İşletme**, Ankara: Nobel Yayın
- Alpugan, Oktay ve diğerleri (1995), **İşletme Ekonomisi Ve Yönetimi**, İstanbul: Beta Yayın
- Alpugan, Oktay (1994), **Küçük İşletmeler**, Trabzon: Der Yayınları
- Altuğ, Osman ve Ayboğa, Hanifi (1996); **Örneklerle Uygulamalı Şirket Kuruluşları**, İstanbul: Evrim Yayınevi
- Alver, Cemil (1991) **Adi Şirket Ve Ticaret Kanunu Genel Esasları**, Ankara: Gaye Matbaacılık
- Arıkan, Zeynep (1998), “Şirket Hukuki Yapısının Seçiminde Vergilendirmenin Rolü Ve Önemi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 13(I), 72-77
- Arslan, İ. Yılmaz ve Mevzi Ergün (2007), **Ticaret Hukuku**, 3. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi
- Aslan, Erdal (2007), “Ticari Kazançlarda İndirilecek Giderler İlişkin Birkaç Husus-1”, **Maliye Postası Dergisi**, 122-126
- Atabey Tuncel (2008), **Gelir Vergisi Rehberi**, İstanbul: Kurtiş Matbaacılık
- Ataman, Ümit (1996), **Şirketler Muhasebesi**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi

- Ateşli, D, Erkan (2000), “Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, 94, 162-166
- Ayboğa, Hanifi, (2002), “Anonim Şirket Organlarının Muhasebeye Yönelik Görevleri Ve Sorumlulukları”, **Mali Çözüm**, <http://Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/Malicozum/58malicozum/16%20-%2058%20HANİFİ%20AYBOĞA.Doc>. 15.Mart.2010
- Aygün, Fethi (2004), “Temsil Yetkisi Olmaya Anonim Şirket Yönetimi Kurulu Üyesinin Kamu Borçlarından Sorumluluk Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, 144, 93-97
- Aygün, Fethi (2005), “Anonim Ve Limited Şirketlerde Temsilciler”, **Yaklaşım Dergisi**, 150, 75-78
- Bağdımlı, İ, Halil (1998), “Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler Ve Ortakların Vergisel Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları**, 119, 57-63
- Bahar, Cevdet Okan (2006), “Tasfiye Halindeki Ticaret Şirketlerinde Hesap Dönemi Ve Beyanname Verilme Zamanı-I”, **Yaklaşım Dergisi**, 168, 124-128
- Balcı, Tamer (2006), “Komandit Şirketlerde Komanditer Ortaklarca Elde Edilen Kâr Paylarının Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, 159, 113-116
- Barlass, İrfan (2006), **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul: Vedat Kitapçılık
- Battal, Ahmet (2005), **Şirketler Hukuku**, Ankara: Gazi Kitabevi
- Berk, Niyazi (2000), **Finansal Yönetim**, 5. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi
- Bildirici Ziyaettin (1986), **Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Bilen, Cavit (2001), “Devredilen İşletmelerin İndiremedikleri KDV'nin devralan sermaye şirketleri tarafından İndirileceği”, **Yaklaşım**, 97, 198-202
- Bilici Nurettin (2008), **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, 20. Baskı, Ankara: Seçkin Kitapevi
- Can, Mustafa (2009), **ABD Ortaklıklar Hukukunun Tasarı Türk Ticaret Kanunundaki Ortaklıklar Hukukuna Etkileri**, Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Ceylan, Ali (2003), **İşletmelerde Finansal Yönetim**, 8. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi

- Çelik, Feride ve İpekçi, Nizam (1985), **Şirketler Hukuku Uygulaması**, İstanbul: Karınca Matbaacılık
- Çeyiz, Semih ve diğerleri (2009), **Yatırımlarda Devlet Yardımlarına İlişkin Mevzuatın Getirdikleri**, Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, Ankara
- Demir, Muzaffer (1999), “Şahıs Şirketlerinin Nev’i Değiştirerek Sermaye Şirketi Haline Dönüşmesi Durumunun Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları**, 131, 52-55
- Demirsoy, Yalçın (2005), “Kolektif Şirketlerin Ve Ferdi İşletmelerin Vergisel Olarak Sermaye Şirketine Dönüşümü”, **Yaklaşım Dergisi**, 152, 154-157.
- Deryal, Yahya (2005), **Ticaret Hukuku**, Trabzon: Derya Kitabevi
- Doğan, Şerife (2007), “Gelir Vergisi Kanununda Transfer Fiyatlandırması”, **Maliye Postası Dergisi**, 89-94
- Erdem, Hayrettin (2000), “Devir Birleşme ve Nev’i Değişikliği hallerinde Amortisman Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, 93, 221-225
- Erdem, Nafiz (1990), **Türk Borçlar Kanunu Şerhi Ve Davalar**, Adana: Tipo Matbaacılık
- Ertürk, Mümin (2006), **İşletme Biliminin Temel İlkeleri**, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi
- Fikret, Ercan (2001), “Limited Şirket Kanuni Temsilci ve Ortaklarının Amme Borçlarından Dolayı Takibi”, **Yaklaşım Dergisi**, 108, 227-231
- Gülsoy, Ebru, **İngiltere Ülke Raporu**, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, <http://www.een.kso.org.tr/up/download /Ingiltere.pdf-08-04-2010>
- Gümüş, Erhan (2006a), “Şahıs ve Sermaye Şirketlerinde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, **Mali Çözüm Dergisi**, 77
- Gümüş, Erhan (2006b), **Türkiye’de Şahıs Ve Sermaye Şirketlerinin Vergisel Açından Karşılaştırılması Ve Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

- Han, Oya Ve Ala, Serdar (2007), **Şirket Yapıları Ve Kuruluş Çalışmaları**, KOSGEB Girişimciliği Geliştirme Merkezi Yayınları
- İpekçi, Nazım (1986), **Şirketler Hukuku İlkeleri**, Ankara: Olgaç Basım Yayım Dağıtım
- Kara, Mustafa (2006), **Ticaret Hukuku**, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi
- Karakoç, Güven (2007), “Vergi Kanunlarındaki Beyanname Çeşitleri, Beyannamelerin Verilme Ve Ödeme Zamanları Ve E- Beyanname”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 502, 126-132
- Kaya, İsmail (2004), **Şirketler Hukuku**, Kayseri:
- Kayar, İsmail (2005), **Ticari İşletme Hukuku**, Tıpkı 6. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık
- Kayhan, Şaban (2008), **Ticaret Hukuku**, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi
- Kızılot, Şükrü (1998), **Memleketimden Vergi Manzaraları**, İstanbul: Sabah Kitapçılık
- Kızılot, Şükrü (2005), “Anonim Şirketlerde, Hisse Satışının Vergilendirilmesi ve Bazı İnce Noktalar”, **Yaklaşım Dergisi**, 150, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005066654.htm>.03.05.2010
- Kızılot, Şükrü (2009), “Şirket Hissesi Satışında Kdv, Gelir Ve Kurumlar Vergisi”, **Yaklaşım Dergisi**, 203, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20091115660.htm-02.04.2010
- Korkmaz, Erkan (2007), “Limited Şirketin Amme Borçlarından Kanuni Temsilci ve Ortakların Sorumluluğunun Tahsilat Genel Tebliğince Değerlendirilmesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 492
- Küçük, Sema (2009), **2008 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi Ve Beyanname Düzenleme Klavuzu**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Mac, Mehmet (2003), “Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması”, **Mali Çözüm Dergisi** <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/65MaliCozum/05-65%20MEHMET%20MAÇ.doc>-15.03.2010
- Mercan, Ercan ve Dündar Mustafa (2007), **Temel Vergi Hukuku**, Ankara: Ankara SMMM Odası Yayınevi

- Mucuk, İsmet (2008), **Temel İşletme Bilgileri**, İstanbul: Türkmen Kitapevi
- Nazalı, Ersin (2008), Tam Bölünmede İktisadi ve Teknik Bütünlük Kavramı, **Yaklaşım**, 187, <http://www.yaklasim.com/mebzuat/dergi/makaleler/20080712449.htm>
- Öcal, Erdoğan (2006), Vergilendirme Açısından Adi Ortaklık, İş Ortaklığı Ve Konsorsiyum **Yaklaşım Dergisi**, 167, 63-67
- Örücü, Edip (2005), **Modern İşletmecilik**, Ankara: Gazi Kitapevi
- Önal Sayın, Buket (2008), **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**, Ankara: Adalet Yayınevi
- Öz, Ersan ve Akdemir, Tekin (2002), “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 168, <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/abd.doc>
- Özel, Salih (2005), “Şirket Birleşmeleri ve Vergi İlişkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, 155, 14-17
- Özen, Nejat (2003), “Anonim ve Limited Şirketlerde Kısmi Bölünme Usul ve Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 182, 34-37
- Özgen, Hüseyin ve diğerler (2001), **Temel İşletmecilik Bilgisi**, Adana: Nobel Kitapevi
- Pehlivan, Osman (2009), **Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Derya Kitabevi
- Perçin, Necati (2002), “Adi Şirketler Hakkında Genel Hükümler Ve Adi Şirketlerin Borçlar Kanunu Ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, 61, <Http://Archive.İsmmmo.Org.Trn/Docs/Malicozum/61malicozum/07-61%20NECATI%20PERÇİN.Doc>. 20.05.2009
- Poroy ve Diğerleri (2003), **Ortaklıklar Hukuku**, İstanbul: Beta Yayınevi
- Pulaşlı, Hasan (2004), **Şirketler Hukuku Temel Esaslar**, 2. Baskı, Adana: Karahan Kitabevi
- Sabuncuoğlu, Zeyyat ve Tokol, Tuncer (2008), **Genel İşletme**, Bursa: Alfa Aktüel
- Saraçoğlu, Fatih (2004), **İşletmelerin Vergilendirilmesi Ve Kurumsallaşma**, Ankara: Martı Kitap Ve Yayınevi
- Sarılı, Mustafa Ali (2004), **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul: Kazancı Hukuku Yayınevi

- Seviğ, Veysi (2000), “Kurumlarda Devir İşlemleri ve Devredene Verilecek Hisse Senetleri”, **Yaklaşım Dergisi**, 95, 60-65
- Şahin, H. Kürşat (2001), “Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 158, 16-21
- Şeker, Sakıp (1999), “Şahıs Şirketlerinde Kazancın Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 133
- Şenyüz, Doğan (1996), **Türk Vergi Sistemi, (Gelir, Kurumlar Ve Katma Değer Vergisi)**, Genişletilmiş Ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi
- Tan, Mehmet (2002), “Kurumlar Vergisi Dışındaki, Vergiler Yönünden Nevi Değişikliği ve Bu Konuda İki Adet Mukteza”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 171, 17-22
- Tekin, Cem (2005), “Yeni Sistem Uyarınca Birleşme ve Devir Durumunda Amortisman Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, 145, 88-92
- Tuğlu, Ali (2006), “Sermaye Azatımı Yoluyla Kâr Dağıtımına Bağlı Vergiden Kaçınılabilir Mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, 159, 58-62
- Turhan, Salih (1998), **Vergi Teorisi Ve Politikası**, İstanbul: Filiz Kitabevi
- Ülkü, Meltem (2002), **Şirket Birleşmeleri Ve Muhasebeleştirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Ünalın, Sedat (2001), “Şirket Kuruluşundan önce alınan malların gider kaydedilmesi ve KDV İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, 97, 7-12
- Yazıcı, Kamil, (2002) **İşletme Bilimine Giriş**, Genişletilmiş 2. Baskı, Trabzon:
- Yüksel, Volkan (2009), “Şirket Birleşmeleri ve Kobi Birleşmelerine Vergi Teşviki”, **Yaklaşım Dergisi**, 202, 100-105
- http://tr.wikipedia.org/wiki/%C5%9Eirket_birle%C5%9Fmesi-11.04.2010
- <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=topluluk&ayn=tam>-23.11.2009
- <http://lkk-legal.com/pdf/tr/LKK-Almanyada-sirket-kurulusu.pdf>-10.03.2010
- <http://madaan.com/uscorp.htm>-10.03.2010
- http://www.ito.org.tr/wps/portal/belge-tasdik?WCM_GLOBAL_CONTEXT=tescil_harc-30.03.2010

<http://www.justlanded.com/english/Germany/Articles/Business/German-company-types->
10.03.2010

http://www.lowtax.net/lowtax/html/germany/germany_domestic_corporate_taxation.asp-
08.04.2010

<http://www.pkftexas.com/default/pkf/Documents/TaxGuides/PKFWorldwideTaxGuide202009.pdf-02.04.2010>

<http://www.tabid.org/tr/pages.php?go=fullnews&newsid=32-10.03.2010>

<http://www.tbcci.org/Tur/businessTypes.php-08.04.2010>

<http://www.tuik.gov.tr> 10.03.2010

http://www.zaralawny.com/turkish/guides/commercial_entity.jsp?rn=3979206#llc-
10.03.2010

ÖZGEÇMİŞ

Osman Serdal KARAPINAR, 02.11.1983 yılında, Afyonkarahisar'da doğdu. İlk ve orta tahsilini İstanbul lise tahsilini Ankara'da tamamladı. 2002 Yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümünde, üniversite tahsiline başladı. 2006 Yılı itibariyle aynı bölümden mezun oldu.

2009 Yılında, Giresun Üniversitesi, Alucra Turan Bulutcu Meslek Yüksekokulu, Finans-Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Bankacılık ve Sigortacılık Programına, Öğretim Görevlisi olarak atandı.

K.T.Ü.P Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk alanında Haziran-2010 tarihinde Yüksek Lisans eğitimini tamamlamıştır. Halen Giresun Üniversitesi, Alucra Turan Bulutcu Meslek Yüksekokulu'nda Öğretim Görevlisi, Müdür Yardımcılığı ve Yönetim Kurulu üyeliği görevlerini sürdürmektedir. KARAPINAR, evli olup İngilizce bilmektedir.