

# Vergide Gündem

## Tax Agenda

Ağustos / August 2016

### Sermaye artırımında özellikli durumlar ve vergisel açıdan değerlendirilmesi

Burçin Bak

### Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu

Necla Birol

### English translation

### Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

### Ekonomi Yorumları

Levent Topçu - Çağdaş Gündüz

Onur Yıldız - Deniz Ünal

### Dünyadan Vergi Haberleri

### Sirküler indeks

### Vergi takvimi

### Pratik bilgiler

### Practical information



Building a better  
working world

## Sermaye artırımında özellikli durumlar ve vergisel açıdan değerlendirilmesi

Borçlar Kanunu'nun 521'inci maddesinde ortakların, adi ortaklığa; nakit, alacak veya diğer mal ve emek olarak bir sermaye koymakla yükümlü oldukları belirtilmiş ve aksine sözleşme hükmü olmadıkça sermayelerin şirketin amacının icap ettirdiği önem ve mahiyette yekdiğerine eşit olması gerektiği hükme bağlanmıştır. Sermaye şirketlerinde ortakların sermaye koyma borçları asli görevlerindedir. Ortağın getirdiği sermaye, "sermaye payı", "katılma payı", "iştirak hissesi" olarak adlandırılır ve fiilen getirilmiş olması gerekmez.

Ortaklar, şirkete getirecekleri sermaye payı ve türünü serbestçe belirleyebilirler. Ortakların sermaye miktarı şirket sözleşmesinde gösterilmemişse, eşit olarak katıldıkları varsayılır.

Şirketler, bazen mevcut varlıklarını devam ettirmek, bazen de şirketin iş hacmini genişletmek için yeni yatırımlar yapılması, yeni pazarlara girilmesi, ekonomik kriz ve sektörel gelişmeler nedeniyle oluşabilecek sermaye kaybının telafi edilmesi ve şirketlerin yeniden yapılandırılması için 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 456'ncı ve devamı maddeleri hükümleri kapsamında sermaye artırımına başvurumaktadırlar.

Anonim şirketlerde sermaye artırımını genel kurul, limited şirketlerde ortaklar kurulu kararı ile yapılmaktadır.

Her ne kadar sermaye artırımını Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılmaktaysa da yapılan sermaye artırımının vergisel sonuçları da doğabilmektedir.

Makalemizde Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca yapılan sermaye artırımlarında özellikli durumlar ve bunların vergi kanunları açısından değerlendirilmesi yapılmaya çalışılmıştır.

### 1. Sermayenin kaybedilmesi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376'ncı maddesinin ikinci fıkrası, son yıllık bilanço'ya göre, sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılan anonim şirketlerde, genel kurulun derhal toplantıya çağrılmasını ve sermayenin üçte biri ile yetinme ya da sermayenin tamamlanmasına karar vermesini, aksi takdirde şirket kendiliğinden sona ereceğini öngörmektedir<sup>1</sup>.

Anılan fıkranın gerekçesinde ise "son yıllık bilançodan, zararlar sebebiyle sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının üçte ikisinin karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, yönetim kurulunun çağrısı üzerine genel kurul iki karardan birini alabilir, (1) sermayenin üçte biri ile yetinme, yani sermayenin azaltılıp zararın bünye dışına atılması; (2) tamamlama. Bu iki karardan birini almamışsa anonim şirket sona erer. Tamamlama ile; azaltılan sermaye kadar veya ondan fazla sermaye artırımını yapılması veya bilanço açıklarının pay sahiplerinin tümünce veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması ya da bazı alacaklıların alacaklarını silmesi kastedilmektedir." denilmiştir.

<sup>1</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, md.376

Kanun koyucu gerek sermaye kaybı gerekse borca batıklık halinde yapılacak işlemleri yönetim kuruluna vazife olarak yüklemiş olup, Kanun'da borca batıklık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunulması, yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.

Sermayenin kaybedilmesi durumunda sermayenin artırımına ilişkin kimi çözüm yolları ve vergisel sonuçları aşağıda değerlendirilmeye çalışılmıştır.

### 1.1. Eş zamanlı sermaye azaltımı ve artırımı

Şirketin özkaynaklar toplamının, sermayesi ile kanunî yedek akçeler toplamının üçte ikisini karşılayamaması durumunda sermayenin eş zamanlı azaltım ve artırımı başvurulacak yöntemlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yönetim kurulu tarafından hazırlanacak raporda eş zamanlı sermaye azaltımı ve artırımının nedenleri belirtilecek, bağımsız denetime tabi şirket olması durumunda denetçiden, diğer nev'i şirketlerde ise YMM veya SMMM'den sermayenin ödendiğine ilişkin rapor alınacak, artırılan tutarın sermaye azaltımından fazla olması durumunda ise farkın ¼'ünün ödendiğinin banka mektubu ile tevsiki gerekecektir<sup>2</sup>.

Örneğin, 2016 takvim yılı özkaynaklar toplamı 260.000 TL olan XYZ Anonim Şirketinin özkaynak yapısının aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım:

Hesap Adı	Bakiye (TL)
Sermaye	800.000,00
Yasal Yedekler	60.000,00
Geçmiş Yıllar Zararları (-)	(600.000,00)
<b>Toplam</b>	<b>260.000,00</b>

XYZ A.Ş. Genel Kurulu, bilanço zararını kapatmak amacıyla 800.000 TL olan kayıtlı sermayesini 600.000 TL azaltarak 200.000 TL'ye düşürmeye ve eş zamanlı olarak 600.000 TL sermaye artırımı yapma kararı almıştır. Sermaye azaltımı ve eş zamanlı artırım sonucu oluşan yeni özkaynak yapısı aşağıdaki gibidir:

Hesap Adı	Sermaye Azaltımı Öncesi	Sermaye Azaltımı Sonrası	Sermaye Artırımı Sonrası
	Bakiye (TL)	Bakiye (TL)	Bakiye (TL)
Sermaye	800.000,00	200.000,00	800.000,00
Yasal Yedekler	60.000,00	60.000,00	60.000,00
Geçmiş Yıllar Zararları (-)	(600.000,00)		
<b>Toplam</b>	<b>260.000,00</b>	<b>260.000,00</b>	<b>860.000,00</b>

Görüldüğü üzere, sermayenin eş zamanlı azaltım ve artırımı yoluyla şirketin sermayesinin güçlendirilmesi tercih edildiğinde, zarar bilanço hesaplarından çıkarılmakta ve şirketin sermayesi zarar öncesindeki durumuna gelmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının 26.09.2013 tarih ve 64597866-125[6-2013]-158 sayılı özelgesinde;

*"Öncelikle, sermayeye eklenmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonunun, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonunun şirketin sermaye azaltımı yapması sebebiyle işletmeden çekildiğinin kabulü ve işletmeden çekilen tutarların kurumlar vergisine tabi tutulması,*

*- Daha önce sermayeye eklenmiş olan, yeniden değerlendirme değer artış fonunun ve iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonunun geçmiş yıl zararlarına mahsubu işlemiinde nakden veya hesaben bir ödeme bulunmadığından, üzerinden kurumlar vergisi hesaplanarak ödenen yeniden değerlendirme değer artış fonunun, iştirakler değer artış fonunun geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işleminin, kâr payı dağıtımına ilişkin olarak değerlendirilmemesi ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması,*

*- Önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan emisyon primlerinin ve olağanüstü yedeklerin geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işlemiinde nakden veya hesaben bir ödeme bulunmadığından kâr payı dağıtımına ilişkin olarak değerlendirilmemesi ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması,*

*- Son olarak da, şirket ortakları tarafından nakdi veya aynı olarak konulan sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü ve bu tutar üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmaması ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir."*

denilmiştir.

Yukarıda yer verilen özelgesinden de anlaşılacağı üzere Gelir İdaresi Başkanlığı, yapılacak sermaye azaltımının; öncelikle, kurumlar vergisine ve vergi sonrası dağıtılan kazancın ise kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan karşılanması; sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların kullanılması, son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü yönünde görüş bildirmektedir.

### 1.2. İç kaynaklardan sermaye artırımı

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, anonim ve limited şirketlerin sermaye ihtiyacını süratle ve kolayca karşılayabilmek amacıyla sermaye artırım yöntemlerini yeniden düzenlemiş olup, iç kaynaklardan sermaye artırımına Kanun'da ilk defa yer verilmiştir.

Yeni düzenleme ile pay sahipleri tarafından fiili olarak herhangi bir nakdi veya aynı kaynak sağlanmadan, şirketin kendi iç kaynaklarından sermaye artırım yapılmasının hukuki dayanağı oluşturulmuştur.

TTK'nın 462/1. maddesinde; "Esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış ve belirli bir amaca özgülenmemiş yedek akçeler ile kanuni yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımları ve mevzuatın bilançoya konulmasına ve sermayeye eklenmesine izin verdiği fonlar sermayeye dönüştürülerek

<sup>2</sup> Özbilen, Zekeriya Başar, "Anonim şirketlerde sermaye kaybının tespiti ve mali durumun iyileştirilmesi", Sayı Ağustos 2015, Vergidegundem

sermaye iç kaynaklardan artırılabilir." hükmüne yer verilmiştir. Bu kapsamda iç kaynaklardan yapılacak olan sermaye artırımı, hem esas sermaye hem de kayıtlı sermaye sisteminde yapılabilir.

Yedek akçeler veya fonların sermayeye dönüştürülmesi ile iç kaynaklardan sermaye artırımı yapılabilir. TTK'nın 519 ve devamı maddelerinde yedek akçeye ilişkin hükümler bulunmakta olup, kanun koyucu yedek akçeyi "yasal yedek akçe" ve "şirketin isteği ile ayırdığı yedek akçe" olarak iki gruba ayırmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus ise yedek akçelerin serbest tasarruf edilebilecek nitelikte olması durumunda sermaye artırımında kullanılabilmesidir.

TKK'nın 462. maddesi hükmü dikkate alındığında mevzuatın bilançoya konulmasına ve sermayeye ilavesine izin verdiği fonların sermaye artırımında iç kaynak olarak kullanılabilceği görülmektedir. Kanun koyucu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, fonlar için herhangi bir belirleme yapmamıştır. Yeniden değerlendirme fonu (eğer varsa 2003 enflasyon düzeltme öncesine ait unsurlar), pay senedi ihraç primleri (emisyon primleri), gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı, yabancı para çevrim farkları, pay senedi iptal karları ve özsermaye kalemlerine ait enflasyon farkları bu fonlar arasında sayılabilir.

İç kaynakların tespiti hususunda ise yeni Türk Ticaret Kanunu mülga Kanun'un işlem denetçisi ibaresini kaldırarak yönetim kurulu ifadesini eklemiş ve onayını yeterli bulmuştur.

Öte yandan Ticaret Sicil Yönetmeliği'nin<sup>3</sup> sermaye artırımında belgelemeyi düzenleyen 73. maddesinde "*Sermaye artırımı sadece iç kaynaklardan veya sermaye taahhüdü yoluyla ya da sermaye taahhüdü ile birlikte iç kaynaklardan yapılıyorsa, sermayenin tamamının ödendiğine, karşılıksız kalıp kalmadığına ve şirket özvarlığının tespitine, iç kaynaklardan karşılanan tutarın şirket bünyesinde gerçekten var olduğuna ilişkin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu ya da denetime tabi şirketlerde denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu*" hükmüne yer verilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nda; bilançoda sermayeye eklenmesine mevzuatın izin verdiği fonların bulunması halinde, bu fonların sermayeye dönüştürülmeden, sermaye taahhüt edilmesi yoluyla sermaye artırılamayacağı<sup>4</sup> hükmü yer almaktadır.

Bunun gerekçesi olarak ise uygulamada bilançoda sermayeye eklenebilecek bir fon mevcutken veya böyle bir fonun hesaplanıp bilançoya konulması yolu açıkken, önce nakdi sermaye artırımı yaparak ve çoğu kez bunun miktarını yüksek tutarak, artırıma bazı pay sahiplerinin katılmamalarından diğer bir grup pay sahibine yarar sağladıklarının görüldüğü bu sebeple de pay sahiplerinin korunması amacıyla Kanun metninin hüküm altına alındığı açıklanmıştır<sup>5</sup>.

Ayrıca, anonim şirketler Kanun maddesi kapsamında bilançoda sermayeye eklenmesine mevzuatın izin verdiği fonlarla birlikte sadece bu fonların toplam tutarına kadar nakdi olarak sermayelerini artırılabilecektir.

Burada sınırlama, sadece bilançoda sermayeye eklenmesine mevzuatın izin verdiği fonların bulunması halinde geçerlidir. Ayrıca bu düzenleme sadece anonim şirketlere ilişkin olup, limited şirketler için belirtilen zorunluluk bulunmamaktadır.

Bu noktada bir hususa değinmek gerekir. TTK, bu yasağı sadece "sermayeye eklenmesine mevzuatın izin verdiği fonların bulunması hâline" özülemiştir. Yani, esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış ve belirli bir amaca özgülenmemiş yedek akçeler ile kanunî yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımları için aynı yasak öngörülmemiştir<sup>6</sup>.

Dolayısıyla, isteğe bağlı yedek akçeler ile kanunî yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımlarının mevcut olması ve bilançoda mevzuatın sermayeye eklenmesine izin verdiği fonların bulunmaması durumunda sermaye taahhüdü yoluyla sermaye artırımına gidilmesinde bir engel olmayacağı kanaatindeyiz.

Mevcut pay sahipleri, iç kaynakları sermayeye eklemek yerine, sermaye taahhüdü yoluyla ve her bir pay sahibinin payı oranında artırılan sermayeye iştiraki suretiyle sermaye artırımını gerçekleştirebilirler. Böyle bir durumda, ihlal edilen ve dolayısıyla korunması gereken bir menfaat bulunmamaktadır. Ayrıca, iç kaynaklar sermayeye eklenmeden dış kaynaklardan sermaye artırımı yapılması ve artırılan kısma mevcut pay sahiplerinden yalnızca belirli bir kısmının iştiraki konusunda tüm pay sahiplerinin oy birliği ile karar aldığı durumlarda da, rızası dışında dış kaynaklardan sermaye artırımı yapılmasına bağlı olarak zarara uğrayan bir pay sahibi bulunmayacaktır<sup>7</sup>.

İç kaynakların sermaye artırımında kullanılması durumunda, payların nakdi bedellerinin tamamen veya kısmen ödenmiş olması gerekmemektedir. YTTK'da kuruluşta olduğu gibi sermaye artırımında da yönetim kurulu tarafından sermaye artırımının türüne göre bir beyan imzalanması ve beyanın "bilgiyi açık, eksiksiz, doğru ve dürüst bir şekilde verme ilkesine" göre hazırlanması gerekmektedir.

#### ► Sermaye düzeltmesi olumlu farkları

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci fıkrasında pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulacağı, ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmesi durumunda bu işlemlerin kâr dağıtımı sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen madde hükmü uyarınca sermaye düzeltme olumlu farklarının sermayeye eklenmesi durumunda kurumlar vergisi ödenmeyeceği gibi kar dağıtım stopajı da yapılmayacaktır.

<sup>3</sup> 27.01.2015 tarih ve 28541 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 2012/4093 sayılı Ticaret Sicil Yönetmeliği

<sup>4</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Md.462/3.

<sup>5</sup> Yavuz, Mustafa, "Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre İç Kaynaklardan Sermaye Artırımı", *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos 2013, s.134

<sup>6</sup> Altaş, Soner, "Anonim Şirketlerde İç Kaynaklardan Sermaye Artırımı", *Mevzuat Dergisi*, Nisan 2013, Sayı 112

<sup>7</sup> Yaralı, Levent, "Fonlar Sermayeye Dönüştürülmeden Sermaye Artırımı Yapılabilir Mi?", *Dünya Gazetesi*, 21 Haziran 2013

## ► Gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançları istisnasından kaynaklanan fonlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) bendinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hissesi satışına ilişkin istisna hükmü aşağıdaki gibidir:

"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 satış 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.

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

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 26/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/21-120 sayılı özelgesinde; "... şirketin aktifinde iki yıldan fazla süreyle kayıtlı bulunan taşınmazın satışından elde edilecek kazancın, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar fon hesabına alınması, dolayısıyla bu kazancın satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılması gerekmektedir. Fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilavesi ancak bu işlem sonrasında mümkün bulunmaktadır." ifadelerine yer verilmiştir.

Söz konusu istisna kar kaynaklı yedek olup, beş yıllık sürenin dolmasını müteakip ortaklara dağıtılabilecek niteliktedir. Herhangi bir durumunda şirketlerin sermaye artırımına ihtiyaç duymaları halinde söz konusu yedeğin sermayeye ilavesi, beş yılın sonunda dağıtılabilecek kardan ortakların mahrum kalmalarına sebebiyet verecektir. Fon tutarlarının tamamının sermayeye ilave edilmesi zorunda kalınması özellikle düşük miktarda sermaye ihtiyacının olduğu durumlarda gelecekteki olası kar dağıtım kaynaklarının ortadan kalkması ile sonuçlanacaktır<sup>8</sup>.

## 2. Nakdi sermaye artırımını ve teşvik uygulaması

Sermaye kaybının önlenmesi açısından alınacak tedbirlerden biri de nakdi sermaye artırımınıdır. Genel olarak nakdi sermaye artırımını sermaye kaybının önlenmesine yönelik tedbirlerden biri olarak gösterilmesine karşın ticaret sicil uygulamalarında sermayenin öz kaynaklar içinde bulunduğu durumlarda doğrudan sermaye artırımına gidilebilmektedir.

Şirketin sermaye kayıplarını sermaye azaltımı, eş zamanlı sermaye azaltımı ve artırımını gibi tedbirler ile ortadan kaldıramadığı durumlarda şirketin feshine gerek kalmadan pay sahiplerinin haklarının korunması, şirketin ana unsurlarından olan sürekliliğin sağlanması açısından doğrudan nakdi sermaye artırımını seçenek olarak karşımıza çıkmaktadır.

7 Nisan 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6637 sayılı "Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile sermaye şirketlerinin nakit sermaye artırımlarına ilişkin olarak teşvik uygulaması getirilmiştir ve 1 Temmuz 2015 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın % 50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

4 Mart 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan "Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri no:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ"de nakdi sermaye teşvikine ilişkin esaslar Maliye Bakanlığı tarafından ana hatlarıyla örnekler ile açıklanmıştır.

Kanun metninde ve tebliğde yer verilen açıklamalar kapsamında indirim uygulamasında,

- Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını,
- Ticari krediler faiz oranı, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranını,

<sup>8</sup> Denet Sirküleri, "Anonim Şirketlerde Sermaye Artırımında İç Kaynakların Önceliği Meselesi", No: 2013/038, 11 Şubat 2013

c) Süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını,

ifade etmektedir.

Bununla birlikte aşağıda belirtilen sermaye artışlarının indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır:

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları.

Öte yandan indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacak sermaye artışlarına ilişkin tebliğde verilen örneğin yeterli ve açık düzeyde olmaması, ortaklar tarafından veya ortaklarla ilişkili kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımına ilişkin belirgin çizgilerin olmaması ve mevcut konjonktürde şirketlerin faaliyetlerini kredi kullanarak sürdürdükleri göz önüne alındığında, bu yapıda olan sermaye şirketlerinde nakdi sermaye teşviki uygulamasının pek mümkün olmadığı görüşündeyiz.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilecek özelgeler ile sürece ilişkin hatların belirlenmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Tebliğin ilerleyen bölümlerinde *“Sermaye şirketleri gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir hesap dönemi için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.*

*Öte yandan, sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.”*

hükümlerine yer verilmiştir.

Burada dikkat edilecek husus ise Gelir İdaresi Başkanlığının sermaye azaltımına ilişkin olarak bu zamana kadar vermiş olduğu özelgelerde sermaye azaltımının vergilendirilmesi gereken işlemlerden başlanılarak yapılması gerektiği yönündeki açıklamalarına zıt yönde bir uygulama getirilmiş olmasıdır.

Vergi İdaresi vermiş olduğu özelgelerde sermaye azaltımının önce en çok vergi alınması gereken unsurdan başlayarak yapılmasını yani varsa daha önce sermaye eklenmiş yeniden değerlendirilmesi gereken kaynaklardan, en son olarak ise ortakların nakden veya hesaben koyduğu sermayelerden yapılması gerektiğini kabul ederken, nakdi sermaye artışına ilişkin indirim uygulaması sonrasında sermaye azaltımı yapılması hâlinde, nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmının indirim hesaplamasında dikkate alınmayacağını kabul ederek farklı bir uygulamaya gitmiştir.

Sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Birleşme ve devir işlemlerine ilişkin olarak devralan kurumun söz konusu nakdi sermaye artışına ilişkin indirim tutarından yararlanıp yararlanmayacağı konusunda henüz bir açıklama yapılmamıştır. İdarenin bu konu hakkında vereceği özelgeler ile uygulamaya yön vermesi gerektiği açıktır.



## Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu

Anonim şirketler; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 329. maddesi uyarınca sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mal varlığı ile sorumlu bulunan şirketlerdir. Anonim şirketlerin yönetimi ve temsili yönetim kurulu organları tarafından gerçekleştirilir. Yönetim kurulu; TTK ile düzenlenmiş anonim şirketin zorunlu organlarından olup daimi bir kurul organdır ve yokluğu ortaklığın infisah sebebi sayılmaktadır.<sup>1</sup>

Anonim şirketi yönetim ve temsil görevi anonim şirketin esas sözleşmesinde aksine bir hüküm olmadıkça yönetim kurulundadır. Nitekim TTK md. 365 "Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur." hükmündedir. Yönetim kurulu; anonim şirket esas sözleşmesi ile atanmış ya da anonim şirketin diğer organı olan genel kurul tarafından seçilmiş bir ya da birden fazla gerçek veya tüzel kişiden oluşur. En az bir yönetim kurulu üyesinin şirketi tam temsil yetkisi bulunmalıdır. Yönetim kurulu, şirketin faaliyetini devam ettirebilmesi için şirket işlerinin gerektirdiği her durumda karar almakta ve şirketi yönetmektedir. Yönetim kurulunun bu süreklilik hali anonim şirketin tüzel kişilik kazanmasından sona ermesine kadar ve hatta şirketin tasfiye sürecinde dahi sınırlı olarak devam etmektedir.<sup>2</sup> Yönetim kurulu bu yönetim görevinin yanı sıra anonim şirketi gerek iç ilişkide ortaklara karşı gerekse dış ilişkide üçüncü kişilere karşı temsil etmekle görevlidir.

Yönetim kurulu üyelerinin devredilemez görev ve yetkileri TTK madde 375 ile düzenlenmiştir. Anılan madde hükmü uyarınca; yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri şunlardır:

- a) Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi,
- b) Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi,
- c) Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması,
- d) Müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları,
- e) Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi,
- f) Pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi,
- g) Borca batıklık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunulması.

Yönetim kurulu üyesi ile anonim şirket arasındaki hukuki ilişki doktrinde tartışmalı olup sui generis bir yapıda olduğu ile vekâlet veya hizmet akdine dayandığı şeklinde farklı görüşler mevcuttur.<sup>3</sup> Bu hukuki ilişkiden kaynaklı anonim şirket yönetim

<sup>1</sup> Üçışık/Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku, 1. Cilt, Adalet, Ankara, 2013, sf.375.

<sup>2</sup> Karahan/Arslan, Şirketler Hukuku, 2. Baskı, Mimoza, Konya, 2013, sf. 389.

<sup>3</sup> Güney, Necla Akdağ, Anonim Şirketlerde Azledilen Yöneticilerin Tazminat Hakları, AÜHFĐ, C. 57, S.1, 2008, sf. 14 vd.; Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku, Vedat, İstanbul, 2010, s.278.

kurulu üyelerinin sorumluluğu hususu TTK, 4721 sayılı Medeni Kanun, 6098 sayılı Borçlar Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu çerçevesinde aşağıda ele alınmaktadır.

## 1. TTK çerçevesinde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu

Yönetim kurulu üyelerinin kanundan veya esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlallerinden kaynaklanabilecek hukuki sorumlulukları ile ilgili temel düzenleme olan ve "Kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğu" başlıklı 553'üncü madde; "(1) Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar. (2) Kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hali hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar. (3) Hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınamaz" hükmündedir. Öte yandan üyelerin sorumluluklarına ilişkin özen borcu TTK md. 369 uyarınca ve sorumluluğun ihlali halinde uygulanacak tazminatın değerlendirilmesinde kullanılan farklılaştırılmış teselsül ilkesi TTK md. 557 uyarınca düzenlenmiştir. Farklılaştırılmış teselsül ilkesine dair detaylı açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

### a. Sorumluluğun muhatabı

Yukarıda bahsi geçen TTK'nın 553'üncü maddesinin birinci fıkrası sorumluluğun muhatabı olarak açıkça kurucuları, yönetim kurulu üyelerini, yöneticileri ve tasfiye memurlarını işaret etmektedir. Bu çalışmanın kapsamı yönetim kurulu üyeleri ile sınırlı olduğundan yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu değerlendirilecektir. Sorumluluğun muhatabı olan yönetim kurulu üyeleri; fiili yönetim kurulu üyeleri, kamu tüzel kişilerinin yönetim kurulundaki temsilcileri, tüzel kişi şirketin yönetim kurulundaki temsilcileri, belirli grup pay veya pay sahibi ya da azınlığın yönetim kurulundaki temsilcileri veya inanca yönetim kurulu üyeleri olarak farklılık gösterebilirler.<sup>4</sup>

TTK'nın 359/2. madde hükmü uyarınca; "Bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, bir gerçek kişi de tüzel kişi yönetim kurulu üyesinin temsilcisi olarak atanır ve bu atama tescil ve ilan olunur; ayrıca, tescil ve ilanın yapılmış olduğu, şirketin internet sitesinde hemen açıklanır. Tüzel kişi adına sadece, tescil edilmiş gerçek kişi temsilci toplantılara katılıp oy kullanabilir". Özellikle

dış ilişkide bir yönetim kurulu üyesinin yetkili olduğunun kanıtlanması bakımından anonim şirketin kayıtlı olduğu ticaret sicili nezdinde ilgili yönetim kurulu üyesinin tescil ve ilan edilmiş olması gerekmektedir. Tüzel kişi yönetim kurulu üyesi kendisini temsil eden gerçek kişiyi şirkete başvurarak ve yine tescil ve ilan yolu ile değiştirebilmektedir.

Yönetim kurulu üyesinin tüzel kişi olarak belirlenebileceği bir diğer uygulama TTK md. 334 ile düzenlenmiştir. Anılan hükme göre; işletme konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerde, anonim şirketin esas sözleşmesinde öngörülecek bir hükümlerle, pay sahibi olmasalar dahi, devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişilerinden birine, yönetim kurulunda temsilci bulundurmak hakkı verilebilmektedir. Bu uygulamada da tüzel kişinin gerçek kişi temsilcisi yine ancak ilgili tüzel kişi tarafından değiştirilebilmektedir. Yönetim kurulu üye sayısı ikiden fazla olan şirketlerde üyelerin tamamının aynı kamu tüzel kişisinin temsilcisi olmaması şartıyla kamu tüzel kişisini temsilen birden fazla gerçek kişi yönetim kuruluna seçilebilir.

Tüzel kişinin yönetim kurulu üyesi olduğu durumlarda sorumluluk gerçek kişi temsilciyle değil, tüzel kişi üyeye ait olacaktır. Tüzel kişi yönetim kurulu üyeleri, şirket yönetim kurulundaki gerçek kişi temsilcilerinin bu sıfatla işledikleri fiillerden ve yaptıkları işlemlerden dolayı şirkete ve onun alacaklılarıyla pay sahiplerine karşı sorumlu olup tüzel kişinin rücu hakkı saklıdır.

Ayrıca anonim şirketin esas sözleşmesinde öngörülmek şartı ile belirli pay gruplarına, özellik ve nitelikleriyle belirli bir grup oluşturan pay sahiplerine ve azlığa yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınabilmektedir. Bu husus esas sözleşmede öngörülebileceği gibi, esas sözleşmede yönetim kurulu üyeliği için aday önerme hakkı da anılan pay sahiplerine tanınabilmektedir. Haklı bir sebep bulunmaması halinde genel kurul tarafından yönetim kurulu üyeliğine önerilen adayın yönetim kurulu üyesi seçilmesi mecburidir. Ancak bu şekilde seçilen yönetim kurulu üyelerinin toplam sayısı halka açık anonim şirketlerde en fazla yönetim kurulunun yarısına tekabül edebilecektir.

### b. Kusura dayanan sorumluluk

Yönetim kurulu üyelerinin pay sahiplerine karşı sorumluluğu, sözleşmeden kaynaklanan kusura dayalı bir sorumluluktur.<sup>5</sup> Yönetim kurulu üyeleri kanundan veya anonim şirket esas sözleşmesinden kaynaklanan yükümlülüklerini kusurlu olarak ihlal etmeleri halinde sorumlu tutulabileceklerdir.<sup>6</sup>

Anonim şirketin faaliyetleri ile ilgili olarak ortaya çıkan bir zararın, şirketin faaliyetlerinden üst düzeyde sorumlu olan yönetim kurulu üyelerinden talep edilebilmesi için, ortaya çıkan zararın yönetim kurulu üyelerinin görevlerini kusurları nedeniyle tam ve/veya gereği gibi veya hiç yerine getirmemelerinden kaynaklanması gerekir. Yönetim kurulu üyesinin kusurlu olup olmadığının tespitinde, görev ve yetkinin niteliği ile gereği gibi ifa edilmeme nedenleri ve yönetimin ve temsil ve yönetim yetkisinin devredilip devredilmediği gibi hususlar önem arz edecektir.

<sup>4</sup> Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, Adalet, Ankara, 2014, sf. 2036 vd.

<sup>5</sup> Pulaşlı, Tür Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Özen Yükümlülüğü ve Mütessesil Sorumluluğu, Batıder, C.XXV, S.1 sf. 36.

<sup>6</sup> Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. II, Adalet, Ankara, 2011, sf. 1927.



### c. Kusurun tespitinde “tedbirli yöneticinin özeni” ölçüsünün kullanılması

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu uygulamasında yönetim kurulu üyelerinin görevlerini ifada göstermeleri gereken özenin ölçüsü olarak Yargıtay ve Danıştay tarafından kullanılan “basiretli tacir” kriteri<sup>7</sup>, 6102 sayılı mevcut TTK ile yerini “tedbirli bir yönetici ölçüsü” esasına bırakmıştır. Yönetim kurulu üyelerinin görevlerini yerine getirirken kusurlu davranıp davranmadıkları bu ölçü esas alınarak belirlenmektedir. Zira TTK md. 369 gereği yönetim kurulu üyeleri görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmekle yükümlüdürler. Anılan madde hükmü görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getiren yönetim kurulu üyelerini ayrıca şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetme yükümlülüğü altına sokmaktadır.

TTK'nın 369'uncu maddesi, gerekçesinde belirtildiği gibi tedbirli bir yönetici ve şirket menfaati ölçütlerini esas almış, yönetim kurulu üyesinin şirkete karşı özenle bağlılık yükümlülüğünü bu iki kıstasa bağlı olarak açıklamıştır. Yönetim kurulu üyelerinden beklenilecek özen, benzer durumlarda tedbirli bir yöneticinin göstereceği özenin ötesinde olmayacaktır. Tedbirli bir yönetici ölçüsünün, yönetim kurulu üyesi tarafından kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak “iş adamı kararı” (business judgement rule) verilebileceğini kabul ettiği ve riskin bundan doğduğu durumlarda üyenin sorumlu tutulmaması esasına dayandığı TTK md. 369 gerekçesinde ifade edilmiştir. Bununla birlikte, yine madde gerekçesinde belirtildiği üzere anonim şirket ile yönetim kurulu üyesi arasında akdedilecek sözleşme kapsamında özen borcunun ağırlaştırılabilmesi mümkün olup bu halde sorumluluk genişletilebilmektedir.

Anılan madde hükmünde şirketin menfaatlerinin gözetilmesine vurgu yapılmış ve bunun ölçütü olarak dürüstlük kuralı esas alınmıştır. Ancak şirketler topluluğu ile ilgili istisnai haller öngörülmüştür. Şirketler topluluğunda tam hâkimiyet halinde başka bir ifade ile bir ticaret şirketi bir sermaye şirketinin paylarının ve oy haklarının doğrudan veya dolaylı olarak yüzde yüzüne sahipse hâkim şirketin yönetim kurulu, topluluğun belirlenmiş ve somut politikalarının gereği olmak şartıyla bağlı şirketin yönlendirilmesine ve yönetimine ilişkin talimat verebilir. Hatta bu talimatlar bağlı şirketin kayıpla dahi sonuçlansa bağlı şirketin organları talimata uymak zorundadır. Nitekim bağlı şirketin yönetim kurulu tam bağlı bir yönetim kuruludur.<sup>8</sup> Ancak bağlı şirketin ödeme gücünü açıkça aşan, varlığını tehlikeye düşürebilecek olan veya önemli varlıklarını kaybetmesine yol açabilecek nitelik taşıyan talimatlar bu husustan müstesna olup bu yönde talimatların verilmesi TTK md. 204 ile engellenmiştir.

Bağlı şirketin yönetim kurulu üyeleri yukarıda bahsi geçen talimatlara uymaları nedeniyle, şirkete ve pay sahiplerine karşı sorumlu tutulamazlar.

### d. Yönetimin devrinin sorumluluğa etkisi

Kanundan ya da esas sözleşmeden doğan görev ve yetkilerini yine kanuna dayalı olarak başkalarına devreden yönetim kurulu üyeleri, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde, gözetiminde, gerekli talimatların verilmesi ve gerekli durumlarda görevden alınmalarında makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hariç<sup>9</sup>, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmayacaklardır. Başka bir ifade ile yetkinin devri, sorumluluğun da devri niteliğindedir.<sup>10</sup>

Ancak TTK'nın 371'inci maddesine yedinci fıkra olarak eklenen yeni düzenleme ile yetkisi sınırlanan ticari vekil ve tacir yardımcılarının şirkete ve üçüncü kişilere verecekleri zararlardan yönetim kurulunun müteselsilen sorumlu tutulması düzenlenmiştir.<sup>11</sup> Anılan TTK md. 371/7 “Yönetim kurulu, yukarıda belirtilen temsilciler dışında, temsile yetkili olmayan yönetim kurulu üyelerini veya şirkete hizmet akdi ile bağlı olanları sınırlı yetkiye sahip ticari vekil veya diğer tacir yardımcılarını atayabilir. Bu şekilde atanacak olanların görev ve yetkileri, 367'nci maddede göre hazırlanacak iç yönergede açıkça belirlenir. Bu durumda iç yönergenin tescil ve ilanı zorunludur. İç yönerge ile ticari vekil ve diğer tacir yardımcılarını atanamaz. Bu fıkra uyarınca yetkilendirilen ticari vekil veya diğer tacir yardımcılarını da ticaret siciline tescil ve ilan edilir. Bu kişilerin, şirkete ve üçüncü kişilere verecekleri her tür zarardan dolayı yönetim kurulu müteselsilen sorumludur” hükmündedir.

### e. Farklılaştırılmış teselsül

Anonim şirketin birden fazla yönetim kurulu üyesinin bulunması durumunda, üyelerden her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, ortaya çıkan zarardan diğer yönetim kurulu üyeleri ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulabilecektir. TTK md. 557 ile müteselsil sorumluluk sistemi, bireysel indirim sebeplerinin dış ilişkide de ileri sürülebilmesine imkân veren farklılaştırılmış teselsül sistemi esas alınarak düzenlenmiştir. Böylece Borçlar Kanunu 51 ve 52'nci maddeler ile illiyet bağı hükümlerinin uygulanmasının önü açılmıştır.<sup>12</sup> Diğer bir ifade ile yönetim kurulu üyesi kendisinin sebep olmadığı zarardan sorumlu tutulamayacaktır veya kusuru derecesinde sorumlu tutulabilecektir.

Farklılaştırılmış teselsül kavramı ile aynı zarardan sorumlu olan yönetim kurulu üyelerinin her birinin, dış ilişkide bireysel indirim sebeplerini ileri sürerek zararın sadece kendilerine isnat edilebilecek miktarıyla sorumlu tutulmaları kastedilmektedir.

<sup>7</sup> “...mahkemeye basiretli bir tacir gibi hareket etmek durumunda olan ve bu nedenle de şirket tarafından ödenmemesi gereken tutarların ödenmesine sebep olan davalının bu ödemelerden sorumlu tutulması gerekirken...” (Yargıtay 11.HD., E:2009/14844, K:2011/9103, T:20.07.2011)

<sup>8</sup> 6102 sayılı TTK md. 203 gerekçesi.

<sup>9</sup> İsviçre Federal Mahkemesinin konu ile ilgili bir kararında; yönetim kurulunun görev ve yetkilerini devrederken, özensiz seçimden dolayı sorumluluğunun yanı sıra aynı zamanda, talimat verme ve görevli kişilerin, kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönetmelik hükümlerine ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerine ilişkin üst gözetim yükümü uyarınca, şirket yönetiminde ağır hatalar tespit etmesi durumunda, yetki devrinin derhal geri almakla da yükümlü olduğunu belirttiği ifade edilmektedir (Hasan PULAŞLI, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt II, §58, 14.

<sup>10</sup> Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, İstanbul Vedat, 3. Bası 2013, sf.365.

<sup>11</sup> Güney, Necla Akdağ, 6552 Sayılı Kanun ile TTK md. 371'e Eklenen Yedinci Fıkra İlişkin Değerlendirmeler, <http://arstanlibilimservi.com/sites/default/files/makale/Necla%20Akda%C4%9F%2G%C3%BCnc%C3%9C%206552%20Say%C4%B1%4B1%20Torba%20Kanun%20ile%20TTK%20md.%20371'e%20Eklenen%20Yedinci%20F%C4%B1kraya%20C4%B0li%C5%9Fkin%20De%4C9Ferlendirmeler%20.pdf>

<sup>12</sup> Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, İstanbul Vedat, 3. Bası 2013, sf.366.

## f. Sorumlu olunan kişiler

Yukarıda bahsi geçen TTK'nın 553'üncü maddesi uyarınca yönetim kurulu üyeleri; şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına (ilgili üçüncü şahıslara) karşı verdikleri zarardan sorumludurlar.

## g. İspat

Yönetim kurulu üyesinin yükümlülüklerini ifa ederken kusurlu davrandığı ve gerekli özeni göstermediğini iddia eden ispat edecektir. Olası bir ihtilaf halinde, TTK'nın 553'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kusuru ispat yükü davacıda olacak, diğer bir ifade ile davacı konumunda olan şirket, pay sahipleri ve alacaklılar, davalı konumunda olan ilgili yönetim kurulu üyesinin kusurunu ispat etmekle mükellef olacaklardır.

6335 sayılı Kanun öncesinde ispat yükü yönetim kurulu üyesinde iken anılan kanun ile yapılan değişiklik sonrası ispat yükü yer değiştirerek yönetim kurulu üyesine karşı kusur iddiasında bulunana geçmiştir. 6335 sayılı kanun ile yer değiştiren ispat yükünün davacıda kalmış olması kusurun ve zararın kanıtlanmasından yararlanacak olanın davacı olduğu düşünülmüşse yerinde olmuştur. Nitekim 4721 sayılı Medeni Kanun'un "İspat yükü" başlıklı 6'ncı maddesi "Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür" hükmünde olup ispat yükünün davacıda olması gerekliliğini tevsik etmektedir. Bununla birlikte 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun "Zararın ve kusurun ispatı" başlıklı 50'nci maddesi "Zarar gören, zararını ve zarar verenin kusurunu ispat yükü altındadır. Uğranılan zararın miktarı tam olarak ispat edilemiyorsa hâkim, olayların olağan akışını ve zarar görenin aldığı önlemleri göz önünde tutarak, zararın miktarını hakkaniyete uygun olarak belirler" hükmündedir.

## 2. Yönetim kurulu üyelerinin kamu borçlarından sorumluluğu

### a. Vergi borçlarından sorumluluk

Anonim şirketin vergi borçlarından yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi çerçevesinde belirlenmektedir. Kanuni temsilcilerin ödevi başlıklı anılan madde hükmü "*Tüzel kişilerle küçüklerin ve ... mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanunî temsilcileri, ... tarafından yerine getirilir. ... Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. ... Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.*" şeklindedir.

İşbu hüküm uyarınca, şirketin vergi ödevlerini kusurlu olarak yerine getirmeyen şirketin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyeleri şirketten tahsil edilemeyen vergi borçlarından sorumludur. Buradaki sorumluluğun kusura dayalı olup olmadığı doktrinde tartışmalıdır.<sup>13</sup> İlgili kanun maddesi lafzında geçen "yerine getirmemeleri yüzünden" ibaresi nedeniyle yönetim kurulu üyelerinin şirketin vergi borçlarından olan sorumluluğu kusur sorumluluğu olarak yorumlanmaktadır. Anonim şirketin vergi borçlarından kanuni temsilci olan yönetim kurulunun sorumluluğunun kusura dayalı sorumluluk olduğunun kabulü halinde, yöneticiler vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu değilse sorumlulukları söz konusu olmayacaktır. Vergi borcundan sorumlu olan yönetim kurulu üyeleri, şirketten tahsil olunamayan vergi alacağının tamamından müteselsilen ve farklılaştırılmış teselsül hükümleri çerçevesinde sorumlu tutulabilirler.

### b. Diğer kamu borçlarından sorumluluk

Bu husus 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi ile düzenlenmiştir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu başlıklı anılan madde;

*"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz"*

hükmündedir.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi çerçevesinde yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulabilmesi için, alacağın "kamu alacağı" olması gereğidir. Devletin ve diğer kamu kuruluşlarının sözleşmeden ve haksız fiilden doğan alacakları ise "kamu alacağı" sayılmamakta, söz konusu alacakların özel hukuka tabi kişilerin alacaklarından herhangi bir farkı bulunmamaktadır. Yönetim kurulu üyeleri ödedikleri kamu borcuna ilişkin tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

Anayasa Mahkemesi'nin 03.04.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/144 Esas numaralı ve 2015/29 Karar numaralı 19.03.2015 tarihli kararı ile "Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur" fıkrası ile "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz" fıkrası iptal edilmiştir.

<sup>13</sup> Kusura dayalı olduğu yönünde bkz. Üçışık/Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku, 1. Cilt, Adalet, Ankara, 2013, sf. 589. Aksi görüş için bkz. Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, Adalet, Ankara, 2011, n. 55-73.

Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Kanun'un aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle iki ayrı düzenlemeden hangisinin esas alınacağı konusunda belirsizlik oluşması sebebi ve her türlü yükümlülüğünü yerine getirdiği halde sırf bu sıfatı taşıması nedeniyle kanuni temsilcinin sorumlu tutulmasının hukuk güvenliği ile bağdaşmayacağı gerekçesiyle 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinin beşinci ve altıncı fıkraları Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiştir. Dolayısıyla bahsi geçen karar ile yönetim kurulu üyelerinin kusursuz sorumluluğu kaldırılmıştır. Şirketten alınamayan kamu alacağı, yönetim kurulu üyelerinden kusurlu olmasalar dahi alınabilmekte iken Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarihli ve 2014/144 Esas ve 2015/29 Karar sayılı kararı ile kusursuz sorumluluk öngören hükümler iptal edilmiştir. Başka bir ifade ile bir anonim şirketinin yönetim kurulu üyesi, şirketin kamu borçları ile ilgili olarak görev ve yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirdiği takdirde, görevde olmadığı bir dönemde ödenmeyen kamu borçlarından dolayı sorumluluğunun doğmayacağı düşünülmektedir.

### **c. Sosyal Güvenlik Kurumu ("SGK") primlerinden sorumluluk**

Anonim şirketin çalıştırdığı işçilerin SGK primlerinin ödenmesinden kanuni temsilci olan yönetim kurulu üyeleri ile diğer üst düzey yöneticiler, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanun'un 88'inci maddesi çerçevesinde sorumlu tutulabilmektedirler. Yönetim kurulu üyeleri ile diğer üst düzey yöneticilerin prim borçlarından sorumlu tutulabilmeleri, söz konusu prim borçlarını haklı bir sebebe dayanmaksızın kusurlu bir şekilde tahakkuk ettirmemeleri ve/veya ödememelerine bağlıdır.

Bahsedilen 88'inci madde uyarınca, sigorta primleri ve SGK'nın diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın anılan kanunda belirtilen süreler içerisinde ifa edilmezse, tüzel kişiliği haiz işverenlerin şirket yönetim kurulu üyeleri SGK'ya karşı işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklardır. Anonim şirketlerde haklı bir sebep olmaksızın vadesinde ödenmeyen SGK borçlarından dolayı yönetim kurulu üyeleri ferî olarak değil, işveren şirket ile birlikte asli olarak sorumludurlar.

Görülebileceği üzere SGK, alacakları için ilk olarak anonim şirket aleyhine takip yapmak zorunda olmayıp, doğrudan yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidebilecektir. Bu nedenle, SGK alacaklarının takibi için, yukarıda bahsedilen mükerrer madde 35'te öngörüldüğü gibi asıl prim borçlusunu olan şirket hakkında öncelikle bir takibin yapılması ve kamu alacağının kısmen veya tamamen anonim mal varlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması olması bir koşul olarak aranmamaktadır.

### **3. Borçlar hukuku çerçevesinde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu**

#### **a. Akdi sorumluluk**

Anonim şirketin üçüncü kişilerle giriştiği ticari ilişkiler çerçevesinde akdettiği sözleşmelerden kaynaklanacak haklar, yükümlülük ve sorumluluk şirkete aittir. Bununla beraber, anonim şirket yönetim kurulu üyesi "kefil", "garantör",

"taahhüt eden" gibi bir sıfat ile sözleşmeyi imzalayarak sözleşmeye taraf olmuşsa, imzasının kapsamı çerçevesinde yönetim kurulu üyesinin sorumluluğu söz konusu olabilmektedir.

#### **b. Haksız fiil sorumluluğu**

Borçlar Kanunu md. 49 uyarınca haksız fiil "Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür." şeklinde düzenlenmiş olup TTK md. 371/5 "Temsile veya yönetime yetkili olanların, görevlerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden şirket sorumludur. Şirketin rücu hakkı saklıdır." hükmündedir.

Bu doğrultuda, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin görevleri ile ilgili işledikleri haksız fiillerden şirket sorumlu olacaktır. Üçüncü kişilere karşı işlenen haksız fiilden sorumlu tutulan anonim şirket, zarara ve sorumluluğa sebebiyet veren yönetim kurulu üyesi ve temsile yetkili sair kişilere rücu edebilecektir.

### **4. Genel kurul tarafından ibra edilmeme halinde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluk hali**

Anonim şirketlerde ibra; genel kurulun, yönetim kurulunu bir hesap yılı sonunda o yıla ilişkin iş ve faaliyetlerini onaylama ve şirketin ibra edilenlere karşı faaliyetlerinden dolayı bir alacak veya hak ileri sürmeyeceği ve sorumlu tutmayacağı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla genel kurul tarafından alınmış bir ibra kararının olması halinde şirketin yönetim kurulu üyelerine karşı sorumluluk davası açma hakkı bulunmamaktadır.

Genel kurulun sorumluluktan ibraya ilişkin kararı, şirket içi bir hukuki işlem olup şirket dışındakilere karşı etkili olmadığından üçüncü kişi anonim şirket alacaklılarını bağlamaz.

TTK md. 558/2 uyarınca ibra kararı; yeterli derecede bilgilendirilmiş olup ibraya olumlu oy kullanan veya payı bilerek iktisap eden pay sahiplerini bağlar ve yönetim kurulu üyelerine karşı dava hakkını ortadan kaldırır. Ancak ibra kararının oylanması sırasında menfi oy kullanan veya ibra kararının alındığı genel kurul toplantısında bulunmayan ortakların dava açma hakkı saklı olup anılan bu dava hakkı ibra tarihinden itibaren altı (6) ay geçmesi ile düşmektedir.

Bunlara ek olarak, TTK md. 559 uyarınca yönetim kurulu üyelerinin şirketin kuruluşundan ve sermaye artırımından doğan sorumlulukları şirketin tescilinden itibaren dört (4) yıl boyunca sulh ve ibra yolu ile kaldırılamaz. Başka bir ifade ile dört yıllık süre geçmeden yönetim kurulu üyeleri ibra edilseler dahi bu ibra kararı yasanın emredici hükmüne aykırılık teşkil ettiğinden geçersiz olacaktır.

Dürüstlük kurallarına aykırı şekilde ibra edilmeyen yönetim kurulu üyeleri, anonim şirketten kendilerini ibra etmesini talep edebileceği gibi dava yoluyla mahkemeden de ibra edilmelerini talep edebilir. Bu haldeki ibra davaları menfi tespit davası niteliğindedir. Hâlihazırda kendisine karşı

sorumluluk davası görülmekte olan yönetim kurulu üyesi de yine ibra davası açarak genel kurulun ibra etmeme kararının iptalini talep edebilir. Bu halde sorumluluk davasının, ibra davasının sonucunu beklemesi gerekmektedir. Bununla birlikte, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ("HUMK") md. 166 uyarınca, açılmış bulunan ibra ve sorumluluk davaları birleştirilerek görülebilmektedir.

## 5. Yönetim kurulu üyelerinin cezai sorumluluğu

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin yükümlülüklerini ifa ile ilgili olarak cezai sorumluluğu söz konusu olabilmektedir. Yönetim kurulu üyelerinin cezai sorumluluğu ile ilgili genel bir düzenleme TTK md. 562'de yer almakta olup, bu maddede genel olarak idari ve adli para cezasına tabi fiiller düzenlenmiş, hürriyeti bağlayıcı cezaya ilişkin hükümlere sınırlı sayıda yer verilmiştir.

Bununla beraber, TTK 562'nci madde dışında da yönetim kurulu üyelerinin cezai sorumluluğu gündeme gelebilmektedir. Örneğin hileli iflas, gerekli iş güvenliği önlemlerinin alınmaması nedeniyle iş kazaları, şirket ortaklarına emniyeti suistimal sayılacak şekilde şirket varlıklarının karşılıksız kullanılması gibi durumlarda ilgili kanunlardaki ceza hükümleri çerçevesinde yönetim kurulu üyelerinin cezai (şahsi) sorumluluğu söz konusu olabilecektir.

## 6. Yönetici sorumluluk sigortası

Yönetim kurulu üyeleri, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumlu oldukları için, üyelerin sigortalı olmaları zorunlu olmamakla beraber uygulamada bu tür sigortalar görülebilmektedir.

TTK md. 361 uyarınca; "Yönetim kurulu üyelerinin, görevlerini yaparken kusurlarıyla şirkete verebilecekleri zarar, şirket sermayesinin yüzde yirmi beşini aşan bir bedelle sigorta ettirilmiş ve bu suretle şirket teminat altına alınmışsa, bu husus halka açık şirketlerde Sermaye Piyasası Kurulunun ve ayrıca pay senetleri borsada işlem görüyorsa borsanın bülteninde duyurulur ve kurumsal yönetim ilkelerine uygunluk değerlendirmesinde dikkate alınır" hükmündedir. Bu hükümden anlaşıldığı üzere, sorumluluk sigortası yaptırılması isteğe bağlıdır. Buradaki sorumluluk sigortası Borçlar Kanunu madde 129 uyarınca üçüncü kişi yararına sözleşme vasfında olup başkası hesabına sorumluluk sigortası hukuki niteliğindedir ve sigortalının kimliği belirtilerek veya belirtilmeden yapılabilmektedir.<sup>14</sup>

Yönetim kurulu üyelerinin sigortalı olması bakımından farklı imkânlar mevcuttur. Bunlardan ilki, yönetim kurulu üyesinin kendisini uygulamadaki adı ile "mesleki risk sigortası" ile sigortalması ve sigorta primlerini kendisinin karşılamasıdır. Bir diğer seçenek ise şirket tarafından yönetim kurulu üyelerinin sigortalatılması ve sigorta primlerinin de anonim şirket tarafından ödenmesidir.

## 7. Sonuç

Şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı sorumlu olan yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu esasen kusura dayanan sorumluluk olmakla birlikte kusurun ispat yükü yönetim kurulu üyesine karşı kusur iddiasında bulunan kişidedir. Kusurun ispatında "tedbirli yönetici özeni" ölçüt alınmaktadır. Görev ve yetkilerini başkalarına tedbirli yönetici ölçütü gereğince devreden yönetim kurulu üyeleri, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmamaktadır.

Üyelerden her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, ortaya çıkan zarardan diğer yönetim kurulu üyeleri ile birlikte müteselsilen sorumlu olmakta ve fakat aynı zarardan sorumlu olan yönetim kurulu üyelerinin her biri farklılaştırılmış teselsül ilkesi gereği zararın sadece kendilerine isnat edilebilecek miktarıyla sorumlu tutulabilmektedir. Bununla birlikte, yönetim kurulu üyelerinin görevi gereği ifa ettiği akıtlardan ve fiillerden doğan sorumluluk şirkete aittir.



<sup>14</sup> Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. I, Adalet, Ankara, 2014, sf. 1164.

## **Specific circumstances in capital increase and assessment in terms of tax matters**

Companies resort to capital increase aimed at sustaining their existence, investing in new areas to expand the business volume, penetrating into new markets, compensating the capital loss resulting from economic crisis or the situation of industry and restructuring of the corporate.

Although the capital increases are handled within the frame of Turkish Code of Commerce provisions, certain consequences concerning the tax matters may arise.

Through this article, an assessment is made on the specific circumstances arising in capital increases handled in line with the provisions of Turkish Code of Commerce and an evaluation on them in terms of tax laws also exists.

### **1. Capital loss**

The sub-article 2 of Article 376 in Turkish Code of Commerce series no. 6102, it is stated that pertaining to the last yearly balance sheet, for the joint stock companies in which two thirds of the total of capital and reserves are seen uncovered resulting from losses, the general assembly should immediately be convened for meeting and decide to satisfy with the one thirds of capital or complete it, otherwise terminate by itself.

Within the legislative intention of mentioned sub-article, satisfying with the one thirds of capital is referred to reducing the capital and discharging the loss while completing the capital refers to a capital increase of the same amount as reduced or exceeding it, or covering the balance sheet deficits by some or all of the shareholders, or some borrowers' writing off their receivables.

#### **1.1. Synchronized capital increase and reduction**

In case the company's total shareholders' equity does not meet the two thirds of the total of capital and legal reserves, synchronized capital increase and reduction is one of the ways to be resorted.

The reasons of synchronized capital increase and reduction should be specified in the board of directors report, a certification disclosing that the capital is paid should be obtained from its auditor if it's a company subject to independent auditing, or from a CPA or independent financial consultant if it has another type of structure. A bank reference letter would be required to certify that  $\frac{1}{4}$  of the remainder is paid in case the increased amount is exceeding the capital decreased.

Within the ruling by the Revenue Administration, the capital reduction to be done should be compensated through the accounts that are subject to tax deduction linked to dividend distribution firstly and then using only the accounts subject to tax deduction linked to dividend distribution and finally in cash and in kind capital that are not subject to taxation if derived from the company itself is accepted.

## 1.2. Capital increase through internal sources

Turkish Code of Commerce series no.6102 regulates the capital increase methods with the aim of letting the joint stock and limited companies meet capital needs easily and quickly while the Law specifies capital increase through internal sources for the first time.

Capital increase through internal sources may both be handled within the authorized capital and the registered capital systems.

The law-maker did not identify anything on the funds that the legislation allows the addition of them to the capital. Within the revaluation fund (if exists the items regarding the term before the correction for inflation in 2003), share issuance premiums (emission premiums), revenue from the sale of property and participation shares, foreign currency conversion differences, common stock annulment benefits and inflationary differences concerning the equity capital items can be stated among these funds.

Turkish Code of Commerce contains a provision that if there are funds in the balance sheet allowed to be added to the capital, a capital increase cannot take place by capital commitment without converting them to capital.

In accordance with the implementation, while a fund that can be added to the capital exists in the balance sheet or if it's possible to calculate and integrate such a fund into the balance sheet, so as to protect the shareholders when a group of them are seen benefitting the others' non-participation in the high amount cash capital increase, there is a verdict regarding the matter in the Law.

Furthermore, within the context of the law's article, the joint stock companies would be able to increase capital in cash only to the extent that the total amount of these funds together with the funds that the legislation allows to be added to the capital. Here limitation is applicable only on the situation that there are funds allowed by the legislation to be included in the capital; this regulation is mandatory for joint stock companies while the limited companies do not have a requirement for that.

Existing shareholders can deal with the capital increase through capital commitment based on each shareholders' participation in proportion with their own shares instead of integrating the internal sources to the capital. In such a situation there is not a violated interest which has to be protected. In the situation of a capital increase through external sources without integrating the internal sources to the capital with all shareholders deciding for participation of only some of them unanimously, there would not be any shareholders experiencing a loss resulting from a capital increase through external sources without one's consent.

In case the internal sources are used in capital increase, there is not a requirement for complete or partial payment on pecuniary consideration of shares.

## ► Favorable variances on capital correction

Pertaining to the repeating sub-article 298 of Tax Procedures Law, calculations on inflation difference regarding the liabilities items will be taxed under the concerning period without being associated to the income of periods in which these transactions took place. However in cases of inflation difference's related to the equity items being entered into the previous years' losses resulting from corrections or addition of them to the capital by corporate taxpayers, these operations will not be considered as dividend distribution.

## ► Funds arising from sales income exemption of property and participation shares

Corporate Tax Law contains provisions specifying in which circumstances that the 75 % portion of the incomes linked to founder shares, dividend shares and call options will be exempted from the corporate income with immovables and participation shares retained in assets for at least two years.

If the conditions identified in the article of the concerning law are not met, taxes that are not accrued on time would be considered as tax loss.

Revenue Administration points out in the related opinion text that the income derived from property sale should be incorporated into the fund account till the date of the concerning corporate tax return is delivered and capital addition would be possible following the charge out into the overall consequent accounts.

The mentioned exception is a profit sourced reserve and could be distributed to the partners following the expiration of 5 year period. In any circumstance that the companies come across the need of capital increase and the mentioned reserve's being included in the capital will be resulting in with the partners' passing over that profit to be distributed at the end of 5 year.

## 2. Cash capital increase and implementation of incentives

Cash capital increase is one of the measures to be taken in terms of preventing capital loss. Although in general cash capital increase is seen among the measures to be taken so as to prevent capital loss, within the trade registry implementations, in the situations that the capital is reserved inside the equity, resorting directly to the capital increase is also possible.

The Law on Amendment to Certain Laws and Decree Laws series no. 6637 enacted as of its promulgation in the Official Gazette on 7 April 2015 initiated the implementation of incentives regarding the cash capital increases of companies which took effect as of 1 July 2015.

With the communique for amendments to the General Communique on Corporate Tax series no 1 promulgated in the Official Gazette on 4 March 2016, fundamentals on cash

capital incentives are explained by Essentials and examples by the Ministry of Finance.

Capital increases that should not be considered in calculating the deduction amount are mentioned and the matter is explained with examples in the communique. Taking into account that the example existing in the communique is not sufficient and clear, lack of significant borders regarding the capital increase through credit extension or borrowings by the partners or their related people and the fact that companies are dealing with their activities by using loans in the existing environment; we are of the opinion that the implementation of cash capital incentives is not possible for companies in that structure.

We support the idea that the basic lines concerning the process should be identified by the rulings presented by Revenue Administration.

Within the communique, it's pointed out that the capital companies may be benefitting the implementation of deduction for each following accounting period starting from period that the cash capital increase takes place and in case a capital decrease is done later on, the portion of cash capital increase equivalent to the decreased amount will not be taken into account.

The point here to draw attention is that, a contrary implementation is put forth other than the rulings that the Revenue Administration presented till now based on the fact that capital reduction should start from the transactions that have to be taxed.

Tax Administration accepts within its rulings that the capital reduction should start from the items subject to highest taxation; if exists revaluation funds added to the capital before, property sale income exception and cash or non-cash capital put by partners finally. It adopted a differing implementation by accepting that the portion of cash capital increase equivalent to the decreased amount will not be taken into account if a capital reduction is done following the implementation of deduction regarding the cash capital increase.

In the circumstances that the deduction amount calculated regarding the cash capital increase are not considered applicable to deduction in determining the tax assessment for the concerning period because of income failure, these amounts will be subject to deduction in determining the assessments of the concerning accounting periods without any indexation.

Regarding the merger and acquisition transactions, a statement on whether the acquiring company could benefit the deduction amount concerning the cash capital increase or not hadn't been made yet. It's apparent that the Administration has to show guidance on the implementation with the rulings it would present.



# Liabilities of board members at joint-stock companies

The task of management and representation at a joint-stock company stands on the board of directors unless otherwise provided in the articles of association ("AoA") of the company. The relationship between the board of director member and the company is contradictive within the doctrine whereas being in a nature of sui generis while differing opinions are on an attorney or service contract relationship. Liabilities of board members originating from aforesaid relationship are addressed below in this article.

## 1. Liability of board members pursuant to the Turkish Code of Commerce ("TCC")

In the circumstance that board members violate their liabilities arising from the law and AoA with their misconduct, they would be responsible towards the company, the shareholders and creditors for the loss that they caused.

### a. Respondents of the liabilities

Board members standing as respondents of the liabilities may be diverging in terms of being actual board members, representatives of public entities in the board, representatives from the business enterprise in the board, representatives from a certain group of shareholders or minorities in the board or trusting board members.<sup>1</sup> In case a legal entity serves as a board member, the liability stands on the legal entity member, not the real person representative. Legal entity board members will be responsible against the shareholders and creditors for actions and transactions done by their real person representatives on behalf of the legal entity board member while the legal entity's right of recourse is reserved.

### b. Liability based on misconduct

So as to be able to claim a compensation from board members responsible for the company activities at high level for losses resulting from the activities that the joint-stock company deals with, the mentioned losses should be arising from the board members' failure in fulfilling their jobs fully or partially linked to their deficiency.

### c. Using the measure of "cautious manager's care" in detecting a deficiency

Board members are responsible for fulfilling their jobs by showing the care of a cautious manager and for preserving the interests of the company through obeying the principles of honesty. The care to be expected from the board members would not be like something other than the care that a cautious manager shows in a similar situation. The burden of care would be possible to aggravate and liabilities may be extended by this way through a contract between the joint-stock company and board member.

## d. Management transfer's impact on liabilities

Board members transferring their duties and authorities let them by the law or AoA based on a legal status will not be liable for the actions and decisions of those unless their misconduct in choosing, supervising, guiding by instructions and removing from the job in case of a requirement would be proved. However, as per the new regulation attached as the seventh sub-article to the Article 371 of TCC, the board successively will be liable for the losses on the company and third people caused by commercial attorneys and deputy tradesmen.<sup>2</sup>

## e. Differentiating continuity

The concept of differentiating continuity refers to considering each of the board members liable for the same loss limited to their own portion on it through the claims of individual reduction causes.

## f. Encumbrances of liability

Pertaining to the Article 553 of TCC mentioned above, board members are liable to the company, shareholders and demanders (related third parties) for the losses they caused.

## g. Proof

The ones bringing a claim that a board member had a misconduct and did not show the required care on performing the job has to make it evident.

## 2. Board members' liabilities on public debt

### a. Liability for tax debt

The company's board members standing as its legal representatives failing to fulfill the company's tax liabilities are responsible for the tax debt unpaid by the company. In the circumstance that board's responsibility for tax debt is approved to be based on fault, managers would not be liable if they did not show misconduct in performing for tax duties.

### b. Liabilities arising from other public debt

With the constitutional court's decision dated 19.03.2015, promulgated in the Official Gazette on 03.04.2015 with docket no. 2014/144 and decision no. 2015/29, board members' absolute liability on unpaid public receivables had been removed. Therefore, if the board members fulfill tasks and liabilities related to public debt in line with requirements, it is thought that they would not have any liabilities for the unpaid public debt covering a period that they were not on duty.

### c. Liabilities for contributions to the Social Security Institution

Board members' and other high level managers' being deemed to be responsible for the unpaid contributions depends

<sup>1</sup> Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, C. 1, Adalet, Ankara, 2014, p. 2036 ff.

<sup>2</sup> Güney, Necla Akdağ, 6552 Sayılı Kanun ile TTK md. 371'e Eklenen Yedinci Fıkra İlişkin Değerlendirmeler, <http://arslanbilimarsivi.com/sites/default/files/makale/Necla%20Akda%C4%9F%2G%C3%BCney%20-%206552%20Say%C4%B1%C4%B1%20Torba%20Kanun%20ile%20TTK%20md.%20371'e%20Eklenen%20Yedinci%20F%C4%B1kraya%20C4%B0i%C5%9Fkin%20De%C4%9Ferlendirmeler%20.pdf>



on their non-payment of them without a justified reason. At joint-stock companies, board members are primarily responsible together with the employer company for the unpaid SSI debt unless a justified cause exists. SSI may be tracking for the board members' liability directly since it is not mandatory to start a legal proceeding against the joint-stock company. For the legal proceeding regarding the SSI receivables, the condition of a legal proceeding performed and evidence for not being able to collect the unpaid amount completely or partially is sought.

### **3. Liabilities of board members within the context of Code of Obligations**

#### **a. Contractual liability**

Rights, liabilities and responsibilities arising from the contracts of joint-stock company with the third parties in terms of their commercial ties belong to the company. Besides, if the joint-stock company's board member became a party through signing the contract under a title as "bail", "guarantor" "owner of commitment", board member's liability may be at stake within the scope of its signature put.

#### **b. Tortious liability**

The company would be liable for the tortious acts performed by board members related to their jobs. The joint-stock company blamed for tortious liability towards third parties may recourse to board members and other people authorized for representation of whom to cause the loss and liability.

### **4. Board members state of liability in case of being undischarged by the General Assembly**

Board members not discharged contrary to the honesty principles may demand for it from the joint-stock company or also demand discharge from the court through legal remedy. Board member already under an ongoing suit for liability may also demand the cancellation of the General Assembly's decision of not discharging. At that situation, the suit for liability should be waiting for the suit for discharge to be concluded.

### **5. Criminal liabilities of board members**

Article 562 of TCC contains a regulation over the criminal liabilities of board members. Within the mentioned article, actions subject to administrative and judiciary penalty are stated while provisions on penalties binding freedom exist in limited numbers. Besides, board members' criminal liabilities may be coming up except Article 562 of TCC. For instance, dishonest bankruptcy, occupational accidents resulting from the lack of required precautions, letting the partners to benefit from company assets free may lead to an individual liability for the board members within the context of punitive provisions in law.

### **6. Manager liability insurance**

As long as the board members violate their liabilities arising from the law and AoA with their misconduct, insurance on board members are seen in practice although it is not mandatory.

### **7. Conclusion**

The responsibility of board members liable to the company, shareholders and demanders are in the nature of a liability based on misconduct while the burden of finding evidence for that misconduct stands on the person claiming for it. Care of a cautious manager is adapted as a criteria in proving for the misconduct. Board members transferring their duties and authorities to others in compliance with a cautious manager's care would not be liable for those people's actions and decisions. Each of the members, as required by the situation, would successively be liable for the emerging loss together with the other board members but each of them holding responsibility for the same loss would be considered responsible to the extent of the amount of loss imputed for themselves as per the principle of differentiating continuity. In addition to that, the liabilities arising from the contracts and actions by the board members while performing their tasks stand over the company itself.



Ağustos ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen en önemli konu gümrük alacaklarını da içeren "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi"nin TBMM Başkanlığına sunulması olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Kanun Teklifi ile 30 Haziran 2016 tarihinden (bu tarih dâhil) önce 4458 sayılı Kanun ve ilgili diğer kanunlar uyarınca gümrük yükümlülüğü doğan ve söz konusu tarih itibarıyla 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gümrük idarelerince takip edilen gümrük vergileri, idari para cezaları, faizler, gecikme faizleri ve gecikme zammı alacakları yeniden yapılandırma kapsamına alınmış olup önümüzdeki haftalarda bu teklifin yasallaşması beklenilmektedir.

Diğer taraftan, Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü (YYS) uygulamasına yönelik şirketlerin çalışmalarının devam etmekte olup, hâlihazırda YYS alan şirketlerin sayısı 37 olmuştur. YYS sürecinin uzun bir süre gümrükte gündemi meşgul edeceği düşüncesindeyiz.

Gümrük alacaklarının yapılandırılmasına ilişkin Kanun Teklifinin detayına ve öne çıkan diğer konulara aşağıda yer verilmiştir.

## 1. Gümrük alacaklarını içeren "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi" TBMM Başkanlığına sunuldu.

Kanun Teklifi'nde yer verilen kesinleşmiş alacaklara, kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklara ve inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemlere ilişkin düzenlemeler özetle aşağıdaki gibidir. Kanun halen yasallaşmamış olup teklif üzerinde değişikliklerin de olabileceğini belirtmek isteriz.

Kesinleşmiş Alacaklar (Yargı kararı ile kesinleştiği halde mükellefe ödemeye yönelik tebligatın yapılmadığı alacaklar dahil)	Ödenecek Vergi	Ödenecek Ceza	Ödenecek Gecikme Faizi
Vadesi geldiği hâlde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan gümrük vergileri	Verginin ödenmemiş kısmının tamamı	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar
Sadece fer'i alacaktan ibaret alacaklar	-	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar
Gümrük vergileri asıllarına bağlı olmaksızın kesilmiş idari para cezaları ile 5326 sayılı Kabahatler Kanununun iştirak hükümleri nedeniyle kesilmiş idari para cezaları	-	İdari para cezalarının % 50'sinin	-
Eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilmiş olan idari para cezaları	(Varsa) Gümrük vergileri aslının tamamı	İdari para cezalarının %30'u	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarı
İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk etmiş olan vergiler	Verginin ödenmemiş kısmının tamamı	-	Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar

Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar (Uzlaşma başvurusunda bulunulmuş, uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış ancak dava açma süresi geçmemiş alacaklar dahil)	Ödenecek Vergi	Ödenecek Ceza	Ödenecek Gecikme Faizi
İlk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklar (Gümrük vergilerine ilişkin gümrük yükümlülüğü doğmuş ve idari itiraz süresi geçmemiş veya idari itiraz mercilerine intikal etmiş bulunan tahakkuklar dahil)	Gümrük vergilerinin % 50'si	-	Yi-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar
İlk derece mahkemesi tarafından tarhiyatın terkinine karar verilmiş ise	Gümrük vergilerinin % 20'si	-	Yi-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar
İlk derece mahkemesi tarafından tarhiyatın tasdikine veya tadilen tasdikine karar verilmiş ise	Tasdik edilen gümrük vergilerinin tamamı, Terkin edilen gümrük vergilerinin % 20'si	-	Yi-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarı
Asla bağlı cezalar (Sadece gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarına ilişkin dava açılmış olması halinde)	Gümrük vergilerinin tamamı	-	Yi-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar

Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar (Uzlaşma başvurusunda bulunulmuş, uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış ancak dava açma süresi geçmemiş alacaklar dahil)	Ödenecek Vergi	Ödenecek Ceza	Ödenecek Gecikme Faizi
İlk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklar (Gümrük vergilerine ilişkin gümrük yükümlülüğü doğmuş ve idari itiraz süresi geçmemiş veya idari itiraz mercilerine intikal etmiş bulunan tahakkuklar dahil)	-	Cezanın % 25'i	-
İlk derece mahkemesi tarafından tarhiyatın terkinine karar verilmiş ise	-	Cezanın % 10'unu	
İlk derece mahkemesi tarafından tarhiyatın tasdikine veya tadilen tasdikine karar verilmiş ise	-	Tasdik edilen ceza tutarının % 50'si Terkin edilen ceza tutarının % 10'u	
En son kararın bozma kararı olması halinde	-	Cezanın % 25'i	
En son kararın kısmen onama, kısmen bozma kararı olması halinde		Onanan kısım için tasdik edilen ceza tutarının % 25'i, terkin edilen ceza tutarının % 5'i, Bozulan kısım için % 25'i	

Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar (Uzlaşma başvurusunda bulunulmuş, uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış ancak dava açma süresi geçmemiş alacaklar dahil)		Ödenecek Vergi	Ödenecek Ceza	Ödenecek Gecikme Faizi
Eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilmiş olan idari para cezaları (Sadece gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarına ilişkin dava açılmış olması halinde)	İlk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklar (Gümrük vergilerine ilişkin gümrük yükümlülüğü doğmuş ve idari itiraz süresi geçmemiş veya idari itiraz mercilerine intikal etmiş bulunan tahakkuklar dahil)	-	Cezanın % 15'i	-
	İlk derece mahkemesi tarafından tarhiyatın terkinine karar verilmiş ise	-	Cezanın % 5'i	
	İlk derece mahkemesi tarafından tarhiyatın tasdikine veya tadilen tasdikine karar verilmiş ise	-	Tasdik edilen ceza tutarının % 30'u, Terkin edilen cezanın % 5'i	
	En son kararın bozma kararı olması halinde	-	Cezanın % 15'i	
	En son kararın kısmen onama, kısmen bozma kararı olması halinde		Onanan kısmın tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması halinde tasdik edilen cezanın %30'u, terkin edilen cezanın %5'i, Bozulan kısmın %15'i	

İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler	Ödenecek Vergi	Ödenecek Ceza	Ödenecek Gecikme Faizi
Tahakkuku ve tahsili gerektiği halde yükümlü tarafından beyan edilmeyen ayrıntılıklar	Gümrük vergilerinin tamamı	-	Yi-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar

## 2. TRT bandrolü ücretlerine ilişkin değişiklik yapıldı.

28.06.2016 tarihli Resmi Gazete'de 2016/8972 sayılı Karar yayımlanarak 15.06.2015 tarihli 2015/7757 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan 3098 sayılı TRT Kurumu Gelirleri Kanunu uyarınca radyo ve televizyon yayınlarını almaya yarayan her türlü cihazdan alınacak bandrol ücretlerine ilişkin Karar'da değişiklik yapılmıştır. Buna göre;

- Taşıtlarda kullanılmaya mahsus navigasyonlu multimedya cihazlarından % 8
- Dahili tüner ile radyo/veya televizyon yayınlarını alabilen cep telefonlarından % 7
- İnternet bağlantısı vasıtasıyla doğrudan veya herhangi bir yazılım veya donanım ilavesi ile radyo ve/veya televizyon yayınlarını alabilen cep telefonlarından % 6
- Dahili tüner ile radyo/veya televizyon yayınlarını alabilen bilgisayarlardan (Tabletler dahil) % 3
- İnternet vasıtasıyla doğrudan veya herhangi bir yazılım veya donanım ilavesi ile radyo ve/veya televizyon yayınlarını alabilen bilgisayarlardan % 2

oranında bandrol ücreti alınması kararlaştırılmıştır.

### 3. İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat: 2008/6)'de değişiklik yapıldı.

Yapılan değişiklikler özetle aşağıdaki gibidir:

- ▶ Vergi resim harç istisnası belge süresi proje sonuna kadar olan projelerin kapsamı ve ihale makamının uygun görüşü alınarak ek süre verilecek olan proje kapsamı genişletilmiştir. (Savunma sanayii projeleri, kamu kurum ve kuruluşlarında yaptırılan uluslararası taşımalar vs. eklenmiştir.)
- ▶ Gerekli bilgi ve belgelerle Ekonomi Bakanlığına müracaat edilmesi halinde,
  - ▶ Yerli imalatçı firmaların, Müsteşarlıkça yayımlanan Tebliğ eki yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri kapsamındaki belgelere süre bitimini müteakip belge konusu iş tamamlanincaya kadar ek süre verilebileceği hükmü eklenmiştir.
  - ▶ Belge konusu işe ait hukuki ve mali işlemler sonuçlanincaya kadar belge süresi bitimini müteakip ek süre verilebileceği ve bu süre dâhilinde istisna uygulamasına devam edileceğine ilişkin beşinci fıkra eklenmiştir.
- ▶ Firmaların, bu madde kapsamındaki ek sürelerden yararlanabilmesi için belge süresi sonundan itibaren 3 ay içerisinde Bakanlığa müracaat etmeleri gerektiği ve belirtilen süre dışında yapılan müracaatların değerlendirilmeyeceğine ilişkin altıncı fıkra eklenmiştir.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce düzenlenen ihracat taahhüdü kapatılmış veya henüz kapatılmamış bulunan vergi resim harç istisnası belgelerinin başka bir işleme gerek kalmaksızın, ilgili Tebliğin 8'inci maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarında yapılan değişikliklerden yararlandırılacağına ilişkin geçici madde eklenmiştir.

### 4. Asansör Yönetmeliği ve Ölçü Aletleri Yönetmeliği ile ithalatçıların yükümlülükleri tanımlandı.

29.06.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/32/AB sayılı Ölçü Aletleri Yönetmeliği ile su, gaz sayaçları, aktif elektrik enerji ve ısı sayaçları, hacim dönüştürme cihazları, su haricindeki sıvıların miktarlarını sürekli ve dinamik ölçen ölçme sistemleri, otomatik tartı aletleri, taksimetreler, malzeme ölçerler, boyutsal ölçüm cihazları ve egzoz gazı analiz cihazları gibi bir ölçüm fonksiyonu olan cihaz ve sistemlerin piyasada bulundurulması ve/veya kullanıma sunulması halinde taşınması gereken şartlar düzenlenmiştir.

Ayrıca, aynı tarihli Resmi Gazete'de 2014/33/AB sayılı Asansör Yönetmeliği ile asansörler ve asansörlere ait asansör güvenlik aksamalarının karşılamaları gereken temel sağlık ve güvenlik gereklerini, bu ürünlerle ilgili piyasaya arz koşulları ile piyasa gözetimi ve denetimi esasları belirlenmiştir.

İki Yönetmelik'te de ithalatçının yükümlülükleri tanımlanmış olup özetle ithalatçılar;

- ▶ Yalnızca bu Yönetmeliklere uygun ölçü aletleri ve sensör güvenlik aksamalarını piyasaya arz edebilir.
- ▶ Ürün piyasaya arz edilmeden ve/veya kullanıma sunulmadan önce, imalatçıların ilgili uygunluk değerlendirme işlemlerini gerçekleştirdiğini garanti etmelidir.
- ▶ Piyasaya arz edilen ürünlerin bu Yönetmeliğe uygun olmadığını bildiği veya bilmesinin gerektiği hallerde, ürünün uygun hale getirilmesine yönelik gerekli düzeltici faaliyeti ivedilikle yapmalı, gerekli görülen hallerde ürünü piyasadan çekmeli veya geri çağırmalıdır.
- ▶ Ürün piyasaya arz edildikten sonraki on yıl boyunca, AB uygunluk beyanının bir kopyasını Bakanlığa sunmak üzere saklamalı ve teknik dosyasının da talep edilmesi hâlinde Bakanlığa sunulmak üzere mevcut olmasını sağlamalıdır.



## 5. Kompresörlü ünitelerin, sentetik ve suni devamsız liflerden ipliklerin ve çerçevesiz cam aynaların ithalatında dampinge karşı kesin önlem getirildi.

1 Temmuz 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 2016/16, 2016/22 ve 2016/27 sayılı Tebliğler ile aşağıda tanımı ve menşei belirtilen eşyaların Türkiye'ye ithalatında karşısında belirtilen oranda dampinge karşı kesin önlem yürürlüğe konulmuştur.

Ayrıca, 2016/22 sayılı Tebliğ konusu önlemin uygulanmasında İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2015/8) ile Çin menşeli ithalat için yürürlükte olan dampinge karşı önlemlerde ithalatta haksız rekabetin önlenmesi hakkında mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılacak değişiklikler de dikkate alınacaktır.

Tebliğ No	GTİP	Eşyanın Tanımı	Menşe Ülke	Firma	Dampinge Karşı Önlem
2016/16	8418.69.00.10.00	Kondenserleri ısı değiştiricisi fonksiyonu gören kompresörlü üniteler (yalnızca merkezi iklimlendirme ve proses suyunun soğutulmasında kullanılan chiller-absorbsiyon ve santrifüj kompresörlü olanlar hariç)	Çin Halk Cumhuriyeti	Chongqing Midea General Refrigeration Equipment Co.Ltd	% 36,63
				Diğerleri	% 49,64
2016/22	55.08; 55.09 (5509.52; 5509.61; 5509.91 hariç) 55.10 (5510.20 hariç) 55.11	Sentetik ve suni devamsız liflerden iplikler	Çin Tayvanı	Formosa Chemicals and Fibre Corporation (FCFC)	0 ABD Doları/kg
				Diğerleri	0,80 ABD Doları/kg
2016/27	7009.91	Çerçevesiz Cam Aynalar	Çin Halk Cumhuriyeti	Tüm Firmalar	% 27,00

## 6. Sadece veya esas itibarıyla 84.07 veya 84.08 pozisyonlarındaki motorların aksam ve parçalarının ithalatında gözetim uygulaması getirildi.

25 Haziran 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2016/4 sayılı İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğ ile aşağıda gümrük tarife istatistik pozisyonu ve tanımı verilen eşyadan, 9 ABD Dolarının altında birim kıymeti haiz olanlarının ithalatında, ileriye yönelik olarak ülke ayrımı yapılmaksızın gözetim uygulaması getirilmiştir.

GTİP	Eşya Tanımı	Birim Gümrük Kıymeti (ABD Doları/Kg)
8409.91.00.00.00	Sadece veya esas itibarıyla kıvılcım ile içten yanmalı pistonlu motorlar için olanlar (sadece alüminyum silindir kapakları)	9
8409.99.00.00.00	Diğerleri (sadece alüminyum silindir kapakları)	9

## Bankacılık ve finans

- **Bank Asya tasfiye ediliyor:** Bir süredir TMSF kontrolünde olan Bank Asya'nın satış sürecinde teklif çıkmayınca, bankanın tasfiyesine karar verildi. Böylelikle bir dönemin en hızlı büyüyen katılım bankalarından biri olan Bank Asya'nın sonu da hızlı geldi. TMSF öncelikle Bank Asya'da 100 bin TL'ye kadar mevduatı olanlara ödeme yapacak. Bankanın bireysel emeklilik iştiraki ve 200 kadar şubesi için izlenecek yol ise ilerleyen günlerde açıklanacak.

## Merkez bankaları ve para politikası

- **Merkez Bankası'ndan enflasyon raporu, faiz indirimi ve iletişim açılımı:** TCMB darbe girişiminden hemen sonra bankalarla toplantı yaparak döviz likidite imkanlarını genişletti ve reeskont kredisi limitini 17 milyar dolardan 20 milyar dolara çıkardı. Alınan önlemler sayesinde piyasada likidite açısından bir sorun yaşanmadı. TCMB ayrıca iletişim politikasını yeniledi. Buna göre TCMB yurt dışında yatırımcılar ve analistler ile düzenli toplantılar düzenleyecek ayrıca reel sektör temsilcileri ile de görüş alışverişine imkân sağlayacak toplantılar ayarlayarak gelişmelerin ilk elden aktarılmasına çalışacak. Bu ayki karmaşık ortama rağmen faiz indirimine devam edildi faiz koridorunun üst bandı 25 baz puan indirilerek % 8,75'e düşürüldü. Banka açıkladığı enflasyon raporunda ise yılsonu hedeflerinin hala erişilebilir olduğunu iddia ediyor. Döviz kurlarındaki artışın enflasyona yansıtacağı kabul edilirken, gıda fiyatlarının sene sonunda düşeceği ve genel enflasyon seviyesinin bu yıl % 7,5'ta kalacağı tahmin ediliyor.
- **FED faiz artırmadı:** Merakla beklenen Temmuz toplantısında FED beklendiği gibi faizleri değiştirmede. Ayrıca, Eylül ayındaki toplantı için de faizlerin değişmeyeceği şeklinde yorumlanan işaretler verdi. Sonuç olarak, Türkiye gibi piyasalar için haberler olumlu algılandı. FED'in bol para politikası sayesinde getiri peşindeki fonlar gelişen piyasalara gelmeye devam ediyor.
- **IMF Global Ekonomik Görünüm Raporu güncellendi:** Temmuz 2016 tarihli IMF'in World Economic Outlook güncellemesinde vurgu Brexit üzerine yapıldı. Yeni güncellemede, 23 Haziran'daki Brexit referandumundan önceki dönemde Nisan 2016 güncellemesine paralel bir şekilde gelişme gösteren küresel ekonominin, Brexit referandumu sonrasında büyük bir şok yaşadığı belirtiliyor. Bu nedenle IMF raporda 2016 yılı küresel ekonomik büyüme beklentisini tahminini % 3,2'den % 3,1'e indirdi.
- **IMF Euro bölgesi beklentileri:** IMF'in WOE Temmuz 2016 güncellemesine göre Euro bölgesinin büyüme tahmini 2016 yılı için % 0,1 artış ile % 1,6'ya çıkartılırken, 2017 tahmini % 0,2 düşürülerek % 1,4'e indirildi. Bu beklentilerin ışığında ECB faizlerde öngörüldüğü üzere bir değişiklik yapmayarak sıfır faiz politikasına ve 80 milyar euroluk varlık alım programına devam etti.

## Global ticaret ve emtia

► **TTIP anlaşmasında 14. müzakere:** 2013 yılından beri AB ile ABD arasında yürütülen Transatlantic Trade and Investment Partnership (TTIP) anlaşması müzakereleri bu Temmuz ayında 14. kez gerçekleşti. AB ile ABD arasındaki ticaret ve yatırımlara yeni bir boyut kazandırmayı amaçlayan anlaşma çok gizli bir şekilde yürütülüyor. Independent'ın makalesine göre TTIP aşağıdaki başlıklar ve konular üzerinden eleştiri yağmuruna tutuluyor:

- ▶ AB ülkelerinde kamu tarafından sağlanan sağlık hizmetlerinin özelleştirilmesi.
- ▶ AB düzenlemeleri içerisindeki gıda güvenliği ve çevre koruma kanunlarında esneklikler ile genetiği değiştirilmiş gıda ve tarım uygulamalarında daha fazla çevre kirliliğine yol açabilecek etken maddelerin kullanılması.
- ▶ 2008 krizi sonrası ABD ekonomisinde uygulanan daha katı finansal düzenlemelerin gevşetilmesi.
- ▶ Kişisel özgürlüklerin kısıtlanması; internet kullanıcılarının aktivitelerinin servis sağlayıcılar tarafından takip edilmesi.
- ▶ TTIP ile gerçekleşmesi beklenen daha yüksek işsizlik oranı.
- ▶ Yatırımcılar ve Devlet arasındaki ihtilaf çözümleri ile TTIP ile mega şirketlere, devlet tarafından hayata geçirilen politikaları sonucu kar kaybında, devleti dava etme olanağı sağlanması.

Oturumdan sonra düzenlenen AB ile ABD baş müzakerecilerinin ortak basın toplantısındaki açıklamalarına göre TTIP anlaşmasının 2016 yılına yetiştirilmesi planlanıyor.





### OECD'den ülke bazlı raporlama için uygulamaya yönelik ek rehber



Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS) projesi Eylem Planı Madde 13 çerçevesinde ülke bazlı raporlama uygulamasının (Country-by-Country) istikrarlı bir biçimde uygulanması amacıyla ilave bir rehber yayınladı.

Rehberde üzerinde durulan konular dört başlık altında toplanırken, ana şirketin ülkesinde isteğe bağlı olarak beyanda bulunan çok uluslu kuruluşlar için geçici beyan seçenekleri yer verilen ilk başlık olarak dikkat çekiyor. Diğer başlıklarda vurgulanan konular ise rehberde sırasıyla ülke bazlı raporlamanın yatırım fonları nezdinde uygulanmasına ilişkin yönlendirmeler, ülke bazlı raporlamanın müşterek teşebbüsler nezdinde uygulanmasına ilişkin yönlendirmeler, döviz kurundaki dalgalanmaların çok uluslu gruplara ilişkin kabul edilen 750 milyon euroluk beyan eşiği üzerindeki etkisi şeklinde yer alıyor. Ayrıca, ülke bazlı raporlama uygulamasının niteliği itibarıyla zamanında ve Eylem Planı Madde 13'e ilişkin nihai rapora uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla ülke bazlı raporlama uygulaması üzerinde bağımsız değerlendirme gerçekleştirileceği belirtiliyor.



### Yunanistan yeni sosyal güvenlik reformu üzerinde çalışıyor

Yunanistan hükümeti, aldığı mali yardımlar çerçevesinde Eylül'de başlayacak ikinci gözden geçirme öncesinde sosyal güvenlik sistemi ve istihdam yasalarında yeni reformlara hazırlanıyor.

Sosyal güvenlik sisteminde yapılacak olan ve Avrupa Komisyonu'nun uyum raporu ile mali yardım anlaşmasına ilişkin düzenlemelerden kaynaklanan değişiklikler 1,5 milyon dolayında çalışanın sosyal güvenlik primlerinde ve emeklilik yaşında yeni bir artışı gündeme getirecek. Emeklilik yaş sınırıyla ilgili artışın gerçekleşmesi durumunda 40 yıl sigortalı olarak çalışanlar 62 yaşında emekliye ayrılabilirler.

Yunanistan Meclisi, geçen yıl üzerinde anlaşılan 86 milyar euroluk kurtarma paketinin gelecek taksitlerini alabilmek için gerekli vergi ve emeklilik düzenlemelerini içeren yasa tasarısını Mayıs'ta onaylamıştı.

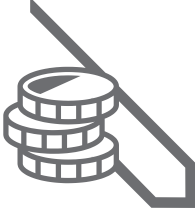


### Singapur da OECD'nin BEPS projesine katılacak

Singapur, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD), Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS) projesinin küresel uygulamasında yer alacağını açıkladı.

BEPS projesi altındaki dört minimum standardı benimseme kararı alan Singapur, Eylem Planı Madde 13 çerçevesinde ülke bazlı raporlama uygulamasına (Country-by-Country), ülkede faaliyet gösteren çokuluslu şirketler için 1 Ocak 2017'de veya sonrasında geçileceğini de duyurdu.

Singapur proje çerçevesinde uygulamayı taahhüt ettiği dört minimum standardı zararlı vergi uygulamalarına karşı konulması, anlaşmaların suistimal edilmesinin önüne geçilmesi, transfer fiyatlandırması belgesi ve anlaşmazlık çözümlerinin desteklenmesi olarak sıraladı.



## **EY Item Club: Brexit İngiltere ekonomisinde “belirgin ivme kaybı”na neden olabilir**

İngiltere’de kurulu olan ve Ernst&Young sponsorluğunda ekonomi alanında tahminlerde bulunan düşünce kuruluşu EY Item Club, İngiltere’nin Avrupa Birliği’nden ayrılmasının ardından ülke ekonomisinin belirgin şekilde ivme kaybedebileceği uyarısında bulundu.

EY Item Club İngiltere için 2016 yılına ilişkin ekonomik büyüme beklentisini yüzde 2,3’ten yüzde 1,9’a, 2017 için ise yüzde 2,6’dan yüzde 0,4’e düşürdü.

EY Item Club’ın baş ekonomi danışmanı Peter Spencer, ekonomideki ivme kaybının bu yılın ikinci yarısında önemli ölçüde hissedileceğini söyledi.

Ülke genelinde CFO’lar seviyesinde yapılan anketlere göre, iş dünyasının karşı karşıya bulunduğu belirsizlik seviyesi normal sınırların üzerinde yer alıyor.



## Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
60	27.07.2016	"Kesin Mizan Bildirimi" verme zorunluluğu kaldırıldı.
59	22.07.2016	"Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi" TBMM Başkanlığına sunuldu.
58	19.07.2016	OECD tarafından Ülke Bazlı Raporlamanın (Country-by-Country Reporting) uygulamasına ilişkin yönerge yayınlandı.
57	19.07.2016	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.07.2016-31.12.2016).
56	11.07.2016	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.07.2016-31.12.2016).
55	01.07.2016	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonolar ile kira sertifikalarının 30 Haziran 2016 tarihli borsa rayiçleri.
54	01.07.2016	2016 yılında mali tatil 1-20 Temmuz tarihleri arasında uygulanacaktır.
53	30.06.2016	Yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan köprülerin geçiş ücretlerindeki KDV oranı % 8 olarak belirlendi.
52	28.06.2016	2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'de değişiklikler yapıldı.
51	27.06.2016	TBMM'ye sunulan Yasa Tasarısı'nın yurt dışındaki varlıkların Türkiye'ye getirilmesine ilişkin düzenlemeleri.
50	27.06.2016	Yatırım ortamının iyileştirilmesi amacıyla bazı kanunlarda değişiklikler içeren Yasa Tasarısı TBMM Başkanlığına sunuldu.
49	17.06.2016	Anayasa Mahkemesi'nin adil yargılanma ve mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediğine ilişkin değerlendirmelerini içeren bireysel başvuru kararı.
48	17.06.2016	Yıllık ve munzam oda aidatlarının 2016 yılı ilk taksitlerinin 30 Haziran 2016 tarihine kadar ödenmesi gerekiyor.
47	10.06.2016	OECD Konseyi tarafından OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde BEPS Projesi kapsamında değişiklik yapılması onaylandı.
46	24.05.2016	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
45	17.05.2016	Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında bulunan şirket, şube ve irtibat bürolarının bildirim yükümlülükleri.
44	16.05.2016	Emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi ile çevre temizlik vergisinin 2016 yılına ilişkin ilk taksit ödeme süreleri.
43	06.05.2016	Basit usule tabi mükelleflere uygulanacak kazanç indirimine ilişkin usul ve esaslar açıklandı.
42	06.05.2016	Genç girişimciler için geçerli olan kazanç istisnasına ilişkin usul ve esaslar açıklandı.
41	05.05.2016	ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde değişiklikler yapıldı.
40	05.05.2016	Katkı maddeleri ilave edilmek suretiyle üretilen ekmeklerde KDV oranı % 1'e indirildi.
39	26.04.2016	Yazılım faaliyeti kapsamında serbest bölgede istihdam edilen personelin ücretlerinde gelir vergisi istisnası uygulaması.
38	22.04.2016	Elektronik defter beratlarının yüklenme süresi 31 Mayıs 2016 tarihine kadar uzatıldı.
37	22.04.2016	Kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi 2 Mayıs'a uzatıldı.
36	21.04.2016	TÜFE'ye endeksli anüite Devlet tahvillerinden elde edilen gelirlerde tevkifat matrahının hesaplanması.
35	11.04.2016	Mali tatil uygulamasında 6661 sayılı Kanun'la gerçekleştirilen değişikliklerle ilgili açıklamalar yapıldı.
34	08.04.2016	Yatırım teşvik uygulamasına ilişkin 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda değişiklikler yapıldı.
33	07.04.2016	2015 yılındaki nakdi sermaye artışlarına ilişkin indirim uygulamasında kullanılacak faiz oranı %14,65 olarak açıklandı.
32	05.04.2016	Ön ödemeli hat abonelerine verilen internet hizmetlerine ilişkin özel iletişim vergisinin iade esasları açıklandı.
31	05.04.2016	Türkiye-Filipinler Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşması 1 Ocak 2017'de uygulanmaya başlayacak.

## Vergi Takvimi

### 2016 Ağustos ayı mali yükümlülükler takvimi

1 Ağustos 2016 Pazartesi	2016 yılı motorlu taşıtlar vergisi 2. taksit ödenmesi 2015 yılına ilişkin yıllık gelir vergisinin 2. taksit ödemesi Haziran 2016 dönemine ait haberleşme vergilerinin beyanı ve ödenmesi Haziran 2016 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Haziran 2016 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi
10 Ağustos 2016 Çarşamba	16-31 Temmuz 2016 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
15 Ağustos 2016 Pazartesi	2016 yılı 2. dönem (Nisan-Haziran) geçici vergi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Temmuz 2016 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz 2016 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz 2016 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz 2016 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz 2016 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Temmuz 2016 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildiri ve ödenmesi
17 Ağustos 2016 Çarşamba	2016 yılı 2. dönem (Nisan-Haziran) geçici verginin ödenmesi
22 Ağustos 2016 Pazartesi	Temmuz 2016 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
23 Ağustos 2016 Salı	Temmuz 2016 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Temmuz 2016 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Temmuz 2016 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı Temmuz 2016 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
24 Ağustos 2016 Çarşamba	Temmuz 2016 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
25 Ağustos 2016 Perşembe	1-15 Ağustos 2016 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
26 Ağustos 2016 Cuma	Temmuz 2016 dönemine ait gelir vergisi stopajının ödenmesi Temmuz 2016 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Temmuz 2016 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi Temmuz 2016 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi
31 Ağustos 2016 Çarşamba	Temmuz 2016 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Diğer ücretlerin gelir vergisi 2. taksit ödemesi Temmuz 2016 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Temmuz 2016 ayına ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi

## Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2016 (Ücretler)						
<b>Gelir dilimi</b>	<b>Vergi oranı</b>					
12.600 TL'ye kadar	% 15					
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	% 20					
110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, fazlası	% 27					
110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisi tarifesi- 2016 (Diğer gelirler)						
<b>Gelir dilimi</b>	<b>Vergi oranı</b>					
12.600 TL'ye kadar	% 15					
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	% 20					
69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, fazlası	% 27					
69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)						
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2014	12,00					
2015	13,00					
2016	13,70					
Engellilik indirimi (2016)						
<b>Engellilik derecesi</b>	<b>Tutarı (TL)</b>					
Birinci derece engelliler için	900					
İkinci derece engelliler için	460					
Üçüncü derece engelliler için	210					
Asgari geçim indirimi-TL (2016)						
<b>Eşin çalışma durumu</b>	<b>Çocuk sayısı</b>					
	<b>Yok</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5 veya fazla</b>
Çalışıyor	123,53	142,05	160,58	185,29	197,64	209,99
Çalışmıyor	148,23	166,76	185,29	209,99	209,99	209,99
Konut kira geliri istisnası						
<b>Gelirin elde edildiği yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2014	3.300					
2015	3.600					
2016	3.800					
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)						
<b>Kazancın sağlandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2014	9.700					
2015	10.600					
2016	11.000					
Arızî kazançlara ilişkin istisna						
<b>Kazancın sağlandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2014	21.000					
2015	23.000					
2016	24.000					
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı						
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
01.01.2016 - 30.06.2016	4.092,53					
01.07.2016 - 31.12.2016	4.297,21					

## Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Oran (%)</b>
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 tarihinden itibaren	1,40
Tecil faizi oranları (Yıllık)	
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Oran (%)</b>
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 tarihinden itibaren	12
Yeniden değerlendirme oranları	
<b>Yıl</b>	<b>Oran (%)</b>
2013	3,93
2014	10,11
2015	5,58
Fatura düzenleme sınırı	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2014	800
2015	880
2016	900

Amortisman sınırı	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2014	800
2015	880
2016	900
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 9,00
Avans işlemlerinde	% 10,50
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 10,50
<b>Not:</b> Bu oranlar 14.12.2014 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

## Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2014	1.545.852,40
2015	1.702.138,00
2016	1.797.117,30
Damga vergisi oran ve tutarları (2016)	
<b>Damga vergisine tabi kağıtlar</b>	<b>Oran/Tutar</b>
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	36,90 TL
Gelir tablosu	17,80 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	47,80 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	63,80 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	31,50 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	23,50 TL

## Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2016)		
Evlatlıklar dahil furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	170.086 TL	
Furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	340.381 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	3.918 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	3.918 TL	
Vergi tarifesi (2016)		
<b>Matrah dilim tutarları</b>	<b>Vergi Oranı</b>	
	<b>Veraset yoluyla intikal</b>	<b>İvazsız intikal</b>
İlk 210.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 500.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 1.110.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 2.000.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.820.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

## Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler		
<b>Ödemeler / kesintiler</b>	<b>01.01.2016 - 31.12.2016 (TL)</b>	
Brüt asgari ücret	1.647,00	
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	230,58	
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	16,47	
Gelir vergisi matrahı	1.399,95	
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	209,99	
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	123,53	
Kesilecek gelir vergisi	86,46	
Damga vergisi (binde 7,59)	12,50	
Kesintiler toplamı	346,01	
<b>Net asgari ücret</b>	<b>1.300,99</b>	
Yıllık brüt asgari ücret		
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>	
2014	13.230,00	
2015	14.850,00	
2016	19.764,00	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Alt sınır (TL)</b>	<b>Üst sınır (TL)</b>
01.01.2016-31.12.2016	1.647,00	10.705,50

**Income Tax**

Income tax tariffs- 2016 (Salaries)						
<b>Income bracket</b>	<b>Tax rate</b>					
Up to TRL 12.600	15 %					
For TRL 30.000; for the first TRL 12.600, TRL 1.890, for above	20 %					
For TRL 110.000; for the first TRL 30.000, TRL 5.370, for above	27 %					
For more than TRL 110.000, for TRL 110.000, TRL 26.970, for above	35 %					
Income tax tariffs- 2016 (Other income)						
<b>Income bracket</b>	<b>Tax rate</b>					
Up to TRL 12.600	15 %					
For TRL 30.000; for the first TRL 12.600, TRL 1.890, for above	20 %					
For TRL 69.000; for the first TRL 30.000, TRL 5.370, for above	27 %					
For more than TRL 69.000, for TRL 69.000, TRL 15.900, for above	35 %					
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)						
<b>Year</b>	<b>Amount (TRL)</b>					
2014	12,00					
2015	13,00					
2016	13,70					
Disability allowance (2016)						
<b>Degree of disablement</b>	<b>Amount (TRL)</b>					
For 1 <sup>st</sup> degree disabled	900					
For 2 <sup>nd</sup> degree disabled	460					
For 3 <sup>rd</sup> degree disabled	210					
Minimum living allowance-TRL (2016)						
<b>Status of spouse</b>	<b>Number of children</b>					
	<b>No</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5 or more</b>
Employed	123,53	142,05	160,58	185,29	197,64	209,99
Unemployed	148,23	166,76	185,29	209,99	209,99	209,99
Exemption for house rental income						
<b>Year when the income is derived</b>	<b>Amount (TRL)</b>					
2014	3.300					
2015	3.600					
2016	3.800					
Exemption in capital gains (Except securities)						
<b>Year when the gain is derived</b>	<b>Amount (TRL)</b>					
2014	9.700					
2015	10.600					
2016	11.000					
Exemption in incidental income						
<b>Year when the gain is derived</b>	<b>Amount (TRL)</b>					
2014	21.000					
2015	23.000					
2016	24.000					
The upper limit of severance pay exempt from income tax						
<b>Period</b>	<b>Amount (TRL)</b>					
01.01.2016 - 30.06.2016	4.092,53					
01.07.2016 - 31.12.2016	4.297,21					

**Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183**

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
<b>Period</b>	<b>Rate (%)</b>
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
Since 19.10.2010	1,40
Deferral interest rates (Annual)	
<b>Period</b>	<b>Rate (%)</b>
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
Since 21.10.2010	12
Revaluation rates	
<b>Year</b>	<b>Rate (%)</b>
2013	3,93
2014	10,11
2015	5,58
Limit for issuing invoice	
<b>Year</b>	<b>Amount (TRL)</b>
2014	800
2015	880
2016	900

Depreciation limit	
<b>Year</b>	<b>Amount (TRL)</b>
2014	800
2015	880
2016	900
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	9,00 %
In advance transactions	10,50 %
In rediscount transactions under TPL	10,50 %
<b>Note:</b> These rates are applicable to the transactions conducted as of 14.12.2014.	

**Stamp Duty**

Maximum stamp duty (For each paper)	
<b>Year</b>	<b>Amount (TRL)</b>
2014	1.545.852,40
2015	1.702.138,00
2016	1.797.117,30
Stamp duty rates and amounts (2016)	
<b>Papers subject to stamp duty</b>	<b>Rate/Amount</b>
Contracts	9,48 per thousand
Wages (Including advances)	7,59 per thousand
Rental contracts	1,89 per thousand
Balance sheet	TRL 36,90
Income statement	TRL 17,80
Annual income tax return	TRL 47,80
Corporate tax return	TRL 63,80
Value added tax and withholding tax returns	TRL 31,50
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 23,50

**Inheritance and Transfer Tax**

Exemptions (2016)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 170.086	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 340.381	
For transfers conducted without any consideration	TRL 3.918	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 3.918	
Tax tariff (2016)		
<b>Tax base bracket amounts</b>	<b>Tax rate</b>	
	<b>Transfer through inheritance</b>	<b>Transfer without any consideration</b>
For the first TRL 210.000	1 %	10 %
For the next TRL 500.000	3 %	15 %
For the next TRL 1.110.000	5 %	20 %
For the next TRL 2.000.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.820.000	10 %	30 %

**Minimum Wage and Social Security**

Minimum wage and withholdings		
<b>Payments / withholdings</b>	<b>01.01.2016 - 31.12.2016 (TRL)</b>	
Gross minimum wage	1.647,00	
Social security premium employee's contribution (14 %)	230,58	
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	16,47	
Income tax base	1.399,95	
Income tax calculated (15 %)	209,99	
Minimum living allowance (Single) (-)	123,53	
Income tax to be withheld	86,46	
Stamp duty (7,59 per thousand)	12,50	
Total withholdings	346,01	
<b>Net minimum wage</b>	<b>1.300,99</b>	
Annual gross minimum wage		
<b>Year</b>	<b>Amount (TRL)</b>	
2014	13.230,00	
2015	14.850,00	
2016	19.764,00	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
<b>Period</b>	<b>Lower limit (TRL)</b>	<b>Upper limit (TRL)</b>
01.01.2016-31.12.2016	1.647,00	10.705,50

## EY Hakkında

EY bağımsız denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Anlayışımız ve kaliteli hizmetlerimiz dünya ekonomisi ve sermaye piyasalarında güvenin oluşmasına katkıda bulunmaktadır. EY, güçlü yönetim ekibiyle tüm paydaş gruplarına verdiği sözleri yerine getirmekte ve bu şekilde çalışanları, müşterileri ve içinde yer aldığı diğer çevreler için daha iyi bir çalışma hayatı oluşturulmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret ediniz.

## EY'nin sunduğu vergi hizmetleri

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. EY olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 140'tan fazla ülkedeki 32,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır.

© 2016 EY Türkiye.  
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr  
vergidegundem.com  
facebook.com/ErnstYoungTürkiye  
twitter.com/EY\_Türkiye