

ŞİRKETLERDE TÜR DEĞİŞTİRME

Mustafa ÜNAL*

I- GİRİŞ

İki veya daha fazla kişinin mal ve/veya emeklerini müşterek bir gayeye ulaşmak için bir sözleşmeyle birleştirilerek faaliyette bulunmak amacı ile oluşturabilecekleri şirket türleri, Borçlar Kanunu (BK) ve Ticaret Kanununun'da (TK) belirlenmiştir. BK adi şirketi (m. 520 vd.), TK ise Kollektif, Komandit, Anonim, Limited ve Sermayesi paylara bölünmüş Komandit Şirketi (m. 136 vd.) düzenlemiş bulunmaktadır. Her iki kanuna da göz attığımızda, bu şirket türlerinden her birinde, ortakların kendi aralarındaki ve üçüncü kişilerle ilişkilerinin değişik hükümlere bağlandığı ve bu ortaklıkların çok çeşitli ihtiyaçlara cevap verebilecek, birbirinden farklı ve kendine özgü niteliklere sahip olduğu hemen görülmektedir. Nitekim, gerek BK'da ve gerekse TK'da düzenlenmiş olan şirket türleri, hem kuruluş ve hem de ortaklar arasındaki ilişkiler, ortakların ortaklık borçlarından dolayı sorumlulukları, şirket ve ortakların vergi yükümlülükleri gibi konularda farklılıklar arz etmektedir. Bu farklılıklardan bazılarını, şahıs ve sermaye şirketi ayrımından hareketle, aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

1. Adi şirket ile kollektif ve komandit gibi şahıs şirketlerinde ortaklar, şirket borçlarından dolayı sınırsız ve zincirleme sorumlu oldukları ve bu bakımdan da ortakların birbirini tanıması, birbirlerine güvenmesi gerektiği halde; anonim ve limited şirket gibi sermaye şirketlerinde ortaklar, şirket borçlarından dolayı ortaklığa koydukları katılma payları ile sorumlu olmakta, ortakların birbirine güveni ikinci planda kalabilmektedir.

2. Şahıs şirketlerinde, ortaklardan birinin ölümü veya herhangi bir sebeple ortaklıktan ayrılması — kural olarak — şirketi sona erdirmekte iken; sermaye şirketleri, bu gibi durumlardan etkilenmeden faaliyetlerine devam edebilmektedir.

3. Şahıs şirketlerinde, ortaklıktan çıkma veya ortaklığın devri, diğer ortakların bu konudaki iznine bağlı iken; bu hususlar, örneğin anonim şirketler'de, hisse senedinin devri ile kolayca gerçekleştirilebilmektedir.

4. Şahıs şirketlerinin halka açılması imkansız, uzun vadeli borçlanma olanakları son derece sınırlı iken; anonim şirketler, kolaylıkla halka açılabilen ve tahvil çıkararak uzun vadeli borçlanma senetleriyle para bulabilmektedir.

* Yard.Doç.Dr.; Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

5. Şahıs şirketleri ortakları, gelir vergisi yükümlüsü olarak % 36 ile % 74 arasında artan bir şekilde vergi ödemek zorunda iken; sermaye şirketleri, değişmez şekilde % 40 vergi ödemekte ve bu şirketler ile ortakları ayrıca gelir vergisi yükümlülerine tanınmayan bir takım muafiyet ve avantajlardan da yararlanabilmektedir. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu (K.V.K.) m. 8/1'de öngörülen iştirak kazançları istisnası, zararların 5 yıl süre ile gelecek yıllardaki kurum kazançlarından düşülebilmesi imkanı (K.V.K. m. 14/7), Kurumlar vergisi matrahının % 25'ini Finansman Fonu'na ayırarak belirli bir süre vergiyi erteleyebilmek (K.V.K. mükerrer madde 8), ortakların kendileri ile eş ve çocuklarına ödenen ücret, faiz, komisyon ve tazminatların "gider" olarak gösterebilmeleri¹, sadece anonim ve limited gibi sermaye şirketleri ve onların ortaklarına tanınan ayrıcalıklardır.

Şirket kurarak ticari veya iktisadi bir amaca ulaşmak isteyen gerçek ve tüzel kişiler, kuruluş ve işleyişte, yukarıda birkaçını özetlemeye çalıştığımız farklı niteliklerle donatılmış şirket türlerinden kendi ihtiyaçlarına en uygun olanını seçmek zorundadırlar. Çünkü, şirketlerin kanunda belirlenen nitelik ve özellikleri değiştirilememekte, sayılan bu şirket türlerinden herhangi birine istenilen yapı ve içerik verilememektedir. Bu bakımdan, kurulmuş ve faaliyet halinde bulunan bir şirket ihtiyaçlara cevap vermekte yetersiz kalmakta veya diğer bir şirket türü ortaklar için daha avantajlı bir durum arzlemekteyse, şirket türünün değiştirilmesi ve arzulanan hukuki statünün gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu durumda yapılacak iş ise, ya eski ortaklığı feshedip tasfiyeye tabi tutarak yeni bir ortaklık kurmak veyahutta bu yazımızda açıklanan şekilde şirketin türünü değiştirmektir.

Fesih ve tasfiye yoluyla yeni türe geçişte gerek ticaret hukuku ve gerekse vergi hukuku yönünden yükümlülüklerin bulunmasına karşılık; tür değiştirmede bu yükümlülükler asgariye indirilmekte ve hatta bazen tamamen bertaraf edilebilmektedir. Nitekim, 5422 sayılı K.V.K.'nun değişikliğe uğramayan 38 m.'de, bu kanunun kapsamına giren kurumların tür değiştirerek belirli şartlar altında diğer bir kuruma dönüşümünde dönüşüm kârlarının, 24.12.1980 tarihli ve 2361 sayılı kanunda da adı şirket ve şahıs şirketlerinin tür değiştirerek sermaye ortaklığına dönüşmesi halinde, değer artışı kazancının hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği kabul edilmiş bulunmaktadır². Tür değiştirmede vergi muafiyeti, 31.12.1982 tarih ve 2772 sayılı kanunla yeniden değerlemeyi de kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

II – TANIM

Tür değiştirmenin şart ve hukuki sonuçları, TK m. 152'de genel olarak düzenlenmiş ve bu düzenlemede, tanıma esas teşkil edecek unsurlara da yer verilmiştir. Tür değiştirme, BK veya TK'da belirlenen hukuki şekillerden birine göre kurulmuş olan bir şirketin tasfiye edilmeksizin, ekonomik ayniyet ve devamlılığını koruyarak başka bir ortaklık türüne dönüşmesi şeklinde tanımlanmaktadır³. Kısaca ifade ede-

1 Geniş bilgi için bkz. Palamut, M.E., Ticari İşletmelerde Kurumlaşmanın Avantajları, İstanbul Sanayi Odası Dergisi, 1983, S. 208, sh. 21 vd.

2 Bkz. Ulusoy, Y., Vergilendirme Yapılmaksızın Devir ve Dönüşümler, Rapor, 17 Haziran 1983, sh. 4.

3 Tekinalp, (Poroy/Çamoğlu), Ortaklıklar Hukuku, İstanbul 1982, s. 98; Y 4 HD E. 1978/9965 K. 1979/5152; Uzunoğlu, B., Şirket Nev'ninin Değiştirilmesi, İstanbul Ticaret, 18 Eylül 1981, sh. 3.

cek olursak, tür değiştirme, bir şirketin hukuki şeklini değiştirmesi, kanunda belirlenen diğer bir hukuki şekil altında ortaya çıkması, yani bir kollektif şirketin komandit, anonim veya limited şekline dönüştürülmesi veya bir anonim şirketin limited veya kollektif şirket statü ve ünvanına kavuşturulmasıdır.

III – TÜR DEğİşTİRMEİNİN HUKUKİ SONUÇLARI VE YENİ şİRKET TÜRÜNÜN SEÇİMİ

Kurulu bir şirket türünden, istenilen herhangi bir başka şirket türüne serbestçe geçmenin mümkün olup olmadığı sorusu, uzun zaman tartışılmış; hatta Yargıtayın hatalı bir yorumu sonucu, 1980 öncesi tür değiştirme, çok dar bir uygulama alanı bulmuş; yersiz bir takım zahmet ve masraflara yol açmıştır. Çünkü, aynı türden olmayan şirketler arasında tür değiştirme, ancak eski şirketin fesih ve tasfiyesi ile geekleştirilebilmiştir. Bu uygulamaya yol açan Yargıtay kararları, doktrinde haklı olarak sert bir dille eleştirilmelerine rağmen, yeni şirket türünün serbestçe seçilebilmesi için, 1980 yılı ortalarına kadar beklemek gerekmiştir. Bir yandan yeni türün seçimindeki serbestiyi vurgulamak, öte yandan da tür değiştirmenin hukuki yapısı ve sonuçlarını belirlemek açısından, sözkonusu Yargıtay kararlarını ve doktrininin eleştirilerini kısaca özetlemekte yarar vardır.

Yargıtay Ticaret Dairesi, yeni türün seçiminde büyük bir kısıtlama getiren 22.6.1974 gün ve E. 74/1754 sayılı kararında, bir kollektif şirketin anonim şirkete dönüşmesinin mümkün olup olmadığı sorusuna cevap aramış ve kollektif şirketin anonim şirkete donüşemeyeceği sonucuna varmıştır⁴.

Bir üyenin muhalefetine karşı çoğunlukla alınan bu karara göre:

1. T.K.'nun 152. maddesinde, şirket türünün değiştirilmesi hususunda genel bir hüküm konmuş ve donüştirülecek türün serbestçe seçilebileceği engellenmemiş olmasına rağmen, yine aynı kanunun 268. ve 553. maddelerinde, tasfiye edilmeksizin şirket türünün değiştirilmesi konusu, özel hükümlerle düzenlenmiş ve böylece tür değiştirme olanağı sınırlanmıştır.

2. şirketlerin birleşmesi için, T.K.'nun 147. maddesinde konan aynı türden olma şartı, tür değiştirme için de uygulanmalıydı. Bu bakımdan da aynı türden olan şirketler arasında birleşme yapılabileceği gibi, yine aynı türden şirketler arasında tür değiştirme olabilecektir. Yani ancak kollektif ile komandit şirketler ve anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, aynı türden oldukları için, bunlar arasında tür değişikliği mümkündür. Kollektif şirket ile anonim şirket aynı türden olmadığı için, bunlar arasında tür değişikliği söz konusu olmayacaktır.

3. Üçüncü şahıslara karşı bütün mal varlıklarıyla sorumlu olan kollektif şirket ortaklarının, bir statü değişikliğiyle sermayeleri oranında sorumlu olacakları anonim şirket türüne geçmeleri, üçüncü kişilerin hukuku yönünden mahzurluydu.

Yargıtay 29.11.1971 tarihli (TD. E. 971/5573, K. 971/7118) daha önceki bir başka kararında da, TK'nun 553 vd. maddelerinde anonim ortaklığın limited ortaklığa dönüşmesini düzenlediğini, bunun aksinin ise kanunda yer almadığını belirterek, limited ortaklığın anonim ortaklığa donüşemeyeceğini dile getirmiş ve yeni türün seçimindeki serbestiyi son derece sınırlamış bulunmaktaydı.

4 Kararın metni ve eleştiriler için bkz. Tekinalp, Ü. Kollektif Ortaklığın Anonim Ortaklığa Dönüşmesi Sorunu, İkt. Mal, XXI, S. 11, sh. 445 vd.

Uygulamayı uzun zaman etkileyen ve bir şirketin türünün değiştirilmesi için o şirketin fesih ve tasfiyesi gerekliliği şeklinde anlayışa sebep olan bu yargıtay kararları, kanun koyucunun amacına uymadıkları gibi hatalı bir yorum tekniği sonucu ortaya çıkmışlardır. Yargıtay, herşeyden önce 268 ve 553 gibi özel hükümlerden hareket ederek, aynı konudaki genel hükmün uygulama alanını daraltmıştır. Ancak böyle bir yorum, genel hükmün öngördüğü müessese için, istisnalar dışında, mutlaka uygulanması gerekli yönlendirici niteliğine aykırıdır⁵. Bunun yanında, Yargıtay, şirketlerin birleşmesi gibi tamamen ayrı nitelikteki bir müessese için öngörülen bir hüküm — birleşecek şirketlerin aynı türden olması şartını (TK 147) — tür değiştirme gibi başka bir müesseseye uygulamıştır. Yorum açısından, bu da mümkün değildir ve görüldüğü gibi kanunun zorlanması olmaktadır.

Yargıtayın, kolektif ortaklığın anonim ortaklığa dönüşmesi halinde eski kolektif ortaklık alacaklarının haklarının zayıflayacağı yolundaki gerekçesi ise, kolektif ortakların ortaklık borçlarından dolayı müteselsilen ve bütün mallarıyla sorumlu oldukları ilkesini öngören TK 178/1 ve 201/4 maddelerine aykırı düşmektedir. Eski kolektif ortaklar için sınırlı sorumluluk, tür değiştirmenin tescil ve ilan edilmesinden sonra ve yeni tür ortaklığın bünyesinde oluşan borçlar için geçerlilik kazanacaktır. Üçüncü şahıslara karşı bütün mal varlığı ile sorumlu olan kolektif şirket ortakları, TK 178/II uyarınca bu tür bir sorumluluğa aykırı hükümleri sözleşmeye koyamayacakları gibi, kolektif şirketi anonim şirkete dönüştürerek de eski sorumluluklarının niteliklerini değiştiremeyeceklerdir.

Kolektif ortaklığın anonim ortaklığa dönüşmesi halinde, bu ortaklık alacaklarının hakları, burada da belirtildiği gibi, eski kolektif ortakların bu borçlarından dolayı zincirleme ve bütün malları ile sorumluluklarının zaman aşımına uğramasına kadar devam etmesi sebebiyle zayıflamamaktadır. Ayrıca, eski kolektif ortaklık alacaklıları, haklarını TK 152 gereğince, yeni türe çevrilen şirket eskisinin devamı olduğu için, anonim ortaklıktan da isteyebilecek ve böylece durumları daha da kuvvetlenmiş olacaktır. Eski kolektif ortaklık alacaklılarının haklarını korumak gerekçesiyle tür değiştirme serbestisini kısıtlamak, ekonomik ve mali sebep veya zorunluklarla mevcut hukuki şekli bırakarak başka bir hukuki şekil altında faaliyetlerine devam etmek isteyen ortaklık alacaklılarını özellikle TK 152 de öngörülen bu ikinci imkândan mahrum bırakması açısından da gerçeklere uymamaktadır. Çünkü, yukarıda bazılarını özetlemeye çalıştığımız sebeplerle⁶ tür değiştirmek zorunda olan, ancak bunu TK 152 çerçevesinde gerçekleştiremeyen bir kolektif şirket feshedilerek tasfiyeye tabi tutulacak ve eski kolektif ortaklık mal varlığı ile anonim ortaklık oluşturulacaktır. Bu durumda yeni anonim ortaklık ile feshedilen kolektif ortaklık arasında hukuki ayniyet bulunmayacaktır. "Bunun sonucu olarak da kolektif ortaklığın haksız fiilinden doğan tazminat alacağı için anonim ortaklık takip edilemeyecektir. Üçüncü şahıslar söz konusu tazminat için feshedilen kolektif ortaklık ortaklarını takip etmek zorunda kalacaklardır. Buna karşılık TK 152. maddesine göre

5 Tekinalp, Ü., İkt. Mal, XXI, a.g.m. sh. 447.

6 Bkz. Çevik, O., Anonim Şirketler, Ankara, 1979, sh. 1346 vd.

kollektif ortaklığın anonim ortaklığa dönüşmesi halinde hukuki ve ekonomik ayniyet sebebiyle, kollektif ortaklık döneminde doğan bir işlem sebebi ile anonim ortaklık takip edilebilecektir⁷.

Nitekim, tür değiştirme ile şirketin yalnız dış şeklinde ve iç bünyesinde bir değişikliğin ortaya çıkacağı, şirketin tüzel kişilik sıfatı ile bünyesinin ise aynı kalacağı Yargıtay 4. Hukuk Dairesinin 16.4.1979 tarihli daha sonraki bir kararında da vurgulanmış bulunmaktadır. Bu kararda da belirtildiği gibi, bir kollektif şirket tür değiştirecek olursa, dış ilişkide bu şirket anonim şirket hüviyetini alacak, iç ilişkide ortaklık durumları anonim şirket hükümleri uyarınca düzenlenecek, ancak tüzel kişilik ayniyetini olduğu gibi muhafaza edecektir⁸.

IV – VERGİ DÜZENLEMELERİ VE TÜR DEĞİŞTİRME

Gelir Vergisi Kanunundaki son değişikliklerle şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine dönüştürülmesi teşvik edilinceye kadar, tür değiştirmede vergi hesaplanmayacağı sadece Kurumlar Vergisi Kanununun 37. ve 38. maddelerinde yer almaktaydı. Sermaye şirketlerinde devir koşullarını taşıyan tür değiştirmelerde vergi hesaplanmayacağı Maliye Bakanlığının 2.4.1964 tarih ve 22118 sayılı muktezasında da ifade edilmişti. Ayrıca, 13.9.1971 tarih ve 190/10 Genel Sıra no'lu Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Kararı da sermaye şirketlerinde tür değişikliğinde vergilendirme yapılmasına imkan olmadığını belirtmişti.

Yukarıda da değinildiği gibi, Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanun ile değişik 81. maddesi, vergi muafiyetinin sermaye şirketine dönüşen kollektif ve adi komandit ortaklıklar için de söz konusu olacağı hükmünü getirmiş bulunmaktadır. İşletmelerin büyümesiyle şahıs ortaklıklarının yerini sermaye ortaklıklarına bırakması zorunluluğu, sorumluluğun sınırlandırılması olanağı, halka açılma ve tahvil çıkarılma imkanının bulunuşu gibi sebeplerle kollektif ve komandit şirketlerden sermaye şirketlerine geçişlerin vergi muafiyetleriyle hızlandırılmak istendiği muhakkaktır. Ancak, türü değiştirilen kollektif veya komandit ortaklıkta değer artışı kazancının hesaplanmaması ve vergilendirilmemesi için:

– Kollektif ve komandit ortaklığın bilançosunun aktif ve pasifiyle, bir bütün halinde devrolunarak, dönüşülen sermaye ortaklığının bilançosuna aynen geçirilmesi,

– Kollektif veya komandit ortakların, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarında, sermaye ortaklığından pay almaları,

– Bu payların nama yazılı olmaları, gerekmektedir.

Bunun yanında 151 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de belirtildiği gibi, yukarıda sayılan şartlar dahilinde 1983 yılı içinde tür değiştirmek suretiyle sermaye şirketine dönüşen kollektif ve adi komandit şirketlerin bilançolarını Vergi Usul Kanunundaki esaslara göre yeniden değerlemeleri ve bu şekilde doğan değer

7 Yasaman, H., Ortaklıkların Nev'i Değiştirmesi ile ilgili Yargıtay 4. Hukuk Dairesinin Kararı Üzerine Düşünceler, İkt. Mal. XXVI, S. 7, sh. 288 vd. (291).

8 Y 4 HD, E. 1978/9965, K. 1979/5152, Kararın metni için bkz. İkt. Mal. C. XXVI, S. 9, sh. 373 vd.

artışlarını sermaye şirketine sermaye olarak koymaları halinde de vergi muafiyeti öngörülmüş bulunmaktadır. Çünkü, gelir vergisi mükelleflerinin bu şekilde sermayeye ilave ettikleri değer artışları, vergiye tabi değildir⁹.

V – KOLLEKTİF VEYA KOMANDİT ŞİRKETLERİN LİMİTED VEYA ANONİM ŞİRKETE ÇEVİLMESİ

Kollektif veya komandit gibi bir şahıs şirketinin sermaye şirketine dönüştürülmesi, 1980 yılı ortalarına kadar mümkün olmamaktaydı. TK'nun 273, 280, 386 ve 503. maddeleri ile anonim ve limited şirketlerin kuruluş ve sözleşme değişiklikleri kendi iznine tabi tutulmuş olan Ticaret Bakanlığı, tür değiştirme konusunda Yargıtay'ın olumsuz görüşlerinin de tesiri altında kalarak, İç ticaret 1978/7 sayılı sirkülerinde (RG 18.2.1978, No. 16204), kollektif ve komandit şirketlerin TK m. 152 uyarınca anonim ortaklığa dönüşmeyeceğini belirtmişti. Bir ticaret şirketinin nev'inin diğer bir ticaret şirketi nev'ine çevrilmesi, TK m. 152'ye göre, yeni nev'e ait kuruluş merasimine tabi olması itibarıyla bir şahıs şirketinin türünün değiştirilmesi sonucu kurulacak olan anonim veya limited şirketin kuruluş izninin Ticaret Bakanlığından alınabilmesi bir bakıma imkânsızdır.

Ticaret Bakanlığı, İç ticaret 1980/5 sayılı sirküleriyle (RG 27.6.1980) bu olumsuz tutumundan vazgeçmiş ve 1978/7 sayılı sirkülerini yürürlükten kaldırarak, kollektif ve komandit şirketlerin sermaye şirketlerine dönüşebileceğini, ancak bu dönüşümün, bazı şartlara bağlandığını açıklamıştır.

Tür değiştirmenin hukuki sonuçları konusundaki açıklamalarımızdan da anlaşıldığı gibi, gereksizlikleri¹⁰ tartışmasız kabul edilebilecek bu şartlara göre:

– Kollektif veya komandit şirketin sınırsız sorumlu ortaklarının kollektif ve komandit şirketin muamelelerinden doğan bütün mükellefiyet ve borçlarının anonim şirket bünyesinde de devam edeceğine dair şirket esas mukavelesine, Ticaret Bakanlığı iznine ve mahkeme kararına açık bir hüküm konulmalıdır.

– Kollektif ve komandit şirketin birikmiş hiç bir vergi borcunun bulunmadığına dair vergi dairesinden alınacak bir belge Bakanlığa ibraz edilmelidir.

Ticaret Bakanlığının, şirket esas mukavelesine konulmasını istediği hüküm, kollektif veya komandite ortakların eski ortaklık borçlarından dolayı sınırsız sorumlu olmaya devam edeceklerinin TK m. 201/4 ve 178 de belirtilmesi bakımından gereksiz olduğu kadar, esas sözleşmeye konulması zorunlu unsurların dışında kaldığı için de kanuna aykırıdır. TK m. 279'da, kurulacak bir şirket sözleşmesinde bulunması gerekli unsurlar sayılmış ve başka bir hususun sözleşmeye konulması kurucuların ihtiyarına bırakılmıştır. Ticaret Bakanlığı, tür değiştirmeyi bazı şartlara bağlamakla TK m. 280 ile kendisine verilen yetkileri aşmış bulunmaktadır. Çünkü Bakanlık, TK m. 280/II uyarınca esas mukavelelerin kanunun müfessir hükümlerinden ayrıldığını ileri sürerek izinden kaçınmayacak, sadece amir hükümlere uyulup uyulmadığını araştıracaktır. Yukarıda belirtilen hükmün sözleşmede yer almaması ise, hiç bir zaman amir hükümlere uyulmadığı şeklinde yorumlanmamalıdır. Bu bakı-

9 Bkz. Resmî Gazete 15 Mart 1983, S. 17988, sh. 47.

10 Tekinalp, (Poroy/Çamoğlu), a.g.e., sh. 103; Özfatura, B., Şirketlerin Nev'i Değişmesi, Rapor, 28 Mayıs 1983, sh. 2.

dan, amir hükümlere aykırı düzenlemeler ihtiva eden esas sözleşmeli anonim şirketlerin kuruluşuna izin vermekten kaçınma yetkisi olan Ticaret Bakanlığı, 1980/5 sayılı sirküleriyle öngördüğü şartları esas sözleşmesinde bulundurmasa da, ilgili şirketin kuruluşuna izin vermek zorundadır.

Kaldı ki, böyle bir hükmün açık bir şekilde mahkeme kararına konulmasının istenişini anlamak da güçtür. Çünkü, kuruluşun mahkeme tarafından tasdiki, Ticaret Bakanlığının denetim ve izninden daha sonraki bir safhada olmaktadır. Mahkeme, tasdik kararında böyle bir hükme yer vermeyecek olursa, TK m. 299/V uyarınca, bu şirketin sonradan butlanı da iddia edilemeyecektir. Zira, tasdik kararında, kollektif ve komandite ortakların, eski kollektif ve komandit şirketin muamelelerinden doğan bütün mükellefiyet ve borçlarının anonim şirket bünyesinde de devam edeceğine dair hükme yer verilmeyen şirketin kurulmasında, yukarıda da belirtildiği gibi, kanun veya esas mukavele hükümlerine riayet olunmamak suretiyle alacaklıların veya pay sahiplerinin menfaatleri önemli tarzda tehlikeye düşürülmüş veya ihlal edilmiş değildir.

Bu açıklamalardan sonra, kollektif veya komandit şirketlerin limited veya anonim şirkete çevrilmesi için yapılması gerekli işlemleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

1. Kollektif veya komandit şirket ortaklarının, TK m. 268 uyarınca, ittifakla değiştirme kararı almaları gerekmektedir. Bu kararda, seçilecek yeni şirket türü belirtilmelidir.

2. Yeni tür ortaklığın esas sözleşmesi hazırlanmalı ve bu esas sözleşmede, yukarıdaki eleştirilerimize rağmen Bakanlık'tan alınacak iznin gecikmemesi için, Ticaret Bakanlığı (İç ticaret 1980/5, RG. 27.6.1980) sirkülerinde belirtilen şartlara yer verilmelidir¹¹. Ayrıca, yeni geçilecek tür şirket sözleşmesinde esas sermaye maddesinin yazılabilmesi için, mahkeme kanalıyla seçilecek bir bilirkişi tarafından kollektif veya komandit şirketin malvarlığına değer biçilmeli ve bilirkişi raporunda dönüşülen ortaklık sermayesinin eski ortaklığın sermayesinden teşekkül edip, etmediği belirtilmelidir. Sermaye olarak konan, sadece eski kollektif veya komandit şirketlerin sermayesi ise ayrıca banka blokajı gerekmeyecektir.

3. Eski tipin ortakları tarafından imzalanan ve imzaları noterlikçe onaylanan esas sözleşme, kuruluş izni için Ticaret Bakanlığına sunulmalıdır.

4. Kuruluşun, mahkeme tarafından tasdikinden sonra tür değişikliği Ticaret Siciline tescil ve ilan edilmelidir.

VI – KOLLEKTİF ŞİRKETİN KOMANDİT'E, KOMANDİT ŞİRKETİN KOLLEKTİF'E DÖNÜŞTÜRÜLMESİ

Söz konusu ortaklıkların birbirine dönüştürülebilmesi için, ilk olarak, ortaklar oybirliğiyle tür değiştirmeye karar vermelidirler (TK m. 168, 268). Bu kararda, dönüştürülecek tip belirtilmeli ve eskisinin devamı olduğu ifade edilmelidir. İkinci olarak, geçilecek türün gerektirdiği işlemler yapılmalıdır. Örneğin, bir kollektif şirketin komandite çevrilmesi halinde, hangi ortakların komandite ve hangilerinin komandi-

11 Bkz. sh. 234.

ter ortak oldukları saptanmalı; bir komandit ortaklık kolektife çevriliyor ise, tüzel kişi komanditer ortaklar, TK m. 153 uyarınca ortaklıktan çıkarılmalıdır. Daha sonra, yeni tip ortaklık için esas sözleşme hazırlanmalı, en son tarihe göre bilanço çıkarılarak yeni ortaklığın bilançosuna geçirilmeli ve esas mukavele ortaklar tarafından imzalanmalıdır. İmzaların notere onaylatılması ve tür değişikliğinin Ticaret Sicili'ne tescil ve ilân edilmesiyle yeni ortaklığa geçilmiş olur.

VII – ANONİM ŞİRKETİN LİMİTED ORTAKLIĞA ÇEVİRİLMESİ

Bir anonim şirketin limited'e çevrilebilmesi, TK m. 388/II, VI mucübince, anonim şirket sermayesinin en az 3/4'ünü temsil eden ortakların katılımıyla toplanan genel kurulda, mevcut reylerin 2/3'üyle tür değiştirmeye karar verilmesine bağlıdır. Tür değiştirme kararının uygulanabilmesi için ise:

1. Limited ortaklığın sermayesinin anonim şirketin esas sermayesinden az olmaması (TK m. 553/I).

2. Anonim ortaklık pay sahiplerine, sahip oldukları payların değeri kadar limited ortaklığın sermayesine katılma olanaklarının verilmesi (553 f.2),

3. Limited ortaklığa katılan anonim ortaklık ortaklarının bu ortaklığın sermayesinin en az üçte ikisine sahip olmaları gerekmektedir (TK 553, f.3).

Bu bakımdan anonim şirket ortaklarından bazıları tür değiştirme sırasında ortaklıktan ayrılmışlarsa, bunların temsil ettikleri sermaye paylarının tamamlanması gerekmektedir. Bu tamamlama anonim şirket ortakları tarafından yapılabileceği gibi yeni ortak alınması şeklinde de yapılabilmektedir^{1 2}.

Yukarıda belirlenen şartların yerine getirilmesi halinde, hazırlanan limited ortaklık sözleşmesinin kuruluş izni için Ticaret Bakanlığına sunulması gerekmektedir (TK m. 509). Bu izni müteakiben yapılacak iş limited ortaklığın ticaret siciline kaydedilmesidir. Bu kayıtla anonim ortaklık kendiliğinden infisah etmekte ve herhangi bir tasfiye işlemi yapılmaksızın anonim ortaklığın malvarlığı limited ortaklığa intikal etmektedir (TK. m. 555 f.). Bu intikalin dönüşüm sırasında en son tarihe göre çıkarılan bilanço uyarınca olacağı muhakkaktır.

Tescil ve ilân ile limited şirketin kurulmuş olmasına ve anonim ortaklığında infisah etmesine rağmen, bu infisahun tescil ve ilân edilebilmesi için Ticaret Siciline bildirilmesi TK. m. 555 f. 2 vd. da öngörülen işlemlerin yerine getirilmesine bağlanmıştır.

Şöyleki:

1. Limited şirketin sözleşmesinde yazılı şekilde ve üç defa yapılacak ilânla infisah eden anonim şirketin alacaklıları haklarını bildirmeye davet olunur.

2. Bu ilânda, alacaklılara haklarını bildirme imkânının verilmesi için üçüncü ilândan itibaren bir aydan az olmamak üzere tayin edilecek uygun bir süre verilir ve bu süre içinde, noter aracılığıyla itiraz edilmediği takdirde borçların limited ortaklığa geçeceği açıklanır.

3. Limited ortaklığa devri istemeyen alacaklıların, muaccel borçları ödenir, diğerleri güvence altına alınır.

VIII – FERDİ İŞLETMELER İLE ADI ŞİRKETLERİN SERMAYE ŞİRKETİNE DÖNÜŞMESİ

TK m. 152'nin, bir ticaret şirketinin nev'inin diğer bir ticaret şirketi nev'ine çevrilmesi imkânından söz eden kısıtlayıcı ifadesi karşısında, ferdi işletmeler ile adi şirketlerin tür değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi mümkün olmayacaktır. Çünkü, ferdi işletmeler ile adi şirketler ticaret şirketleri dışında kalmaktadır (TK. m. 136). Ferdi işletmeler ile adi şirketler, ancak sahip veya ortaklarının herhangi bir sermaye şirketine ortak edilmeleri suretiyle limited veya anonim şirkete devredilebilecek ve bu devir, infisah ve tasfiye yapılmaksızın gerçekleştirilebilecektir. Nitekim, Gelir Vergisi Kanununun m. 81'de, bu tip bir devre işaret ederek, kazancı bilanço esasına göre tesbit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün olarak devrolunması halinde, doğan değer artışı kazancının gelir vergisi yönünden vergilendirilmeyeceğini öngörmüş bulunmaktadır.

Ferdi işletmelerin sermaye şirketine devrinde doğan değer artışı kazancının hesaplanmaması ve vergilendirilmemesine yönelik bu hüküm, kanunun gerekçesinde de belirtildiği gibi, ".. halen yokluğu duyulan büyük bir boşluğu doldurmak amacıyla getirilmiş bulunmaktadır. Gerçekten gerek ekonomik kalkınma, gerek vergilemede güvenliği sağlamak yönlerinden şirketleşme hareketinin hayati bir önem taşıdığı açıktır. Durum böyle iken, ferdi işletmelerin sermaye şirketleri haline dönüşmesi, yürürlükteki 81. maddeye göre ortaya çıkan gelir vergisi mükellefiyeti nedeni ile adeta cezalandırılmakta ve kurumlaşma fiilen imkansız hale gelmekte idi".

151 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliği ise, Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin 2 ve 3 numaralı bendi gereğince 1983 yılında sermaye şirketine devrolunan ferdi işletmelerin, bilançolarını Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesindeki esaslara göre yeniden değerlemeleri sonucu doğan değer artışlarını yeni kurulan veya devrolunan sermaye şirketine sermaye olarak koymaları halinde de değer artışlarının vergiye tabi olmayacağı¹³ hükmünü getirerek, yukarıdaki gerekçeyi pekiştirmiştir. Halbuki, ferdi işletmeler ile adi şirketlerde değer artış fonunun herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergilendirilmesi zorunludur.

Ferdi işletmelerle adi şirketlerin sermaye şirketine devrinde ortaya çıkacak değer artışı kazancının hesaplanmaması ve vergilendirilmemesi için, kazancın bilanço esasına göre tesbit ediliyor olması gerekmektedir. Eğer bu işletmelerde, ticari kazanç işletme hesabına göre, zirai kazanç işletme hesabına veya götürü gider esasına göre tesbit ediliyorsa, Gelir Vergisi Kanununun 80/6 m. uyarınca değer artışı kazancı hesaplanacak ve gelir vergisine tabi tutulacaktır. Bu bakımdan, sözkonusu işletmelerde önce bilanço esasına geçmek, zirai kazançta da gerçek gider usulünü seçerek bilanço esasına göre kazanç tesbit etmek ve daha sonra devri gerçekleştirmek, gelir vergisi yükümlüləri açısından, daha elverişlidir. Bunun dışında, türü değiştirilen kollektif veya komandit ortaklıkta değer artışı kazancının hesaplanmaması ve vergilendirilmemesi için gerekli şartlara, ferdi işletmelerle adi şirketlerin sermaye şirketine devri halinde de uyulması icabetmektedir¹⁴.

13 RG 16 Mart 1983, S. 17988, sh. 47.

14 Bkz. Yukarıda sh. 233 vd.

IX – SONUÇ

Bu açıklamalarımızla ulaştığımız sonuçları aşağıdaki şekilde sıralamamız mümkündür:

– Bir şirketin türünü değiştirmek, bu şirketin tasfiyesine gidilmeksizin gerçekleştirilebilmektedir.

– Bir şirketin türünü değiştirmek, tasfiyeye gidilmeksizin, eski şirketin in-sifasını sağlamaktadır (TK 268, 439, 553; BK 180).

– Bir hukuki biçimden diğer bir hukuki biçime çevrilen şirketin tüzel kişiliği değişmemekte, yeni türe çevrilen şirket ekonomik açıdan şirketin aynı olduğu gibi hukuki bakımdan da eskisinin devamı sayılmaktadır (TK 152).

– Türü değiştirilen eski şirketin bütün hak ve borçları, başka hiç bir işleme gerek olmaksızın, yeni şirkete intikal etmektedir.

– Hukukumuzda belirlenmiş herhangi bir ortaklık türünden başka bir ortaklık türüne geçmek, hiç bir tür sınırına tabi olmaksızın, serbestçe mümkün olabilmekte; şirketlerin birleşmesi için aranan aynı türden olma şartı, tür değiştirme konusunda aranmamaktadır. Bu bakımdan, sadece TK'nun 268. maddesinde kolektif şirketin komandit şirkete ve 553. maddesinde de anonim şirketin limited şirkete tasfiye edilmeksizin çevrilebilecekleri hususlarının hükme bağlanmış olması da, bunlar dışında kalan ortaklıklar arasında tür değiştirmeye engel değildir. TK'nun 152. maddesinde de ifade edildiği gibi, bir ticaret şirketin nev'inin diğer bir ticaret şirketi nev'ine çevrilmesi, kanunda aksine hüküm olmadıkça, mümkündür. Kurulu bir şirket türünden istenilen herhangi bir başka şirket türüne serbestçe geçmeyi düzenleyen TK 152 aksine başka bir hüküm ise, kanunda yer almamaktadır¹⁵.

– Vergi düzenlemeleri ile tür değiştirerek şahıs şirketlerinden sermaye şirketlerine geçiş ve ferdi işletmelerle adi şirketlerin sermaye şirketlerine devri teşvik edilmiş; tür değiştirme ve devirde ortaya çıkacak değer artış kazancı vergiden muaf tutulduğu gibi, tür değiştiren şahıs şirketleri ile sermaye şirketine devrolunan ferdi işletmelerin bilançolarını yeniden değerlemeleri sonucu doğan değer artışlarının da vergiye tabi olmayacağı prensibi benimsenmiştir.

15 Tekinalp, Ü., Ticaret Ortaklıklarında Nev'i Değiştirme Kavramı ve Türk Sistemi, İkt. Mal. XVII, S. 5, sh. 192 vd. (196): Y 11 HDK, E. 79/1893, K. 79/2.