

SERBEST MUHASEBECİLİK ŞİRKETLERİ, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK ŞİRKETLERİ VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ŞİRKETLERİ BAŞKA BİR ŞİRKETE ORTAK OLABİLİR Mİ ?

Dr. Ahmet KAVAK
Yeminli Mali Müşavir

I. KONU

3 568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında yetki belgesi almış meslek mensuplarınca kurulan serbest muhasebecilik şirketleri, serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketleri ile yeminli mali müşavirlik şirketlerinin başka bir şirketin hisselerine sahip olup olamayacağı, bir diğer anlatımla o şirketlere ortak olmasının mümkün olup olmadığı hususu ele alınarak araştırılmış ve araştırma sonuçları aşağıdaki bölümlerde açıklanmaya çalışılmıştır.

II. KONUNUN TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN ARAŞTIRILMASI

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında yetki belgesi almış meslek mensuplarınca kurulan;

- a.Serbest Muhasebecilik Limited Şirketi,
- b.Serbest Muhasebecilik Anonim Şirketi,
- c.Serbest Muhasebecilik Hisseli Komandit Şirketi,
- d.Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Limited Şirketi,
- e.Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi,
- f.Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Limited Şirketi,
- g.Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Hisseli Komandit Şirketi,
- h.Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi,
- i.Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi,
- j.Yeminli Mali Müşavirlik Hisseli Komandit Şirketi,

Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca kurulmakta olup, bu yönüyle sermaye şirketi hüviyetindedir.

Ticaret Kanunu hükümlerin tabi olarak kurulan ve 3568 sayılı yasaya tabi meslek mensuplarının ortak olduğu bu şirketlerin, aynı mahiyetteki şirketlere veya diğer alanlarda faaliyet gösteren yerli veya yabancı şirketlere ortak olmalarını engelleyen her hangi bir düzenlemeye Türk Ticaret Kanununda yer verilmemiştir. Bir diğer anlatımla, sermaye şirketleri, herhangi bir sermaye şirketine ortak olabilmekte ve buna göre bahsi geçen mesleki faaliyet icra etmek amacıyla kurulan şirketler de sermaye şirketi olmaları nedeniyle, Türk Ticaret Kanunu açısından, herhangi bir sermaye şirketlerine ortak olabilmektedir.

III. KONUNUN 3568 SAYILI YASA KAPSAMINDA ARAŞTIRILMASI

A. Yasal Düzenlemeler

Konuya ilişkin olarak meslek mevzuatındaki düzenlemelere, üç ana başlık halinde aşağıda aynen yer verilmiştir.

1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 3568 sayılı Yasanın “Yasaklar” başlıklı 45’ nci maddesinde;

“Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve yetkisiyle; 2 nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi

ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.

Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve furuundan biri ve 3 üncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

Bilirkişilik, tasfiye memuru, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevleri meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.

Birden çok meslek mesubu çalışmalarını; serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.”

hükümüne yer verilmiştir.

2. 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Bahsi geçen yönetmeliğin“Ortaklık bürosu veya şirket kurarak mesleki

faaliyette bulunma” başlıklı 30 ncu maddesinde;

“Birden çok meslek mensubu, ortaklık bürosu veya şirket kurarak mesleki faaliyette bulunabilirler

Bu takdirde;

a) Meslek mensuplarının bu büro veya şirketlerde sürdürdükleri faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz.

b) Ortaklık bürosu veya şirket ancak aynı unvana sahip meslek mensupları arasında kurulabilir.

c) Kanunda belirtilen kendi faaliyet konuları dışında başka işlerle uğraşamazlar.

d) Şirket veya ortaklık bürosu, mesleğin icrasına taalluk eden işlerde ancak ortak veya ortaklar tarafından temsil edilebilir.

e) Varislere intikal eden hisselerin en geç bir yıl içinde tasfiye edilmesi gerekir. Bu müddet içinde mirascılar meslek mensubu sayılmaz ve mesleki faaliyette bulunamazlar.

f) Ortaklık bürosu veya şirketlerde yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.

g) Ortaklık bürosu veya şirketlerin unvanında meslek unvanının açık şekilde kullanılması zorunludur.

h) Ortaklık bürosu veya şirketlerin unvanlarında yabancı isim ve unvanlar kullanılmaz. Kanunun 8 nci madde hükmü saklıdır.”

hükmüne yer verilmiştir.

3. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığınca, 20.03.1996 tarih ve 22586 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan TÜRMOB’un Mecburi Meslek Kararına İlişkin 1996/2 sayılı Genelgesi

Söz konusu genelgenin;

i. Mesleki ortaklık bürosu veya şirket türleri ve unvanları başlıklı 3 ncu maddesinde;

“Birden çok meslek mensubunun bir araya gelerek kurdukları ortaklık bürosu veya şirketler şunlardır

a) Ortaklık Bürosu (Adi Şirket),

b) Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket,

c) Limited Şirket,

d) Anonim Şirket.

Bu türde kurulacak şirketler, kurulacak ortaklık bürosu veya meslek şirketinin kurucusu meslek mensuplarının mesleki unvanlarına bağlı olarak bu genelgenini 2 nci maddesinin yalnız (A) bendinin (a) alt bendini faaliyet konusu olarak seçenler ‘Serbest Muhasebecilik’ unvanını, (A) bendinin tümünü faaliyet konusu olarak seçenler ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik’ unvanını, (B) bendini faaliyet konusu olarak seçenler ‘Yeminli Mali Müşavirlik’ unvanını, meslek unvanı olarak kullanırlar.

Buna göre kurulacak ortaklık bürosu veya şirketler;

- a) “Serbest Muhasebecilik” faaliyetinde bulunacaklarsa,
1-Serbest Muhasebecilik Ortaklık Bürosu,
2-Serbest Muhasebecilik Limited Şirketi,
3-Serbest Muhasebecilik Anonim Şirketi,
4-Serbest Muhasebecilik Hisseli Komandit Şirketi,
b) “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” faaliyetinde bulunacaklarsa,
1-Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ortaklık Bürosu,
2-Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Limited Şirketi,
3-Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi,
4-Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Hisseli Komandit Şirketi,
c) “Yeminli Mali Müşavirlik” faaliyetinde bulunacaklarsa,
1-Yeminli Mali Müşavirlik Ortaklık Bürosu,
2-Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi,
3-Yeminli Mali Müşavirlik Hisseli Komandit Şirketi,
4-Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi,
unvanını alırlar.”

ii. Ortaklık bürosu başlıklı 5 nci maddesinde;

“Ortaklık Bürosu ortaklarının aşağıdaki özelliklere haiz olmaları şarttır.

a) ‘Serbest Muhasebecilik-Ortaklık Bürosu’ unvanı altında birden fazla meslek mensubu tarafından kurulacak Ortaklık Bürosu’nun ortaklarının ‘Serbest Muhasebeci’ ruhsatına sahip olmaları,

b) ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik-Ortaklık Bürosu’ unvanı altında birden fazla meslek mensubu tarafından kurulacak Ortaklık Bürosu’nun ortaklarının ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’ unvanına sahip olmaları,

‘Serbest Muhasebeci’ unvanına sahip meslek mensupları ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Bürosu’na ortak olabilir, buna karşılık yalnız 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (A) bendinin (a) alt bendindeki işleri yapar ve bunlardan sorumlu olabilirler. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına sahip ortaklar ise, 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (A) bendini (a), (b) ve (c) alt bentlerinde belirtilen işlemleri yapar ve bunlardan sorumlu olurlar.

c) ‘Yeminli Mali Müşavirlik Ortaklık Bürosu’ unvanı altında birden fazla meslek mensubu tarafından kurulacak Ortaklık Bürosu’nun ortaklarının ‘Yeminli Mali Müşavir’ ruhsatına sahip olmaları.”

iii. Semayesi paylara bölünmüş komandit şirketler başlıklı 6 ncı maddesinde;

“a) ‘Serbest Muhasebecilik Hisseli Komandit Şirketi’ unvanı altında birden fazla meslek mensubu tarafından Türk Ticaret Kanunu’nun Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket hükümlerine göre kurulacak Hisseli Komandit Şirket ortaklarının ‘Serbest Muhasebeci’ unvanına sahip olmaları gerekmektedir.

Bu şirketler, 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesine giren işlerden yalnız (A) bendinin (a) alt bendindeki işleri yaparlar.

b) ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Hisseli Komandit Şirket’ unvanı altında birden fazla meslek mensubu tarafından Türk Ticaret Kanunu’nun Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket hükümlerine göre kurulacak Hisseli Komandit Şirket ortaklarının ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’ unvanına sahip meslek mensubu olmaları gerekmektedir.

‘Serbest Muhasebeci’ unvanına sahip meslek mensupları ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Hisseli Komandit Şirketi’ne ortak olabilir, buna karşılık sorumlu olarak yalnız 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (A) bendinin (a) alt bendindeki işleri yapar ve bunlardan sorumlu olabilirler. Serbest Muhasebeciler, 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (A) bendini

(b) ve (c) alt bentlerinde işlemleri yapamazlar ve bu işlemlerden sorumlu tutulamazlar.

Şirket ortağı ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’ unvanına sahip meslek mensupları 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (A) bendini (a), (b) ve (c) alt bentlerindeki işlemleri yaparlar.

‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Hisseli Komandit Şirketi’nin komandite ortaklarından en az birisinin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına sahip olması ve bunlardan en az birisinin çalışanlar listesine kaydolması gerekmektedir. Komandite ortakların hissesi komandite ortakların hissesinden fazla olamaz.

c. ‘Yeminli Mali Müşavirlik Hisseli Komandit Şirketi’ unvanı altında birden fazla meslek mensubu tarafından Türk Ticaret Kanunu’nun Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket hükümlerine göre kurulacak Hisseli Komandit Şirket ortaklarının ‘Yeminli Mali Müşavir’ unvanına sahip olmaları gerekmektedir.”

iv. Limited şirketler başlıklı 7 ncı maddesinde;

“a) ‘Serbest Muhasebecilik Limited Şirketi’ unvanı altında birden fazla meslek mensubu tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulacak Limited Şirketlerin ortaklarının ‘Serbest Muhasebeci’ unvanına sahip olmaları gerekmektedir. Bu şirketler, 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesine giren işlerden, yalnız (A)

bendinin (a) alt bendindeki işleri yaparlar.

b) ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Limited Şirketi’ unvanı altında birden fazla meslek mensubu tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulacak Limited Şirketlerin ortaklarının ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’ unvanına sahip meslek mensubu olmaları gerekmektedir.

‘Serbest Muhasebeci’ unvanına sahip meslek mensupları ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Limited Şirketi’ne ortak olabilir, buna karşılık sorumlu olarak yalnız 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (A) bendinin (a) alt bendindeki işleri yapar ve bunlardan sorumlu olabilirler. Serbest Muhasebeciler, 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (A) bendinin (b) ve (c) alt bentlerinde işlemleri yapamazlar ve bu işlemlerden sorumlu tutulamazlar.

Şirket ortağı ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’ unvanına sahip meslek mensupları 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (A) bendinin (a), (b) ve (c) alt bentlerinde belirtilen işlemleri yaparlar.

‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Limited Şirketi’ ortaklarından en az birisinin ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’ unvanına sahip olması ve sorumlu ortak sıfatıyla çalışanlar listesine kaydolması gerekmektedir.

c. ‘Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi’ unvanı altında birden fazla

meslek mensubu tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulacak Limited Şirketleri ortaklarının ‘Yeminli Mali Müşavir’ unvanına sahip olmaları ve en az birinin çalışanlar listesine kaydolması gerekmektedir.”

v. Anonim şirketler başlıklı 8 nci maddesinde;

“a) ‘Serbest Muhasebecilik Anonim Şirketi’ unvanı altında en az beş meslek mensubu tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulacak Anonim Şirketlerin ortaklarının ‘Serbest Muhasebeci’ unvanına sahip meslek mensubu olmaları gerekmektedir. Bu şirketler, 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesine giren işlerden yalnız (A) bendinin (a) alt bendindeki işleri yaparlar.

b) ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi’ unvanı altında en az beş meslek mensubu tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulacak Anonim Şirketlerin ortaklarından en az birinin ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’ unvanına sahip meslek mensupları olması şarttır.

‘Serbest Muhasebeci’ unvanına sahip meslek mensupları ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi’ne ortak olabilir, buna karşılık sorumlu olarak yalnız 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (A) bendinin (a) alt bendindeki işleri yapar ve bunlardan sorumlu olurlar. Serbest Muhasebeci unvanına sahip ortaklar geneninin 2 nci maddesinin (A)

bendini (b) ve (c) alt bentlerindeki işlemleri yapamaz ve bu işlemlerden sorumlu tutulamazlar.

Şirket ortağı ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’ unvanına sahip meslek mensupları 3568 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (A) bendini (a), (b) ve (c) alt bentlerindeki işleri sorumlu olarak yaparlar.

‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi’nin Yönetim Kurulu üyelerinin en az birisinin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olması ve çalışanlar listesine kaydolması şarttır.

c. ‘Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi’ unvanı altında en az beş meslek mensubu tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulacak Anonim Şirketin ortaklarının ‘Yeminli Mali Müşavir’ unvanına sahip olmaları ve en az birisinin sorumlu ortak sıfatıyla çalışanlar listesine kaydolması şarttır.

vi. Ortaklık bürosu ve şirketlerin hakları başlıklı 22 nci maddesinde;

“Mesleki ortaklık bürosu ve şirketler, tüzel kişi olarak meslek mensuplarına 3568 sayılı Kanunla tanınan seçme ve seçilme hakları hariç tüm haklardan yararlanırlar ve 3568 sayılı Kanunun disiplin hükümleri bunlara da uygulanır.”

vii. Ortakların varisleri başlıklı 24 nci maddesinde;

“Ortak meslek mesubunun vefatı halinde, varislerine intikal eden hisseleri bir yıl içinde tasfiye edilir.

Ancak, varisler arasında meslek mensubu olma şartlarını taşıyanlar varsa bular için süre, staj ve sınavın gerektirdiği süre kadar uzatılır.

Bu süre zarfında mirascılar mesleğin icrası ile ilgili kararlara iştirak edemezler ve yetki kullanamazlar.”

viii. Ortaklar başlıklı 25 nci maddesinde de;

“Meslek mensubu olarak ruhsat sahibi olmayanlar, ortaklık bürosu veya şirketlere ortak olamazlar (24 ncü madde hükmündeki mirascıların hakları saklıdır).”

hükümlerine yer verilmiştir.

TÜRMOB tarafından yayımlanan ve yukarıda değinilen mecburi meslek kararına ilişkin 1996/2 sayılı genelgenin 9,10,11,12,13,14,15,16 ve 17 nci maddelerinin iptali istemi ile açılan dava sonucunda Danıştay 8 nci Dairesi verilen 29.05.1997 gün ve E.1996/1771, K.1997/1886 sayılı kararı ile ilgili maddelerin tamamı iptal edilmiş ve bu kez iptal kararının bozulması için yapılan temyiz başvurusu üzerine, Danıştay Vergi Dava Direleri Genel Kurununca verilen, 28.05.1999 gün ve E.1997/430, K.1999/708 sayılı karar ile sözkonusu iptal kararı onanmıştır.

Belirtilen yargı kararları ile iptal edilen sözkonusu genelgenin madde hükümlerine yukarıda hiç yer verilmemiş olup, bahsi geçen genelge hükümleri ile 3568 sayılı Kanunun 45 nci maddesi hükmü dikkate alındığında, meslek mensuplarının bir araya

gelerek ortaklık bürosu (adi ortaklık) veya şirket (anonim, limited ve eshamlı komandit şirketi) kurmak suretiyle, mesleki faaliyetlerini bu oluşumlar içinde sürdürebilmelerine olanak sağlanmıştır.

B. Yasal Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

Yukarıdaki ayırmada üç ana başlık halinde belirtilen konuya ilişkin ilgili mevzuat hükümlerini birlikte değerlendirdiğimizde;

a. Aynı unvana sahip meslek mensupları bir araya gelerek ortaklık bürosu veya Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca anonim, limited veya eshamlı komandit şirketi kurarak mesleki faaliyetlerini bu ortaklık veya şirket bünyesinde sürdürebilecektir.

b. Yanlızca serbest muhasebeci unvanına sahip meslek mensupları, serbest muhasebeci mali müşavirler tarafında kurulan ortaklık bürolarına, anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlere ortak olabilecekler ancak, bu durumda ortak olan serbest muhasebeciler 3568 sayılı Kanununun 2 nci maddesinin (A) bendinin (a) alt bendinde yazılı “Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri” yapacak ve bu işlerden sorumlu olacaktır.

c. Ortaklık bürosu veya şirket şeklinde örgütlenip mesleki faaliyette bulunulması ticari faaliyetlerden sayılmayacaktır. Böyle bir hükmün konulması oldukça önemli olup, asıl amacın meslek mensuplarının birlikte çalışmalarına olanak vermek, birbirlerinin mesleki bilgi ve deneyimlerinden yararlanmayı sağlamaktır. Bu tamamen meslek mensuplarının bireysel yeteneklerini, becerilerini, mesleki bilgi ve deneyimlerini birlikte ortaklık bürosu veya şirket bünyesinde kullanabil melerinin ticari bir faaliyet olarak kabul edilmeyeceğinin açık bir şekilde belirtilmesidir.

d. Ortaklık bürosu veya şirket şeklindeki örgütlenme bünyesinde yapılan faaliyetler nedeniyle doğan cezai sorumluluğun, işi yapan meslek mensubuna ait olduğu çok açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır. Bu hükümde yukarıdaki belirtilen “ortaklık bürosu veya şirket bünyesinde yapılan faaliyetlerin ticari faaliyet sayılmayacağı” hükmünün tabii bir sonucu olarak teyid edilmiştir. Şayet böyle bir hükmü kanun koyuca dile getirmeseydi, sözkonusu sorumluluklar, ticaret kanununu veya vergi yasaları yada ilgili diğer mevzuatlarda belirtildiği gibi şirket tüzelkişiliğine ait olacaktı. Böyle bir uygulamada ise, bir hayli kaos yaşanabilirdi.

e. Meslek unvanına sahip olamayanlar hiçbir şekilde ortaklık bürosuna veya şirkete ortak olması mümkün değildir. Ancak ortaklık bürosu veya şirket ortağı meslek mensubunun ölümü

nedeniyle, varislerin ortaklık sıfatını kazanmaları hali, bu kuralın bir istisnasıdır. Ancak böyle bir durumda varisler (mirascılar) mesleki faaliyetlerin icrası ile ilgili kararlara katılamıyacıkları gibi herhangi bir yetkide kullanmaları sözkonusu olmayacaktır. Varislere intiklal eden bu hisseler en geç bir yıl içinde tasfiye edilmesi gerekmektedir. Ancak varislere intikal eden hisselerin tasfiye edilmesi için öngörülen bir yıllık süre, varisler arasında meslek mesubu olma şartlarını taşıyanların bulunması halinde, staj ve sınavın gerektirdiği süre kadar uzatılacaktır.

Bu hükümde yukarıda yer verilen açıklamalara paralel bir düzenleme olduğu hiç tartışmasızdır. Ortaklık bürosu veya şirketlerde de, bireysel faaliyette olduğu gibi, her zaman meslek mesubu olma koşulu ön plandadır. Buna göre meslek mensubunun ölümü dolayısıyla, ölen meslek mensubunun ortaklık bürosunda veya şirketteki hisselerine sahip olan varislerin mesleki faaliyette bulunmaları mümkün olmadığı gibi kararlarda katılmaları sözkonusu olmayacaktır. Böyle durumlarda ölüm tarihinden itibaren bir yıl içinde hisselerin tasfiye edilmesi gerekmektedir.

Gerek ortaklık bürolarına ve gerekse şirketlere ortak olabilmek için aynı meslek unvanına sahip olunması zorunludur. Aynı meslek unvanına sahip olmak demek, 3568 sayılı Kanun gereğince TÜRMOB'dan 'Serbest

Muhasebeci', 'Serbest Muhasebeci Mali Müşavir' veya 'Yeminli Mali Müşavir' ruhsatı almış olmak gerekmektedir. Burdan hareketle ortaklık bürosu veya mesleki şirketlerin ruhsat sahibi olmamaları nedeniyle diğer bir ortaklık bürosuna veya meslek şirketine ortak olması mümkün değildir.

Diğer taraftan ortaklık bürosu veya meslek şirketinin diğer bir meslek şirkete ortak olması veya yurt içi veya yurt dışında faaliyette bulunan herhangi bir şirketin hisselerin alarak ortak olması da mümkün değildir. Zira böyle bir ortaklık ilişkisine geçilmiş olması durumunda bu işlem ticari faaliyet olarak kabul edilecek ve bu işlemi yapan ortaklık bürosu veya şirket hakkında, mecburi meslek kararı ile ilgili genelgenin 22 nci maddesinde çok açık bir şekilde hüküm altına alındığı üzere, 3568 sayılı Kanunun disiplin hükümleri uygulanabilecektir.

Bu görüşün aksini savunanlarında var olduğunu belirtmek ve gerekçelerini burada açıklamak yerinde olacaktır. Buna göre, Serbest Mukasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 'Ticari faaliyette bulunmama' başlıklı 43 ncü maddesinde yer alan "Meslek mensupları, Türk Ticaret Kanununa göre (tacir) veya (esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunmazlar. Meslek mensupları kendi mesleki faaliyetleri dışında

serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar. Ticari mümessillik, ticari vekillik ve acentelik yapamazlar. Adi ve kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar. Limited ve anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığı görevlerinde bulunamazlar.” hükmü dikkate alındığında bir meslek şirketinin, kar payı elde etmek amaçlı olarak, herhangi bir meslek şirketine veya yurt içinde veya yurt dışında faaliyet gösteren herhangi bir şirkete (yönetimde yer almamak veya kararlarda etkin olacak tutarda hissedar olmamak koşulu ile) ortak olmasının mümkün olduğu ve bu tür bir ortaklık durumunda, ortaklık bürosu veya meslek şirketinin ticari faaliyette bulunduğu iddia edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Aynı şekilde, ortaklık bürosu veya şirketlerin fazla nakitlerini bankada vadeli mevduat hesabında tutması veya repo yapması yada devlet tahvili ve hazine bonusu alması halinde, bu durum ticari faaliyet olarak algılanmadığına göre, kar payı alma amaçlı olarak herhangi bir şirketin yönetiminde yer almamak ve kararlarda söz sahibi olmamak koşulu ile o şirketin hisse senetlerine sahip olmasının da ticari faaliyet olarak algılanmaması gerektiği ve dolayısıyla belirtilen sınırlar içinde ortak olunulabileceği ileri sürülmektedir.

Bu açıklamaların dayanağının yerinde olması ve yabana atılacak bir yaklaşım

olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı görüşünde olmama rağmen, ihtiyatlı olarak bu iddiada birkaç ayrıntının gözden kaçmış olabileceği düşüncesindeyim ve bu düşüncelerle, ortak olunabilir görüşüne katılmadığımı belirtmek isterim. Birincisi sözkonusu düzenleme doğrudan doğruya meslek mensubunu hedef almış olup, ortaklık büroları veya şirketleri meslek mensubu gibi değerlendirmek mümkün değildir. Dolayısıyla bu madde hükmü şirketler ve ortaklık büroları hakkında uygulanmaz.

İkinci hususu fazla naktin mevduat hesabında tutulması, repo yapılması veya devlet tahvili/hazine bonusu alımında kullanılması, konulan değerlerin başlangıçta belirli olan faizi ile geri alınabilmekte ve genel olarak herhangi bir risk içermemektedir. Oysa, hisselerin alınmasında hisselerin değer yitirmesi veya iştirak edilen şirketin faaliyetine ara vermesi, tasfiyeye girmesi veya faaliyetleri sonucunda zarar etmesi gibi hallerde hiç kar payı alınmadığı gibi, ana paranın yok olması mühtemel olduğundan bir risk alınmaktadır. Bu risk de ticari bir organizasyon içinde gerçekleştiği şüphesizdir.

Son olarak meslek mensuplarının bir araya gelerek kurdukları ortaklık bürosu veya şirketlerde mesleki faaliyetlerinin icra edilmesinin ticari faaliyet sayılmıyacağı, gerek 3568 sayılı yasanın 45 nci maddesinde ve

gerekse yukarıda yer verilen diğer mevzuatlarda açıklanmış olup, bu hükümler ortaklık büroları ile meslek şirketlerine özgü özel bir düzenleme olarak bakılması gerekir. Eğer böyle bir özel düzenleyeye yer verilmemiş olsaydı gerek ortaklık bürolarında ve gerekse meslek şirketlerin faaliyetleri genel hükümler çerçevesinde ticari olarak kabul edilecekti. Bu hükümde kurulan ortaklık bürosunda veya şirkette sadece icra edilen mesleki faaliyetler ticari faaliyet sayılmayacak ve bunun dışında yapılan diğer faaliyetler, ki buna hisse senedi alıp ortak olunması veya bu hisselerin elden çıkarılması da dahil, ticari faaliyet olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca belirtmek yerinde olacak ki, yukarıda değinildiği üzere konu hakkında farklı görüşlerin var olması nedeniyle, ortaklık büroları ile meslek şirketlerinin gerek birbirlerine ve gerekse diğer alanlarda faaliyet gösteren şirketlere ortak olmaları düşünüldüğünde mutlak surette TÜRMOB'dan yazılı görüş alınması, karşılaşılabilecek bir olumsuzluğun önlenmesi bakımında yerinde olacağı kanısındayım.

IV. SONUÇ

3568 sayılı Kanun hükümlerine tabi meslek mensupları tarafından kurulan ortaklık büroları veya şirketlerin tüzel kişilik olarak başka şirketlere ortak olup olamayacağı hususunun araştırılması sonucunda;

a) Aynı mahiyetteki bir meslek şirketine veya yurt içinde yada yurt dışında faaliyette bulunan diğer herhangi bir şirkete ortak olmalarını engelleyici bir düzenlemeye Türk Ticaret Kanununda raslanmadığı,

b) Aynı mahiyetteki bir meslek şirketine veya yurt içinde yada yurt dışında faaliyette bulunan diğer herhangi bir şirkete ortak olmaları, yukarıda açıklanan 3568 sayılı yasa ve bu yasaya dayanılarak yayımlanan yönetmelik ve genelgede yer verilen düzenlemeler karşısında mümkün bulunmadığı,

c) Yine yukarıdaki bölümde belirtildiği üzere, konu hakkında farklı görüşlerin de var oluşu nedeniyle, ortak olunmak düşünüldüğünde, TÜRMOB'dan yazılı görüş alınmasının yerinde olacağı kanaatine varılmıştır.