

TİCARET ŞİRKETLERİNİN ESAS SÖZLEŞMELERİNDE BELİRTİLEN İŞLETME KONUSU DIŞINDA FAALİYETTE BULUNMALARININ (ULTRA VIRES) VERGİ UYGULAMALARINA ETKİSİ

THE EFFECT OF COMMERCIAL COMPANIES ACTIVITIES WHICH ARE
OUTSIDE THE BUSINESS SUBJECT INDICATED IN THEIR ARTICLES OF
ASSOCIATION (ULTRA VIRES) ON TAX APPLICATIONS



Hakan GÜNER*

ÖZ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile “ultra vires” ilkesi kaldırılmıştır. Bu ilkenin kaldırılması, 6762 sayılı eski TTK’da yer alan ticaret şirketlerinin hak ve borç ehliyetinin şirket ana sözleşmesinde yazılı işletme konuları ile sınırlandırılmış olması ve işletme konusu dışında faaliyette bulunamama yasağının artık geçerli olmadığı anlamına gelmektedir. Yani şirketlerin şirket sözleşmesi ile belirlenen faaliyet konuları dışında yaptıkları işlemler de yeni TTK ile beraber şirketleri bağlayabilecektir. Şirketlerin ana sözleşmede yazılı faaliyet konuları dışında da faaliyette bulunabilmelerinin önünün açılmış olması vergi mevzuatında şirketin faaliyet konusunun doğru- dan etkilediği bazı gider, istisna, indirim uygulamalarında tereddütlere neden olmaktadır. Çalışmamızda şirketin ticaret siciline tescil edilen ana sözleşmesinde yer almayan ancak fiilen işgal

ABSTRACT

With the Turkish Commercial Code numbered 6102, the “ultra vires” principle was abolished. The removal of this principle means that the rights and liabilities of the commercial companies in the former TCC, No. 6762, are limited to the written business subjects in the company’s articles of association and that the prohibition on activities other than business matters is no longer valid. In other words, the transactions that the companies do outside the activity subjects determined by the company contract will also be able to cover the companies with the new TTK.. The fact that companies are allowed to operate outside of written activities also causes some doubts about the expense, exemption and deduction that the company’s activity directly affects in tax legislation. Our study will focus on the effects of tax practices on the business subjects which are not included in the articles of association

* Vergi Müfettişi

ettiği faaliyet konularının vergi uygulamalarına etkileri üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Ultra Vires, Esas Faaliyet, Binek Otomobil

registered in the company's trade registry but which are actually engaged in.

Keywords: Ultra vires, major activity, passenger car

1- GİRİŞ

6102 sayılı yeni TTK, ticaret hayatıyla ilgili birçok yenilikleri beraberinde getirmiştir. Bu yeniliklerden bazıları vergi uygulamalarına da etki etmektedir. Söz konusu yeniliklerden biri de eski TTK'nın benimsediği ultra vires ilkesinden vazgeçilmiş olmasıdır. Bu ilke, eski TTK'nın 137. maddesinde; *"Ticaret şirketleri hükmi şahsiyeti haiz olup şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler."* hükmüyle vücut bulmaktaydı. Buna göre ticaret şirketlerinin hak ve borç ehliyeti şirket sözleşmesinde yazılı işletme konusu ile sınırlandırılmıştı. Bu sınırlandırma kapsamında şirket sözleşmesinde yer almayan bir faaliyet konusu ile iştigal edilmesi durumunda ultra vires ilkesi gereği yapılan işlem yok hükmünde kabul ediliyordu.

Yeni TTK'nın "Tüzel Kişilik ve Ehliyet" başlıklı 125. maddesinin ikinci fıkrasında *"Ticaret şirketleri, Türk Medeni Kanun'un 48. maddesi çerçevesinde bütün haklardan yararlanabilir ve borçları üstlenebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar saklıdır."* hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm ile ticaret şirketlerinin hak ehliyeti konusunda Türk Medeni Kanunu'na atıf yapılmaktadır. Medeni Kanun'un 48. maddesinde ise *"Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık yaratılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler."* hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereği ticaret şirketlerinin hak ve borç ehliyeti eski TTK'da olduğu gibi şirket sözleşmesinde yer alan işletme konusu ile sınırlanmamış yani ultra vires ilkesi yeni TTK ile beraber terk edilmiş olmaktadır.

Ayrıca 6103 sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun¹'un 15. maddesinde; *"Şirket sözleşmelerinde veya esas sözleşmelerinde 6762 sayılı Kanunun 137'nci maddesine uygun olarak, şirketin hak ehliyetinin şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmesinde yazılı işletme konusu ile sınırlı olduğunu belirten hükümler bulunması halinde, bu hükümler Türk Ticaret Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yazılmamış sayılır."* hükmü düzenlenmiştir. Buna göre, şirketlerin sözleşmelerinde, şirketin hak ehliyetinin şirket sözleşmesi ya da esas sözleşmede yazılı işletme konusu ile sınırlı olduğunu belirten hükümler bulunması halinde, yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile bu hükümler hukuki sonuçlarını kaybedecektir.

Ultra vires ilkesinin kaldırılmasındaki maksat, yeni TTK'nın 125'inci maddesinin gerekçesinde; *"Bu madde, 6762 sayılı Kanun'un 137. maddesinde öngörülmüş bulunan ve tüm ticaret şirketleri için geçerli olan ultra vires ilkesini, AET'nin 68/151 sayılı şirketlere ilişkin birinci Yönergesi'nin ilgili hükmünü dikkate alarak kaldırmıştır (Genel Gerekenin 100 numaralı paragrafına bakılmalıdır.). Ticaret şirketleri Türk Medenî Kanunu'nun 48. maddesi çerçevesinde haklardan yararlanabilecek, borçlar üstlenebileceklerdir. 371. maddenin ikinci fıkrasında olduğu gibi Kanun'un bazı hükümlerinde, işletme konusu dışında yapılan işlemlerin hukukî sonuçları özel olarak düzenlenmiştir"* açıklamalarına yer verilerek suretiyle ortaya konulmuştur.

¹ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Ultra vires ilkesinin geçerli olduğu dönemde şirket sözleşmesinde şirketin sorumluluğunun şirket sözleşmesinde yazılı konularla sınırlı olduğunun belirtilmesi üzerine şirketin işletme konusu dışında faaliyet göstermesi neticesinde zarar gören üçüncü kişiler, şirket yetkililerine karşı bu hükmün varlığından ötürü dava açamıyorlar veya açtıkları davaları kaybediyorlardı. Bahse konu ilkenin kaldırılmasıyla, Avrupa ülkeleri ile uyum çerçevesinde üçüncü kişilerin korunması; şirketi temsile yetkili kişilerin, şirket adına yaptıkları işlemlerin şirket sözleşmesinde belirtilen konular arasında yer alması da şirketi bağlayacağına üçüncü kişilerin güveninin sağlanması ve bu yolla işlem ve pazar güvenliğinin temin edilmesi amaçlanmaktadır.

2- ŞİRKET SÖZLEŞMESİNDE BELİRTİLEN İŞLETME KONUSU DIŞINDA FAALİYETTE BULUNULMASININ VERGİ UYGULAMALARINA ETKİSİ

Yeni TTK ile ultra vires ilkesinden vazgeçilmesi, sorumluluklarına katlanmak kaydıyla ticaret şirketlerine şirket sözleşmesi dışında da faaliyette bulunabilme imkânı sağlamıştır. Bu tanınan bu imkân öncesinde (eski TTK'nın yürürlükte olduğu dönemde) ticaret şirketleri, sözleşme ile belirlenen işletme konusu dışında faaliyette bulunamadıklarından bu sorunu aşmak amacıyla işletme konularını oldukça geniş tutuyor, gelecekte yapmayı düşündükleri, hatta düşünmedikleri işleri dahi şirket sözleşmelerine yazıyorlardı. Bu nedenle ticaret unvanı yarım sayfayı bulan şirketler olabilmekteydi. Ayrıca sözleşme ile belirlenen faaliyet konusu dışında yapılan işlemlerin yok hükmünde sayılması işlem ve pazar güvenliğini olumsuz etkiliyordu.

Ultra vires ilkesinden vazgeçilmesi, ticaret şirketlerine faaliyet konusu belirlemesi yapılmaksızın istedikleri alanda faaliyette bulunabilme serbestisi anlamına da gelmemektedir. Yeni TTK'nın TTK 339. maddesinde anonim şirketlerin esas sözleşmelerini düzenleyen hükümlere yer verilmiştir. Buna göre Kanun'un 339/2-b maddesinde "Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde şirketin işletme konusu" esas sözleşmede yer alması gereken unsurlar arasında sayılmıştır. Benzer bir hüküm de limited şirketler için Kanun'un 576/1-b maddesinde yer almaktadır. Söz konusu hükümler birlikte değerlendirildiğinde ticaret şirketlerinin ana sözleşme ile işletme konusu belirleme zorunluluklarının yeni TTK ile de devam ettiği ancak eski TTK'dan farklı olarak şirket sözleşmesinde yer almayan bir konuda faaliyette bulunulması durumunda 3. Kişilerin haklarının korunduğu yani ticaret şirketlerinin hak ve borç ehliyetleri genişletildiği anlaşılmaktadır.

Maliye Bakanlığı, yeni TTK hükümlerine paralel olarak "faaliyet konusuyla ilgili olarak ana sözleşme değişikliği ve ticaret sicilinde tescil işlemi yapılmadan vergi dairesine yapılan ilave faaliyet bildiriminin yeterli kabul edilerek buna göre fatura düzenlenebileceği" yönünde görüş bildirmiştir.²

Şirketlerin faaliyet şirket sözleşmesi dışında faaliyette bulunabilmesi vergi mevzuatında şirketin faaliyet konusuna bağlanan bazı gider, istisna ve indirimlerin uygulanmasında tereddütlere neden olmaktadır. Örneğin, şirket sözleşmesinde yer alan faaliyet konuları arasında turizm bulunmasına rağmen fiilen turizm faaliyeti ile iştigal etmeyen ya da şirket sözleşmesinde turizm bulunmamasına rağmen fiilen turizm faaliyeti ile iştigal eden mükellef aktifine kayıtlı bulunan yat, kotra gibi araçlara ait yakıt giderini veya amortismanı giderleştirebilecek midir?

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3/B maddesine göre "... vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." hükmüne yer verilerek vergi uygulamasında görünürdeki iş-

² Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25.12.2013 gün ve 136649 sayılı yazıları. (Kaynak: kaynak:<http://www.muhassebedr.com/sirketin-ana-sozlesmesinde-bulunmayan-faaliyet-konularinda-is-yapabilmesi/> Erişim Tarihi: 29 Ekim 2017)

lem veya olaydan ziyade gerçek mahiyetin esas olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre her ne kadar şirket sözleşmesinde belirlenen işletme konuları arasında turizm bulunmasa da fiilen turizm faaliyeti ile de uğraşan şirketin, VUK'a göre gerçek mahiyet esas olduğundan vergi mevzuatında turizm şirketlerinin yararlanacağı açıklanan imkânlardan yararlanabilmesi gerekmektedir. Ancak mevzuatta yer alan bazı düzenlemelerde ve idare tarafından verilen özelgelerde şirket esas sözleşmesinde belirlenen faaliyet konusunun önem arz ettiği durumlarla da karşılaşılabilir. Makalemizin izleyen bölümünde konu ile ilgili özellikli olduğunu düşündüğümüz bazı vergi uygulamalarına değinilecektir.

2.1- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e ve Katma Değer Vergisinin 17/4-r Maddelerinde Yer Alan İstisna Uygulaması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safî kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca; 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 maddede belirtilen şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna edilmekle beraber, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu hükme bağlanmıştır.

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6.2.3.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılmaması" başlıklı bölümünde ise, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabileceği; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancının ise istisnaya konu edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasının (r) bendinde ise; kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde Kanun koyucu, taşınmaz ticareti ve kiralaması ile uğraşan mükelleflerin taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancının istisnadan yararlanamayacağını hükme bağlamıştır. Taşınmaz ticareti ve kiralaması ile "uğraşan"³ tabirinden fiilen bu faaliyette faaliyette bulunmak anlaşılrsa da Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir Özelge'de; " ana faaliyet konuları arasında inşaat, taşınmaz alım satımı gibi taşınmaz ticareti yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunan **veya fiilen taşınmaz ticareti faaliyetinde bulunan şirketlerin anılan istisnadan faydalanması mümkün değildir.**"⁴ şeklinde görüş açıklamıştır.

Bahse konu Özelge'nin verildiği tarih yeni TTK'nın yürürlüğe girdiği tarihten önceki bir tarih olmakla birlikte, yeni TTK'nın yürürlüğe girdiği tarihten sonra verilen özelgelerde de idarenin görü-

³ Uğraşmak; Bir iş üzerinde sürekli çalışmak. (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59f65b16618404.13703929 Erişim Tarihi: 29 Ekim 2017)

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-703 sayılı Özelgesi

şünün değişmediği anlaşılmaktadır. Örneğin bu tarihten sonra verilen bir Özelge'de; " ... şirketiniz iştigal konuları arasında taşınmaz ticareti bulunması nedeniyle, bahse konu arsanın kamulaştırılması nedeniyle elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen istisnaya konu edilmesi mümkün değildir."⁵ şeklinde görüş bildirilmiştir.

Görüleceği üzere vergi idaresi, hem faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti yapılacağına ilişkin hüküm bulunmasının hem de ana sözleşmede faaliyet konuları arasında yer alması da fiilen bu alanda faaliyette bulunmasının (taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar hariç) istisnadan yararlanmaya engel teşkil edeceği görüşündedir.

Kurumlar vergisi yönünden durum böyle olmakla birlikte Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde hükme bağlanan istisna yönünden de farklı değildir. Faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti yapılacağına ilişkin hüküm bulunan mükelleflerin taşınmaz satış kazançlarının, Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkün olmadığı gibi, söz konusu taşınmaz tesliminin katma değer vergisinden istisna edilmesi de mümkün değildir.⁶

2.2- Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/7'nci Maddesine Göre İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasına 4008 sayılı Kanunla eklenen 7 numaralı bent hükmü ile kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarıyla uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmaması halinde bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanların ticari kazançtan gider olarak indirilmesi kabul edilmemiştir.

Sözü edilen bentte yer alan deniz ve hava taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmaması durumunda, zati veya ailevi ihtiyaçlarda kullanılması veya sadece işletmede kullanılmış olması sonucu değiştirmemektedir.

Öte yandan, yukarıda sayılan ve işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olan deniz ve hava taşıtlarının, aynı zamanda işletme sahibinin zati veya ailevi ihtiyaçlarında da kullanılması halinde, bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanların yarısı indirilebilecektir.

Bu kapsamda 180 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde aşağıdaki örneklere yer verilmiştir;

Örnek.1

(Y) Turizm Kolektif Şirketinin deniz kıyısında bir oteli bulunmaktadır. Şirketin aynı zamanda işletmesinde kayıtlı olup, turistlerin gezdirilmesinde kullandığı bir kotrası vardır.

Söz konusu kotra şirketin faaliyet konusuna giren turizm alanında kullanıldığından buna ilişkin giderler ile amortismanlarının tamamı indirilebilecektir. Ancak, bu kotranın turizm işletmeciliği dışında zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılması halinde söz konusu giderler ile amortismanlarının yarısı indirilemeyecektir.

Örnek.2

İnşaat ve taahhüt işi ile uğraşan Bay (D) işletmesine kayıtlı olan helikoptere ait giderleri ve amor-

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığının 25.06.2013 tarih ve 30094508-125[5-2013/1.13]-23 sayılı Özelgesi

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığının 01.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-86 sayılı Özelgesi

tismanları indiremeyecektir. Zira mükellef Bay (D)' nin esas faaliyet konusu inşaatçılık olup, işletmeye kayıtlı helikopterin bu faaliyet ile bir ilgisi bulunmamaktadır.

Örnek.3

(Z) Dahili Ticaret, İnşaat ve Turizm Kolektif Şirketi, şirket sözleşmesi kapsamına giren işlerden sadece dahili ticaret işi ile uğraşmaktadır. Şirketin aktifine kayıtlı bir yatırı bulunmakla birlikte, bu yatırımın kullanılmasını gerektiren yatırı turizmi veya taşımacılığı gibi faaliyetler ile uğraşmamaktadır.

Bu şirket, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa dahi fiilen bu faaliyeti yürütmediğinden söz konusu yatırı ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamayacaktır. Ayrıca, söz konusu yatırı devamlılık arz etmeyecek tarzda turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, bu durum yatırı şirketin esas faaliyeti ile ilgili olduğu anlamına gelmeyecektir.

Tebliğ'de verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere GVK'nın 41/7'nci maddesinde sayılan araçlara ait giderlerin ve amortismanların söz konusu araçların mükelleflerin esas faaliyet konuları ile ilgili kullanılması şartıyla ticari kazançtan indirimi mümkün bulunmaktadır. Bahse konu taşıtların, hem esas faaliyet kapsamında hem de şahsi ihtiyaçlar için kullanılması durumunda bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanların yarısı indirilebilecektir.

Şirket faaliyet konuları arasında sayılmakla beraber fiilen bu faaliyet ile iştigal edilmemesi halinde ise söz konusu taşıta ilişkin giderler ve amortismanlar ise indirim konusu yapılamayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı, 11/f maddeleri ile 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği hükümleri gereği yukarıda açıklanan durumlar kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir.

2.3- Faaliyetleri Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Olan Mükellefler

KDV Kanununun 30/b maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV hariç olmak üzere, KDV mükelleflerinin binek otomobili alımında yükledikleri KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

KDV uygulaması bakımından binek otomobili kapsamına giren araçlar, 54 No.lu KDV sirkülerinde yapılan açıklamalara göre belirlenecektir.

Bu çerçevede, taksii işletmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama şirketi gibi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek otomobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bu mükelleflerin binek otomobilinin alış belgesinde gösterilen KDV, ait olduğu takvim yılı aşılmasıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, bu araçların fiilen faaliyette kullanılmaya başlanıp başlanılmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Örneğin; mükellef tarafından araç kiralama faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan araç nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracın kiralanıp kiralanmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; otomobil kiralama şirketinin kiralama amacı dışında şirketin kendi ihtiyacı için aldığı otomobili (örneğin; kiralama işinin yanında aynı zamanda inşaat işi yapan şirketin inşaat işine ilişkin satış elemanına tahsis ettiği otomobil vb.) nedeniyle yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Konu ile ilgili benzer bir düzenleme de VUK'un 320'nci maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddede; "*faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktive girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.*" şeklinde hükme bağlanarak, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların (araç kiralama şirketleri, taksi işletmeleri, sürücü kursları gibi işletmeler) bu faaliyetlerinde kullandıkları araçlar için amortismanı tam olarak ayırabilecekleri, söz konusu faaliyetlerde bulunmayan veya bu faaliyetlerde bulunduğu halde faaliyetin icrasına tahsis edilmeyen araçların ise amortismanı kanun hükmüne uygun bir şekilde kıst olarak hesaplanacaktır.

Ultra vires ilkesinden vazgeçilmesi neticesinde ticaret şirketlerinin şirket sözleşmesinde yer almayan konularda da faaliyet gösterebilmesinin hukuken önünün açılması karşısında;

- Şirket esas sözleşmesinde faaliyet konusu olarak belirtilmeyen binek otomobil kiralama veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyeti ile fiilen iştiğal edenler,
- Sözleşmede faaliyet konusu olarak belirtildiği halde binek otomobil kiralama veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyeti ile iştiğal etmeyenler,
- Sözleşmede faaliyet konusu olarak belirtildiği ve bu faaliyetle fiilen de iştiğal ettiği halde aktive kayıtlı binek otomobili, kiralama veya çeşitli şekillerde işletme dışındaki diğer şirket faaliyetlerinde kullananlar

Şeklinde sınıflandırdığımız bu üç grubun durumlarının KDV Kanunu 30/b ve VUK 320'nci maddeleri bağlamında yeniden değerlendirilmesinde fayda bulunmaktadır.

Sözleşmede faaliyet konusu olarak belirtildiği ve bu faaliyetle fiilen de iştiğal ettiği halde aktive kayıtlı binek otomobili, kiralama veya çeşitli şekillerde işletme dışındaki diğer şirket faaliyetlerinde kullananların durumu ile ilgili bir tereddüt bulunmamaktadır. Bu grupta yer alan mükellefler kanun lafzında açıkça belirtildiği üzere diğer faaliyetlerinde kullandığı araçlara ait alış faturalarında gösterilen KDV'yi indirim konusu yapamayacak ve ayrıca söz konusu binek otomobiller için kıst amortisman hesaplayacaktır.

Sınıflandırmada dikkate aldığımız bir diğer grup ise şirket sözleşmesinde faaliyet konusu olarak belirtilmediği binek otomobil kiralama veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyeti ile fiilen iştiğal edenlerdir. Hemen belirtmeliyiz ki yeni TTK ile birlikte böyle bir durum mümkün olabilmekle birlikte hukuken bir problem yaşanmaması için yapılacak bu faaliyetle ilgili diğer yasal izin ve prosedürlerin de yerine getirilmesi gerekmektedir. Örneğin, asıl faaliyete ek olarak yapılacak faaliyet için vergi idaresi ek faaliyet bildirimini verilmesi akabinde ek faaliyete ilişkin fatura düzenlenebilmesine imkân vermektedir. Bu grupta yer alan mükelleflerin "*faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanlar*" kapsamına dâhil edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Zira böyle bir faaliyetin yasal izinler alınarak yapılması durumunda (vergi dairesine verilecek faaliyet bildirimini dâhil) şirket sözleşmesinde bahse konu faaliyet konularının yazıp yazmamasının artık önemi kalmayacaktır. Bu gereklilik VUK'un 3/B maddesinde yer alan "*vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" hükmünün doğal bir sonucudur.

Sözleşmede faaliyet konusu olarak belirtildiği halde binek otomobil kiralama veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyeti ile iştiğal etmeyen mükellefler ise sırf faaliyet konuları arasında yer aldığı

için “faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanlar” kapsamına dâhil edilmesi mümkün bulunmamaktadır. KDV Kanunu Gereğesi’nde binek otomobillerle ilgili yapılan düzenlemenin gereğesi “bu şekilde özel otomobillerin işletmeye muvazaalı bir şekilde sokulması suretiyle özel tüketime teşvik edilememesi vergi kaybına sebebiyet verilmemesi amaç edinilmiştir” olarak⁷ açıklanmıştır. Aksi bir düşünce suistimallere ve beraberinde vergi kayıp kaçığına sebep olacaktır. Konu ile ilgili benzer bir duruma ilişkin 188 No.lu Gelir Vergisi Tebliğinde verilen örnekte ise “şirket sözleşmesinde **turizm faaliyeti sayılmış olsa dahi fiilen bu faaliyeti yürütmediğinden söz konusu yata ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamayacaktır.**” şeklinde yapılan açıklamada benzer bir amaç kaygı taşınarak kanun koyucunun bakış açısı net bir şekilde ortaya konulmuştur.

Örnek; (N) AŞ’nin esas sözleşmesinde, araç kiralama, gıda toptan ticareti ve turizm faaliyetleri ile iştiğal edeceği belirlenmiş ve bu şekilde ticaret siciline tescil edilmiştir. Ancak şirket fiilen gıda toptan ticareti ile iştiğal etmektedir. Şirketin 2016 Aralık ayında KDV mükellefi olan ve KDV’yi indirim hakkı bulunan Bay (M)’den 120.000 + 21.600 TL’ye satın aldığı (X) marka binek oto için;

- Şirketin faaliyet konuları arasında araç kiralama bulursa da binek otomobil işletmeciliği olarak kabul edilen kiralama işi ile fiilen iştiğal etmediği için ödemiş olduğu 21.600 TL KDV’yi indirim konusu yapamayacak, tercihine bağlı olarak gider veya maliyet olarak değerlendirebilecektir.
- Şirketin faaliyet konuları arasında araç kiralama bulursa da binek otomobil işletmeciliği olarak kabul edilen kiralama işi ile fiilen iştiğal etmediği için araca 1 aylık (Aralık) kıst amortisman hesaplayacaktır. Ayrılacak amortisman tutarı, normal amortisman yöntemini tercih edildiği ve KDV’yi doğrudan gider yazmayı tercih ettiği varsayımıyla $120.000 \times 0.20 = 24.000 / 12 = 2.000$ TL olarak hesaplanacaktır.

Sayılan durumlardan farklı olarak, mükelleflerin ek faaliyet olarak yapmak istedikleri bahse konu faaliyetler (örneğin kiralama) ile ilgili vergi dairesine bildirimde bulunduğu tarihten önce iktisap ettikleri binek otomobillere ait yüklenen KDV’nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususu üzerinde durulacaktır. Konu ile ilgili verilen bir Özelge’de; 2007 yılından beri internet cafe işleten, 2011/Mayıs ayında oto kiralama işi ile ilgili olarak araç satın alan ancak o döneme kadar oto kiralama işi çıkmadığından bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğüne oto kiralama faaliyetine ilişkin bildirimini 2011/Eylül ayında yapan ve bildirimden önce almış olduğu araçlar için yüklenen KDV’nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı soran mükellefe “2007 yılından beri mükellefiyetinizin bulunduğu adreste ek faaliyet olarak başladığınız oto kiralama işine ilişkin olarak, 2011/Mayıs ayında satın alınan, ancak; söz konusu faaliyete ilişkin bildirim yapıldığı 2011/Eylül ayına kadar fiilen faaliyette kullanılmayan araçlar için ödenen KDV’nin, söz konusu araçların kiralama veya çeşitli şekillerde işletme amacıyla kullanılması şartıyla, KDV Kanununun 29/1 ve 29/3 üncü maddeleri kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür.”⁸ şeklinde görüş bildirilmiştir.

3- SONUÇ

Yeni TTK ile beraber ticaret hayatında meydana gelen köklü değişikliklerden biri olan ultra vires ilkesinin kaldırılmasıyla ticaret şirketlerinin esas sözleşmelerinde tadilat yapmaksızın esas sözleşme-

⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf (Erişim Tarihi:05 Kasım 2017)

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığının 28.08.2013 tarih ve 84974990-130[30-2011/05]-937 sayılı Özelgesi

lerinde bulunmayan konularda da faaliyette bulunulabilmesine imkân tanınmaktadır. Ancak yeni TTK uyarınca ticaret şirketlerine sorumlulukla orantılı olarak tanınan bu faaliyet serbestisi çerçevesinde vergi mevzuatında mükelleflere faaliyet konularına bağlı olarak tanınan bazı imkânlardan faydalanabilmesi için şirketlerin vergi mevzuatı hükümlerine ayrıca dikkat etmeleri gerekmektedir. Vergi idaresinin çalışmamızın önceki bölümlerinde örneklendiği üzere yasal düzenlemenin bulunmadığı veya açık olmadığı durumlarda konu bazında farklı yaklaşımları olabildiğinden mükelleflerin sürekli iştigal edilecek faaliyet konularını ek külfet getirirse dahi şirket sözleşmesine ekletmeleri ve cezai müeyyideye maruz kalmamaları için müphem durumlarda vergi idaresinden görüş talep etmeleri elzemdir.

KAYNAKÇA

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Mülga)
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
- 180 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 54 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59f65b16618404.13703929
- <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>
- <http://muhasebedr.com/ultra-vires-kurali/>
- <https://www.dunya.com/gundem/ultra-vires-ilkesinin-kalkmasi-ne-getiriyor-haberi-236447>
- <http://muhasebeselhavadisler.blogspot.com.tr/2015/05/ultra-vires-nedir.html>
- http://www.ito.org.tr/wps/portal/tescil-ilan-kurulus?WCM_GLOBAL_CONTEXT=6102-kanun
- <http://vergialgi.net/ticaret-hukuku/ultra-vires-kalkti-diye-bir-sirket-her-isi-yapabilir-mi/>