

**İŞ
VE
TEŞEBBÜSÜN
NAKLİ
İLE
İŞİ
BIRAKMANIN
VERGİ
YASALARI
AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Faruk MUTLU
Vergi Kontrol Memuru

Vergilendirme ile ilgili usul ve esasları düzenleyen 213 sayılı VUK'nun 160 ve 163 üncü maddelerinde işi bırakma, iş ve teşebbüsün nakli konuları tanımlanarak hükme bağlanırken, K.D.V. açısından düzenlemeler ise ilgili vergi kanununun 3/a maddesinde yapılmıştır. Vergi kanunlarındaki bu düzenlemeler ile mali idarenin görüşleri birlikte değerlendirildiğinde, uygulamada karşılaşılan çelişkiler ve konuya ilişkin önerimiz yazımız konusunu oluşturmaktadır.

I- KONU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER ve DEĞERLENDİRME:

A. İş Bırakma

213 sayılı VUK'nun 161. maddesinin 1. fıkrasında;

Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakma olarak tanımlanmıştır.

Maddenin 2. fıkrasında ise, "İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz" hükmü yer almaktadır.

Bu tanımda işi bırakma, bir takım belirtilere veya şekli unsurlara değil, tamamen fiili duruma ve maddi olaylara bağlanmıştır. Oysa, anılan Kanunun 154 ve 155. maddelerinde işe başlamanın belirtileri sayılmış ve bu hallerden

herhangi birinin mevcudiyetinin işe başlamayı göstereceği ifade edilmiştir. Buna örnek olarak tüccarın ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydı, serbest meslek erbabının çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunduğunu ifade eden alametleri asması gösterilebilir. Ancak, işi bırakmada işe başlamadaki gibi belirtilere yer verilmediğinden bir tüccarın ticaret sicilindeki kaydını sildirmesi, işyerine astığı levha ve tabela gibi alametleri kaldırması işi bırakma bakımından hüküm ifade etmez. İşlerin hastalık, seyahat, tutukluluk gibi nedenlerle geçici olarak durdurulması da işi bırakma olarak kabul edilemez. İş bırakma fiilen işe son verme ile mümkün olur. Bir mükellefin işi bırakmış sayılması için, her türlü mal ve hizmet alışlarını ve mal satış işlemlerini tamamen durdurması gerekir. Hatta yalnızca işlemlerin bu şekilde durdurulması da yeterli değildir. Özellikle emtia alım satımı ile uğraşan işletmelerde aynı zamanda işlemlerin tamamının sona ermesi gerekir. Yani, elinde stok mal bulunan bir işletme, alış ve satış faaliyetlerinde bulunmasa dahi elindeki stok malı tamamen satıp vergiye tabi işlemleri sona erdirmedikçe işi bırakmış sayılmaz.

B - İş ve Teşebbüsün Nakli

İş ve teşebbüsün nakli V.U.K.'nun 163. maddesinde tanımlanmış olup,

— İş ve teşebbüsün aynı vergi dairesi mıntıkasında bir yerden diğer bir yere nakledilmesi adres değişikliği,

— Vergi dairesi mıntıkası dışına çıkarılması, işi bırakma ve gidilen yerde işe başlama,

olarak kabul edilmiştir.

Görüldüğü üzere, V.U.K.'nun 161. maddesi ile 163. maddesinin 2. fıkrasında yer alan işi bırakma tanımları birbirleriyle çelişen hükümler içermektedir.

Çünkü 163. maddenin 2. fıkrasında yer alan tanımlamada, işi bırakma konusunda V.U.K.'nun 161. maddesine göre yukarıda geniş olarak izah ettiğimiz fiilen işe son verme koşullarının hiçbiri mevcut değildir. Bu nedenle, mükellef faaliyetine devam etmekle birlikte işyeri adresinin değişmesi nedeniyle vergi dairesi mıntıkası dışına çıkması işi bırakma olarak değerlendirilemez. Bu işlem, iş ve teşebbüsün başka bir adrese nakli olup, yeni adreste aynı işe devam edilmesi halinde, sadece işyeri adresi ile tarha yetkili vergi dairesinin değişikliğinden ibarettir.

Bu nakil işlemi mükelleflere, V.U.K. açısından bazı ödevler getirebilir (Eski ve yeni vergi dairesine durumu açıklayan dilekçe verilmesi gibi). Ancak, bu bildirimler olayın işi bırakma olarak değerlendirilmesini gerektirmez. Diğer taraftan vergi dairesi mıntıkası dışına çıkmanın "iş bırakma" olarak nitelendirilmesi 161. maddeye aykırılık teşkil ettiği gibi, bildirim ve beyanname verme ödevleri dışında çok daha ağır yükümlülükleri de beraberinde getirmektedir.

Bu yükümlülükleri V.U.K. açısından ve K.D.V. Kanunu açısından iki grupta ele alabiliriz.

V.U.K. açısından getirdiği yükümlülükler; mükellefin eski vergi dairesine iş bırakma dilekçesi vermesi, yeni adresinin bağlı olduğu vergi dairesine işe başlama dilekçesi vermesi, yeni defter tasdiki, elinde mevcut belgeleri vergi dairesine teslim ederek iptal ettirmesi, yeni belge bastırılması v.b. olarak sayılabilir. Kısaca V.U.K. açısından gerekli olan bu işlemler, mükellefler tarafından bürokratik formaliteler olarak değerlendirilip, külfet olarak nitelendirilmektedir.

Ancak, asıl sorunu K.D.V. Kanunu açısından doğmaktadır. Eğer bahsi geçen nakil işlemini iş bırakma olarak kabul edersek, işletme varlığının şahsi mal varlığına dönüşmesi gerekecektir. İşletme varlığının şahsi mal varlığına dönüşmesi işlemleri ise K.D.V. Kanunu'na göre K.D.V.'ne tabidir. Zira, K.D.V. Kanunu'nun 3/a maddesinde, vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi teslim olarak kabul edildiğinden, işlem aynı kanunun 1 ve 10. maddelerine göre K.D.V.'ne tabidir.

Buna göre, iş bırakan mükelleflerin, bu tarihte işletmede bulunan mevcutlarını işin terkinden önce, K.D.V. Kanunu'nun 3/a maddesi ve V.U.K.'nin değerlemeye ilişkin hükümleri doğrultusunda emsal bedeli ile işletmeden çekiş göstermesi ve düzenleyeceği fatura üzerinde hesapladığı K.D.V.'ni dönem beyannamesinde beyan etmesi gerekecektir.

Görüldüđu üzere, mükellefin işyerini vergi dairesi mıntıkası dışına çıkarmasını K.D.V. Kanunu açısından da V.U.K.'da olduğu gibi iş bırakma olarak kabul edersek, ortaya ciddi sorunlar çıkmaktadır. Mükellef yalnızca işyeri adresini değiştirdiği halde, iş bırakan ve yeniden işe başlayan mükelleflerin yapması gereken işlemlere muhatap olacağı gibi fiili duruma uygunlukta sözkonusu olmayacaktır.

II - UYGULAMADAKİ DURUMU

A - Vergi Usul Kanunu Açısından:

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız sorunlarla uygulamada sık sık karşılaşılması olmalı ki Maliye Bakanlığınca, V.U.K.'nun 163. maddesinin 2. fıkrasının uygulamada yarattığı sakıncaları ortadan kaldırmak ve fiili duruma uygunluğu sağlamak amacıyla değişik tarihlerde yayımlanan özgelgelerle iş ve teşebbüsün nakli ile işi bırakma konularına açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Böylece iş ve teşebbüsün büyükşehir belediyesi sınırları içinde başka bir vergi dairesi yetki alanına naklinin işi bırakma sayılmayacağı ifade edilmiştir. Bununla madde metni biraz yumuşatılmış ancak konu tam anlamıyla çözümlenememiştir. Çünkü bu kez de, büyükşehir belediyesi sınırları içinde kalan vergi daireleri ile büyükşehir belediyesi sınırları dışında kalan vergi daireleri arasında bir ayırma gidilmiştir.

Örneğin, Ankara İli Yenimahalle Vergi Dairesi yetki alanında faaliyet gösteren bir mükellefin işyerini Çankaya Vergi Dairesinin yetki alanına giren bir adrese nakletmesi adres değişikliği, Çubuk Vergi Dairesinin yetki alanına giren bir adrese nakletmesi ise işi bırakma olarak değerlendirilecektir. Böylece Ankara iline bağlı bu iki ilçe arasında farklı bir uygulama söz konusu olmaktadır^(*).

B - Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından:

İş bırakma, iş ve teşebbüsün nakli konusunda K.D.V. Kanunu'nun 3/a maddesinde yapılan düzenleme V.U.K.'nun 161. maddesiyle paralellik arz etmektedir. K.D.V. Kanunu'nun 3/a maddesinde vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi teslim kabul edilerek KDV'ne tabi tutulmuştur.

Oysa, vergi dairesi mıntıkası dışına çıkmak demek başka bir vergi dairesi mıntıkasında faaliyete başlamak anlamına gelir ki bu da vergiye tabi malların vergiye tabi olmayan amaçlarla işletmeden çekilmesini gerektirmez. Çünkü, burada mükelle işini bırakmamakta, işletme bir bütün olarak başka bir vergi dairesi bölgesinde faaliyetine devam etmektedir. Bu durumda vergiye tabi işlemler tamamen durdurulmamıştır. Sadece geçici bir süre için işlerin durdurulması söz konusudur.

(*) Yenimahalle ve Çankaya Vergi Daireleri Ankara Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde, Çubuk Vergi Dairesi ise Büyükşehir Belediyesi sınırları dışında kalmaktadır.

Bakanlıkça konu hakkında değişik tarihlerde verilen özelgeler de bu doğrultuda olup, söz konusu özelgeler de, iş veya teşebbüsün belediye sınırları içinde veya dışında başka bir vergi dairesi mıntıkasına naklinin, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulmamış ve sona erdirilmemiş olması şartıyla işi bırakma olarak mütalaa edilemeyeceği belirtilmişti.

Diğer taraftan, işyerini başka bir vergi dairesinin mıntıkasına nakleden mükelleflerin K.D.V. açısından ötedenberi işe devam etmekte olan yükümlüler gibi işlem yapmaları yani "Sonraki döneme devreden KDV'ni" yetki alanına girilen vergi dairesine verilecek beyannamede indirim konusu yapabilecekleri ifade edilmiştir.

C - SONUÇ:

213 sayılı V.U.K.'nun 163. maddesinin 2. fıkrasında yer alan hüküm K.D.V. Kanunu açısından benimsenmemiş, V.U.K. açısından ise Bakanlık özelgeleri ile esnekleştirilmiştir. Ancak, konu değişik şekillerde yorumlanıp uygulanmaktadır. Uygulamada birliğin sağlanması amacıyla anılan fıkrada yer alan hükmün "Vergi Reformu Yasa Tasarısı"nda düzeltilmesi ile Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu arasındaki uyum sağlanacak, konuya ilişkin çelişkiler giderilecektir.

KAYNAKLAR

- Kızılot Şükrü, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara - 1989.
- 15.11.1992 tarih ve 2601085 - 26 - 17 sayılı özelge
- 22.8.1992 tarih ve 2601028 - 503-51705 sayılı özelge
- 8.9.1992 tarih ve 26010011 sayılı özelge