

FERDİ İŞLETMELERİN SERMAYE ŞİRKETLERİNE DEVİRİ İLE ŞAHİS ŞİRKETLERİNİN SERMAYE ŞİRKETLERİNE DÖNÜŞÜMÜNÜN GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

.....



Murat Aysan
Vergi Denetmeni Yrd.

1

93 sayılı GVK.'nın "Gelirlere giren sair kazanç ve iratlar" başlıklı 80. maddesinde, aynı kanunun "Değer artış kazançları" başlıklı mükerrer 80. maddesiyle tadadi olarak belirlenen bir kısım mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergiye tabi gelire dahil olduğu belirtilmiş olup; 2361 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen 80 ve mükerrer 80. maddelere paralel olarak aynı sayılı kanunla 81. madde "Vergilendirilmeyecek değer artış kazançları" başlığı ile yeniden düzenlenmiş ve bu maddeyle 80. maddenin bir istisnası olarak devir ve nev'i değişikliklerine ilişkin bazı hallerde değer artış kazancı hesaplanmaması ve vergi dışı tutulması hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesi işletmelerin devamlılığını sağlamak ve bilhassa da kurumlaşmayı teşvik maksatlı olarak üç bent halinde düzenlenmiş olup, işbu yazımızda sadece ferdi işletmelerin sermaye şirketlerine devri ile şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine dönüşmesine ilişkin istisna hükümleri üzerine tereddüte düşülen bazı hususlar ile görüş ve önerilerimiz izaha çalışılacaktır.

GVK.'nın 81. maddesinin 2 numaralı bendi ile;

"Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifi ile bütün halinde devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten devir bi-

lançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarından ortaklık payı alması (bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)

Ve aynı kanunun aynı maddesinin 3 numaralı bendi ile de;

"Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin 2 numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi" Durumlarında değer artış kazancı hesaplanmaması ve vergi dışı tutulması, hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu bent hükümlerinin bir bütün olarak değerlendirilmesinde, ferdi bir işletmenin bir sermaye şirketine devrinde veya şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine dönüşümünde değer artış kazancı hesaplanmaması ve vergilendirilmemesi için sermaye şirketine devredilecek ferdi işletmenin (veya sermaye şirketine dönüşecek şahıs şirketinin);

- Bilanço esasına göre defter tutması,
 - Bilançosunun aktif ve pasifi ile bütün halinde devrolunması ve devir alınması,
 - Devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarında ortaklık payı alması,
 - Hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- gerekmektedir.

Ancak Limited Şirketlerde ortaklar tarafından konulan sermaye için Anonim Şirkette olduğu gibi hisse senedi verilmeyeceğinden, ferdi bir işletmenin limited şirkete devrinde değer artış kazancı hesaplanmaması için ilk üç koşulun yerine getirilmesi kâfi gelmektedir. Ferdi işletmelerin anonim şirketlere devrinde ise dört koşulunda aranacağı muhakkaktır.

FERDİ İŞLETMELERİN SERMAYE ŞİRKETİNE DEVRİ VEYA ŞAHİS ŞİRKETLERİNİN SERMAYE ŞİRKETLERİNE DÖNÜŞÜMLERİNDE DEVİR VEYA DÖNÜŞÜM TARİHİ İTİBARIYLA FERDİ İŞLETME VEYA ŞAHİS ŞİRKETİ BÜNYESİNDE OLUŞAN KÂRIN FERDİ İŞLETME VEYA ŞAHİS ŞİRKETİ SAHİP VEYA ORTAKLARI TARAFINDAN MI YOKSA SERMAYE ŞİRKETİNCE Mİ BEYAN OLUNMASI GEREKTİĞİ

Bir işletmenin sermaye şirketine devir veya dönüşümünde, devir ve dönüşüm tarihi itibarıyla işletmenin sona erdiğinin kabulü ile bu işletmenin devir veya dönüşüm tarihine kadar olan hesaplarının kapatılarak kâr-zarar tespitinin yapılması ve işletme sahip veya ortaklarınca beyan edilmesi gerekmektedir.

VUK.'nun 161. maddesinde; vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi, işi bırakma olarak tarif edilmiştir. Vergiye tabi olmayı gerektiren muameleler deyimi ticari, sınai ve mesleki faaliyetler nedeni ile yapılan her türlü işlemleri ifade eder. O halde işin bırakılmış sayılması için işletmenin ortadan kalkmış olması yani daha önce elde edilmiş döner ve sabit değerlerin elden çıkarılması gerekmektedir.

Örneğin ticari muamele; tedarik (alma veya imalat) ve satış şeklinde iki ana unsurdan oluşup, işin bırakılmış sayılması için işletmede bu iki unsurunda sona ermesi, alım-satım konu tüm işletmelerin sermaye şirketine devri veya şahıs

şirketlerinin sermaye şirketlerine dönüşümünde, devir veya dönüşüm tarihi itibarıyla ticari muamele tamamen sona ermiş olacağından, işin bırakılmış olduğunun kabulü ile işi bırakma tarihine kadar elde edilen kazancında devrolan veya dönüşen işletmenin sahip veya ortaklarınca beyanı gerekmektedir.

Nevarki Danıştayca verilen bir kararda bu görüşümüzün benimsenmediği görülmüştür ⁽¹⁾. İlgili kararda uyuşmazlık; T.T.K.'nın 52. madde hükmü uyarınca 02.09.1983 tarihinde anonim şirkete dönüşen kolektif şirket ortaklarının nev'i değişikliğinin ilan olunduğu 02.09.1983 tarihine kadar kolektif şirket bünyesinde oluşan liralık kârdan paylarına düşecek miktarı şahsi gelirleri olarak beyan etmeleri gerekirken 01.01.1983 - 31.12.1983 dönemi kazancının anonim şirketçe beyan edilmesi kabul edilmeyerek, yükümlü ortak adına kolektif şirketin 01.01.1983 - 02.09.1983 dönemi kazancından payına düşen miktar üzerinden salınan gelir vergisi ve kaçakçılık cezasına ilişkin olup, danıştayca (şirketin ticaret sicilinden kaydı silinmeksizin sadece türünün değiştiği, tür değişikliği tarihine kadar oluşan kârın da dönüşüm aktif ve pasifi ile bütün olarak yapılmış olduğundan öz sermaye içinde anonim şirketin hüküm ve tasarrufuna geçmesi sebebiyle değişim tarihine kadar olan sürede ortakların kolektif şirketten gelir sağlamadıkları gerekçeleri ile) tarhiyataın terkinine karar verilmiştir.

Kanaatimizce geliri elde eden beyan etme ödevi ile de yükümlü olacağından, kolektif şirketin nev'i değişikliğine kadar geçen sürede oluşan kazancında kolektif şirket ortaklarınca beyan edilmesi doğal ve yasal olacaktır. Dönüşüm tarihindeki kârın kolektif şirket ortakları tarafından beyan edilmesi, dönüşüm işleminden değer artış kazancı hesaplanmaması için dönüşüm tarihindeki bilançonun aktif ve pasifi ile bütün olarak devri koşulunun da bir ihlali olmayacaktır. Kaldı ki dönüşüm tarihine kadar olan kazancın, kolektif şirket ortakları tarafından beyanı durumunda tarh edilecek vergi tutarı ile anonim şirket tarafından beyanı durumunda tarh edilecek vergi tutarı farklılık arzedecektir. Zira kolektif şirket ortaklarının beyan edecekleri kazanç gelir vergisine tabi olup, gelir vergisi sistemimizde vergi artan oranlı olarak tarh edilmektedir. Kurumlar vergisi sistemimizde ise vergi oranı %25 olup sabittir. Ayrıca gelir vergisi sistemimizde bir vergi güvenlik önlemi olarak hayat standardı esası uygulaması bulunduğu halde bu uygulama kurumlar vergisinde bulunmadığından ve gelir vergisi beyan dönemi ile kurumlar vergisi beyan dönemi de farklı olduğundan vergi ziyaının oluşması da muhtemel bulunmaktadır. Bu durum muvacehesinde kolektif şirketin nev'i değişikliğine kadar geçen sürede oluşan kazancın kolektif şirket ortaklarınca beyan edilmesi yerinde olacaktır.

Özelliği gereği belirtmek lazım gelirken; Devredilen ticari işletmenin inşaat taahhüt işi yapan bir işletme olması ve taahhüt edilen inşaatın halen bitirilmemiş ve yapılmasına devam edilmekte olması halinde dahi, devir tarihi itibarıyla diğer ticari işletmeler gibi envanter ve değerlendirme işlemlerinin yapılarak kıst dönem kâr-zararının hesaplanması ve hesaplanan kâr-zararın işletme sahip veya sahiplerince beyan edilmesi ve devir işleminde öz sermaye unsuru olarak dikkate alınması gerekir. ⁽²⁾

DEVİR VE DÖNÜŞÜMLERDE, İKTİSADİ KIYMETLER İLE BUNLARIN AMORTİSMANLARININ YENİDEN DEĞERLEMeye TABİ TUTULARAK YENİDEN DEĞERLENMİŞ BİLANÇOLARA GÖRE HESAPLANAN ÖZ SERMAYE TUTARINDA PAY VERİLMESİ HALİNDE DEĞER ARTIŞ KAZANCI HESAPLANIP HESAPLANMAYACAĞI

Daha önce de belirtildiği üzere bir işletmenin bir sermaye şirketine devir veya dönüşümü halinde doğacak değer artışının GVK.'nun 80 ve mükerrer 80. madde hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulmaması için aynı kanunun 81. maddesinde belirli koşullar sayılmış olup, değer artış kazancının hesaplanmaması ve vergilendirilmemesi ancak bu koşulların tamamının gerçekleşmesi durumunda sözkonusu olmaktadır. Bu koşullardan biride işletme bilançosunun aktif ve pasifi ile bütün halinde devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi koşuludur. O halde örnek olayımızın çözümü "devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi" tabirinden neyi anlamak gerektiğine bağlı bulunmaktadır.

Danıştayca verilen bir kararda;

193 sayılı Kanunun 81. maddesindeki "devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilme" tabirinden anılan kanunun gerekçesinde kurumlaşmanın sağlanması amaçlandığından, sayısal miktarı anlamak gerektiği, şeklinde görüş belirtilmiş ve uyumsuzluk bu görüş muvacehesinde karara bağlanmıştır.⁽³⁾

Danıştayın bir başka dairesince verilen kararda ise;

Yeniden değerlendirme yapılarak yeni şirketin bilançosuna bu yeni ve artırılmış değerlerin geçirilmesi halinde 81. maddenin ihlal edilmiş olacağı, şeklinde görüş belirtilmiş ve bu uyumsuzluk da bu görüş muvacehesinde karara bağlanmıştır.⁽⁴⁾

Görüldüğü üzere konu hakkında danıştay daireleri dahi farklı kararlar verebilmektedir. Kanaatimizce; "Devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilme" tabirinden anlaşılması gereken, devralan şirket bilançosuna devir işleminin sayısal miktarlar üzerinden değil, parasal tutarlar (değerlemeden önceki bilanço değerleriyle) üzerinden yapılması gerektiğidir. İşletme bünyesindeki iktisadi kıymetlerin ticaret kanununun ilgili madde hükümlerine göre değerlendirilmesi ve sermaye şirketinin aktifine bu yeni değerlerin geçilerek bu değerler üzerinden hesaplanan öz sermaye tutarında pay verilmesi durumunda GVK'nun 2361 sayılı kanunla değişik 81. maddesi açıkça ihlal edilmiş olmaktadır.

2772 sayılı kanunla gelen GVK'nun geçici 4. maddesiyle; "Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten (01.01.1983) 31.12.1983 tarihine kadar 193 sayılı GVK.'nun 81. maddesinin 2 ve 3 numaralı bentleri hükümleri uyarınca sermaye şirketine devrolunan ferdi işletmeler ile nev'i değiştirmek suretiyle sermaye şirketi haline dönüşen kolektif ve adi komandit şirketlerin bilançoları 213 sayılı VUK.'nun geçici 11. maddesinde belirlenen şartlar dahilinde ve anılan maddede yazılı emsaller esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulur. Bu değerlendirme dolayısıyla Türk Ticaret Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri uygulanmaz.

Bu şekilde sermaye şirketine devrolunan ferdi işletmenin sahip veya sahipleri ile sermaye şirketi haline dönüşen kolektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarına değerlendirilmiş bulunan bilançolara göre hesaplanan öz sermaye tutarında ortaklık payı verilir.

213 sayılı VUK.'nun geçici 11. maddesi uyarınca bilançoları yeniden değerlemeye tabi tutulan ferdi işletmelerle kolektif ve adi komandit şirketlerin 31.12.1983 tarihinden sonra 193 sayılı GVK.'nun 81. maddesinin 2 ve 3 numaralı bent hükümlerine göre sermaye şirketine devrolunması veya nev'i değiştirmeleri halinde, ferdi işletmelerin sahip veya sahipleriyle kolektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarına yeniden değerlendirme katsayıları uygulanmamış bilançolarına göre hesaplanan öz sermayeleri tutarında ortaklık payı verilir." Şeklinde geçici hüküm getirilmiştir.

Söz konusu geçici maddenin muhteviyatından da anlaşılacağı üzere GVK.'nun 81. maddesinin 2 ve 3 numaralı bent hükümleri uyarınca sermaye şirketine devrolunan ferdi işletmeler ile nev'i değiştirmek suretiyle sermaye şirketi haline dönüşen kolektif ve adi komandit şirket bilançolarının yeniden değerlendirilmesi ve ferdi işletmelerin sahip veya sahipleri ile sermaye şirketi haline dönüşen kolektif ve adi komandit şirket ortaklarına değerlendirilmiş bulunan bilançolara göre hesaplanan öz sermaye tutarında ortaklık payı verilebilmesi sadece 01.01.1983 - 31.12.1983 dönemi için geçerli olup 31.12.1983 tarihinden sonraki devir ve dönüşümler için geçerli bulunmamaktadır.

O halde mevcut kanun hükümleri muvacehesinde, iktisadi kıymetler ve bunların amortismanlarının mukayyet değerlerinden yüksek olarak yeniden değerlendirilmesi durumunda söz konusu iktisadi kıymetlerin mukayyet değerleri ile yeniden değerlendirilen değerleri arasındaki farkın ticari işletmelerin sahip ve ortakları tarafından değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekeceği sonucuna varmaktayız. Şu kadar ki; Devir ve dönüşümlerde ticari emtîa dahil tüm iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine ve ticari işletme sahip veya ortaklarına değerlendirilmiş bulunan bilançolarına göre hesaplanan öz sermaye tutarında ortaklık payı verilmesine ve bu suretle oluşan değer artışının vergilendirilmesine geçici bir süre için imkân verecek yeni bir düzenlemeye de ihtiyaç bulunduğu kanaatindeyiz. Böylelikle hem ticari işletmelerin kurumlaşması için 81. maddeden sonra ikinci ve önemli bir adım daha atılmış olacak ve hem de ticari işletme bilançolarının daha gerçekçi hale getirilmesine imkân verilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

- 1) Danıştay Dördüncü Dairesi, Esas No: 1985/3913, Karar No: 1987/2284
- 2) Ali Uysal-Nurettin Eroğlu, Açıklamalı ve İçtihatlı Gelir Vergisi Kanunu s.527
- 3) Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 13.10.1993 tarih ve Esas No: 1992/5595, Karar No: 1993/3393
- 4) Danıştay Üçüncü Dairesi, 14.04.1993 tarih ve 1993/1379, 1380, 1382, 1383 sayılı kararlar.