

FERDİ İŞLETMELERDE VE ADİ ORTAKLIKLARDA DEĞER ARTIŞI KAZANCI

A.Vahap BULUT*

I- GENEL OLARAK SAİR KAZANÇ VE İRATLAR :

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)nun 2 inci maddesinde kaynağı belli olan gelir unsurları (ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayri menkul ve menkul sermaye iratları) ilk altı bentte sayılmıştır. Yedinci gelir unsuru olarak da yazımızın konusuna giren sair kazanç ve iratlar yer almıştır.

Sair kazanç ve iratların gelir vergisi kanununda ayrıca yer almasının sebebi; vergide aranan genelliğin kaybolması ihtimalinin doğabileceğidir. Zira, sair kazanç ve iratların yer almaması durumunda, gelir vergisi kanunumuz tüm gelir unsurlarını kapsamamış olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunumuz, sair kazanç ve iratların dışında kalan altı gelir unsurunu, ortak özellikleriyle belirlemiştir. Bu ortak özellikleri, gelir unsurları için genellemiştir.

Sair kazanç ve iratların kaynağının belirlenmesi güçtür. Bu yüzden de GVK sair kazanç ve iratlar için genelleme yapmamış ve teker teker saymıştır.

GVK'nun 80'inci maddesinde, gelire giren sair kazanç ve iratlar;

- Değer artışı kazançları (GVK mükerrer mad.80) ve
- Arızı kazançlar (GVK mad.82)

olarak ikiye ayrılmıştır. Bu maddelerde sayılan kazanç ve iratların dışındaki kazanç ve iratlar, sair kazanç ve irat olarak vergilendirilemez.

Bu yazımızda; GVK'nun mükerrer 80/6. maddesinde bir değer artışı kazancı olan "faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar" açıklanacaktır.

(*) Vergi Denetmeni

II- FAALİYETİN DURDURULMASI VE DEĞER ARTIŞI KAZANCI :

A- FAALİYETİN DURDURULMASI :

GVK'nun mükerrer 80/6. maddesinde belirtilen faaliyetin durdurulması deyimi uygulamada de-ğişik yorumlanmaktadır. Bunun sebebi de, faaliyetin durdurulmasının tanımının GVK'nunda ve VUK'nunda yapılmamış olmasıdır. VUK'nun işi bırakma ile ilgili üçüncü bölümünde yer alan 161. maddesinde işi bırakmanın tanımı yapılmıştır. Yapılan bu tanımda;

"Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder.

İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz" denilmektedir.

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı gibi, işin terkedilmiş (bırakılmış) olduğunu kabul etmeniz için;

Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin (alım-satım-üretim hizmet)

- Tamamen durdurulması ve
- Tamamen sona erdirilmesi gerekmektedir.

İş bırakma; tasfiye ile ölüm ile ve memleketi terk ile ortaya çıkmaktadır.

Şu halde ticari faaliyet durdurulmasıyla işin terkedildiğini kabul

edemeyiz. Ayrıca işin terki için ticari işlemlerin ana unsurları olan alım, satım, üretim, imalat, hizmet vermeye konu olan değerlerin tamamen tasfiye edilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalardan, faaliyetin durdurulmasıyla, faaliyetin terkedilmesini ayrı ayrı düşünmemiz gerekmektedir. Önce faaliyet durdurulabilir. Bundan sonrada işletmedeki değerlerin tasfiyesi sonuçlandırılır.

Faaliyetin durdurulmasında, işletmenin faaliyet konusu olan işlemlerin (yani, alım, satım, üretim imalat, hizmet verme) tamamen durdurulmasını görmemiz yeterli olacaktır. Tabiki bu durdurmadan amaçlanan tasfiye sonunda faaliyeti terk etmektir. Yoksa çeşitli nedenlerle geçici olarak işlemlere ara vermek durdurma sayılmaz.

B- FAALİYETİN DURDURULMASIYLA DOĞAN DEĞER ARTIŞI KAZANCI :

İşletmenin iflas ve tasfiye gibi nedenlerle faaliyetlerini bırakmaya (terk etmeye) karar verdiklerinde faaliyetlerini durdururlar. Bundan sonra işletmedeki mevcutları (stoktaki malları, sabit kıymetleri varsa menkul kıymetleri) elden çıkarırlar. Alacaklarını tahsil eder ve borçlarını öderler. İşletmedeki mevcutlar, alacaklar ve borçların tasfiye edilmesiyle de faaliyet terk edilmiş olur.

İşte bu değerlerin elden çıkarılması (tasfiyesi) sırasında, elde edilecek kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir. Kazancın çeşidinin değişmesi ba-

kimından, ticari faaliyetin sürdürüldüğünü, durdurulduğunu ve bırakıldığını ayırt etmek gerekir.

1- Faaliyetin devamı sırasında, ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya demirbaşların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır. (GVK'nun mükerrer md.80'nin son tekrarı)

2- Faaliyetin durdurulmasından sonra, işletmedeki mevcut malların, sabit kıymetlerin, menkul kıymetlerin ve diğer iktisadi kıymetlerin satılmasından diğer kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir. (GVK'nun mükerrer md.80/6) yazımızın konusu olan bu kazanç, faaliyetin durdurulmasıyla eldeki mevcut iktisadi kıymetlerin tasfiyesi sonucu işletmeden çekilmesi ve daha sonra bu malların çekiş bedelinden daha fazla bir bedelle satılmasıyla ortaya çıkmaktadır.

3- Faaliyetin terkedilmesinden sonra, yapılan faaliyetlerle ilgili olarak, zarar yazılan değersiz alacaklardan, karşılık ayrılan şüpheli alacaklardan ve hakedişlerin sonradan mahkeme kararı veya sair suretlerle tahakkuk ettirilmesi gibi elde edilen kazançlar arızı kazanç olarak vergilendirilecektir. (GVK'nun md. 82/5).

III- FERDİ İŞLETMELERDE VE ADİ ORTAKLARDA FAALİYETİN DURDURULMASI VE ŞİRKETLERDE TASFİYE DÖNEMİ :

Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) hem sermaye şirketlerinin hem de

şahıs şirketlerinin tasfiyeleri düzenlenmiştir. Ancak şahıs işletmelerinin ayrı bir tüzel kişiliği olmadığı için, TTK'nunda bunlara ilişkin tasfiye şekline yer verilmemiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30-35'inci maddelerinde faaliyetini durduran kurumlar vergisi mükelleflerinin tasfiye girdikleri, tasfiyenin bitmesiyle de işin terk edildiği açıklanmıştır. Tasfiye döneminde kâr oluşmuş ise "tasfiye karı" olarak vergilendirilecektir. Ancak GVK'nunda tasfiye işlemlerine yer verilmemiştir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; şahıs işletmelerinde faaliyetin durdurulmasından sonra bir tasfiye dönemi yoktur. Bu nedenle, ferdi işletmelerin ve adi ortaklıkların işte bu tasfiye dönemi yerine geçen tasfiye süresinde (stokların ve demirbaşların satılması, alacakların ve borçların tasfiyesi) elde edecekleri kazanç değer artışı kazanç olarak vergilendirilir (GVK mük.md. 80/6)

Kurumlar vergisi mükelleflerinin ve şahıs şirketlerinin tasfiyeleri sonucu elde ettikleri kar tasfiye karı olarak vergilendirilir. Bu kâr kurumlar vergisi mükelleflerinde kurum kazancı olarak, şahıs şirketlerinde ise ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulur.

IV- UYGULAMADA FAALİYETİNİ DURDURAN ŞAHİS İŞLETMELERİNİN YAPMIŞ OLDUĞU İŞLEMLER :

Faaliyetini durduran şahıs işletmeleri, envanterlerinde mevcut malları, demirbaşları ve diğer iktisadi kıymetleri tasfiye etmeleri gerekir. Bu

değerlerin tasfiyesi yapılmadan faaliyeten bırakıldığı (terk) kabul edilmemektedir.

Bu durumda, şahıs işletmeleri (terk kişi veya adi ortaklık halinde) işletmede kayıtlı olan mal, demirbaş ve diğer iktisadi kıymetlerden mevcut olanlarını işi terk tarihi itibarıyla VUK'nun 267. belirtilen emsal bedeli değerlendirme esaslarını kullanılarak değerler. Mükellefler bu değerleri üzerinden işletmeden çekiş gösterirler. Bu çekişte kendi adlarına fatura düzenlerler ve faturadaki bedel (KDVK md. 27) üzerinden KDV'nın 3/a maddesi gereğince KDV hesaplarlar.

Bu işlemlerden sonra işi bırakma dilekçesi (terk dilekçesi) vergi dairesine verilir. Ayrıca VUK 3 sıra nolu iç genelgesi uyarınca noter tasdikli veya anlaşmalı matbaalara bastırılmış belgelerden kullanılmayanları vergi dairesine götürülerek iptal ettirilir.

Elinde ödeme kaydedici cihaz bulunan mükellefler, vergi dairesine başvurarak cihazda kayıtlı mali bilgileri tespit ettirecekler. Daha sonra ya işletmeden çekiş gösterecekler veya ÖKC kullanma yükümlülüğü olan başka mükellefe veya yetkili üretici veyahut ithalatçı kuruluşa satabileceklerdir.

V- UYGULAMADA DEĞER ARTIŞI KAZANCI VE BEYANI :

Mükelleflerin işi terk tarihi itibarıyla işletmeden çekiş gösterdikleri malları ve demirbaşları daha sonraki

bir tarihte satabilirler. Faturaları iptal edildiğinden yaptıkları bu satışlara fatura düzenleyemezler. Bu nedenle bu satışların vergi mükelleflerine yapılması durumunda gider pusulası, mükellef olmayanlara, götürü usulde vergilendirilenlere satılması durumunda makbuz, tutanak, protokol düzenlenebilir. Bu satıştan elde edilen bir kazanç var ise bu kazanç GVK'nun mükerrer 80/6. maddesi gereğince değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Ancak bu vergilerin vergi dairesince takibi zordur. İş bırakarak şahıs işletmelerinin, hangi değerleri işletmeden çektikleri, hangi değerleri satmış oldukları ancak faturaların incelenmesiyle mümkündür. Bununda ne derece yapılabileceği düşündürücüdür.

Değer artışı kazancı faaliyetin terk edildiği aynı yılda elde edilmesi durumunda izleyen yılın mart ayı içinde ticari kazanç için verilecek beyannamenin ilgili bölümünde beyan edilir. Daha sonraki takvim yılında elde edilmesi halinde ise, gelir beyannamesiyle yine izleyen Mart ayı içerisinde başka kazançlar yoksa sadece değer artışı kazancı olarak beyan edilir.

VI- SONUÇ :

GVK.nunda, KVK'nunda yer alan tasfiye işlemlerine ait hükümlere yer verilmemiştir. Bu nedenle ferdi işletme ve adi ortakların faaliyetlerinin durdurulmasından sonra elde edebilecekleri kazancın vergi dışında kalması için değer artışı kazancı ola-

rak vergilendirilmesi hükme bağlanmıştır. Ancak günümüzde, gerek ferdi işletmelerin ve gerekse adi ortakların tasfiyelerine ilişkin düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu düzenlemelerin olmaması vergi idaresinin uygulamasıyla, yargının kararlarında farklılıklar oluşturmuştur. Örneğin Danıştay 9. Dairesi 17.10.1994 gün ve E:1992/6229, K. 1994/122 ve 7.2.1995 gün E:1994/4473, K: 1995/193 sayılı kararlarında nakliyecilik faaliyetine son veren mükellefin sonraki tarihte satmış olduğu vasıttan elde etmiş olduğu kârın arzi kazanç (GVK md. 82/2,5) olduğuna karar vermiştir.

Vergi İdaresi ise, işini terk eden mükelleflerin satılmayan mallarını emsal bedeli üzerinden çekiş göstermelerini istemektedir. Bu çekilen mevcutların (malların) daha sonra emsal bedelinden fazla bedelle satılmasıyla elde edilen kazancı GVK'nun mük.80/6. maddesine göre değer artışı kazancı olarak vergilendirmektedir. Vergi idaresi, kolay takip etmek açısından, faaliyetini terk eden şahıs işletmelerinin işletmeden çektikleri malların faturalarının fotokopileri isteyebilir. Ancak günümüzde KDV indirimi müessesesinin olması, işletmeden çekişlerin gerçek olmayan satışlar şeklinde ortaya çıkmasına sebep olmuştur.