

İŞLETMELERİN DEVRİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ ERTELEMESİ

• Altar Ömer ARPACI •

Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörü

I - GİRİŞ

Bu makalemizin konusunu Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 39. maddelerinde düzenlenen "devir" müessesesinde katma değer vergisi uygulaması oluşturmaktadır. Ancak bu maddelerde düzenlenmiş bulunan "devir", Türk Ticaret Kanunu'nda "birleşme" olarak geçmektedir. Zaten devir müessesesi, şirket birleşmelerinin özel bir şeklini teşkil etmektedir.

İşletmelerin büyümesi (işletme ölçeğinin büyümesi) ile pozitif içsel ve dışsal ekonomiler (tasarruflar) belirgin bir şekilde artmakta, böylelikle iktisadi kaynakların etkin kullanımı sağlanmaktadır. Bu pozitif ekonomiler sonucunda sağlanan avantajların en önemli örneklerini;

- iş bölümü ve uzmanlaşma nedeniyle sağlanan avantajlar,
- gelişmiş teknoloji kullanabilme dolayısıyla ortalama maliyetin düşürülmesi,
- maliyetler içinde genel idare giderlerinin payının azalması,
- pazarlama avantajı sağlanması,
- pazarlık gücünün artarak maliyetlerin düşürülmesi,
- yan sanayi ve hizmet sektörlerinin gelişmesi nedeniyle daha ucuz ilk madde, yarı mamül ve hizmet temini,
- kalifiye eleman temini,
- alt yapı tesislerinden sağlanan avantajlar, oluşturmaktadır.

Şirketlerin birleşme nedeni sadece büyük ölçeğe ulaşmanın sağladığı avantajlar değildir. Diğer nedenleri de şu şekilde sıralayabiliriz.

- Şirketler, aralarındaki rekabeti ortadan kaldırmak için birleşebilirler.
- Şirketler, birbirlerini tamamlayan işlerle uğraşıyorlarsa, girdi akışını kolaylaştırmak için birleşebilirler.
- Şirketler, büyük sermayeler sağlamak için birleşebilirler.

Birleşme türleri genel olarak üçe ayrılmaktadır. Bunlar yatay(horizantal), dikey(vertical) ve karma (conglomerate) birleşmedir.

Yatay birleşmeler, aynı sektörde faaliyet gösteren ticari işletmelerin birleşmesi olarak tanımlanabilir. Örneğin otomotiv sektöründe bulunan iki veya daha fazla firmanın birleşmesi, gibi.

Dikey birleşme, dikey büyümenin yollarından biridir. Bir üretim sürecinde, her bir aşamanın ayrı bir sektör oluşturduğu durumlarda alt ve üst üretim aşamasında faaliyet gösteren şirketlerin birleşmesidir. Buna örnek olarak un sektöründe faaliyet gösteren bir şirketin ekmek üretimi yapan bir şirketle birleşmesini gösterebiliriz.

Karma birleşmeler hem yatay hem de dikey birleşmeleri içerir. İktisadi hayatta aynı ve farklı sektörlerde hızlı bir gelişme sürecine ulaşmak ve yayılmak için çeşitli sektörlerdeki şirketlerin birleşmesidir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ticaret şirketlerinin birleşmesi ve nev'i değiştirmeleri esas itibarıyla şirketlerin bünyelerindeki aktiflerin içerdiği gizli yedeklerin realize edildiği anlamında kabul

edilmektedir. Oysa şirketlerin ölçek ekonomilerinden faydalanmak için ekonomik güçlerini birleştirmeleri uygulanmasına vergi hükümleri ile set çekilmemesi gerekir. İktisadi kalkınmanın temellerinden olan bu durum ülkemizde de politika olarak benimsenmiş ve vergi uygulamasında, vergi yükünün ertelenmesi şeklinde mevzuatımızda kurumlaşmanın teşviki olarak yer almıştır.¹

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 39 ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddelerinde bu amaçta hükümler konulmuştur.

II - YASAL DÜZENLEMELER

Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan devir işlemleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde istisna olarak ele alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesi, "Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları"nı üç bent halinde açıklamıştır.

Madde metni aşağıdaki gibidir.(1.1.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 4783 sayılı Kanunla değişen şekli)

" Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

1 - Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

2 - Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması.(Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır)

3 - Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde

nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştirilen kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)"

Yukarıdaki madde hükmüne bakıldığında, bir ve iki numaralı bentler işletmelerin devrine ilişkin hükümleri içermekte, üçüncü bent ise, işletmelerin nev'i değiştirmesi işlemini açıklamaktadır. Söz konusu devir ve nev'i değiştirme işlemlerinin maddedeki hüküm çerçevesinde yapılması durumunda ise gelir vergisi açısından herhangi bir vergileme yapılmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine göre de, anılan maddede yer alan şartlar dahilinde vaki olan birleşmeler ile kurumların şekil değiştirmeleri devir hükmündedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 39/A maddesinde devir halinde vergilendirme düzenlenmiştir. Söz konusu maddede belirtilen şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilip doğrudan doğruya birleşmeden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37/1 maddesine göre; birleşme neticesinde infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunacaktır. Bir kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunması demek onun tam mükellef kurum olduğunu gösterir.(Kurumlar Vergisi Kanunu md. 9) Yani hem devrolunan hem de devralan şirketin tam mükellef olmaları gerekmektedir.

Birleşmenin devir olarak kabul edilebilmesi için, her iki kurumun da tam mükellef olmasının bir şart olarak ileri sürülmesi devir olayının mahiyetinden kaynaklanmaktadır. Şöyle ki; birleşme kârı, devrolan kurumun bilançosundaki aktif kıymetlerin cari değerleriyle dikkate alınmasından doğmaktadır. Bir diğer ifadeyle, birleşme halinde gizli yedeklerin realize edildiği anlayışından kaynaklanmaktadır. Devir halinde kârın hesaplanmaması, bu değerlemenin yapılmaması, yani aktif kıymetlerin değer artışından oluşan gizli

yedeklerin vergilendirilmesinin birleşilen kurum bünyesinde gerçekleşeceği tarihe kadar ertelenmesi (vergilemenin devrolan iktisadi kıymetlerin satışına bağlı olarak devralan şirket nezdinde yapılması) anlamına gelir. Ertelenen bu verginin, ileride birleşilen kurum bünyesinde kavranıp vergilendirilebilmesi tam mükellef kurum olunmasını gerektirmektedir.²

Dar mükellefiyette ise, kurumlar yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilir. (Kurumlar Vergisi Kanunu md. 11) Devir suretiyle edinilen değerlerin içerdiği gizli yedeklerin realize edilmesi(yani edinilen kıymetlerin satılması) işlemi Türkiye dışında gerçekleştiğinde, vergileme imkanı ortadan kalkar. Bu da bir bakıma vergi erteleme müessesesi olan "devir" işleminin mantığına aykırı bir durumdur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37/2. maddesi hükmüne göre; münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini, birleşilen (devralan) kurum, küll halinde devralacak ve aynen bilançosuna geçirecektir. Bu durum, devrolunan kurumun sahip olduğu iktisadi kıymetlerin hiçbir şekilde değerlenmemesi ve devir dolayısıyla meydana gelen artışın tespit edilmemesi, devrolunan kurum bilançosunda yer alan değerlerin aynen (mukayyet değerleriyle) devralan şirketin kayıtlarına geçirilmesini ifade eder. Böylelikle, devrolunan şirket bünyesinde oluşan gizli yedekler devir aşamasında realize edilmemiş olacak, bilançoda yer alan iktisadi kıymetler, devralan kurum tarafından elden çıkarıldığında içerdikleri gizli yedeklerden dolayı oluşan değer artışları vergiye tabi tutulacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 39/A maddesinde, devirlerde, münfesihi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançların vergilendirileceği, doğrudan doğruya birleşmeden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği, münfesihi kurum ile birleşen kurumun müştereken imzalayacakları bir devir beyannamesini, birleşme tarihinden itibaren onbeş gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verecekleri ve bu beyannameye devir bilançosunu bağlayacakları hükme bağlanmıştır. Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 39/C maddesi hükmü

uyarınca bu maddeye göre yapılan devirlerde devir tarihine kadar olan kazancın vergilendirilmesi için, devire ilişkin şirket yetkili kurulu kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih itibarıyla hesaplanan kazanç, bu kararın ilan edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde, devir dolayısıyla münfesihi hale gelen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine, kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilir. Bu beyannameye devir veya bölünme bilançosu ile gelir tablosu bağlanır.

Devralan şirket, devraldığı şirketin devir dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini, müştereken imzalamakla kalmayacak, ayrıca devraldığı şirketin tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer vecibeleri yerine getireceğini gösterir bir taahhünameyi bu beyanname ile birlikte devraldığı şirketin vergi dairesine verecektir. Mahallin en büyük mal memuru bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.(Kurumlar Vergisi Kanunu md. 39/A-2)

Böylelikle devralan şirket, zamanaşımı süresi içerisinde devraldığı şirketin vergisel yönden doğabilecek sorumluluklarını da üstlenmiş olmaktadır. Bir başka ifadeyle, münfesihi kurumla ilgili idari takibat yönünden, vergi dairesinin karşısında muhatap, artık birleşilen kurum olacaktır. Örneğin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 39/A-1 maddesi uyarınca, devir öncesi kıst dönem kazancı ile ilgili beyanname, devir tarihinden itibaren 15 gün içerisinde infisah eden (devrolan) kurum tarafından verilecektir. Bu beyannamenin zamanında verilmemesi nedeniyle yapılacak tarhiyat ve kesilecek ceza ise devralan kurumdan aranılacaktır.

III – DEVİR DOLAYISIYLA GİDERLER

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 3 numaralı bendinde, genel heyet toplantıları için yapılan giderlerle birleşme, fesih ve tasfiye giderlerinin kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir. Kurumların devir sırasında yaptığı giderler ise mahiyetine göre gider ya da maliyet unsuru sayılır. Devirde birleşilen kurum, devir aldığı kurumun maddi kıymetlerini iktisap eder. Devir dolayısıyla yaptığı giderler, bu kıymetlerle ilgilendirildiğinde, devir alınan kıymetlerin maliyetine dahil edilebilir.

İlk tesis ve taazzuv giderleri Vergi Usul Kanunu'nun 282'nci maddesi uyarınca kurumların kuruluşu, yeni şube açmaları veya işlerini devamlı olarak genişletmeleri dolayısıyla yaptıkları, fakat karşılığında maddi herhangi bir kıymet iktisap etmedikleri giderlerdir. Örneğin işe başlamadan önce yapılan piyasa araştırması, ana sözleşme giderleri, kuruluşu tanıtmaya ve reklam giderleri gibi giderler ilk tesis ve taazzuv giderleri arasında yer alır. Devir giderleri de bu kapsamda düşünülebilir. Kurumlar vergisi mükellefleri ilk tesis ve taazzuv giderlerini yapıldığı yılda gider yazmak veya aktifleştirmek hususunda seçimlik hakka sahiptirler.³ Kurumlar, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin tamamını bir defada, yapıldıkları yılda gider yazılabilecekleri gibi aktifleştirme suretiyle amortismanla da tabi tutabilirler. Bu takdirde bunların mukayyet değeri üzerinden ayrılan amortismanlar gider yazılır. (Vergi Usul Kanunu'nun 326'ncı maddesi uyarınca mukayyet değeri üzerinden 5 yılda eşit miktarlarda itfa edilir) Kurumların bu tip giderler açısından sahip oldukları seçimlik hakkı yıllar itibarıyla farklı şekilde kullanmaları mümkün değildir. Örneğin 4 yıl süren kuruluş devresinde birinci yıl ilk tesis ve taazzuv giderlerinin amortisman yolu ile itfa edilmesi yolu seçildiğinde, 2. veya 3. yılda bu giderlerin tamamı zarar yazılamaz. Amortisman yolu ile itfaya devam edilmesi gerekir.

Daha önce de belirtildiği üzere, gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan devir şartlarına uyulduğu takdirde devir işlemleri üzerinden gelir veya kurumlar vergisi alınması söz konusu değildir.

IV - İŞLETMELERİN DEVRİNDE KDV VE DİĞER VERGİLER

Bir veya daha fazla şirketin diğer bir şirketle, Kurumlar Vergisi Kanunu'na uygun olarak devir yoluyla birleşmeleri, ticari faaliyet çerçevesinde yapılan bir işlem olduğundan ve teslim olayı da eksiksiz olarak gerçekleştiğinden Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1 ve 2/1 maddeleri uyarınca katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Bununla beraber, 4684 sayılı Kanunla⁴ değişik Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c maddesinde

ise, " Gelir Vergisi Kanunu'nun 81' inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30' uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimine yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır." düzenlemesi yapılmıştır.

Söz konusu hüküm doğrultusunda devir işlemlerinin yapılması durumunda, devredilen malların emsal bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacak ve beyan edilmeyecektir. Bu durum katma değer vergisi açısından da bir vergi ertelemesine yol açmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu'nda istisnaları düzenleyen iki sayılı tablonun "Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünde, 5228 sayılı Kanunla değişik 16 numaralı bentte anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar ile yine aynı bölümün 17 numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

Harçlar Kanunu'nun 123'üncü maddesine 4684 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımları, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemlerin harca tabi tutulmamaacağı hüküm altına alınmıştır.

V - İŞLETMELERİN DEVRİNDE KDV UYGULAMASINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 39'uncu maddelerinde belirtilen işlemler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c bendi hükmü uyarınca KDV'den istisna tutulmuştur. Bununla beraber bu işlemlerin istisna kapsamına alınması 4684 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin yürür-

lûge giriş tarihi olan 03.07.2001 tarihinden önce katma değer vergisi uygulamasında bir takım sorunlara yol açmıştı. Eski düzenlemeye göre Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesindeki işlemler kısmî istisna kapsamına girdiğinden bu işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamamakta, önceki dönemlerde indirim konusu yapılan vergilerin de işlem tarihi itibarıyla indirim hesaplarından çıkarılarak beyan edilmesi ve vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Bu durum şirketlere devir işlemleri nedeniyle getirilmek istenilen vergi kolaylığının ortadan kalkmasına yol açmaktaydı.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "indirilmeyecek katma değer vergisi" başlıklı 30/a maddesinde; "Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,"nin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, katma değer vergisine tabi olmayan veya katma değer vergisinden istisna olan bir teslim veya hizmetin mevcut olması durumunda, söz konusu teslim ve hizmete ilişkin, daha önce Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi uyarınca indirim konusu yapılan katma değer vergisi tutarlarının indirim kaleminden çıkarılması gerekmektedir. Bu durumda, bir taraftan mükellefler kanuna uygun bir şekilde devir işlemini yaparken kurumlaşma gerçekten teşvik edilmekte, diğer taraftan ise yine kanuna uygun bir şekilde devir işlemini yaptıkları için cezalandırılmaktaydılar. Yani kurumlaşmayı teşvik müessesesi bir bakıma anlamını yitirmekteydi.

Bu hususlar göz önüne alınarak 4684 sayılı Kanunla, sözü edilen (c) bendinde yapılan değişiklikle, bent kapsamında vergiden istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimine imkân tanınmış ayrıca, işlemi yapanların işlem tarihi itibarıyla devreden vergilerinin bulunması halinde bunların yeni işletmelerde indirim konusu yapılmasına imkân tanınmıştır.

NOTLAR

- 1 Vergi kanunlarında öteden beri birleşme ve devir halleri düzenlenmiş ve bazı koşullara uyan devir işlemlerinin vergisiz olarak yapılmasına olanak sağlanmışken, bölünmeyle ilgili bir düzenleme 4684 sayılı Kanun öncesinde yapılmamış ve vergisiz bölünme işlemlerine imkân sağlanmamıştır. Vergi kanunları ile vergisiz devir işlemine imkan verilmesinin amacı ölçek ekonomisi yaratmaktır. Oysa ölçek ekonomisi yaratmanın, işletmelerin verimli büyüklükte örgütlenmelerini sağlamanın yolu her zaman birleşme ile sağlanamaz. Ölçek ekonomisine sahip olmayan küçük işletmeler birleştirilerek, büyük, hantal ve verimsiz işletmeler ise bölünerek, ölçek ekonomisine sahip işletmeler yaratılabilir. Bölünme yoluna özellikle büyük şirketler, belirli bir ölçeğin üstünde azalan verimler yasasının etkisini göstermesinden dolayı başvurabilmektedirler. Bir diğer amaç da uzmanlaşmadan faydalanmak olmaktadır.
- 2 TARAKÇI Hızır; Mükellefiyetin Sona Ermesi ve Kurumlaşma, Değişim Yayınları, shf. 473, Adapazarı 1995
- 3 Gelir vergisi mükelleflerinin böyle bir seçimlik hakları yoktur. Bu tip giderler yapıldığı yıl gider yazılmak durumundadır.
- 4 3 Temmuz 2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.