

ŞİRKETLERDE NEV’İ DEĞİŞİKLİKLERİ ve ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

Erkal ESEN (*)

1 - GİRİŞ

Ticari faaliyetler şahsi işletmeler bünyesinde veya belirli bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Faaliyetlerin gerçekleştirilme şeklindeki bu ayrım tabi olunacak mevzuat hükümlerini ve elde edilen kazançların vergilendirilmesinde tabi olunacak usul ve esasları etkileyecektir. Örneğin, ticari faaliyetlerin şahsi işletmeler veya şahıs ortaklıkları şeklinde icra edilmesi durumunda Borçlar Kanunu’nda hüküm altına alınan usul ve esaslar geçerli olacak buna karşılık ticaret şirketleri şeklindeki organizasyonlar ile icra edilmesi durumunda ise Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan usul ve esaslar geçerli olacaktır. Diğer taraftan sermaye şirketleri dışında kalan ticaret şirketlerinin faaliyet dönemi sonunda elde ettikleri kazançlar ile ilgili olarak herhangi bir vergisel mükellefiyetleri mevcut olmayıp sadece ortaklarının elde etmiş oldukları şahsi kazançları itibariyle gelir vergisi mükellefiyetleri bulunmaktadır. Buna karşılık sermaye şirketleri

kurumlar vergisi mükellefi olduğu gibi aynı zamanda şirket kazancından elde ettikleri kâr payları itibariyle ortaklarının da gelir vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

Şahıs şirketleri; Adi, adi komandit ve kollektif; sermaye şirketleri ise anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerdir. Şahıs şirketleri ile sermaye şirketlerinin farklı vergilendirme usul ve esaslarına tabi olmaları nedeniyle uygulamada şirketlerin nev’i değiştirmek suretiyle başka bir şirket türüne dönebilmeleri mümkündür. Öte yandan aynı nev’ideki iki ya da daha fazla sayıdaki şirketin çeşitli nedenlerle birleşmeleri de mümkündür. Yazımızın izleyen bölümlerinde özellikle kurumlar vergisi mükellefiyetine tabi olan şirketlerin nev’i değiştirme ve birleşme müesseseleri sonucunda vergileme esasları ve özellik arz eden durumları ana hatları itibariyle açıklanacaktır.

2- İŞLETMELERDE NEVİ DEĞİŞİKLİĞİ

Bilindiği üzere işletmeler, çeşitli nedenlerden dolayı nevi değişikliğine giderler. Bununla birlikte, Türk Ticaret Kanunumuz, ‘Bir ticaret şirketinin

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

nev'inin diğer bir ticaret şirketi nev'ine çevrilmesi bir Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yeni nev'e ait kuruluş merasimine tabidir. Böylece yeni nev'e çevrilen şirket eskisinin devamıdır." demektedir.

Bir kollektif veya komandit şirketin limitede veya anonim şirkete dönüşmesinde Ticaret Kanunu'nun 152. maddesi gereğince nev'i değişikliği anonim ve limited şirketin kuruluş hükümlerine göre yapılır. Nev'i değişikliği kararı kolektif ve komandit şirketlerin tüm ortaklarının oy birliği ile alınır.

Yine, Limited şirketin anonim şirkete dönüşmesinde Türk Ticaret Kanunu'nun 152. maddesi gereğince nev'i değişikliği anonim şirket kuruluş hükümlerine göre yapılır. Nev'i değişikliği kararı limited şirket sermayesinin üçte ikisine sahip ortakların kararıyla alınır.

Anonim şirketin limited şirkete dönüşmesi Türk Ticaret Kanununun 553, 554 ve 555. maddelerinde özel hükümlerle düzenlenmiştir. Anonim şirketin limited şirkete dönüşmesine ilişkin genel kurul kararı sermayenin üçte ikisini temsil eden ortakların kararıyla alınması zorunludur. İlk toplantıda bu nisap sağlanmadığı takdirde sermayenin yarısını temsil eden ortakların çoğunluğu ile alınır. Nev'i değişikliği yoluyla kurulan limited şirket sermayesi anonim şirket sermayesinden az olamaz. Anonim şirketin pay sahiplerine şirket mukavelesiyle tespit edilmiş şekle uygun olarak yapılacak bir ilanla, sahip oldukları payların itibari değerlerine kadar limitet şirketin esas sermayesine iştirak imkânının verilmesi gerekmektedir.

2.1- Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketine Dönüşmesi

Öncelikle bir şahıs şirketinin sermaye şirketine dönüşmesindeki amaç Kurumlar Vergisi mükellefiyetine girmek ve bu avantajı kullanmak isteğidir.

Zira şahıs şirketleri gelir vergisi mükellefidir ve kazançları üzerinden %15'ten başlayarak %35'e kadar çıkan artan oranlı bir vergi izlenir.

Sermaye şirketleri ise kurumlar vergisi mükellefidir ve kurum kazançları üzerinden %20 oranında vergi öderler. Söz konusu avantajı değerlendiren sermaye şirketine dönüşecek şahıs şirketinin vergiye tabi kazancı önem arz etmektedir. İşletme nevi değişikliği yoluna gitmeyip işletmesini kapatma yolunu seçerse vergilendirmeye karşı karşıya kalacak, nevi değişikliğine giderse vergi kanunlarının bazı kolaylıklarından yararlanabilecektir. 193 sayılı GVK'nın 80. maddesini son fıkrasında, "faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dâhil amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, GVK'nın 81. maddesinde, "Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

.....

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 değiştiren kollektif ve adi

komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)”

2.2- Sermaye Şirketlerinde Nev’i Değişiklikleri

Bilindiği üzere anonim, limited, paylı komandit şirketler sermaye şirketleridir. Özellikle son yıllarda, anonim şirketlerin, bazı vergisel ve hukuksal avantajlarının ön plana çıkması nedeniyle, limited şirketlerin anonim şirkete dönüşmesi olayı yaygınlaşmaya başlamıştır. Ayrıca Anonim şirketlerin, bazı hukuksal sorunlarının (ortak sayısı, sermaye şartları, genel kurullar, denetimler v.s.) ön plana çıkması nedeniyle anonim şirketlerin, limited şirkete dönüşmesi olayları da ülkemizde yaşanmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19.maddesinde; aşağıdaki şartlar dâhilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir

“(1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dâhilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması.

b) Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir...”

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda nev’i değişikliğine ilişkin tek hüküm 37. maddenin son fıkrasında yer alan “ kurumların bu maddedeki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir ” şeklindeki açıklamadır. Buna göre maddedeki şartlara uyulması durumunda, nev’i değişti ren kurumun dönüşüm tarihi itibarıyla gizli yedeklerinin vergilendirilmesi söz konusu olamaz,

sadece dönüşüm tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkrası, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Buna göre, aşağıdaki şartlar dâhilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

i. Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması,

ii. Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir.

Kurumların yukarıdaki şartlar dâhilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

Nev’i değişikliğinin devir hükmünde olması, münfesihi kurumun alacaklılarının alacak haklarını korumak içindir. Nev’i değişikliği sonucunda farklı bir tüzel kişilik kurulduğu halde, alacaklılar alacak haklarını münfesihi kurumdan talep edebileceklerdir. Söz konusu husus vergi alacakları için de geçerlidir. Böylelikle vergi alacakları da güvence altına alınmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından şirketlerde nev’i değişikliği devir hükmünde olup, ilgili hesap döneminin başlangıcından devir tarihine kadar olan dönemin faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak hazırlanacak müştereken imzalanan münfesihi şirkete ait kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesinin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 20. maddesi hükmü gereğince, devir işleminin ticaret sicilinde ilan edildiği tarihten

itibaren 30 gün içinde münfesihi kurum ve birleşilen kurum tarafından münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.

Devir tarihine kadar olan kazancın vergilendirilebilmesi için devir tarihi itibarıyla hesaplanan kazancın bu beyannameye dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç, devralan kuruma ait olacaktır.

Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesi de devre ilişkin kurumlar beyannamesi ile birlikte verilecektir. Söz konusu beyannamelerin de münfesihi kurum ve birleşen kurum tarafından müştereken imzalanarak münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Örnek 1: Hesap dönemi takvim yılı olan (A) Ltd. Şti. 07.07.2007 tarihinde nev'i değiştirerek (A) A.Ş.'ye devredilmiştir. Bu durumda, (A) Ltd. Şti.'nin 01.01.2007 – 07.07.2007 tarihleri arası kıst dönemine ilişkin beyannamenin 07.08.2007 tarihi mesai saati sonuna kadar münfesihi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı döneme ilişkin olarak devir işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir. Devir nedeniyle münfesihi hale gelen kurumun, devir tarihine kadar ödediği geçici vergiler, devir dolaşısıyla vergilenecek devir öncesi kazanç üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Mahsup edilemeyen tutarın kalması halinde, bu tutar birleşilen kurumun kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

2.3- Nev'i Değişikliklerinde Özellik Arz Eden Hususlar

- Devreden Zararların Mahsubu; Nevi değişikliği, KVK'nın ilgili maddesi hükmüne uygun gerçekleştirilirse, devir hükmünde olduğundan, devre ilişkin hükümler geçerli olacaktır. Devirde devrolan şirketin zararlarının mahsubuna ilişkin hükümler aşağıdaki gibidir. Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere, kurumlar vergisi kanununa uygun gerçekleştirilen devirlerde, devralan kurumun, devrolan kuruma ait zararları mahsup edebilmesi için üç şart öngörülmektedir.

a) Devralınan kurumun faaliyeti, devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devralan kurum tarafından devam ettirilmelidir (Eskiden aranmakta olan devralınan ve devralan şirketlerin aynı sektörde faaliyet göstermesi şartı kaldırılmış bunun yerine devralınan şirketin devir tarihi itibarıyla mevcut olan faaliyetinin asgari beş yıl sürdürülmesi şartı getirilmiştir.). Madde gerekçesinde konuya ilişkin olarak şu ifadeler yer verilmiştir:

“Yukarıda yer alan “devralınan kurumun faaliyetine devam” şartı, “aynı sektörde faaliyet gösterme” şartından daha dar kapsamlı bir şart olup faaliyetin zarar mahsubu olanağını elde ettikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Faaliyetin, zarar mahsubu yapıldıktan sonra arızı hale getirilmesi veya sona erdirilmesi halinde zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.”

b) Devir suretiyle infisah eden kurumların son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni sürede vermiş olmalıdır,

c) Zarar mahsup hakkının devralınan kurumun devir tarihindeki öz sermayesini geçmemesi gerekir. Başka bir anlatımla, devralınan kurumun devir tarihindeki öz sermayesini aşan zarar

mahsup hakları devralan kurum tarafından kullanılamaz. Madde gerekçesinde buradaki öz sermayeden devralınan kuruma ait devir bilançosundaki aktif toplamından aynı bilançodaki borçların düşülmesiyle bulunan tutarın kastedildiği belirtilmiştir (Eskiden öz sermaye yerine devralınan kurumun aktif toplamı ile sınırlı olarak devralan kuruma zarar mahsup hakkı tanınmaktaydı.)

- Nev'i değiştiren yeni şirketin her halükarda nev'i değişikliğinin tescil ve ilanı tarihi itibarıyla yeni ünvana göre VUK'a göre tutması zorunlu ticari defterlerini yeniden (yeni açılış gibi) noter tasdiklerini yaptırmaları gerekmektedir.

- Nev'i değişikliği hallerinde, devredilen kurumda hesap dönemi başından faaliyetin son bulunduğu tarihe kadar olan dönem için kıst amortisman hesaplanır. Devralan kurum açısından ise, devralınan sabit kıymetler için amortisman uygulamasına kalınan yerden devam edilerek ilk hesap dönemi için kıst amortisman hesaplanır.

- 6183 sayılı AATUHHK'un 36. maddesine göre, devir halinde devir alan hükmi şahıs, eski şekildeki hükmi şahıs ve şahısların yerine geçer. Dolayısıyla, nevi değişikliği sonucunda münfesihi kuruma ait vergi borçlarından ve diğer kamu borçlarından devralan kurum sorumlu olacaktır.

- Devir, bölünme ve birleşme işlemleri 488 sayılı Damga Vergisi Kanun'unda göre damga vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla nevi değişiklikleri de bu kapsamda değerlendirilmelidir.

3- SONUÇ

Kurulmuş mevcut şirketlerin daha sonradan bazı hukuki ve ticari neden veya ihtiyaçtan dolayı nevi'lerini değiştirmeleri söz konusu olabilmektedir. Ülkemizde özellikle, sermaye şirketleri arasında nev'i değişikliklerine başvurulduğu görülmektedir. Nev'i değişiklikleri, bir satış hükmünde değildir, ekonomik varlıkta da bir değişiklik

söz konusu olmadığından, bu işlemin birçok vergiden arındırılmış (istisna) olması yerinde ve doğru bir uygulamadır.

Ancak yukarıdaki yazılanlar ve uygulamada nev'i değişikliklerinde izlenen prosedürün oldukça karmaşık olması nedeniyle mükelleflerin idari bir cezayla karşılaşmamak için oldukça dikkatli olmaları gerekmektedir.