

Ömer GEZER^(*)

NEV'İ DEĞİŞİKLİĞİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Bilgehan ÇİÇEK^(**)

1 - GİRİŞ

“Nev’i değiştirme” hali en geniş anlamı ile bir işletmenin bir hukuki şekilden diğer bir hukuki şekle çevrilmesi, yani hukuki ve ekonomik devamlılığını sürdürerek başka bir ticaret şirketi olarak, başka ve o ortaklık tipine uygun statü ve unvanla ortaya çıkmasıdır. Yani bir şirketin nev’ini değiştirmesi, hukuki şeklini değiştirmesi demektir. Ekonominin gelişmesine paralel olarak, mevcut statüleri daha kapsamlı girişimlere imkân vermeyen şirketler, büyümeye daha açık bir yapıya kavuşmak üzere sermayelerinin etkinliğini artırmak, kişisel sorumluluk sınırlarını daraltmak, kredi limitlerini yükseltmek, v.b. nedenlerle hukuki şekillerinde değişikliğe yönelmişlerdir. Mevzuatta nev’i değişikliği hakkındaki düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanu-

nunda yer almaktadır. Bu nedenle özellik arz eden durumlara geçmeden önce mevzuattaki düzenlemelerin ne şekilde olduğuna aşağıda kısaca değineceğiz.

1.1- Türk Ticaret Kanunu Açısından

Türk Ticaret Kanunu’nun 152. maddesinde “Bir ticaret şirketinin diğer bir ticaret şirketi nev’ine çevrilmesi kanunda aksine hüküm olmadıkça yeni nev’e ait kuruluş merasimine tabidir. Böylece yeni nev’e çevrilen şirket eskisinin devamıdır.” denilmektedir. Buna göre, uygulamada eski şirket yeni şekle ait kuruluş merasimini gerçekleştirerek, yeni şekle dönüşebilmektedir.

T.T.K.’da özel hükümlerin olmaması halinde nev’i değişikliklerinde T.T.K.’nın genel hükümleri içerisinde yer alan 152’nci maddesi uygulanacaktır. Ancak T.T.K.’da bir anonim şirketin limited şirkete dönüşümüne ilişkin (T.T.K. Md. 553-555) özel hükümler yer almaktadır. Buna göre, bir A.Ş. tasfiye edilmeksizin aşağıdaki koşullar altında Limited Şirkete çevrilebilir:

(*) Vergi Denetmeni

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

- Limited Şirketin esas sermayesinin anonim şirketin esas sermayesinden az olmaması,
- Anonim Şirketin ortaklarına şirket mukavelesiyle tespit edilmiş şekle uygun olarak yapılacak ilanla sahip oldukları payların itibari değerleri kadar limited şirketin esas sermayesine iştirak imkânı verilmesi,
- Bu suretle iştirak edecek kimselerin koyacakları payların tutarının anonim şirketin esas sermayesinin en az üçte ikisine tekabül etmesi.

1.2- Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin 1. bendinde aşağıda belirtilen iki koşulun sağlanması ile meydana gelen birleşmeler devir olarak kabul edilmiştir.

-Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunacaktır.

-Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerleri, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınacak ve aynen bilançosuna geçirilecektir.

Aynı kanun maddesinin 2. bendinde ise "kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir." denilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinin 1. bendi ise şöyledir:

"Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesihi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesihi kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) 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 hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesihi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir."

Kurumlar Vergisi kanununda yer alan düzenlemeler literatürde vergisiz birleşme veya vergisiz devir olarak yer almaktadır. Yukarıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen nev'i değişiklikleri devir sırasında ortaya çıkan değer artış kazançlarının vergilendirilmemesi için gerekli olan şartlardır. Yoksa yukarıda Kurumlar Vergisi kanununda yer alan şartlara uyulmadan gerçekleştirilen devirlerin hüküm ifade etmeyeceği anlamında değildir.

Ticaret hayatımızda gerçekleşen nev'i değişiklikleri istisnaları olmakla birlikte Limited şirketten Anonim şirkete dönüş şeklinde gerçekleşmektedir. Bu nedenle de anlatımlarımız Limited Şirketin Anonim Şirkete dönüşmesi üzerine olacaktır.

Dönüşüm sürecinde yapılması gereken işlemler aşağıda sıralanmıştır.

- 1- Limited Şirket Ortaklar Kurulu Kararı Alınması;
- 2- Şirket Ortaklarının Aldığı Ortaklar Kurulu Kararının Noterden Onaylanması
- 3- Limited Şirket Bilançosunun Çıkarılması

4- Özvarlık Tespiti İçin Mahkemeye Başvuruda Bulunulması

5- Anonim Şirket Ana Sözleşmesinin Hazırlanması

6- Ana sözleşmenin Noterde Onaylanması

7- Ticaret Siciline Tescil ve İlan İşlemleri

8- Defter Tasdiki

9- Bilançonun Devri

10- Vergi Dairesi Bildirimi

Nev'i değişikliklerinde izlenen bürokratik işlemlere kısaca değindikten sonra, makalemizin konusunu teşkil eden Nev'i Değişikliklerinde özellik arz eden durumlara geçelim.

2- ÖZELLİKLİ DURUMLAR

2.1- Amortisman Açısından

K.V.K.'ya göre yapılan devirlerde, devralan kurumun devraldığı Ltd. Şirketin bilançosu bir bütün halinde Anonim Şirket nev'ine devredildiği veya Anonim Şirket şekline dönüştüğü takdirde amortisman hesapları ve uygulaması aynen devam eder. Yani kıymete ait itfa süresinin devirle kesilmesi ya da devirden sonra tekrar başlaması söz konusu olmaz. Ancak devrolan kurumun devir yılına ait faaliyet giderinin hesaplanabilmesi için, devralınan amortisman tabi iktisadi kıymetler için kıst amortisman ayrılabilir. 06/05/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2968-298-74/18588 sayılı özelge de konuyla ilgili olarak devralınan iktisadi kıymetler için kıst amortisman ayrılabilirliği vurgulanmış olup "Ancak, olayın özelliği göz önüne alınarak devir yılına mahsus olmak ve amortismanın 'yıllık ayırma' vasfını kaybetmemek üzere, devralınan iktisadi kıymetler için yıllık dönem itibarıyla yeniden değerlendirilerek de yapılmak suretiyle ayrılacak amortismanların, her iki şirketin bu yıl içindeki kıst dönem süreleri esas alınmak suretiyle orantı yolu ile her iki döneme paylaştırılması gerekir. Diğer taraftan,

amortisman tabi iktisadi kıymetler ile birikmiş amortismanlar da aynen devralınacağından, bu kıymetlerin geçmiş dönemlerde yeniden değerlendirilmeye tabi tutulması nedeniyle oluşan yeniden değerlendirme fonunun da aynen devralınması zorunlu olup, yeniden değerlendirme uygulanmasına devredilen aktifler için devralan, şirkette de devam edilmesi mümkün bulunmaktadır." denilmiştir. Konuyu bir örnekle somutlaştırsak,

Örnek: Şerit Reklam Ambalaj Ltd. Şti.'nin 2006 hesap döneminde 100.000-TL bedelle aktifine kaydettiği Ambalajlama makinesinin faydalı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiştir. Şirket Ambalajlama makinesi için normal amortisman yöntemi uygulamaktadır. Şerit Reklam Ambalaj Ltd. Şti. 30.09.2009 tarihinde nev'i değiştirerek Anonim Şirkete dönüşmüştür. Söz konusu devre ilişkin olarak kıst döneme ait faaliyet karının doğru olarak hesaplanabilmesi için Ambalaj makinesinin 2009 hesap dönemi amortismanı, kıst dönemler dikkate alınarak hesaplanacaktır. Ambalajlama makinesi için Limited şirkette geçen 9 aylık dönemde ilişkin olarak $(100.000/10 \times 9/12)$ 7.500-TL ve 01.10.2009 tarihinden itibaren de Anonim şirkette geçen süre için $(100.000/10 \times 3/12)$ 2.500-TL amortisman ayrılacaktır. Amortisman ayrılma-ya takip eden hesap döneminden itibaren kaldığı yerden 2015 yılına kadar devam edilecektir.

2.2 Yenileme Fonu Açısından

Yenileme Fonu; Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesinde kullanılmak üzere fon oluşturma, satış karını vergisiz olarak bu fonda tutma ve satın alınan iktisadi kıymetin amortismanına mahsup imkanı veren bir Vergi Erteleme avantajıdır.

V.U.K.'un 328'inci maddesinin 2365 sayılı Kanun'un 56. maddesiyle değişen fıkrasına göre, "Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin

mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, Satıştan elde edilen kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, Bilançonun Pasifinde Geçici bir hesapta (549 nolu hesap-ÖZEL FONLAR) azami 3 yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.”

V.U.K.’un Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı başlıklı 328’inci maddesinde V.U.K.’un 329. maddesi hükmü gereğince; yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kar ilave olunur.

Yine V.U.K.’un 329. maddesine 2365 sayılı Kanun’un 57. maddesiyle eklenen fıkra hükümleri ile üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir. Ayrıca yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir.

K.V.K.’nın 19. maddesi çerçevesinde gerçekleşen nev’i değişikliklerinde, nev’i değiştiren şir-

kete ait bilanço kül halinde aktif pasifi ile yeni nev’e ait şirkete devredildiğinden bir iktisadi kıymetin satışından doğan karın veya ziyaa uğrayan malın yenilenmesi sonucu artan sigorta tazminatının, devir alan şirket tarafından sabit kıymet yenileme fonu hesabında tutulabilmesi mümkündür.

Her ne kadar V.U.K.’un 328. ve 329. maddesinde “...üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.” denilse de burada kastedilen devir şirketlerin yeni kurulan veya varolan başka bir şirkete tam veya kısmi olarak devri ile ilgilidir. Nev’i değişikliğinde ise yeni nev’e ait şirket eski şirketin devamı hükmünde olduğundan yenileme fonunda yer alan tutarlardan yeni nev’e dönüşen şirketin faydalandırılmaması, yenileme fonunun şirketin kendini geliştirmesi ve yenilemesi için getirilen bir düzenleme olduğu düşünüldüğünde kanunun amacına aykırı olacaktır.

Nev’i değiştiren şirketin bilançosunda birden fazla yenileme fonu yer almış olabilir. Yenileme fonları kanun hükümlerine uymak kaydıyla birden fazla iktisadi kıymet alımında kullanılabilir. Ancak, nev’i değiştiren şirketin bilançosunda yer alan yenileme fonlarının, nev’i değişikliğinden sonra, yeni şirketin bilançosunda ayrı ayrı yer alması ve fonların kar zarar hesabına intikali için gereken kanuni sürelerin de ayrı ayrı dikkate alınması gerekir.

2.3- Gayrimenkul ve İştirak Hissesi

Satış Kazancı Açısından

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde bulunan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmının şirket bilançosunun pasifinde Özel bir Fon hesabına alınarak, 5 yıl süre ile bu fonda tutulması ve sermayeye eklen-

mesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna olduğu K.V.K.'nın 5.1. maddesinin e fıkrasında düzenlenmiştir. Kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesini amaçlayan bu istisnanın bir şartı da, elde edilen satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesidir.

İstisna uygulamasında, satışın yapıldığı yılı izleyen 5.yılın sonuna kadar pasifte 549- Özel Fonlar Hesabı'nda tutulması gereken kazanç kısmının, 5 yıl içinde sermayeye ilave hariç başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi veya dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi hallerinde 549- nolu hesaba alınan, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Ancak kanun devir ve tam bölünme hallerini bu duruma dahil etmemiştir. Çünkü devir ve tam bölünme hallerinde 549- nolu hesabın devralan kurumların bilançolarına aynen aktarılması gerekeceğinden, bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecektir.

Eğer gayrimenkulun satışı devreden şirket tarafından gerçekleşmiş ve elde edilen kazanç özel fonda tutuluyor iken devir işlemi gerçekleşmişse, devralan şirketin özel fonu kullanabilme durumu yukarda izah edildiği gibidir. Bunun yanı sıra eğer gayrimenkulun satışı devirden sonra devralan şirket tarafından gerçekleşirse, bu durumda ise 09.05.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5111-44/19341 sayılı özelgede de belirtildiği gibi, K.V.K.'da sözü edilen şartlar dahilinde gerçekleşen bir devir işlemi varsa, gayrimenkulun devreden şirketin bilançosunun aktifinde kayıtlı olduğu tarih ile devralan şirket tarafından satışının yapıldığı tarih arasında en az iki tam yıllık bir süre geçmişse, bu gayrimenkulun satışından sağlanan kazancın aynı yıl sermayeye eklenmesi şartıyla,

kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkündür.

2.4- Zarar Mahsubu Açısından

Zarar Mahsubu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla kanunda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır. Kanuna uygun şekilde yapılan devirlerde, 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar aşağıdaki şartların da sağlanması koşuluyla mahsup edilebilecektir.

1. Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

2. Devralınan kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam edilmesi,

Yukarıda belirtilen iki şartın ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai doğmuş sayılır.

Devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra, devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını da mahsup edebileceklerdir. Yani devir halinde devreden zarar tutarlarının mahsubu, devralınan kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır. Bu sınır nedeniyle devralınan kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması durumunda bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

Devralınan zararlar, devreden kurumda olduğu dönemden itibaren 5 yıllık süre içinde mahsup edilecektir. Burada devir nedeniyle 5 yıllık sürenin kesilmesi veya devir tarihi itibarıyla yeniden başlaması söz konusu değildir.

Nevi değiştirmede, devirden farklı olarak, nevi değiştiren şirkete ait bilanço kül halinde yeni

nev'e ait şirkete devredildiğinden nev'i değiştiren şirkete ait birikmiş zararların indirimi de, devir halinde olduğundan (öz sermayeyle sınırlılık) farklı olmalıdır.

Nevi değiştirmede ekonomik varlıkta bir değişiklik olmuş değildir. Nevi değişikliğinin devir hükmünde sayılması nedeniyle, nevi değiştiren şirketin zarar indiriminin şartlara bağlanması, yani öz sermayeyle sınırlı olması doğru bir yaklaşım değildir. Bu nedenle de nev'i değiştiren şirketin birikmiş zararının öz sermaye, faaliyet veya beyannamenin süresinde verilmesi veya benzeri bir şartla sınırlı olması işlemin amacına ve doğurduğu sonuçla uygun olmayacaktır. Nev'i değişikliği KV kanunun 19. maddesi hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilmişse, birikmiş zararların tamamının mahsup edilebilmesi gerekir.

2.5- Haklar Açısından

Nev'i değiştiren şirketin sahip olduğu yatırım indirimi belgesi, teşvikler, inşaat ruhsatı, G.V.K.'nın 70/5. maddesinde sayılan; Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beraatı, alameti farika marka, ticaret unvanı, ile her türlü kullanma hakkı ve kullanma imtiyazı gibi haklar ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan işletmelerin çalışma ruhsatları külli halefiyet yoluyla yeni nev'e dönüşen şirkete intikal eder.

Değişiklik nedeniyle sahip olunan hakkın iptali veya yok olması söz konusu değildir. Örnek vermek gerekirse 49 yıllığına hazine arazisi üzerinde maden çıkarma ruhsatına sahip bir Limited şirketin nev'i değiştirerek Anonim şirkete dönüşmesi halinde sahip olduğu maden çıkarma ruhsatı iptal olmayacaktır. Ancak nev'i değişikliğini ruhsatı veren kuruma bildirmesi gerekecektir.

2.6- Geçici Vergi Açısından

Limited şirketin nev'i değişikliği nedeniyle

Kurumlar Vergisi tahakkuku "geçici vergi" ödeme döneminden önce yapılmışsa, geçici vergi beyanı söz konusu olmaz. Dönem geçici vergi beyanı ve tahakkuku kıst dönem kurumlar vergisi tahakkukundan önce ise, ödenen geçici vergi kurumlar vergisinden mahsup edilir. Anonim şirket de dönüşüm tarihinden sonraki dönemler için geçici vergi beyan eder ve öder.

2.7- Devreden KDV Açısından

Nev'i değişikliğiyle ortadan kalkacak olan şirketin son bilançosu, bu şirket tarafından son olarak verilen KDV beyannamesinin tahakkukunu da içerir. Bu beyannamedeki devrolan KDV, sadece indirilen KDV alacağıdır. Tüm borç ve alacaklar nev'i değiştiren şirkete geçtiğinden, münfesi kurumun indiremediği KDV'yi, yeni şirket değişim gerçekleştikten sonra vereceği ilk KDV beyannamesinde, önceki dönemden devreden KDV olarak göstermelidir.

K.V.K.'ya uyularak yapılan devir işlemleri KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesi uyarınca KDV'den (Hesaplanan) müstesnadır. Çünkü Danıştay Yedinci Daire'nin 04/03/1993 tarih ve 840 sayılı kararıyla "Limited Şirketten Anonim Şirkete devir işleminin bir nevi değişikliği olması nedeniyle herhangi bir gelir veya kazanç yaratan gerçek bir işlem olmadığından Türk Ticaret Kanununda tanımlanan ticari ve sınai faaliyet kapsamına sokulamayacağı, gerçek bir devir, alım-satım ve trampanın da söz konusu olmadığı; makine, tesis demirbaş ve gayrimenkullerin hiçbirinin elden çıkarılmadığı, şirketin Anonim Şirket halinde faaliyetini sürdürdüğü, dolayısıyla katma değer vergisini doğuracak bir olay bulunmadığından, şirketin Katma Değer Vergisi Kanununun 17.maddesi 4-c bendinde öngörülen istisna hükümünden yararlandırılması gerektiği" belirtilmiştir.

Ayrıca işlem sonunda faaliyetini bırakan, bö-

lünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.

2.8- KDV İadesi Açısından

K.V.K. uyarınca nevi değiştiren şirketin bütün aktif ve pasifi kül halinde devredildiğinden, bu kapsamda alacak ve borçları da aynı şekilde devredilmektedir. KDV iadesi de şirket açısından bir alacak mahiyetinde olduğundan, aynı miktar ve şartlarla devredilmesi gerekir. Nev'i değişikliği suretiyle anonim şirkete dönüşen kurumun, KDV iadelerinin münfesihi limited şirketin tabi olduğu esaslara göre yerine getirilmesi, bu kapsamda 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin¹ I. Genel Esaslar 2.1.2.2. bölümünde yer alan indirimli teminat uygulamasına ilişkin koşulları taşımaya devam etmesi kaydıyla bu uygulamadan da yararlandırılması gerekmektedir.

2.9- Yatırım İndirimi Açısından

Yatırımların teşviki amacıyla yıllardan itibaren uygulanan Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde yer alan yatırım indirimi müessesesi 2006 yılı başında yayınlanan 5479 sayılı Kanunla uygulamadan kaldırılmış olup, kanuna eklenen geçici 69. madde ile 2005 yılı içerisinde başlayan ve bütünlük arz eden yatırımlar sona erinceye kadar hesaplanan yatırım indirimi istisnası 2006, 2007 ve 2008 yılı kazançlarından indirim konusu yapılmasının yolu açılmıştır. Bu süreçte Limited Şirketin, Anonim Şirkete dönüşü

halinde, Limited Şirketin yararlandığı yatırım indiriminin geriye alınması söz konusu olmamıştır ve Anonim Şirket de kalan yatırım indiriminden yararlanamamıştır. Bu süre sınırlaması Anayasa Mahkemesinin kararı² ile iptal edilmiştir. Bu iptal kararına uygun olarak 6009 sayılı kanun ile yeniden düzenleme yapılmış ve indirim konusu yapılacak tutar ilgili yılda elde edilen kazancın %25 i ile sınırlandırılmıştır.

2.10- 5811 Sayılı Kanun Açısından

Halk arasında 'Varlık Barışı Yasası' olarak tanımlanan 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un amacı; gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamaktır. Bu Kanun; para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların yurda getirilmesi veya beyan üzerine kayda alınmasına ilişkin usul ve esasları kapsar. Kanunda yer alan esaslar kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Ancak, diğer nedenlerle bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan, 1/1/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu Kanun

² 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 08 Ocak 2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kapsamında beyan edilen tutarlar mahsup edilecek tarhiyat yapılır. (5917 sayılı kanunla eklenen)bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar, bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla mahsup edilerek tarhiyat yapılır. İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedeldir. Şu kadar ki, indirimi reddedilen vergiye ilişkin bedelin tespit edilememesi halinde mahsup edilecek matrah tutarı, %18 KDV oranı dikkate alınarak hesaplanır.

Diğer özellikli durumlarda nev'i değiştiren şirketin bilançosunda bulunan bir hak veya borçtan yeni şirketin yeni nev'e ait şirketin yararlanıp yararlanamayacağına değinmekte idi. 5811 sayılı kanun nev'i değişikliğinde yukarıda açıklanan konulardan farklı olarak, yeni nev'e dönüşen şirketin faydalandığı bir haktan nev'i değiştiren şirketin faaliyette olduğu dönemlere ilişkin olarak faydalanılmasıdır.

Şirketler açısından nevi değişikliği varsa veya A.Ş.'den Ltd.'ye dönüşüm durumunda son şirket kendi adına varlık barışı beyanında bulunabilir. K.V.K.'nın 19'uncu maddesi hükmü uyarınca yapılacak nevi değiştirme işlemlerinde, A.Ş., Limited Şirketin her türlü vergi borcunu idareye karşı taahhüt etmektedir. Bu nedenle A.Ş. tarafından 5811 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yapılan bildirim veya beyanlar nedeniyle, münfesihi kurum olan Limited Şirketin anılan Kanunun sağladığı vergisel avantajlardan yararlanabilmesi mümkündür. Yani devir alan şirketlerce yapılacak beyanlar, devrolan şirketler hakkında yapılacak tarhiyatlar için de mahsup uygulamasından yararlanabilmesine imkan verecektir.

Örnek: 01.01.2007 tarihi itibarıyla nev'i değişikliği suretiyle Ltd Şti.den A.Ş.ye dönüşen bir şirketin 01.07.2009 tarihinde 5811 sayılı kanun

kapsamında 800.000,00-TL varlığı olduğunu beyan etmiş ve 5811 sayılı kanun kapsamında gerekli şartları sağlamıştır. A.Ş. hakkında 02.05.2010 tarihinde 2006 ve 2007 hesap dönemlerine ilişkin olarak vergi incelemesine başlanmış ve 2006 hesap dönemi için 250.000,00-TL 2007 hesap dönemi için 350.000,00-TL kayıt dışı hâsılat tespit edilmiştir. 2006 yılında Ltd. Şti. olarak faaliyette bulunmasına rağmen şirket 5811 sayılı kanunun 3. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenen mahsup imkânından faydalanabilecektir.

2.11- Damga Vergisi Kanunu Açısından

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde; "bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı, bu Kanundaki kağıtlar teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manetlik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği" hükmü yer almıştır. Yine, aynı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün 17'inci fıkrasında, K.V.K.'ya göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna edileceği hükmü bulunmaktadır. Bu nedenle bir kurumun Limited Şirket statüsünde iken Türk Ticaret Kanunu'nun 152'nci maddesine göre anonim şirkete dönüştürülmesine ilişkin nev'i değişikliğinde, K.V.K.'nın 19'uncu maddesi kapsamında devir hükmünde değerlendirileceğinden, söz konusu işleme ilişkin olarak düzenlenen ana sözleşmenin noterlikte tasdik edilmesi esnasında 488 sayılı Kanununa ekli (2) sayılı tablonun, IV-17'nci fıkrası hükmüne göre damga vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Danıştay Yedinci Daire de nev'i

değiştirmek suretiyle limited şirketin anonim şirkete dönüşmesi nedeniyle düzenlenen ana sözleşmede eski şirketten yeni şirkete geçen öz sermaye tutarı üzerinden damga vergisi tahakkuk ettirilmesinde isabet bulunmadığını 29/09/1999 tarih ve 3112 sayılı kararıyla desteklemiştir.

2.12- Harçlar Kanunu Açısından

Medeni Kanunun 705'inci maddesine göre taşınmaz mülkiyetinin kazanılması tapu kütüğüne tescil ile olur. Bu sebeple Ana sözleşmede sermaye olarak konulmuş olan gayrimenkuller (taşınmazlar), tapuda tescil olmadıkça yeni şirkete geçmiş sayılmaz. Ayrıca yeni şirket sözleşmesinin de noterde tasdiki gerekmektedir.

492 sayılı Harçlar Kanununun, 123'üncü maddesinin, 5035 sayılı Kanunun 31'inci maddesiyle değişen son fıkrasında; Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler bu kanunda yazılı harçlardan müstesna olacağı hükme bağlanmıştır.

Yapılan değişiklikle, 02.01.2004 tarihinden sonraki anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin nev'i değişiklikleri nedeniyle ticaret sicili, noter ve tapuda yapılacak işlemler harçlardan istisna tutulmuştur. 02/05/2008 Tarih ve B.07.1.GİB.0.02.63/6314-370/45491 sayılı özellede de "anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemlerinin 492 sayılı Harçlar Kanununun 123'üncü maddesi hükmüne göre harçlardan istisna edilmesi gerekmektedir." denilmektedir.

2.13- Sosyal Sigortalar Kanunu Açısından

506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 4447 sayılı kanunla değişen 8.maddesinin birinci fıkrasında,

"İşveren örneği kurumca hazırlanacak işyeri bildirgesini işçi çalıştırmaya başlayacağı tarihten önce Kuruma doğrudan vermek veya iade-li taahhütlü olarak göndermekle yükümlüdür" denilmiş, son fıkrasında ise "sigortalı çalıştırılan bir işin veya işyerinin başka bir işverene devrolunması veya intikal etmesi halinde de yeni işverenin de bildirge vermekle yükümlü olduğu" belirtilmiştir. Yine Sosyal Sigorta işlemleri yönetmeliğinde değişiklik yapılmasına dair yönetmeliğin 7.maddesinde "İşveren işyerinin devri, kapanması, terki veya tasfiyesi halinde bu durumu önceden işyerinin tescilli bulunduğu kurum ünitesine yazılı olarak bildirir." denilmektedir. Bu hükümlerden anlaşılabacağı üzere nev'i değişikliğinde tescil tarihinden önce yeni kurulacak şirketle ilgili işyeri bildirgesinin, bağlı bulunulan Sosyal Sigortalar Kurumu Müdürlüğüne verilmesi gerekmektedir. Yeni kurulan şirketin tescil edildiği gün gönderilen işyeri bildireleri için, bildirgenin geç verildiği gerekçesiyle idari para cezası kesilmektedir.

2.14- Sermaye Açısından

Nev'i değişikliğinde A.Ş.'ye dönüşümlerde yeni nev'e ait şirketin sermayesinin ne olacağı hakkında farklı görüşler bulunmaktadır. Nev'i değişikliğinin bir vergi erteleme müessesesi olduğu düşünüldüğünde sermayenin ne olduğu nelerin sermaye olarak konulduğu önem taşımaktadır. Türk ticaret Kanunun Hisse senetlerinde Devir Yasağını düzenleyen 404. maddesinde "Ayın karşılığı olan hisse senetlerinin şirketin tescilinden itibaren iki yıl geçmeden başkalarına devri hükümsüzdür." Denilmiştir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkartılan "Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Ana sözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ" in Ek 1'inde yer alan hükümlere göre "Anonim Şirket nev'i değişikliği yo-

luyla kuruluyor ise, nev'i değiştiren şirketin öz varlığının tespitine ilişkin bilirkişi raporu ve mahkemenin bilirkişi atama kararı," nın müracaat dilekçesine eklenmesi gerekmektedir. Bu nedenle şirketin bulunduğu yerdeki Ticaret Mahkeme'sine veya Ticaret Mahkemesi yok ise bu görevi yerine getiren Asliye Hukuk Mahkemesi'ne Şirketin Öz Sermayesinin tespiti için müracaat etmek gerekmektedir. Mahkeme atayacağı bilirkişi vasıtası ile şirketin öz sermayesinin tespitini yapacaktır. Bu tespit hakkında farklı görüşler ortaya konulmakta ve uygulanmaktadır. Şöyle ki;

1. Görüş: Nev'i değişikliği nedeniyle mahkemelerce tayin edilecek bilirkişilerin tespit ettiği "öz varlık" tamamıyla yeni şirketin kuruluş sermayesi olup, tamamı aynı sermaye hükmündedir ve 2 yıl geçmedikçe devri mümkün değildir.

2. Görüş: Nev'i değişikliği nedeniyle mahkemelerce tayin edilecek bilirkişilerin tespit ettiği "öz varlık" kısmen nakdi, kısmen aynı, kısmen de iç kaynaklardan karşılanan sermaye olarak yeni şirketin sermayesi olup, işlemlerinde buna göre yapılması gerekmektedir. (Buradaki; nakit ve aynı tutarlar eski sermaye yapısından gelen miktar olup, iç kaynaklardan sağlanan ise tespit edilen öz varlık ile eski sermaye arasındaki farktır.)

3. Görüş: Nev'i değişikliği nedeniyle mahkemelerce tayin edilecek bilirkişilerin tespit ettiği öz varlık ile eski sermaye arasındaki farkın aynı sermaye, eski tutarın ise nakdi sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir."

Konu hakkında farklı görüşler ve bunun beraberinde getirdiği farklı uygulamalar (tescil evrakları ve muhasebe kayıtları) bulunmaktadır.

Konuyla ilişkin olarak Danıştay 7. Dairesi, 29.09.1999 T, 1999/309 E, 1999/3119 sayılı gerekçeli kararında "... limited şirketin öz varlığının davacı anonim şirkete intikali söz konusu değildir. Sadece öz varlığın sahibinin hukuki şekli

değiştirilmiş, yani mal varlığına hukuki anlamda anonim şirket unvanı giydirilmiştir. Bu durumda, limited şirketin anonim şirkete dönüştürülmesi, eski şirketin feshi, yeni bir şirket kurulması olarak kabul edilemeyeceğinden ve şirket mal varlığının intikali de söz konusu olmadığından, nev'i değişikliği suretiyle, öz sermayesinin sahibinin limited şirket yerine anonim şirket olması nedeniyle, ..." Denilmek suretiyle nev'i değişikliği ile yeni bir sermaye konulması söz konusu olmadığı ifade edilmiştir.

2.15- Diğer Özellikli Durumlar

a) Anonim Şirket Ana Sözleşmesi'nin unvan maddesinde, "Limited" kelimesi yerine "Anonim" kelimesinin dışında değişiklik yapılamaz, nev'i değişikliği unvan değişikliği anlamına gelmez.

b) Limited Şirket adına basılı bulunan belgelerin üzerine Anonim Şirkete ait tüm bilgileri içeren kaşenin basılması suretiyle, mevcutları tükeninceye kadar kullanılması mümkün bulunmaktadır.

c) Nev'i değiştiren yeni şirketin her halükarda nev'i değişikliğinin tescil ve ilanı tarihi itibarıyla yeni ünvana göre, V.U.K. açısından tutması zorunlu ticari defterlerinin yeniden (yeni açılış gibi) noter tasdiklerini yaptırmaları gerekmektedir.

d) Yeni kurum, ödeme kaydedici cihazları kullanacaksa bunun için ilgili vergi dairesine müracaat edip gerekli değişiklikleri yaptırmalıdır. Eğer kullanmayacaksa iptal ettirmelidir.

e) Nev' i değiştirme halinde Limited Şirketin tüm hak ve borçlarının Anonim Şirkete geçtiğinin iş ve kredi sözleşmesinin taraflarına duyurulması gerekmektedir.

f) Nevi değişikliği ile kurulan Anonim Şirketin Ticaret Sicilinden tescil edilmesinde sonra, bağlı bulunduğu vergi dairesine müracaat etmesi gereklidir. Başvuruyu müteakip yapılan yoklama sonucun-

da şirkete yeni vergi numarası verilecek ve yeni vergi levhası tasdik ettirilmesi gerekecektir. Bununla birlikte münfesi hale gelen Limited Şirket de vergi dairesine ayrı bir dilekçe ile başvuruda bulunarak, devir işleminin tescil edildiği tarih itibarıyla mükellefiyetinin sona erdirilmesini talep edecektir.

g) Nevi değişikliği sonucunda iki şirket arasındaki bağlantı, Defterdarlığa bağlı Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) kapsamındaki vergi dairelerinde Vergilendirme Bölümü/Sicil-Yoklama Servisi/Sicil İşlemleri/Tüzel Kişi/LTD. Şirketin A.Ş./ye/A.Ş.'nin LTD. Şirket'e Dönüşmesi başlığı altında hazırlanan ve kullanıma açılan program aracılığıyla, vergi kimlik numarası uygulaması vergi dairelerince Tüzel Mükellef / Limited Şirket-Anonim Şirket Dönüşümü başlığı altında yer alan program yardımıyla (iki vergi kimlik numarasının girişinin yapılması suretiyle) sağlanacaktır.

h) İki şirket arasındaki bağlantıyı takip eden, şube açılışlarında şubelere ilişkin Muhtasar Beyannamelerin merkezin bağlı olduğu vergi dairesine verileceğinin bildirilmesi durumunda mükellefiyetsiz şube kayıt işlemi yapılmasına imkân veren programlar vergi dairelerince hazırlanmış ve kullanıma açılmış bulunmaktadır.

ı) Devir nedeniyle birleşen şirketlerin katlandığı giderler K.V.K.'nın 8. maddesi uyarınca gider yazılabileceği gibi Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri arasında aktifleştirilerek 5 yıl içinde itfa edebilir.

3- SONUÇ

Kurulmuş mevcut şirketlerin bazı hukuki ve ekonomik gelişmeler sonucu nev'ilerini değiştirmeleri söz konusu olabilmektedir. Ülkemizde özellikle, sermaye şirketleri arasında nev'i değişikliklerine başvurulduğu görülmektedir.

Nev'i değişikliğinde bilanço kalemlerinde hiçbir değişiklik yapılmadan devir olmaktadır. Böylece infisah eden şirketten birleşilen şirkete

devir, iktisadi kıymetlerin cari değerleri ile kayıtlı değerleri arasındaki farka ilişkin gizli yedekler dikkate alınmayarak gerçekleşecek, gizli yedek içeren iktisadi kıymetler birleşilen şirket tarafından elden çıkarıldığında vergilendirme yapılacaktır. İşte bu durum, devrin bir muafiyet veya istisna müessesesi olmayıp vergi erteleme müessesesi mahiyetinde olduğunu açıkça göstermektedir.

KAYNAKÇA:

Türk Ticaret Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu,

Katma Değer Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu

PEHLİVAN, YAMAN, YALKIN; 5811 Sayılı Kanun Gereğince Taşınmaz Kıymetlerin Sermayeye İlave Edilmesi Sürecinde Harç İstisnası, Temmuz 2010

APAK, Talha; Mali Çözüm Dergisi, Eylül 2004

MAÇ, Mehmet; KDV Uygulamaları

DURAN, İmral ; 66 SORUDA "VARLIK BARIŞI"

NAZALI, Ersin; Kurumlar Vergisi Açısından Anonim Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme ve Bölünme İşlemleri, İstanbul, Kasım 2008

ER, Emre; Taşınmaz Ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası, Muhasebe Kayıtları Ve Beyanname Üzerinde Gösterilme Şekli, Nisan 2009

ŞENYURT, İdris; Amortismanlarda Özel Haller, Vergi Dünyası, Aralık 2009

ÖRMECİ, Musa; Tüm Vergi Kanunları, 2009 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

www.cevdetakcokoca.com

www.alomaliye.com