



TÜRK TİCARET KANUNU ve VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN ŞİRKETLERDE NEV'İ DEĞİŞTİRME

Mete AKÇAKIN^(*)

1 - GİRİŞ

Ticaret şirketleri; faaliyetlerinin devamı sırasında tasfiye olmaksızın, şirketin türlerini değiştirebilmektedirler. Nev'i değiştirme olarak adlandırılan bu konu hakkında 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 152, 268, 553, 554 ve 555. maddelerinde hükümler yer almaktadır.

6762 Sayılı T.T.K.'nın 152. maddesinde "Bir ticaret şirketinin nev'inin 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." hükmü yer almaktadır. Buna göre, faaliyetine devam eden bir ortaklık herhangi bir merciden önceden izin olmaksızın ve tasfiye olmaksızın, mevcut ortaklığın türünü değiştirebilmektedir. Nev'i değiştirmede yeni şirket eski şirketin devamı sayılır. Nev'i değişikliğinde devrolan şirket

ket tüm aktif ve pasifiyle tasfiye olmaksızın infisah etmektedir.

Ayrıca, T.B.M.M. tarafından kabul edilip, yürürlük tarihi 01.07.2012 olarak belirlenen ve makale tarihi itibarıyla Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmamış olan yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 180. maddesine göre tür değiştirme başlığı ile yer alan nev'i değiştirmede yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamıdır.

Makalenin ilerleyen bölümlerinde şirketlerde nev'i değiştirme konusunun ayrıntıları irdelenecektir.

2- 6762 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN NEV'İ DEĞİŞİMİ

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre, ticaret şirketlerinde nev'i değiştirme sürecinde yapılması gereken işlemler kısaca şu şekildedir:

a) Nev'i Değiştirme Kararının Alınması:

Ticaret şirketlerinde nev'i değiştirme sözleşmelerine değişiklik yapılarak gerçekleştirilmekte olup, şirket yetkili organının bu konuda karar alması gerekmektedir. Türk Ticaret Kanununda her

^(*)Vergi Denetmeni

şirket türünün sözleşme değişikliğine gitmesi farklı esaslara bağlanmıştır. Anonim ve eshamlı komandit şirketlerde genel kurul, limited şirketlerde ise ortaklar kurulu tarafından nev'i değişimine dair karar alınması gerekmektedir. T.T.K.'nın 268. maddesine göre kolektif ve komandit şirketler açısından sözleşme değişikliğinin oybirliğini gerektirdiği belirtilmektedir. Aynı kanunun 388. maddesine göre, "Şirketin tabiyetini değiştirmek veya pay sahiplerinin taahhütlerini artırmak hususundaki kararlar için, bütün pay sahiplerinin ittifakı şarttır. Şirketin mevzuu veya nev'inin değiştirilmesine taalluk eden genel kurul toplantılarında şirket sermayesinin en az üçte ikisine malik olan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin hazır bulunması şarttır. İlk toplantıda sermayenin üçte ikisi temsil edilmediği takdirde, idare meclisi, umumi heyeti usulüne uygun olarak ikinci defa toplantıya çağırabilir. İkinci toplantının yapılabilmesi için, esas sermayenin yarısına malik olan pay sahipleri veya temsilcilerinin hazır bulunması gerekir." hükmü yer almaktadır. Buna göre, anonim şirketlerde genel kurul, limited şirketlerde ortaklar kurulu, eshamlı komandit şirketlerde ise genel kurul tarafından nev'i değiştirme kararının alınması, karar sonrasında noterden sözleşme değişikliğine ilişkin kararın onaylatılması gerekmektedir.

b) Nev'i Değiştirecek Şirketin

Bilançosunun Düzenlenmesi:

Nev'i değişimi tarihi itibarıyla nev'i değiştiren şirketin aktif ve pasifinden oluşan bilanço düzenlenmesi gerekmektedir.

c) Ticaret Siciline Tescil ve İlan:

Dönüştürülen yeni şirketin nev'i değişikliğini içeren şirket ana sözleşmesi, noterde onaylanarak ticaret siciline tescil ve ilan işlemlerinin ger-

çekleştirilmesi gerekmektedir.

3- YENİ TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN TÜR DEĞİŞTİRME

T.B.M.M. tarafından kabul edilip, yürürlük tarihi 01.07.2012 olarak belirlenen ve makale tarihi itibarıyla Cumhurbaşkanlığı tarafından onaylanmış olan yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 180. maddesine göre tür değiştirme başlığı ile yer alan nev'i değiştirmede yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamıdır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda nev'i (tür) değiştirmeye ilişkin hükümler, şuan yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na benzer düzenlemeler içermektedir. Buna göre tür değiştirme sürecinde yapılması gereken işlemler kısaca şu şekildedir: Tür değişikliğine ilişkin olarak yönetim organınca "Tür Değiştirme Planı"nın hazırlanması, yönetim organınca tür değiştirme hakkında "Tür Değiştirme Raporu"nun hazırlanması, planın ve raporun denetçiye denetletilmesi, tür değiştirme kararının genel kurul organınca alınması, kararın ticaret sicilinde tescil ve ilan işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

4- VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN NEV'İ DEĞİŞTİRME

Kurumların birleşme, devir ve nev'i değişikliğine ilişkin vergisel hükümler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. ve 20'inci maddelerinde yer almaktadır. Kanunun 19/1. maddesine göre birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması, münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi şartları ile gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir: 19/2. maddesine göre ise; kurumların yukarıdaki şartlar da-

hilinde nev'i değiştirmeleri de devir hükmünde olmaktadır. Tür değiştirme, kurumların sadece hukuki kişiliğinin değiştirilmesini amaçlayan bir işlemdir¹. Şekil değiştiren kurum eski şirketin devamı niteliğinde olduğundan, yeni işe başlama sayılmamaktadır. Diğer bir ifade ile, nev'i değişikliklerinde, münfesi kurumun vergilendirme ile ilgili bütün yükümlülükleri hukuken yeni şirkete geçmektedir.

Nev'i değişikliği K.V.K.'nın 19. maddesinde belirtilen şartlara göre yapıldığı takdirde münfesi kurumun sadece nev'i değiştirme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek nev'i değişikliğinden doğan karlar ise vergilendirilmeyecektir.

Söz konusu kanunun 20. maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre; devirlerde (nev'i değiştirmelerin de devir hükmünde olması dolayısıyla nev'i değiştirmelerde) şu şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir (nev'i değişimi) tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden (nev'i değiştirmeden) doğan karlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez: Münfesi kurum ile birleşilen (yeni nev'ili) kurum devir (nev'i değiştirme) tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile devir (nev'i değiştirme) işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin (nev'i değiştirmenin) Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz

gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler. Birleşilen (nev'i değiştirilen) kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme (nev'i değiştirme) sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen (nev'i değiştiren) kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.

Nev'i değiştirme tarihine kadar oluşan kazancın vergilenebilmesi için nev'i değiştirme tarihi itibarıyla hesaplanan kurum kazancının bu beyannamede gösterilmesi gerekmektedir.

Geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı döneme ilişkin olarak devir (nev'i değiştirme) nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi verilirse, bu döneme ilişkin olarak ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir. Münfesi kurumun devir (nev'i değiştirme) tarihine kadar ödemiş olduğu geçici vergiler, devir (nev'i değiştirme) nedeniyle vergilenecek devir (nev'i değiştirme) öncesi kazanç üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Mahsup edilemeyen tutar kalır ise bu tutar, birleşilen (yeni nev'ili) kurumun kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Yeni nev'ili şirket ise, nev'i değişikliği tarihinden ilgili geçici vergi dönemi sonuna kadarki kıst döneme ait kurum kazancını kapsayan geçici vergiyi ödeyecektir.

Nev'i değiştiren şirketler değişikliğin gerçekleştiği tarihe kadar geçici vergi beyannamelerini vereceklerdir. Ancak nev'i değişikliğin gerçekleştiği tarihe isabet eden geçici vergi dönemi nedeniyle geçici vergi beyannamesinin verilmesine

¹ Açıklama Ve Yorumlu 5520 Sayılı KVK- Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ-Sayfa:135

gerek bulunmamaktadır. Çünkü münfesihi kurumun bu tarihe kadarki kıst dönem kazancının nev'i değişikliğinin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihi takip eden 30 gün içinde bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Nev'i değiştirme işleminin katma değer vergisi ve damga vergisi açısından durumu aşağıda açıklanmıştır.

4.1- KDV Açısından:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 4684 sayılı kanunla değişik 17. maddesinin 4. fıkrasının c bendinde "Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 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.)" hükmü yer almaktadır. Söz konusu bent uyarınca, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. K.V.K.'nın 19. maddesinde yer alan şartlara uyularak yapılan nev'i değişikliği işlemlerinin devir hükmünde olduğu belirtildiği için kurumların nev'i değişikliği işlemleri de katma değer vergisinden istisna olmaktadır. Ayrıca nev'i değişikliğine giden şirketin yüklendiği ancak indirim konusu yapamadığı ve sonraki döneme devreden katma değer vergisinin, yeni nev'ili şirket tarafından mükerrer indirimine yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabilmesi mümkündür.

4.2- Damga Vergisi Açısından:

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun istisnaları gösteren 2 sayılı tablosunda devir bölünme ve birleşmeler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla nev'i değişikliklerinin de bu kapsamda değerlendirilerek damga vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

5- SONUÇ

Nev'i değiştirme, ticaret şirketlerine getirilen çeşitli avantajlar nedeniyle tercih edilebilmektedir. Bunun en önemli avantajı nev'i değişikliği dolayısıyla oluşan karın vergilendirilmemesi iken; nev'i değişikliği işlemlerinin katma değer vergisinden ve damga vergisinden istisna olması diğer avantajları arasında yer almaktadır.

KAYNAKÇA

- 1- 5520 Sayılı KVK
- 2- 6762 Sayılı TTK
- 3- www.tbmm.gov.tr
- 4- 1 Seri Nolu KVK GT
- 5- Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi- Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını-İstanbul 2005
- 6- Vergi Sorunları Dergisi-Ağustos 2006-Sayı:215
- 7- Şirketler Hukuku Bilgisi-Yrd. Doç. Dr. İbrahim ARSLAN
- 8- 5520 Sayılı KVK-Mehmet Akif ÖZMEN
- 9- Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2010
- 10- Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları-Cem TEKİN-Emre KARTALOĞLU
- 11- Açıklama Ve Yorumlu 5520 Sayılı KVK- Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ