



LİMİTED ŞİRKETLERDE ORTAK SAYISININ BİRE DÜŞMESİ HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER ve PAYINI DEVREDEN ORTAĞIN VERGİLENDİRİLMESİ

Rızkullah ÇETİN(*)

1 - GİRİŞ

6102 Sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu¹ ile ticaret hayatında bir çok yenilik yapılmıştır. Bu yenilikler ticaret hayatını ve ticaret yapanları etkilediği gibi şirketlerin işleyişini ve yapısını da değiştirmiştir. Eski Türk Ticaret Kanunu'nda limited şirket kurulabilmesi için asgari iki kişi ve 5.000 TL sermaye gerekiyken yeni Ticaret Kanunu ile esas sermaye 10.000 TL'ye çıkarılarak, tek kişiyle de limited şirket kurulabilmesi mümkün hale gelmiştir. Genellikle ülkemizdeki limited şirketler iki kişilik aile şirketi olarak kurulmakta olup, ikinci ortak olarak eş, ana, baba, kardeş gibi asıl ortağa yakınlığı ile bilinen bir kişi seçilmektedir. Ancak şirketin mali sıkıntıya girerek vergi cezalarıyla karşı karşıya kalması halinde şirket ortağı olarak da sorumluluk doğmaktadır. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 35 inci maddesinde; " Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla yapılan bu yeni düzenlemeyle de şirket kurmak için ortak aramak zorunda kalınmayacak ve vergisel sorumluluk tek kişi üzerinde kalacaktır.

Bu yazımızda da limited şirketlerde ortak sayısının bire düşürülmesi ya da tek ortaklı şirket statüsüne geçiş için yapılması gerekenler ile payını devreden ortağın vergisel açıdan sorumluluklarının açıklanması irdelenecektir.

2- ORTAK SAYISININ BİRE DÜŞÜRÜLMESİ HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER

Tek ortaklı limited şirket statüsüne geçiş için yapılacak ilk iş, ortakların ortaklık paylarını, şirket

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

sahibi ya da tek ortak olacak kişiye devretmeleridir. Bu devir işlemi de noterde yapılacak bir devir sözleşmesiyle olacaktır. Yeni TTK'nın 574 üncü maddesinde ortak sayısının bire düşmesi halinde yapılacak işlemler şöyle ifade edilmiştir.

"...(1) Ortakların sayısı elliye aşamaz.

(2) Ortak sayısı bire düşerse durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde müdürlere yazıyla bildirilir. Müdürler, bildirim alınması tarihinden başlayarak yedinci günün sonuna kadar, şirketin tek ortaklı olduğunu, bu ortağın adını, yerleşim yerini ve vatandaşlığını tescil ve ilan ettirirler, aksi hâlde doğacak zarardan sorumlu olurlar. Aynı yükümlülük, şirketin bir ortakla kurulduğu hâllerde de geçerlidir."

Daha sonra şirket sözleşmesinde de değişiklik yapılması gerekmektedir. Çünkü şirketin ortak sayısı, ortaklık payları ve şirketi bütün ortaklar temsil ediyor ise şirket müdürü sıfatı da değişmiş olmaktadır. Kanun'un 575 inci maddesinde şirket sözleşmesinde bulunacak zorunlu kayıtların neler olduğu açıklanmıştır. Buna göre;

a) Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunduğu yer.

b) Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde, şirketin işletme konusu.

c) Esas sermayenin itibarî tutarı, esas sermaye paylarının sayısı, itibarî değerleri, varsa imtiyazlar, esas sermaye paylarının grupları.

d) Müdürlerin adları, soyadları, unvanları, vatandaşlıkları.

e) Şirket tarafından yapılacak ilanların şekli." ana sözleşmede bulunacak zorunlu unsurlardır. Bu zorunlu unsurlar incelendiğinde ortak sayısının bire düşmesi durumunda yukarıda yer alan (c) ve (d) bentlerinin değişmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Ayrıca ortak sayısındaki düşüşün "ortaklar pay defterine" işlenmesi gerekmektedir. Pay defterine ortakların, adları, adresleri, her ortağın sahip olduğu esas sermaye payının sayısı, esas sermaye paylarının devirleri ve geçişleri, itibarî değerleri, grupları ve esas sermaye payları üzerindeki intifa ve rehin hakları, sahiplerinin adları ve adresleri yazılır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 64'üncü maddesi ile pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterleri de ticari defterler arasına alınmıştır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından ortaklaşa çıkarılan Ticari Defterlere İlişkin Tebliği² ile pay defterlerinin tasdikinin kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlamadan önce noterler tarafından yapılacağı, yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen hesap dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebileceği belirtilmiştir.

3- PAYINI DEVREDEN ORTAĞIN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Payını devreden kurumlar vergisi mükellefleri ve gerçek kişi ortakların vergilendirilmesinde farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle tüzel kişi ortakların pay devrinde vergisel avantajlar bulunmaktadır.

3.1- Tüzel Kişi Ortakların (Kurumların) Pay Devri:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde kazançları kurumlar vergisine tabi olan mükellefler (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş

² 19.12.2012 tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ortaklıkları) tek tek sayılmıştır. Aynı Kanun'un 6'ncı maddesinde ise kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin ortak oldukları kurumdan paylarını devrederek ayrılmalari halinde elde edecekleri kazanç herhangi bir istisna olmaması halinde kurum kazancına dahil edilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 5 inci maddesinin 1/e fıkrasında; *"Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı. Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.*

(Taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.)

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır." hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla payını devreden ortak yukarıda belirtilen kurumlar vergisi mükelleflerinden ise söz konusu satıştan doğan kazançların %75'i (diğer şartların da varlığı halinde) kurumlar vergisinden istisna olup %25'i kurumlar vergisine tabidir.

Konuyu KDV Kanunu açısından değerlendirdiğimizde ise, KDV Kanunu'nun 1 inci maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusuna girdiği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 17/4-r fıkrasında; *"Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde*

yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır."hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla kurumların iştirak hisselerinin;

- Anonim ya da limited şirketlere,
- Eshamlı (sermayesi paylara bölünmüş) şirketlerin komanditer ortaklarına,
- İş ortaklıkları ya da adi ortaklıklara ait olması fark etmez, hisselerin iktisap tarihinden itibaren iki yıl geçtikten sonra elden çıkarılma işlemi KDV'den müstesnadır.

3.2- Gerçek Kişi Ortakların Pay Devri:

Ortaklık hakkı veya hissesi, her türlü şahıs ve sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlanmamış payını ifade eder. Bu kapsamda limited şirkete ait ortaklık hakkını temsil eden payların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında değer artış kazancı olarak kabul edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Değer artışı kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde;
"Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

...

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 9.400,00 Türk Lirası (01/01/2013 tarihinden itibaren) gelir vergisinden müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özalgede de, sermaye artırımında bulunan limited şirketin ortaklarının sahip olduğu ortaklık paylarının satışının vergilendirilmesi hususunda;"...*Şirketinize ait ortaklık paylarının devri veya satışı yoluyla elden çıkarılmasından doğan kazancın Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir."* açıklamasında bulunulmuştur.

Dolayısıyla limited şirket hissesi ne zaman satılırsa satılsın, bundan doğan kazanç GVK mükerrer 80/4 üncü maddesi gereği değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulur.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz hisselerin elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan hisselerin, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere TÜİK tarafından belirlenen Üretici Fiyat Endeksi artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır. Ayrıca değer artış kazancının 9.400 TL'si (2013 yılı için) gelir vergisinden müstesnadır.

³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[Mük.80-2012/687]-2553 sayılı özalgesi

Gerçek kişilerin limited şirketteki hisselerini satışı ticari nitelik taşımamak ve arızı olmak kaydıyla, bu hisseleri ellerinde bulundurdukları süreye bakılmaksızın KDV'ye tabi değildir.

4- SONUÇ

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticaret hayatında birçok yenilik yapılmıştır. Özellikle şirketlerin kurulabilmesi için ortak sayısı bire indirilerek şirket kurulması kolaylaştırılmıştır. Böylelikle eski uygulamadan farklı olarak şirket kurulması için ortak aramak zorunda kalınmayacaktır. Tek ortaklı limited şirket statüsüne geçiş için yapılması gereken ilk iş, ortakların ortaklık paylarını, şirket sahibi ya da tek ortak olacak kişiye devretmeleridir. Bu devir işlemi de noterde yapılacak bir devir sözleşmesiyle olacaktır. Daha sonra şirket ana sözleşmesinde tek ortaklı şirkete göre değişiklik yapılması gerekmektedir. Çünkü ortaklık payı ve ortakların hepsinin müdür sıfatına haiz olması durumunda müdürlerin değişmesi gibi ana sözleşmede bulunması gereken zorunlu kayıtlardan bazıları değişmiş ve bu kayıtların yeni duruma göre güncellenmesi gerekmektedir. Ayrıca ortak sayısındaki düşüşün "ortaklar pay defterine" işlenmesi gerekmektedir.

Payını devreden ortağın bu devir işlemi nedeniyle bir takım vergisel yükümlülükleri bulunmaktadır. Payını devreden tüzel kişi bir şirket ise, devir işlemi nedeniyle elde ettiği kazanç, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi gereğince, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olup kazancın %25'i kurumlar vergisine tabidir. Ayrıca KDV Kanunu'nun 17/4-(r) bendi gereği hisselerin iktisap tarihinden itibaren iki yıl geçtikten sonra elden çıkarılma işlemi KDV'den müstesnadır.

Payını devreden gerçek kişi olması halinde ise, bu devir işlemi nedeniyle elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/4 üncü maddesi gereği değer artış kazancı olarak vergiye tabidir. Ayrıca gerçek kişilerin limited şirketteki hisselerini satışı, bu hisseleri ellerinde bulundurdukları süreye bakılmaksızın KDV'ye tabi değildir.

KAYNAKÇA

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunu
- 1 No'lu Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ
- GİB'in 14.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[Mük.80-2012/687]-2553 sayılı özeldesgesi