

SERMAYE ŞİRKETLERİNİN TİCARİ İŞLETMEYE DÖNÜŞTÜRÜLMESİNDE VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞİRKET TASFİYE YÖNTEMİ OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

TAX ISSUES REGARDING TRANSFORMATION OF CAPITAL COMPANIES INTO REAL PERSON BUSINESSES AND EVALUATION OF COMPANY LIQUIDATION METHOD



Ramazan KAYA*



Mevlana ERTAK**

ÖZ

Anonim veya Limited şirketler; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 194/3'üncü maddesi uyarınca tür değiştirmek sureti ile ticari işletmeye (Şahıs İşletmesine) dönüştürülebilmektedir. Bahsi geçen bu dönüşüm yoğun şekilde başvuru bir değişim olmamakla beraber son dönemlerde şirketlerin tasfiyeleri nedeniyle katlandıkları maliyetlerin artması ile bu maliyetlerden kaçınmak amacıyla başvuru bir yol halini almıştır. Mükellefler tarafından mali avantaj olduğu düşüncesi ile kullanılan bu yöntem vergi mevzuatı açısından yeterince açık değildir. Bunun yanı sıra söz konusu yöntem makale ve yayınlarda yeterince yer bulamamıştır. Çalışmamız bu açıdan bahsi geçen dönüşümde vergisel yönleri ortaya koymak adına kaleme alınmış olup tasfiye yöntemi olarak kullanılması konusunda da yol gösterici olması açısından değerlendirme yapılacaktır.

ABSTRACT

According to Article 194/3 of Turkish Commercial Law, joint stock companies or limited companies can transform into real person businesses. While it is not a common way of transformation, today it is getting more popular due to cost burden on capital companies. While it is a cost-effective way of business modelling, there are still opaque tax issues on such transformations. Besides, the literature is far from being vast on this issue. This study therefore, focuses on this liquidation method and discusses tax issues arising during transformations.

Keywords: Capital company, liquidation, real person business

JEL Classification Codes: H20, H21, H25

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ramazan.kaya@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9796-2198.

** E. Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mevlanaertak@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0002-5149-2899.

Kaya, R., Ertak, M. (Temmuz 2021). Sermaye Şirketlerinin Ticari İşletmeye Dönüştürülmesinde Vergisel Yükümlülükler ve Şirket Tasfiye Yöntemi Olarak Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 262, (66-72).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 01.05.2021 / M.K.T.: 23.06.2021

Anahtar Kelimeler: Sermaye Şirketi, Tasfiye, Şahıs İşletmesi

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H21, H25

GİRİŞ

İktisat teorilerinin ve muhasebe uygulamalarının temelinde sermaye şirketlerinin ömrünün sahiplerinin, ortak ve yöneticilerinin ömründen bağımsız bir şekilde sonsuz olduğu yaklaşımı yer almaktadır. Bununla beraber teoride geçerli olan bu varsayım ticari hayatta her zaman geçerli olmayıp şirketler açısından iflas ile sonuçlanmaktadır. Bahsi geçen uygulamalar sermaye şirketlerine her ne kadar sonsuz bir ömür biçse de tasfiye işlemlerinin gerçekleşmesi halinde uygulanması gereken hükümleri de kanunlar ve alt düzenlemeler ile detaylı olarak belirlemiştir.

Amacına ulaşamayan veya misyonunu dolduran şirketler açısından belirlenmiş bu tasfiye maliyetleri ağır bir yük oluşturmaktadır. Bu yükten kurtulup kapanış işlemlerini tasfiyesiz sonuçlandırmak isteyen şirket sahipleri, kapanış işlemleri için ticari işletmeye dönüşümü bir yöntem olarak görmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Sermaye Şirketlerinin ticari işletmeye dönüşmesine cevaz vermektedir.

1- TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN MEVZUAT

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 124'üncü maddesinin birinci fıkrasında, kolektif, komandit, anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin ticaret şirketi olduğu belirtilmiş aynı maddenin ikinci fıkrasında ise kolektif ve komandit şirketin şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ise sermaye şirketi olduğu hükme bağlanmıştır.

Anonim veya Limited şirketler; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 194/3'üncü maddesi uyarınca tür değiştirmek sureti ile Gerçek şahıs işletmesine dönüştürülebilmektedir. Mezkur kanun maddesi "*Bir ticaret şirketinin bir ticari işletmeye dönüştürülebilmesi için, söz konusu ticaret şirketinin paylarının tümü, ticari işletmeyi işletecek kişi veya kişiler tarafından devralınmalı ve ticari işletme bu kişi veya kişiler adına ticaret siciline tescil ve ilan edilmelidir. Bu hâlde, ticari işletmeye dönüştürülen ticaret şirketi, bir kollektif veya komandit şirket ise mezkûr ticaret şirketinin borçlarından, ticari işletmeyi işletecek kişi ve kişiler ile ticaret şirketinin eski ortakları da 264 üncü maddedeki zamanaşımı süresince sıfatlarına göre müteselsilen sorumlu olurlar. Dönüştürmeye bu Kanunun 264 ilâ 266 ncı maddeleri de uygulanır*"¹ şeklindedir.

Kanun maddesinde düzenlenen bu hükme ilişkin yönetmelik yayımlanmış olup burada dikkat edilmesi gereken hususlar tek tek sıralanmaktadır.

Ticaret sicili yönetmeliği madde 134:

- 1) Her ticaret şirketi tabi olduğu sorumluluk sistemi ne olursa olsun bir ticari işletmeye dönüşebilir.**
- 2) Dönüşme sonucunda meydana gelen ticari işletme dönüşen ticaret şirketinin devamıdır.**
- 3) Dönüşen şirketin ortaklarının kişisel sorumlulukları ve iş sözleşmelerinden doğan borçlar hakkında TTK 190 ıncı maddesi ile 194 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükümleri uygulanır.**

¹ 6102 No'lu Türk Ticaret Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 30 Nisan 2021.

4) TTK 376 **ıncı maddesi kapsamında bulunan anonim şirketler (sermayenin kaybı, borca batık olma halinde olan anonim şirketler) ile 633 üncü maddesi kapsamındaki limited şirketler (sermayenin kaybı, borca batık olma halinde olan limited şirketler) ile tasfiye halindeki ticaret şirketleri ticari işletmeye dönüşmezler.**

5) Bir ticaret şirketinin bir ticari işletmeye dönüşmesinde Kanunun 180 inci ve 182 ila 190 ıncı maddeleri kıyasen uygulanır.²

Yönetmelik hükümlerinden hareketle kanun koyucu esasen bu tür değişikliğin tasfiye yöntemi olarak kullanılmaması gerektiğini açıklamaktadır. Bununla beraber bu yöntemin neden tasfiyeden daha az maliyetli bir yöntem olmadığı daha iyi anlatılabilmek adına vergisel yükümlülüklerin daha iyi anlaşılabilmesi gerekmektedir. Zira mükelleflerin daha az maliyet beklerken ciddi tarhiyatlara ve cezalarla karşılaşma ihtimallerinin olduğunu açıklamaya çalışacağız.

2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Türk Ticaret Kanunu açısından sermaye şirketinin nev'i değişikliği yoluyla şahıs işletmesine dönüşmesi mümkün olsa da devir işleminin nasıl vergilendirileceği hususunda vergi kanunlarının dikkate alınacağı tabiidir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiye hükümlerini düzenleyen 17'nci maddesinde kurumların ticari faaliyetlerinin tamamen sona erdirilmesine yönelik yapılan işlemler ve süreçleri detaylı şekilde açıklanmaktadır.

Aynı kanunun 19 ve 20'nci maddelerinde nev'i değişikliğine ilişkin olarak yapılan düzenlemelere göre, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan bir kurumun kanuni veya iş merkezi Türkiye'de

bulunan kuruma dönüştürülmesi, münfesihi kurumun tür değişikliği tarihindeki bilanço değerlerinin bir bütün olarak devri ve aynen bilançosuna geçirilmesi halinde mümkün olabilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunun 19. maddesinde “Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde 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 bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi. (2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir”³ hükmüne yer verilmiştir. Madde hükmünden anlaşılabileceği üzere nevi değişikliklerinin de devir şartları taşıması halinde devir işlemi olarak dikkate alınacağı belirtilmektedir. Kanunun 20. Maddesinde ise birleşme ve devirler sonucunda vergilendirmenin nasıl gerçekleşeceğini belirtmektedir. Aynı kanun maddesinde yer verilen hükümle vergisiz devir olarak da adlandırılan muafiyet düzenlemesi yer almakta olup devirden kaynaklı gelirlerin vergilendirilmemesi için gerekli şartların neler olduğu sayılmaktadır. Madde de “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

² Ticaret Sicili Yönetmeliği. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 30 Nisan 2021.

³ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Nisan 2021.

yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler“ denmektedir. Anlaşılabacağı üzere sermaye şirketlerinin ticari işletmeye dönüştürülmesine ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamakla beraber vergisiz devir işleminin yapılabilmesi için tür değişikliğinin yeni bir sermaye şirketine dönüşme şeklinde olması gerekmektedir.

Tüm bu açıklamalara göre, Sermaye Şirketlerinin tür değiştirilerek şahıs işletmesine dönüştürülmesi Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20’nci maddeleri kapsamında “devir” olarak değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu tür değişikliğinden doğan kârlar vergiye tabi tutulacaktır.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

3.1- Tür Değişikliğinin KDV Karşısındaki Durumu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu belirtilmiştir. Yine mezkur kanunun 2/1 maddesinde, teslimin; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu 4 üncü maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların KDV’nin mükellefi olduğu düzenlemesi mevcuttur. (10/a) maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması anında, 10/b maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde

gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi kanununda devir ve birleşme hükümlerine ilişkin bir takım istisna hükümleri bulunmakla beraber mevcut durumun bu şartları taşımadığı açıktır. Şöyle ki kanunun kısmi istisnaları düzenleyen 17. Maddesinin 4-c bendinde “*Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve 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 indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.*”⁴)” hükmüne yer verilmektedir. Madde lafzından anlaşılabacağı üzere dönüşüm işleminin KDV’ den istisna olabilmesi için Gelir Vergisi Kanunu 81. madde hükümlerini taşıyan bir tür değişikliği olması veya Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan devir ve bölünme işlemi olması gerekmektedir.

Önceki başlıkta bu şartların neden oluşmadığını, bu tür değişikliğinin neden kurumlar vergisinde tanımlanan devir işlemi olmadığı açıklanmıştır. Hal böyle iken KDV açısından da istisna hükümlerinden faydalanmanın mümkün olmadığı tabidir.

Buna göre, limited şirketin aktifinde kayıtlı olan ve teslimleri KDV’ye tabi olan varlıkların (stoklar, duran varlıklar vs.) devir tarihi itibarıyla

⁴ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Nisan 2021.

emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda düzenlenecek faturalarda gösterilen Katma Değer Vergilerinin ticari sermaye şirketi tarafından indirimlerde kullanılacağı tabiidir.

3.2- Devreden KDV Açısından Durum

Vergi Mevzuatı açısından bahsi geçen dönüşümle ilgili açık düzenlemeler yer almamaktadır. Ticaret sicili yönetmeliği madde 134. maddesinde ise *“Dönüşme sonucunda meydana gelen ticari işletme dönüşen ticaret şirketinin devamıdır.”* düzenlemesi mevcuttur.

Vergi Kanunları açısından bu dönüşüm her ne kadar vergisiz devir şartlarını taşımasa da bir tür değişikliği olduğu açıktır. Bununla beraber sermaye şirketlerinin tüm bilanço kalemlerinin ticari işlemeye dönüşümde devralınacağı düşünüldüğünde Devreden KDV tutarlarının dönüşüm oranına göre ticari işletmeler tarafından kullanılabilmesi değerlendirilmektedir.

Bu konuya ilişkin Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05/01/2012 tarihli özelge de *“...Tasfiyesiz infisah eden ... tarafından yüklenilen ve devir tarihine kadar indirilemeyen KDV, firmanız tarafından indirim konusu yapılabilecektir...”* denmektedir. Aynı özelge de KDV iadelerine ilişkin de *“...2010 yılında gerçekleştirdiği indirimli orana tabi işlemlerle ilgili olarak yüklendiği ve indirim konusu yapılamayan KDV nin, firmanız tarafından iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, bu iade talebine ilişkin indirilecek KDV listesinin de firmanıza ait olacağı tabiidir”*⁵ ifadesi yer almaktadır.

4- DİĞER ÖZELLİKLİ DURUMLAR

4.1- Aktife Kayıtlı İktisadi Kıymetler Yönünden

213 sayılı Vergi Usul Kanununun *“İspat edici kağıtlar”* başlıklı 227’nci maddesinde *“Bu kanun-*

da aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi-dir.” hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanunun 229’uncu maddesinde; fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 231 inci maddesinin 5 numaralı bendinde de, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, 232’nci maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları iş için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 328’inci maddesinde de devir ve trampa satış hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre sermaye şirketinin şahıs işletmesine devir işlemleri Vergi Usul Kanunun 328’inci maddesi gereği satış hükmünde olduğundan, şahıs işletmesine devredilecek olan limited şirketin aktifinde kayıtlı emtialar, ticari araçlar ile demirbaşlar vb. kıymetler için emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

4.2- Tutulacak Defterler Yönünden

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153’üncü maddesinde; vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kollektif ve adi şirket ortaklarıyla, komandit şirketlerin komandite ortaklarından işe başlayanların keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

⁵ Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05/01/2012 tarihli özelge. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Nisan 2021.

Mezkur Kanunun 176 nci maddesinde de, *“Tüccarlar, defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrılır: I nci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre; II nci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre; - defter tutarlar.”*⁶ hükmüne yer verilmiş olup, defter tutma bakımından kimlerin I nci sınıfa dahil olacağı Kanunun 177 nci maddesinde 6 bent halinde, kimlerin II nci sınıfa dahil olacağı ise Kanunun 178 nci maddesinde 2 bent halinde sayılmak suretiyle belirlenmiştir.

Ayrıca, Kanunun 178 nci maddesinin son fıkrasında, yeniden işe başlayan tüccarların yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar II nci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilecekleri; 221 nci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde ise, yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenlerin işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce defterlerini tasdik ettirmeye mecbur oldukları hükmüne bağlanmış, 179, 180 ve 181 nci maddelerde de sınıf değiştirmeye ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Bu itibarla, Türk Ticaret Kanunu uyarınca ferdi işletmeye dönüşüm durumunda ticaret erbabı olarak işe başlanması söz konusu olacaktır. Bu durumda, yeni işe başlama nedeniyle işletme hesabı esasına göre defter tutmak mümkün bulunmaktadır. Ancak, sonraki hesap dönemlerinde tutulacak defterlerin tayininde Vergi Usul Kanununun sınıf değiştirmeye ilişkin hükümlerinin dikkate alınması gerektiği tabiidir.

4.3- Kurumlar Vergisi Tevkifatı ile İade Mahsubu Yönünden

Kurumlar Vergisi Kanunu 15 ve 30. maddeler ile Gelir Vergisi Kanunu 94. maddelerde yapılan düzenlemeler ile kanun metninde sayılan işletmelerin yine kanun metninde yer verilen hususlarda

belli oranlarda vergiyi tevkif ederek mükellefler adına vergi dairelerine yatırılması gerektiği düzenlenmiştir.

Yapılan tevkifatlar Kurumlar Vergisi Kanunu 30. maddesi ve Gelir Vergisi Kanunu 121. maddesinde yapılan düzenlemler ile ilgili dönem beyannamelerinde hesaplanan vergiye mahsup edilebilmektedir. Bu kapsamda yapılan tevkifatların hesaplanan vergiden fazla olması halinde belirlenen şartlarda mükelleflere mahsuben veya nakden iadesi mümkün hale getirilmiştir.

252 No.lu Gelir Vergisi Kanunu Gelen Tebliğinde mahsuben veya nakden iadenin şartları belirlenmiştir. Bahsi geçen tebliğin 1.3.2. bölümünde verginin mahsuben iadesine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup konumuza ilişkin düzenleme *“Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede (Ek:2), lehine mahsup talebinde bulunan kişinin adı-soyadı veya ünvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir”* denmektedir.

Vergi Mevzuatı açısından bahsi geçen tür değişikliği ile ilgili açık düzenlemeler yer almamaktadır. Ticaret sicili yönetmeliği madde 134. maddesinde *“Dönüşme sonucunda meydana gelen ticari işletme dönüşen ticaret şirketinin devamıdır”* hükmü yer almaktadır.

Vergi Kanunları açısından bu dönüşüm her ne kadar vergisiz devir şartlarını taşımasa da bir tür değişikliği olduğu açıktır. Bununla beraber sermaye şirketlerinin tüm bilanço kalemlerinin ticari işlemeye dönüşümde devralınacağı düşünüldüğünde ticari işletmeye dönüşen sermaye şirketinden yapılan tevkifat tutarlarının dönüşüm sonrası ticari işletmelerin payları oranında

⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Nisan 2021.

beyannamelerinde indirim veya 252 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği kapsamında iade/mahsup olarak kullanılabileceğini değerlendirmektedir.

5- TİCARET İŞLETMESİNE DÖNÜŞÜMÜN TASFİYE YÖNTEMİ OLARAK KULLANILMASINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

Faaliyetlerini sonlandıracak olan sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu 17. maddesinde tasfiyeye girmesi ve tasfiye sürecinde kanunun koymuş olduğu şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Bu süreç bazen oldukça uzayabilmekte, bu durumda şirketler açısından maliyetlerin artmasına sebebiyet verebilmektedir. Bu maliyetlerden kaçınmak adına sermaye şirketlerinin ticaret işletmesine dönüşerek nispeten daha kolay ve maliyetsiz şekilde mükellefiyetlerini sonlandırma yolunda başvurdukları görülmektedir. Peki bu durum ne kadar doğru bir yaklaşımdır.

Makalemizin 1. bölümünde Ticaret Kanunu ve alt mevzuat normlarında bahsi geçen dönüşüm müessesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Öncelikle bu mevzuat hükümlerine uymak gerekmektedir. Bununla beraber ticaret sicil yönetmeliğinin 134. maddesinin 4. bendinde tasfiyeye girmiş şirketler için bu dönüşümün mümkün olmadığı açıklanmaktadır. Mevzuat hükümlerinin yanı sıra dönüşüm sürecinin de zor bir süreç olduğunu Ticaret Sicil Yönetmeliğinin 134/6. maddesinde belirtilen hususlardan da anlaşılmaktadır.

Dönüşüm sürecindeki karışık mevzuat ve gerekli belgelerin fazlalığının yanı sıra karşılaşılabilecek vergisel durumlarda bu dönüşümün tasfiye maliyetlerinden kaçmak için başvurulacak gerçekçi bir yöntem olmadığının göstergesidir. Bu anlamda makalemizin önceki bölümlerinde detayla-

ıyla açıkladığımız üzere bu dönüşümün gerek kurumlar vergisi gerekse de KDV açısından vergilendirilmesi gerekmektedir. Bununla beraber devir ve birleşme süreçlerinin vergisel olarak karışık ve iyi irdelenmesi gereken konular olduğu unutulmamalıdır. Dönüşüm esnasında yapılacak işlemlerde hata yapma olasılığının yüksekliği ile ride karşılaşılabilecek vergi incelemeleri sonucunda mükelleflerin karşısına ciddi miktarlarda vergilerin, kesilecek cezalarla beraber çıkabileceği gerçeği unutulmamalıdır.

Hal böyle iken tasfiye maliyetlerinden kaçınmak adına ticaret işletmesine dönüşüm işlemi- nin sermaye şirketleri açısından gerçekçi bir yol olmadığı kanaatindeyiz.

SONUÇ

Sermaye şirketlerinin ticari işletmeye dönüşümünün Vergi kanunları açısından yeterince açık bir yönergesi olmamasından hareketle makalemizde birçok yönden durum aydınlatılmaya çalışılmıştır. Yapılan değerlendirmelerde kurumlar vergisi kanunu, katma değer vergisi kanunu ve vergi usul kanunu açısından açıklamalar yapılmıştır. Bununla beraber yer verilen vergisel değerlendirmeler ışığında bu yöntemin bir tasfiye aracı olarak kullanılmasının neden gerçekçi olmadığı yapılan değerlendirmelerle açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05/01/2012 tarihli özelge. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Nisan 2021.