

GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 81. MADDESİNDE DÜZENLENEN FERDİ İŞLETMELER İLE KOLEKTİF VE ADI KOMANDİT ŞİRKETLERİN SERMAYE ŞİRKETLERİNE DEVİRİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ ERTELEMESİ

Altar Ömer ARPACI*

1. GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinde düzenlenen ferdi işletmeler ile kolektif ve adı komandit şirketlerin sermaye şirketlerine devrinde katma değer vergisi ertelemesi söz konusudur. Ancak bu maddelerde düzenlenmiş bulunan “devir”, Türk Ticaret Kanunu’nda “birleşme” olarak geçmektedir. Zaten devir müessesesi şirketlerin birleşmelerinin özel bir şeklini teşkil etmektedir. Yasal düzenlemeler doğrultusunda devir işlemlerinin yapılması durumunda, devredilen malların emsal bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacak ve beyan edilmeyecektir. Bu durum katma değer vergisi açısından da bir vergi ertelemesine yol açmaktadır. Bu makalemizin konusunu Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinde düzenlenen ferdi işletmeler ile kolektif ve adı komandit şirketlerin sermaye şirketlerine devrinde katma değer vergisi ertelemesi uygulaması oluşturmaktadır.

2. TEORİK VE HUKUKİ AÇIKLAMALAR

İşletmelerin büyümesi (işletme ölçeğinin büyümesi) ile pozitif içsel ve dışsal ekonomiler (tasarruflar) belirgin bir şekilde artmakta, böylelikle iktisadi kaynakların etkin kullanımı sağlanmaktadır. Bu pozitif ekonomiler sonucunda sağlanan avantajların en önemli örneklerini;

- iş bölümü ve uzmanlaşma nedeniyle sağlanan avantajlar,
- gelişmiş teknoloji kullanabilme dolayısıyla ortalama maliyetin düşürülmesi,
- maliyetler içinde genel idare giderlerinin payının azalması,
- pazarlama avantajı sağlanması,
- pazarlık gücünün artarak maliyetlerin düşürülmesi,
- yan sanayi ve hizmet sektörlerinin gelişmesi nedeniyle daha ucuz ilk madde, yarı mamül ve hizmet temini,
- kalifiye eleman temini,
- alt yapı tesislerinden sağlanan avantajlar, oluşturmaktadır.

* Vergi Başmüfettişi, E. Gelirler Başkontrolörü

Şirketlerin birleşme nedeni sadece büyük ölçeğe ulaşmanın sağladığı avantaj değildir. Diğer nedenleri de şu şekilde sıralayabiliriz.

- Şirketler, aralarındaki rekabeti ortadan kaldırmak için birleşebilirler.
- Şirketler, birbirlerini tamamlayan işlerle uğraşıyorlarsa, girdi akışını kolaylaştırmak için birleşebilirler.
- Şirketler, büyük sermayeler sağlamak için birleşebilirler.

Birleşme türleri genel olarak üçe ayrılmaktadır. Bunlar yatay(horizantal), dikey(vertical) ve karma (conglomerate) birleşmedir.

Yatay birleşmeler aynı sektörde faaliyet gösteren ticari işletmelerin birleşmesi olarak tanımlanabilir. (örneğin otomotiv sektöründe bulunan iki veya daha fazla firmanın birleşmesi)

Dikey birleşme dikey büyümenin yollarından biridir. Bir üretim sürecinde her bir aşamanın ayrı bir sektör oluşturduğu durumlarda alt ve üst üretim aşamasında faaliyet gösteren şirketlerin birleşmesidir. Buna örnek olarak un sektöründe faaliyet gösteren bir şirketin ekmek üretimi yapan bir şirketle birleşmesini gösterebiliriz.

Karma birleşmeler hem yatay hem de dikey birleşmeleri içerir. İktisadi hayatta aynı ve farklı sektörlerde hızlı bir gelişme sürecine ulaşmak ve yayılmak için çeşitli sektörlerdeki şirketlerin birleşmesidir.

Vergi uygulamalarına göre işletmelerin birleşmesi ve nev'i değiştirmeleri esas itibariyle şirketlerin bünyelerindeki aktiflerin içerdiği gizli yedeklerin realize edildiği anlamında kabul edilmektedir. Oysa şirketlerin ölçek ekonomilerinden faydalanmak için ekonomik güçlerini birleştirmeleri müessesine vergi hükümleri ile set çekilmemesi gerekir. İktisadi kalkınmanın temellerinden olan bu durum ülkemizde de politika olarak benimsenmiş ve vergi uygulamasında vergi yükünün ertelenmesi şeklinde mevzuatımızda kurumlaşmanın teşviki olarak yer almıştır.¹

Gelir Vergisi Kanununun 81. ile Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddelerinde bu amaçta hükümler sevk edilmiştir.

¹ Vergi kanunlarında öteden beri birleşme ve devir halleri düzenlenmiş ve bazı koşullara uyan devir işlemlerinin vergisiz olarak yapılmasına olanak sağlanmışken, *bölünme*yle ilgili bir düzenleme 4684 sayılı Kanun öncesinde yapılmamış ve vergisiz bölünme işlemlerine imkân sağlanmamıştır. Vergi kanunları ile vergisiz devir işlemine imkan verilmesinin amacı ölçek ekonomisi yaratmaktır. Oysa ölçek ekonomisi yaratmanın, işletmelerin verimli büyüklükte örgütlenmelerini sağlamanın yolu her zaman birleşme ile sağlanamaz. Ölçek ekonomisine sahip olmayan küçük işletmeler birleştirilerek, büyük, hantal ve verimsiz işletmeler ise bölünerek ölçek ekonomisine sahip işletmeler yaratılabilir. Bölünme yoluna özellikle büyük şirketler, belirli bir ölçeğin üstünde azalan verimler yasaının etkisini göstermesinden dolayı başvurabilmektedirler. Bir diğer amaç da uzmanlaşmadan faydalanmak olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan devir işlemleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde istisna olarak ele alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 maddesi, "Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları"nı üç bent halinde açıklamıştır.

Madde metni aşağıdaki gibidir. (1.1.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 4783 sayılı Kanunla değişen şekli)

"Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

1 - Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

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.)"

Yukarıdaki madde hükmüne bakıldığında, bir ve iki numaralı bentler işletmelerin devrine ilişkin hükümleri içermekte, üçüncü bent ise, işletmelerin nev'i değiştirmesi işlemini açıklamaktadır. Söz konusu devir ve nev'i değiştirme işlemlerinin maddedeki hüküm çerçevesinde yapılması durumunda ise gelir vergisi açısından herhangi bir vergileme yapılmayacaktır.

3. KATMA DEĞER VERGİSİ ERTELEMESİ

4684 sayılı Kanunla (T.C. yasalar, 03.07.2001) değişik Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c maddesinde, " Gelir Vergisi Kanunu'nun 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 indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.)” düzenlemesi yapılmıştır.

Söz konusu hüküm doğrultusunda devir işlemlerinin yapılması durumunda, devredilen malların emsal bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacak ve beyan edilmeyecektir. Bu durum katma değer vergisi açısından da bir vergi ertelemesine yol açmaktadır.²

Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinde belirtilen işlemler Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-c bendi hükmü uyarınca istisna tutulmuştur. Bununla beraber bu işlemlerin istisna kapsamına alınması 4684 sayılı Kanunun ile yapılan değişikliğin yürürlüğe giriş tarihi olan 3.7.2001 tarihinden önce katma değer vergisi uygulamasında bir takım sorunlara yol açmıştı. Eski düzenlemeye göre Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesindeki işlemler kısmî istisna kapsamına girdiğinden bu işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamamakta, önceki dönemlerde indirim konusu yapılan vergilerin de işlem tarihi itibarıyla indirim hesaplarından çıkarılarak beyan edilmesi ve vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Bu durum şirketlere devir işlemleri nedeniyle getirilmek istenilen vergi kolaylığının ortadan kalkmasına yol açmaktaydı.

Katma Değer Vergisi Kanununun “indirilmeyecek katma değer vergisi” başlıklı 30/a maddesinde; “ Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,”nin indirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, katma değer vergisine tabi olmayan veya katma değer vergisinden istisna olan bir teslim veya hizmetin mevcut olması durumunda, söz konusu teslim ve hizmete ilişkin daha önce Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesi uyarınca indirim

² Damga Vergisi Kanunda istisnaları düzenleyen iki sayılı tablonun “Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünde 5228 sayılı Kanunla değişik 16 numaralı bendinde Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar. ile yine aynı bölümün 17 numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir. Harçlar Kanununun 123’üncü maddesine 4684 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırım, birleşme, devir ve bölünme ve nev’i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemlerin harca tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır.

konusu yapılan katma değer vergisi tutarlarının indirim kaleminden çıkarılması gerekmektedir. Bu durumda, bir taraftan mükellefler kanuna uygun bir şekilde devir işlemini yaparken kurumlaşma gerçekten teşvik edilmekte diğer taraftan ise yine kanuna uygun bir şekilde devir işlemini yaptıkları için cezalandırılmaktaydılar. Yani kurumlaşmayı teşvik müessesesi bir bakıma anlamını yitirmekteydi.

Bu hususlar göz önüne alınarak 4684 sayılı Kanunla sözü edilen (c) bendinde yapılan değişikliklerle, bent kapsamında vergiden istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenen vergilerin indirimine imkân tanınmış ayrıca, işlemi yapanların işlem tarihi itibarıyla devreden vergilerinin bulunması halinde bunların yeni işletmelerde indirim konusu yapılmasına imkân tanınmıştır.

4. SONUÇ

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ticaret şirketlerinin birleşmesi ve nev'i değiştirmeleri esas itibarıyla şirketlerin bünyelerindeki aktiflerin içerdiği gizli yedeklerin realize edildiği anlamında kabul edilmektedir. Oysa şirketlerin ölçek ekonomilerinden faydalanmak için ekonomik güçlerini birleştirmeleri müessesine vergi hükümleri ile set çekilmemesi gerekir. İktisadi kalkınmanın temellerinden olan bu durum ülkemizde de politika olarak benimsenmiş ve vergi uygulamasında vergi yükünün ertelenmesi şeklinde mevzuatımızda kurumlaşmanın teşviki olarak yer almıştır.

GVK ve KVK uyarınca yapılan devir ve nev'i değiştirme hallerinde, devir alınan kurumun bilançosundaki değerler rayiç üzerinden yeni bir değerlemeye tabi tutulmaz mukayyet değerle birleşilen kuruma intikal eder. Bu suretle birleşen kurum bilançosunda yer alan aktif kıymetlerin değer artışından doğan gizli yedekler, birleşme (devir) anında vergilendirilmez. Bu vergilendirme birleşilen kurum bünyesinde realize edildiği tarihte (yani devralman iktisadi değerlerin satıldığı tarihte) gerçekleşir. Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan devir işlemleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde istisna olarak ele alınmıştır. GVK ve KDVK'nda yer alan yasal düzenlemeler doğrultusunda devir işlemlerinin yapılması durumunda, devredilen malların emsal bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacak ve beyan edilmeyecektir. Bu durum katma değer vergisi açısından da bir vergi ertelemesine yol açmaktadır.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı. **1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği**, [çevrimiçi erişim: www.gib.gov.tr]

T.C. Yasalar (06.01.1961) **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete

T.C. Yasalar (10.01.1961) **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete

T.C. Yasalar (02.11.1984) **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete