

## TÜR (NEVİ) DEĞİŞTİREN ŞİRKETİN TİCARİ ARAÇ ALIMINDA ÖTV İSTİSNASI

Ufuk ÜNLÜ\*

### ÖZ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında bir şirket hukuki şeklini değiştirebilir ve yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamıdır. Bu kapsamda anılan Kanun şirketlere, geniş bir tür değiştirme serbestisi ve türü seçme özgürlüğü sağlamıştır. Tür değiştirme işlemi sağlandığında şirketlerin daha önce gerçekleştirdikleri işlemlerin sıhhati tartışma konusu olmaktadır. Bu yazımız tür (nevi) değiştiren şirketin aktifinde bulunan ve ticari amaçla kullanılan taşınmazların yenilenmesinde ÖTV istisnasının geçerliliği konusu ele alınacaktır.

**Anahtar Sözcükler:** Sermaye Şirketi, Tür (Nevi) Değiştirme, Tescil, ÖTV İstisnası

### 1. GİRİŞ

6102 sayılı Kanununun 134 ila 194'üncü maddelerinde, yeniden yapılandırmaya ilişkin ticaret şirketlerinde birleşme, bölünme ve tür değiştirmenin esasları düzenlenmiştir. Bu açıdan ticari yaşamda şirketlerin varlıklarını sürdürebilmeleri açısından tür değişikliği alternatifi, şirket sahipleri açısından oldukça önemli ve avantajlı bir seçenek olarak kabul edilmektedir. Sermaye şirketleri açısından izin verilen tür değişimleri, 6102 sayılı Kanunda tek tek sıralanmıştır. Dolayısıyla bu yazımızda, tür (nevi) değiştiren şirketin ticari araç alımında ÖTV istisnası konusu ele alınırken söz konusu hükümler açıklanacak ve uygulamaya ilişkin bir örnek olarak Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 15.12.2017 tarih ve 84412373-130[ÖZELGE]-331232 sayılı özelgesinden yararlanılacaktır.

### 2. TÜR DEĞİŞTİRME

Tür değiştirme, bir ticaret şirketinin hukukî ve ekonomik bütünlüğü bozulmadan, tasfiye edilmeksizin başka bir şirket türüne dönüştürülmesidir. Böylece, yeni türe dönüştürülen şirket, eskisinin devamı olarak iktisadi faaliyetini sürdürür.(Çeker, 2012, 3-4)

\* Başbakanlık Müfettişi

Sermaye şirketlerinin tür değiştirmelerine ilişkin düzenleme 6102 sayılı Kanununun 180 ila 190'uncü maddeleri arasında yer almaktadır. Anılan düzenlemeler kapsamında; Bir sermaye şirketi; başka türde bir sermaye şirketine, bir kooperatife,

- Bir kollektif şirket; bir sermaye şirketine, bir kooperatife, bir komandit şirkete,
- Bir komandit şirket, bir sermaye şirketine, bir kooperatife, bir kollektif şirkete,
- Bir kooperatif bir sermaye şirketine, dönüşebilir.

Anılan değişikliklerin yanısıra, özel durumlarda söz konusudur; bir kollektif şirket bir komandit şirkete, kollektif şirkete bir komanditerin girmesi veya bir ortağın komanditer olması hâlinde dönüşebilir. Bunun için ya kollektif şirkete bir komanditer ortak alınmalı veya mevcut kollektif ortaklardan biri komanditer ortağa dönüştürülmelidir. Bu suretle bir komandit şirket için gerekli olan iki çeşit ortak sağlanmış olur. Ayrıca bir komandit şirket kollektif şirkete, tüm komanditerlerin şirketten çıkması veya tüm komanditerlerin komandite olması suretiyle dönüşebilir.

Ticaret hukukunda tür değiştirmenin iki farklı şekilde olabileceği kabul edilmektedir: Devredici tür değiştirme ve biçim değiştirici tür değiştirme. Devredici tür değiştirmede, eski türdeki şirket tasfiye edilmeksizin bütün malvarlığı ile yeni kurulan yeni tür şirkete devredilir. Tür değiştirme sürecinde eski tür şirket ve devir alan yeni türdeki şirket bir arada varlıklarını korurlar. Eski şirket tüzel kişiliğini sürecin sonuna kadar devam ettirir. (Poroy, Tekinalp ve Çamoğlu, 2003, 168)

6102 sayılı Kanunda tür değiştirme sistemi açısından, herhangi bir halefiyet ve malvarlığının intikalini gerektirmeyen, tüzel kişiliğin tekliği ve hukukî ve ekonomik açıdan ayniyeti ilkelerine dayanan “biçim değiştirici tür değiştirme” sistemi kabul edilmiştir. Buna göre, eski şirket, kanunda öngörülen işlemlerin yapılması suretiyle tüzel kişiliğini kaybetmeksizin sadece biçim değiştirmek suretiyle yeni tür şirkete dönüşür. Ortada tek tüzel kişi var olduğundan, malvarlığının devredilmesi de gerekmez. Aynı durum, tür değiştiren şirketin hak ve borçları açısından da geçerlidir. (Çeker, 2012, 119)

Ortakal konunun devamı ilkesi bağlamında, payların ve hakların korunması gerekir. Dolayısıyla tür değiştirmede ortakların şirket payları ve hakları

korunur. Oydan yoksun paylar için sahiplerine eşit değerde paylar veya oy hakkını haiz paylar verilir. Burada iki ilke söz konusudur; (1) tür değiştirmede mevcut katılma hakkı yani ortaklık konum ve (2) ortaklık hakları korunmalıdır. Tür değiştirme bahane edilerek hiçbir ortak şirketten çıkarılamaz ve hiçbir ortağın ortaklık hakları zedelenemez, azaltılamaz ve sınırlandırılmaz.

Bununla birlikte imtiyazlı payların karşılığında aynı değerde paylar verilir veya uygun bir tazminat ödenir. İntifa senetleri karşılığında aynı değerde haklar verilir veya tür değiştirme planının düzenlendiği tarihte gerçek değer ödenir. “veya uygun bir tazminat ödenir” ibaresi ile ne tür değiştiren şirketlere ne de onların ortaklarına herhangi bir seçim hakkı tanınmamıştır. Esas olan imtiyazlı payların veya intifa senetlerinin tam karşılığı olan imtiyazlı payları ve intifa senetlerini vermektir. Payların ve intifa senetlerinin tam karşılığını almak pay sahibinin kanunî ve kaldırılıp sınırlandırılmayacak hakkıdır. Şirketin bu konuda herhangi bir yetkisi yoktur. Ancak, yeni türde imtiyazlı pay senetleri veya intifa hakları yaratmaya türün nitelik ve özellikleri imkân vermiyor ise o zaman bir zorunluluk olarak ilgili pay sahiplerine uygun bir tazminat ödenir. Hukukun geliştirilmesi öğretide ve yargı kararlarında olduğu için, olanağı bulunduğu ve yeni türde imtiyazlı paylar veya intifa senetleri yaratılmasına, bu türün nitelik ve özellikleri müsait olduğu halde her iki senedin yeni türde yaratılıp yaratılmaması sorunu hakkında gerekçede kesin bir tutum takınılmasından kaçınılmıştır. Kaynak öğretide de henüz bu sorunla ilgili görüşler ileri sürülmemiştir. Sorun hükümlerin amaçlarına ve özellikle ortağın veya pay sahibinin eski şirketteki konumunun ve haklarının aynen korunması ve yansıtılması ilkeleri bağlamında çözülecektir.

Tür değiştirmede, yeni türün kuruluşuna ilişkin hükümler uygulanır; ancak, sermaye şirketlerinde ortakların asgari sayısına ve aynı sermaye konulmasına ilişkin hükümler uygulanmaz ve böylelikle tür değiştirenlere kolaylık sağlanır. Bilanço günüyle tür değiştirme raporunun düzenlendiği tarih arasında altı aydan fazla zaman geçmişse veya son bilançonun çıkarıldığı tarihten itibaren şirketin malvarlığında önemli değişiklikler meydana gelmişse ara bilanço çıkarılır.

Aşağıdaki hükümler saklı olmak kaydı ile ara bilançoya yıllık bilançoya ilişkin hüküm ve ilkeler uygulanır. Ara bilanço için;

- a) Fizikî envanter çıkarılması gerekli değildir;
- b) Son bilançoda kabul edilen değerlemeler, sadece ticari defterdeki hare-

ketler ölçüsünde değiştirilir; amortismanlar, değer düzeltmeleri ve karşılıklar ile ticari defterlerden anlaşılmayan işletme için önemli değer değişiklikleri de dikkate alınır.

Tür değiştirme planı yönetim organı tarafından düzenlenir. Bu plan yazılı şekle ve genel kurulun onayına tabidir. Tür değiştirme planı;

a) Şirketin tür değiştirmeden önceki ve sonraki ticaret unvanını, merkezini ve yeni türe ilişkin ibareyi,

b) Yeni türün şirket sözleşmesini,

c) Ortakların tür değiştirmeden sonra sahip olacakları payların sayısını, cinsini ve tutarını veya tür değiştirmeden sonra ortakların paylarına ilişkin açıklamaları,

İçerir.

Öte yandan, tür değiştirme hakkında yazılı raporda yönetim organı tarafından hazırlanır. Tüm ortakların onaylaması hâlinde küçük ve orta ölçekli şirketler tür değiştirme raporunun düzenlenmesinden vazgeçebilirler. Raporunda;

a) Tür değiştirmenin amacı ve sonuçları,

b) Yeni türe ilişkin kuruluş hükümlerinin yerine getirilmiş bulunduğu,

c) Yeni şirket sözleşmesi,

d) Tür değiştirmeden sonra ortakların sahip olacakları paylara dair değişim oranı,

e) Varsa ortaklar ile ilgili olarak tür değiştirmeden kaynaklanan ek ödeme ile diğer kişisel edim yükümlülükleri ve kişisel sorumluluklar,

f) Ortaklar için yeni tür dolayısıyla doğan yükümlülükler hukuki ve ekonomik yönden açıklanır ve gerekçeleri gösterilir.

Şirket, tür değiştirme planını, tür değiştirme raporunu, son üç yılın finansal tablolarını ve varsa ara bilançoyu, genel kurulda karar alınmasından otuz gün önce merkezinde ve halka açık anonim şirketlerde Sermaye Piyasası Kurulunun istediği yerlerde ortakların incelemesine sunar. İsteyen ortaklara anılan belgelerin kopyaları bedelsiz verilir. Şirket, ortakları, uygun bir şekilde inceleme haklarının bulunduğu hususunda bilgilendirir.

Tür değiştirme kararı genel kurulda alınır. Yönetim organı tür değiştirme planını genel kurula sunar. Yönetim organı tür değiştirmeyi ve yeni şirketin sözleşmesini tescil ettirir. Tür değiştirme tescil ile hukuki geçerlilik kazanır. Tür değiştirme kararı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilir. Alınacak kararda aşağıda yer alan nisaplar aranır;

a) Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, esas veya çıkarılmış sermayenin üçte ikisini karşılması şartıyla, genel kurulda mevcut oyların üçte ikisiyle; limited şirkete dönüştürme hâlinde, ek ödeme veya kişisel edim yükümlülüğü doğacaksa tüm ortakların onayıyla;

b) Bir sermaye şirketinin bir kooperatife dönüşmesi hâlinde tüm ortakların onayıyla;

c) Limited şirketlerde, sermayenin en az dörtte üçüne sahip bulunmaları şartıyla, ortakların dörtte üçünün kararıyla;

d) Kooperatiflerde;

1. Ortakların en az üçte ikisinin temsil edilmeleri şartı ile genel kurulda mevcut oyların çoğunluğuyla,

2. Ek ödeme, diğer kişisel edim yükümlülükleri veya kişisel sorumluluk getiriliyorsa veya bu yükümlülükler veya sorumluluklar genişletiliyorsa, kooperatifte kayıtlı ortaklarının üçte ikisinin olumlu oyuyla,

e) Kollektif ve komandit şirketlerde tür değiştirme planı bütün ortakların oybirliğiyle onanır. Ancak, şirket sözleşmesinde ortakların tümünün üçte ikisinin olumlu oyuyla bu kararın alınabileceği öngörülebilir.

### 3. TÜR DEĞİŞTİREN ŞİRKETİN TİCARİ ARAÇ ALIMINDA ÖTV İSTİSNASI

#### 3.1. Ticari Taşıtlarda ÖTV İstisnasının Yasal Dayanağı

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 54 üncü maddesiyle 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa eklenen geçici 7 nci maddeyle, ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listenin 87.02 ve 87.03 tarife pozisyon sıraları kapsamındaki taşıtlarla yapılan şehiriçi taksit, dolmuş, servis, minibüs, midibüs ve otobüs taşımacılığı faaliyeti (araç kiralama, özel yolcu transferi ve benzeri hizmet ifası faaliyetleri hariç) ile 8701.20 ve 87.04 tarife pozisyon sıraları kapsamındaki taşıtlarla yapılan ticari yük taşımacılığı faaliyeti dolayısıyla bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan ve bu faaliyetini ilgili mevzuatta öngörülen yükümlülükleri yerine getirmek ve yetkilendirilmek suretiyle maliki olduğu taşıtlar vasıtasıyla icra eden gerçek ve tüzel kişiler tarafından, söz konusu faaliyetler kapsamında kullanılan taşıtların yenilenmesi amacıyla, aynı tarife pozisyon sıraları kapsamındaki taşıtların (87.03 tarife pozisyon sı-

rası kapsamındaki; yarış arabaları, arazi taşıtları, ATV olarak adlandırılan üç veya dört tekerlekli taşıtlar, motorlu karavanlar ile motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü geçen binek otomobilleri hariç) bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten 30/6/2019 tarihine kadar (bu tarih dâhil) ilk iktisabı ÖTV'den müstesna tutulmuştur. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında, bu düzenlemeden, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle maliki olunan, trafik tescil kuruluşlarınca ticari yolcu veya yük taşımacılığında kullanılmak üzere kayıt ve tescil edilmiş her bir taşıt bakımından aynı cins bir taşıtın ilk iktisabında yararlanılacağı hükme bağlanmıştır.

### 3.2. Şirketin Tür Değiştirmesi Halinde ÖTV İstisnası

Yukarıda belirtilen istisna maddesini konu edinen Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 15.12.2017 tarih ve 84412373-130[ÖZELGE]-331232 sayılı özelgesinde aynen;

*“Söz konusu istisna uygulamasının usul ve esaslarına ilişkin açıklamalara 13/10/2016 tarih ve 29856 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 2) ile değişik Özel Tüketim vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (VI/E) bölümünde yer verilmiştir.*

*Mezkûr Tebliğin söz konusu bölümünde belirtildiği üzere, söz konusu istisna uygulamasından, esas itibariyle, taksi, dolmuş, servis, minibüs, midibüs ve otobüsle şehiriçi yolcu taşımacılığı faaliyeti ile yarı römorklar için çekici, kamyon ve kamyonetle ticari yük taşımacılığı faaliyeti dolayısıyla 6745 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 7/9/2016 tarihi itibariyle gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan ve bu faaliyetini ilgili mevzuatında öngörülen yükümlülükleri yerine getirmek ve yetkilendirilmek suretiyle maliki olduğu taşıtlar vasıtasıyla icra edenler yararlanabilmektedir.*

*Bunun yanı sıra, düzenleme kapsamındaki taşıtların, 6745 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle trafik tescil kuruluşlarınca istisnadan yararlanmak isteyen adına ticari olarak kayıt ve tescil edilmiş olması şart olup, bu tarihten sonra Emniyet Genel Müdürlüğünce kayıt ve tescil edilen taşıtlar ile taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak yetkilendirme belgelerine kaydedilen taşıtlar için istisna uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.*

Öte yandan, maliki oldukları yarı römork için çekici, kamyon ve kamyonetlerle, ticari yük ve eşya taşımacılığı faaliyetiyle işgal edenlerin, 10/7/2003

tarhli ve 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu ve 11/6/2009 tarih ve 27255 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Karayolu Taşıma Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı tarafından yaptıkları faaliyete uygun olarak düzenlenmiş yetki belgesini haiz olmaları şart olup, söz konusu yetki belgesinin eki taşıt belgesinde, yenilemeye konu taşıt veya taşıtlara ilişkin bilgilerin bulunması gerekmektedir.

*Diğer taraftan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 180 inci maddesinde, bir şirketin hukuki şeklini değiştirebileceği, yeni türe dönüştürülen şirketin eskisinin devamı olduğu; 181 nci maddesinde ise sermaye şirketinin başka bir sermaye şirketine dönüşmesinin mümkün olduğu hükme bağlanmış ve müteakip maddelerde tür değiştirmenin tabi olduğu diğer usul ve esaslar düzenlenmiştir.*

*Buna göre, ..... Ltd. Şti. unvanı ile kayıtlı iken, 31.07.2017 tarihinde ..... San. Tic. A.Ş. 'ye dönüşen Şirketinizin tür değişikliği işleminin Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümlerine uygun olarak yapılmış olması halinde, ticari taşıtların yenilenmesinde ÖTV istisnası uygulaması bakımından Şirketinizin eski şirketin devamı niteliğinde kabul edilmesi ve bu kapsamda, istisnanın yürürlüğe girdiği tarih itibariyle eski şirketin aktifinde bulunan ve ticari taşımacılıkta kullanılan taşıtların yenilenmesi amacıyla, taşıtların eski şirket veya Şirketiniz döneminde elden çıkarılmış olmasına bakılmaksızın, anılan Genel Tebliğde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, istisna uygulamasından yararlanmanız mümkündür.*

*Bununla birlikte, istisna uygulaması bakımından aranan şartların; istisnanın yürürlüğe girdiği tarih itibariyle eski şirket, istisnadan yararlanılmak istenen tarih itibariyle ise Şirketiniz tarafından sağlanıyor olması ve bu durumun mezkur Genel Tebliğin (VI/E/1.1.3) bölümünde sayılan belgelerle her iki şirket için de tevsik edilmesi gerektiği tabiidir.”*

İfadelerine yer verilmiştir. (<http://www.gib.gov.tr/nevi-degistiren-sirketin-ticari-arac-aliminda-otv-istisnasi> )

6102 sayılı Kanunun ilgili hükmü gereğince yeni türe dönüştürülen şirketin eskisinin devamı niteliğinde oluşu nedeniyle tür değiştiren şirketin aktifinde bulunan ve ticari taşımacılıkta kullanılan taşıtların yenilenmesi amacıyla, gerçekleştirilen işlemlerin istisna uygulamasına tabi olması beklenir.

#### 4. SONUÇ

Tür değiştirme, bir ticaret şirketinin hukukî ve ekonomik bütünlüğü bozulmadan, tasfiye edilmeksizin başka bir şirket türüne dönüştürülmesidir. 6102 sayılı Kanunda tür değiştirme sistemi açısından, herhangi bir halefiyet ve malvarlığının intikalini gerektirmeyen, tüzel kişiliğin tekliği ve hukukî ve ekonomik açıdan ayniyeti ilkelerine dayanan “biçim değiştirici tür değiştirme” sistemi kabul edilmiştir.

şirketlerin tür değişikliği işlemlerinin 6102 sayılı kanununun ilgili hükümlerine uygun olarak yapılmış olması halinde, ticari taşıtların yenilenmesinde ÖTV istisnası uygulaması bakımından tür değiştiren eski şirketin devamı niteliğinde kabul edilmesi ve bu kapsamda, istisnanın yürürlüğe girdiği tarih itibariyle eski şirketin aktifinde bulunan ve ticari taşımacılıkta kullanılan taşıtların yenilenmesi amacıyla, taşıtların eski şirket veya yeni şirket döneminde elden çıkarılmış olmasına bakılmaksızın, anılan Genel Tebliğde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, istisna uygulamasından yararlanılması mümkündür.

#### KAYNAKÇA

eker, M. (2012), Ticaret şirketlerinin Genel Hükümleri ve Yeniden Yapılandırılmaları, *EÜHFD*, XVI : 3–4

<http://www.gib.gov.tr/nevi-degistiren-sirketin-ticari-arac-aliminda-otv-istisnasi>

Poroy, R., Tekinalp, Ü. ve amoğlu, E. (2003) *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku* (9.baskı) İstanbul : [yayl.y]