

SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ŞAHİS İŞLETMESİNE DÖNÜŞMESİNİN VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF TRANSFORMATION OF CAPITAL COMPANIES INTO SOLE PROPRIETORSHIP IN TERMS OF TAX LAW



Yeşim ÇAM*

ÖZ

Tür değiştirme, şirketlerin hukuki ve ekonomik devamlılığını sürdürerek farklı bir ticaret şirketi haline gelmesi olarak ifade edilmektedir. Şirketler çeşitli ekonomik nedenlerle faaliyetlerini genişletmek, sorumluluk alanlarını sınırlandırmak veya faaliyetlerini sonlandırmak için tür değiştirme yapmaktadır. Faaliyetlerine son vermek isteyen sermaye şirketleri normalde tasfiye sürecine girerek mükellefiyetlerini kapatmaktadır. Ancak tasfiye süreci uzun ve maliyetli olduğundan söz konusu şirketler, şahıs işletmesine dönüşerek tasfiyeye girmeden faaliyetlerini sonlandırmayı tercih etmektedir. Tür değiştirme hükümleri Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenerek devir hükmünde sayılacağı belirtilmektedir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu sermaye şirketlerinden şahıs işletmesine dönüşümü devir olarak kabul etmemesinden kaynaklı problemler yaşanmak-

ABSTRACT

Type change is expressed as the transformation of companies into a different trading company by maintaining their legal and economic continuity. Companies change types in order to expand their activities, limit their areas of responsibility or terminate their activities for various economic reasons. Capital companies that want to end their activities normally close their liabilities by entering the liquidation process. However, since the liquidation process is long and costly, these companies prefer to turn into sole proprietorships and terminate their activities without going into liquidation. It is stated that the provisions of type change will be regulated in the Turkish Commercial Code and will be considered as a transfer provision. However, there are problems arising from the fact that the Corporate Tax Law does not accept the transformation from capital companies to

* YÖK 100/2000 Doktora Öğrencisi, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, yesim-cam@outlook.com, ORC-ID: 0000-0002-7746-3965.

Çam, Y. (Ekim 2021). Sermaye Şirketlerinin Şahıs İşletmesine Dönüşmesinin Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 265, (97-106).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 07.07.2021 / M.K.T.: 30.09.2021

tadır. Devir işlemlerinde kanunda gerekli şartların taşınması halinde devir tarihine kadar elde edilen kazançlar vergilendirilirken birleşmeden doğan karlar vergilendirilmemektedir. Dolayısıyla sermaye şirketlerinden şahıs işletmesine dönüşüm işlemleri vergilendirmeye tabi olacaktır. Bu kapsamda konuyla ilgili düzenlemelere ayrıntılı bir şekilde yer verilmesi ve Türk Ticaret Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uyumlaştırılmasıyla yaşanan belirsizlikler giderilecektir.

Anahtar Kelimeler: Tür değiştirme, Sermaye Şirketi, Şahıs İşletmesi

JEL Sınıflandırma Kodları: G34, H20, K34

GİRİŞ

Tür değiştirme, bir şirketin hukuki ve ekonomik sürekliliğini sağlayarak başka bir ticaret şirketi yapısına dönüşmesidir. Ekonomide yaşanan gelişmelerle birlikte, mevcut yapıları daha kapsamlı girişimlere olanak tanımayan şirketler, büyümeye daha açık bir yapıya ulaşmak, sermayelerinin etkinliğini yükseltmek, kişisel sorumluluk alanlarını küçültmek, kredi limitlerini arttırmak gibi sebeplerle tür değişikliğine yönelmektedir¹.

Sınırsız süreli bir şekilde faaliyete başlayan şirketler, çeşitli nedenlerle yapılarında değişikliğe gitmek veya faaliyetlerini sonlandırmak durumunda da kalabilirler. Faaliyetlerini sonlandırma işlemleri şirket yapılarına göre farklılık arz etmektedir. Şahıs işletmesi olması durumunda, vergi dairesine işi terk dilekçesi verilerek gerekli işlemlerin yapılmasıyla mükellefiyet kaydı kısa bir sürede kapatılmaktadır. Fakat bir sermaye şirketi olması halinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) göre tasfiye sürecine girerek gerekli işlemlerin yapılmasıyla ticaret

sole proprietorships as a transfer. In the transfer process, if the necessary conditions are met in the law, the profits obtained until the transfer date are taxed, while the profits arising from the merger are not taxed. Therefore, conversions from equity companies to sole proprietorships will be subject to taxation. In this context, the uncertainties will be eliminated by giving a detailed account of the relevant regulations and harmonization of the Turkish Commercial Code and the Corporate Tax Law.

Keywords: Type Change, Capital Company, Sole Proprietorship

JEL Classification Codes: G34, H20, K34

sicilinden kaydı silinmektedir. Söz konusu silinme işleminin tescil edildiği tarih itibarıyla de mükellefiyet kaydı vergi dairesince kapatılmaktadır. Dolayısıyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nu (TTK) madde 194/3 kapsamında ticaret şirketlerinin tür değiştirerek ticari işletmeye dönüşmesi ne olanak tanınmasıyla çeşitli nedenlerle tasfiye sürecine girmeyen şirketler, tür değiştirme yoluna gitmeyi tercih etmektedir. Şirketler tasfiye sürecine girmeden daha kolay yoldan faaliyetlerini sonlandırmayı amaçlamaktadır. Ancak TTK'da yer alan bu tür değişikliğin vergi kanunlarında düzenlenmemesi, çeşitli sorunların yaşanmasına neden olmaktadır². Bu kapsamda öncelikle TTK çerçevesinde tür değiştirme üzerinde durulacak, daha sonra tür değiştirmenin vergi hukuku çerçevesinde sonuçları incelenecektir.

1- TİCARET ŞİRKETLERİNİN TÜR DEĞİŞTİRMESİ

İşletme, insanların gereksinimlerini karşılamak hedefi ile üretim faktörlerinin sistemli bir

¹ Ömer GEZER ve Bilgehan ÇİÇEK. "Nev'i Değişikliğinde Özellik Arz Eden Durumlar". Vergi Raporu. 133. Ekim 2010. s. 7.

² Mustafa AYDOĞAR. "Sermaye Şirketlerinin Şahıs İşletmesine Nevi Değiştirerek Dönüşmesinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu" Alo Maliye 04.12.2020. (<https://www.alomaliye.com/2020/12/04/sermaye-sirketlerinin-nevi-degistirerek-donusmesi/>). Erişim Tarihi: 12 Haziran 2021.

biçimde bir araya getirilmesi olarak tanımlanmaktadır. İşletme, tek kişi işletmesi (gerçek kişi işletmesi) ve şirket olarak ikiye ayrılmaktadır³. TTK madde 11'e göre; *"ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir"*. Şirket ise bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişinin gelir kazanmak amacıyla emek ve sermayelerini ortaya koymaları ile oluşmaktadır⁴. TTK madde 124'e göre ticaret şirketleri, kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerinden oluşmaktadır. Kollektif ve komandit şirketler şahıs şirketi olarak ifade edilirken; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler sermaye şirketi olarak değerlendirilmektedir.

Sermaye şirketi, şirket ortaklarının koymayı kabul ettikleri sermaye ile sınırlı ve tüzel kişiliğe sahip şirketlerdir. Genel olarak ortaklık ve yönetim yapısı şahıs şirketlerine göre daha çok uzmanlaştığı için bu manada birbirinden ayrılmaktadır. Bu şirketlerde esas olan sermayedir ve ortaklar ikinci planda kalmaktadır⁵. Şahıs işletmesinde ise; işletme faaliyetini yürüten ve sahibi olan tek kişi vardır. İşletmeyi kısmen dahi olsa, kendi namına yöneten kişi tacir olarak ifade edilmektedir. Şahıs işletmelerinde, işletme ve sahibi hukuki bakımdan ayrı tutulamaz. İşletme için kar/zarar, tüm riskler işletme sahibine ait olmaktadır⁶.

Tür değiştirme, bir ticaret şirketinin tasfiye edilmeden ekonomik mevcudiyetini ve sürekliliğini koruyarak diğer bir türe dönüşmesi olarak tanımlanmaktadır⁷. Tür değişikliğinde sadece şirketin iç ve dış ilişkilerinde ortaksal hakların özelliğini belirleyen ve belirlenmesini sağlayan hukuki kimliği değişmektedir. Buna rağmen hukuk süjesi, ekonomik ve ortaksal ilişkileri aynı şekilde devam etmektedir⁸. Tür değişikliğinden önceki tüzel şirket, kanunda belirtilen işlemleri gerçekleştirmesiyle tüzel kişiliğini kaybetmeden, sadece şekil değiştirerek yeni tür şirkete dönüşmektedir. Dolayısıyla tek tüzel kişi mevcut olduğundan tür değiştiren şirketin mal varlığı, hak ve borçlarının devredilmesi gerekmemektedir⁹.

Ticari işletmeler, kendi dönemlerine özgü gerçekliklerle kurulmakta ve o zaman geçerli olan ekonomik ve ticari yaşam modeli benimsenmektedir. Ancak zamanla çeşitli nedenlerle bu etmenlerde değişiklikler olabilmektedir. Böylece yeni ticari şartlara uyum sağlamak bakımından tür değişikliği yapılması bir ihtiyaç haline gelmektedir¹⁰. Şirketin konumu, şirketin şahıs şirketi yerine bir sermaye şirketi olarak faaliyete devam edilmesini gerektirebilir. Halka açılmak isteyen bir şirket anonim şirkete dönüşmek veya ortakların sorumluluğunu kısıtlamak amacıyla limited şirket olarak faaliyetini sürdürmek isteyebilir. Dolayısıyla var olan şirketi tasfiye edip yeni bir şirket kurmak maliyetli bir süreç yaşanmasına neden olmaktadır. Buna karşın, kanun kapsa-

³ Zekai ÖZCAN. *Hangi Şirket Kurulmalı?*. 5.Baskı. Ankara. Seçkin Yayıncılık. 2019. s. 28.

⁴ Zekai ÖZCAN. a.g.e. s. 29.

⁵ Zekai ÖZCAN. a.g.e. s. 40.

⁶ Orhan KÜÇÜK. *İşletme Bilgisi ve Yönetimi: Stratejik Planlama-İşletme Performansı-Lojistik*. 4.Baskı. Ankara. Seçkin Yayıncılık. 2017. s.162.

⁷ Fatih BİLGİLİ ve Ertan Demirkapı. *Ticaret Hukuku Bilgisi*. 15.baskı. Bursa. Dora Yayınevi. 2019. s. 210.

⁸ Hasan PULAŞLI, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*. 6.baskı. Ankara. Adalet Yayınevi. 2020. s.139.

⁹ Mustafa ÇEKER. *"Ticaret Şirketlerinin Genel Hükümleri ve Yeniden Yapılandırılmaları"*. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. XVI. 3-4. s.119.

¹⁰ Cemal KADAN. *"Şirketlerde Tür Değişikliği"*. (<https://www.alomaliye.com/2016/04/12/sirketlerde-tur-degisikligi/>). 30 Eylül 2021.

mında tür değiştirme imkanından faydalanmak şirket adına daha yararlı olabilmektedir. Böylece tür değişikliğine gidilmesinin nedeni ekonomik gerekçeler olarak görülmektedir¹¹.

TTK madde 180-190 tür değiştirme konusu-

nu düzenlemektedir. Bu madde kapsamında bir şirket hukuki biçimini değiştirebilmektedir. Yeni türe dönüştürülen şirket, eski türün devamı niteliğindedir. TTK madde 181'e göre geçerli tür değiştirmeleri Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: Geçerli Tür Değiştirmeleri

Şirketin Türü	Dönüşebileceği Şirket Türü
Sermaye Şirketi	• Farklı Türde Bir Sermaye Şirketi • Kooperatif
Kollektif Şirket	• Sermaye Şirketi • Kooperatif
Komandit Şirket	• Sermaye Şirketi • Kooperatif • Kollektif Şirket
Kooperatif	• Sermaye Şirketi

Kaynak: TTK madde 181

TTK, şahıs şirketinin sermaye şirketi ile kooperatife dönüşümünü uygun bulmuşken bir sermaye şirketi ve kooperatifin şahıs şirketine dönüştürülmesine izin vermemektedir. Diğer bir deyişle, şirket borçlarından kişisel olarak sorumlu olan ortakların, şirket borçlarından sorumlu tutulmayan ortaklara dönüşmeleri uygun görülürken, tersi reddedilmektedir¹².

TTK'da kollektif ve komandit şirketlerin tür değiştirmelerine yönelik olarak özel bir düzenleme yer almaktadır. Bu kapsamda, bir kollektif şirketin, bir komandit şirkete dönüşebilmesi için kollektif şirkete bir komanditerin girmesi ve bir

ortağın komanditer olması gerekmektedir. Bir komandit şirket kollektif şirkete tür değiştirebilmesi için ise tüm komanditerlerin şirketten çıkması ve tüm komanditerlerin komandite olması şartlarını gerçekleştirmesi gerekmektedir¹³.

Tür değiştirme için yapılacak işlemler TTK'da düzenlenmektedir. Yönetim organı, yazılı şekle ve madde 189 uyarınca genel kurulun onayına tabi bir tür değiştirme planı¹⁴ düzenlemektedir. Planın yanı sıra yönetim organı tür değiştirme hakkında yazılı bir rapor¹⁵ hazırlamaktadır. Şirket, tür değiştirme planı, raporu, son üç yılın finansal tabloları ve varsa ara bilançosunu genel kurulda karar alınmasından otuz gün önce merkezinde

¹¹ Mustafa ÇEKER. a.g.e. s.119.

¹² Soner ALTAŞ. "Ticaret Şirketlerinin Tür Değiştirmesi". Vergi Sorunları. Nisan 2019. 235. s. 172.

¹³ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Mayıs 2021. madde 182.

¹⁴ Tür değiştirme planı; şirketin tür değiştirmeden önceki ve sonraki ticaret unvanını, merkezini ve yeni türe ilişkin ibareyi, yeni türün şirket sözleşmesini, ortakların tür değiştirmeden sonra sahip olacakları payların sayısını, cinsini ve tutarını veya tür değiştirmeden sonra ortakların paylarına ilişkin açıklamalarını içermektedir.

¹⁵ Tür değiştirme raporunda, tür değiştirmenin amacı ve sonuçları, yeni türe ilişkin kuruluş hükümlerinin yerine getirilmiş bulunduğu, yeni şirket sözleşmesi, tür değiştirmeden sonra ortakların sahip olacakları paylara dair değişim oranı, varsa ortaklar ile ilgili olarak tür değiştirmeden kaynaklanan ek ödeme ile diğer kişisel edim yükümlülükleri ve kişisel sorumluluklar, ortaklar için yeni tür dolayısıyla doğan yükümlülükler hukuki ve ekonomik yönden açıklanmakta ve gerekçeleri gösterilmektedir.

ve halka açık anonim şirketlerde Sermaye Piyasası Kurulu'nun istediği yerlerde ortakların incelemesine sunmaktadır. Yönetim organı tür değiştirme planı ile yeni türün şirket sözleşmesini genel kurula arz etmektedir. Tür değiştirme kararı şirket yapısındaki kanunda belirtilen yeter sayısına göre alınmaktadır. Yönetim organı, tür değiştirme kararını ve yeni şirketin sözleşmesini tescil ettirmesi gerekmektedir. Böylece tescil ile tür değiştirme hukuki geçerlilik kazanmaktadır. Ayrıca tür değiştirme kararı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilmektedir¹⁶.

2- SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ŞAHİS İŞLETMESİNE DÖNÜŞMESİ

TTK'ya göre geçerli tür değiştirmelerinden biri de sermaye şirketlerinin şahıs işletmesine dönüştürülmesidir. Ticaret Sicil Yönetmeliğine göre; "Bir ticaret şirketinin bir ticari işletmeye dönüşmesi, tüzel kişinin şekil değiştirerek bir ticari

işletme haline gelmesidir. Her ticaret şirketi, tabi olduğu sorumluluk sistemi ne olursa olsun bir ticari işletmeye dönüşebilir. Dönüşme sonucunda meydana gelen ticari işletme dönüşen ticaret şirketinin devamıdır". Yönetmelikte genel hatlarıyla ifade edilen tür değiştirme TTK'da ayrıntılı bir şekilde düzenlenmektedir. TTK madde 194/3'e göre; "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".

Tablo 2: Anonim ve Limited Şirketten Gerçek Kişi Ticari İşletmesine Tür Değiştiren Şirket Sayısı

Yıllar	Yeni Türü Gerçek Kişi Ticari İşletme Olan Sayısı		Toplam
	Eski Tür Anonim Şirket	Eski Tür Limited Şirket	
2017	14	147	161
2018	23	184	207
2019	32	261	293
2020	45	359	404

Kaynak: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği¹⁷

Tablo 2'de 2017-2020 yılları arasında anonim ve limited şirketten gerçek kişi ticari işletmesine tür değiştiren şirket sayıları yer almaktadır. 2017 yılında toplam 161 şirket tür değiştirirken; 2020 yılında bu sayı artış göstererek 404 olmuştur. Dolayısıyla eski türü anonim veya limited şirket olan şirketler, çeşitli nedenlerle şahıs işletmesi olarak

tür değiştirmiştir. Tür değiştiren şirketlerin de çoğunun limited şirket olduğu görülmektedir. Bunun nedeni limited şirketlerin diğer şirketlere göre kuruluş aşaması kolay olmasına karşın, şirket yapısı olarak da dezavantajlı durumda olması düşünülmektedir. (Limited şirketlerde ortak veya ortaklar kamu alacaklarından şahsi olarak so-

¹⁶ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Mayıs 2021. madde 185-189.

¹⁷ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Bilgi Erişim Müdürlüğü. (https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/KurulanKapananSirketistatistikleri.php). Erişim Tarihi: 10 Haziran 2021.

rumlu tutulurken anonim şirketlerde sadece tahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olarak sorumlu olması¹⁸ ve limited şirketin hisseleri satıldığında elde edilen kazanç gelir vergisine tabi olmasına karşın anonim şirketlerde sadece 2 yıl içerisinde satılırsa gelir vergisine tabi olması vb.¹⁹).

Bir ticaret şirketinin, ticari işletmeye dönüşmesinin avantajı kendi özel durumuna göre değerlendirilmelidir. Örneğin, teşvik kapsamı dahilinde olmayan bir bölgede faaliyette bulunan ticaret şirketi, teşvik kapsamında olan bir ticari işletmeyi devralarak ticari işletmeye dönüşmesiyle vergisel avantaj sağlayacaktır. Dolayısıyla sağlanan avantajlar özel şartlara bağlı olduğundan bir genelleme yapmak söz konusu değildir²⁰.

Günümüzde şirketlerin daha kolay bir şekilde faaliyetlerine son verebilmek için tür değiştirme yöntemini kullandıkları belirtilmektedir. Şahıs işletmeleri ticari faaliyetine son vermek istediğinde kısa bir zamanda kapatılmaktadır. Ancak sermaye şirketlerinde tasfiyeye gidilmesi, mal varlıklarının satılması gerekmekte ve bu süreç de uzun bir zaman alarak maliyetli olmaktadır. Şirketler bu zaman zarfında yerleşik bir şirket adresine gerek duymakla birlikte, vergi yükümlülüklerini yapmaya ve düşük de olsa muhasebe ve benzeri ücretler ödemeyi sürdürmek durumunda kalmaktadır²¹. Bu kapsamda şirketler zaman tasarrufu ve maliyetlerini göz önüne aldığı anda ticari faaliyetini sona erdirirken tür değiştirme yoluna gitmektedir. Tür değiştirme, şirket faaliyetini

sona erdirmenin basit bir yolu olarak görülse de, aslında kolay ve kısa sürede masrafsız olabilecek bir süreç değildir. Tür değiştirmenin de belli bir süreci bulunmakta ve gerekli prosedürün yerine getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca tür değiştirme işlemi kurumlar vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve harçlara tabi olacaktır²². Dolayısıyla yine çeşitli maliyetleri olan bir süreci bünyesinde barındırmaktadır.

3- VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ŞAHIS İŞLETMESİNE DÖNÜŞMESİ

Ticaret şirketlerinin ticari işletmeye dönüşmesinin TTK çerçevesinde yapılması muhtemeldir. Ancak söz konusu tür değiştirme vergi hukukunda açık bir şekilde düzenlenmemektedir. Sermaye şirketlerinin ticari işletmeye dönüşmesi durumunda, sermaye şirketinin kurumlar vergisi mükellefiyeti sona ermektedir. Dolayısıyla ticari işletmeyi işletenlerin şahsi ticari kazanç olarak gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekmektedir. Ayrıca, geçmiş yıllar karlarının ortaklar bünyesinde menkul sermaye iradı olarak vergilendirilme icabı doğmaktadır. Yine KDV ve diğer işlem vergileri kapsamında da vergileme gereği oluşmaktadır²³.

Sermaye şirketlerinin mükellefiyetlerini terk etmeyip tür değiştirerek faaliyetlerini sürdürmek istemeleri halinde KVK madde 19 hükümlerine göre hareket etmeleri gerekmektedir. Söz ko-

¹⁸ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 16 Haziran 2021. madde 35, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 16 Haziran 2021. madde 329

¹⁹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 16 Haziran 2021. madde 75, mükerrer madde 80.

²⁰ Salih ÇAKMAK. *Yeni Türk Ticaret Kanununda Ticaret Şirketlerinde Tür Değiştirme*. Adalet Yayınevi. Ankara. 2018. s.158.

²¹ Alper ÇALTEKİN. "Hangi Şirket Türünü Seçmeliyim?". 9 Ekim 2020. (https://www.degersmmm.com/hangi-sirket-turunu-secmeliyim/). Erişim Tarihi: 20 Haziran 2021.

²² Yılmaz SEZER. *Unutmayın Sermaye Şirketlerinin Şahıs Şirketine Dönüştürülmesinde Vergi Var!*. Dünya Gazetesi. 10 Ağustos 2017. (https://www.dunya.com/kose-yazisi/unutmayin-sermaye-sirketlerinin-sahis-sirketine-donusturulmesinde-vergi-var/377036). Erişim Tarihi: 20 Haziran 2021.

²³ Şenol KOCAER. *Şirket Yeniden Yapılandırılmaları*. 4. Baskı. Ankara. Seçkin Yayıncılık. 2018. s. 339.

nusu madde hükmüne göre; “aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir²⁴:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması.

b) Münfesihi kurumun devir tarihindeki bîlânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bîlânço-suna geçirilmesi.

(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.”

Yukarıdaki şartları sağlamaması halinde devir olarak görülmeyecek ve işlem birleşme hükümleri kapsamında değerlendirilecektir. Dolayısıyla tür değiştirme tarihindeki bilanço kapsamında hesaplanan özsermaye ile cari değerler üzerinden yeniden düzenlenen bilanço özsermayesi arasındaki fark birleşme karı olarak kabul edilerek kurumlar vergisine tabi olmaktadır²⁵.

KVK madde 20’de devir durumunda vergilendirme sürecinin nasıl olacağını belirtmektedir. Buna göre; “(1) 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 yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müş-

tereken imzalayacakları münfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesihi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.”

Bu hükümler çerçevesinde TTK madde 194’e göre sermaye şirketlerinin şahıs işletmesine tür değiştirerek dönüşmesi KVK kapsamında devir olarak değerlendirilmemektedir. Dolayısıyla sermaye şirketinin şahıs işletmesine dönüşmesi sırasında yapılan işlemlerden doğan karların kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir. Katma değer vergisi açısından bakıldığında da aynı durum söz konusudur. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu madde 17/c’de KVK’ya göre yapılan devir ve bölünme işlemlerinin vergiden istisna olduğu belirtilmektedir. Fakat TTK kapsamında yapılan sermaye şirketinden şahıs işletmesine tür değiştirme KVK açısından devir olarak kabul edilmediğinden tür değişikliğinde yapılan işlemlerin KDV’ye tabi olması gerekmektedir²⁶. Bu kapsamda, Uşak Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü’nün 08.04.2014 tarih ve 52796708-130-1 sayılı özelgesinde; Şahıs işletmesine dönüşen şirket bakımından;

“ortağı olduğunuz ... İnş. Ltd. Şti.’nin tüm aktif ve pasifleriyle şahsınıza devredilerek şahıs işletmesine dönüştürülmesi işlemi, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında

²⁴ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 20 Haziran 2021.

²⁵ Zafer ÇALIŞKAN. “Şirketlerin Tür Değiştirmesinde Zarar Mahsubu”. Vergi Sorunları. Aralık 2014. 315. s. 113.

²⁶ Mustafa AYDOĞAR, a.g.e.

“devir” olarak değerlendirilemeyeceğinden söz konusu nev’i değişikliğinden doğan karlar vergiye tabi tutulacaktır”

“ortağı olduğunuz ... İnş. Ltd. Şti.’nin tüm aktif ve pasifleriyle şahsınıza devredilerek şahıs işletmesine dönüştürülmesi işlemi, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında “devir” olarak değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu işlemin KDV Kanununun 17/4-c maddesi kapsamında KDV den istisna tutulması mümkün değildir” biçiminde görüş belirtmektedir²⁷.

Aynı durum damga vergisi ve harçlar için de mevcuttur. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 2 sayılı tablo, ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar başlığı fıkra 17’de KVK’ya tabi yapılan birleşme, devir ve bölünmeler sebebiyle oluşturulan kağıtlar vergiden istisna edilmektedir²⁸. 492 sayılı Harçlar Kanunu madde 123’te anonim, eshamlı komandit, limited şirket ve kooperatiflerin kuruluş, pay devri, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve tür değişiklikleri sebebiyle yapılacak işlemlerin kanunda yazılı harçlardan istisna olduğu belirtilmektedir²⁹. Ancak, yukarıdaki gibi tür değiştirme işlemi devir olarak kabul edilmediğinden tür değişimi kapsamında damga vergisi ve harç istisnasından yararlanılamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu uygulamaları bakımından İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 23.01.2018 tarih ve 11395140-105[179-2013/VUK2-7162]-74132 sayılı özelgesi ile görüş belirtmektedir. Buna göre, şirketin TTK uyarınca şahıs işletmesine dönüşmesi halinde ticaret erbabı olarak işe başlama durumu var olacak ve böylece işletme

hesabı esasına göre defter tutulması gerekecektir. Dolayısıyla Ba ve Bs bildirim formlarını verme yükümlülüğü olmayacaktır. Şirketin aktifinde kayıtlı mallar, ticari araçlar ile demirbaşlar vb. kıymetler için emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi icap etmektedir³⁰.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 20/1 Devir Halinde Vergilendirme ve Beyan başlıklı kısmında geçici vergi konusu da düzenlenmektedir. Buna göre, geçici vergi beyannamesi verme süresinden önce aynı döneme ait olarak devir işlemleri sebebiyle kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi durumunda, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir. Devir sebebiyle devrolan şirketin devir tarihine kadar ödemiş olduğu geçici vergiler, devir dolayısıyla vergilendirilecek devir öncesi kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Mahsup edilemeyen miktar kalması durumunda söz konusu tutar birleşilen kurumun kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Dolayısıyla tür değiştirme sebebiyle son dönem için geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir³¹.

SONUÇ

Sınırsız süreli ekonomik hayatlarına başlayan ticaret şirketleri, gelişen ekonomik düzende çeşitli nedenlerle tür değiştirme yöntemini kullanmaktadır. Tür değiştirme, şirketin ekonomik ve hukuki yapısını bozmadan başka bir şirket türüne dönüştürülmesidir. TTK’da hangi tür şirketlerin dönüştürülebileceği ve tür değiştirme süreci açıkça belirtilmektedir. Şirketler, ticari

²⁷ 52796708-130-1 sayılı Özelge. Şahıs İşletmesine Dönüşen Şirkette KDV İstisnası. (<https://www.gib.gov.tr/node/91053>). Erişim Tarihi: 01 Haziran 2021.

²⁸ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 23 Haziran 2021.

²⁹ 492 sayılı Harçlar Kanunu (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 23 Haziran 2021.

³⁰ 11395140-105[179-2013/VUK2-7162]-74132 sayılı Özelge. Sermaye Şirketinin Şahıs İşletmesine Dönüştürülmesi İşleminin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu. (<https://www.gib.gov.tr/sermaye-sirketinin-sahis-isletmesine-donusturulmesi-isleminin-vergi-mevzuati-karsisindaki-durumu>). Erişim Tarihi: 30 Haziran 2021.

³¹ 26482 Sayılı 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (<https://www.gib.gov.tr/>). Erişim Tarihi: 05 Temmuz 2021.

faaliyetlerine son vermenin kısa bir yolu olarak tür değiştirme yöntemine başvurmaktadır. Dolayısıyla bu işlemler sırasında doğan karların nasıl vergilendirileceği konusu, tür değiştirmeyi vergisel açıdan da önemli hale getirmektedir.

Sermaye şirketlerinin faaliyetlerini sonlandırmaları için KVK kapsamında tasfiye hükümleri çerçevesinde mükellefiyetlerini sonlandırmaları gerekmektedir. Dolayısıyla söz konusu şirketler tasfiyeye tabi olmamak için tür değiştirmeyi tercih etmektedir. Bu kapsamda TTK çerçevesinde sermaye şirketlerinin tasfiyeye girmeden şahıs işletmesine tür değiştirerek dönüşmelerine izin verilmektedir. Fakat TTK'da yer alan tür değiştirme hükümlerinin KVK'da kabul edilmemesiyle kanunlar arasında uyumsuzluk yaşanmaktadır. Tür değiştirme işlemleri kapsamında vergi ödemeyeceğini düşünen mükellefler bu yolu seçmektedir. Ancak KVK hükümleri çerçevesinde tür değiştirme devir olarak kabul edilmediğinden vergiye tabi olacaklardır. Ayrıca tasfiye sürecine girmeseler bile tür değişme için de gerekli olan prosedürün uygulanması gerekecektir. Dolayısıyla mevzuatın ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmemesi sonucunda yine maliyetli bir süreç yaşanmasına neden olacaktır. Burada yaşanan sorunlar KVK ve TTK'nın tür değiştirme konusunda uyumlu hale getirilmesiyle ortadan kalkacaktır. Tür değiştirme konusunda mevzuatta ayrıntılı düzenlemelerin yapılması sistemin etkin bir şekilde işleyişine katkı sağlayacaktır. Böylece, kanunlarda açıkça hükümlerin yer almasıyla, ilgili konularda özelgelerle düzenleme yapılmasına gerek kalmayacaktır.

KAYNAKÇA

- ALTAŞ, S. (2019). "Ticaret Şirketlerinin Tür Değiştirmesi". Vergi Sorunları. Nisan 2019. 235.
- AYDOĞAR, M. (2020). "Sermaye Şirketlerinin Şahıs İşletmesine Nevi Değiştirerek Dönüşmesinin Vergi Kanunları Karşısındaki

Durumu". Alo Maliye 04.12.2020, (<https://www.alomaliye.com/2020/12/04/sermaye-sirketlerinin-nevi-degistirerek-donusmesi/>). Erişim Tarihi: 12 Haziran 2021.

- BİLGİLİ, F. ve DEMİRKAPI, E. (2019). *Ticaret Hukuku Bilgisi*, 15.baskı. Dora Yayınevi. Bursa.
- ÇAKMAK, S. (2018). *Yeni Türk Ticaret Kanununda Ticaret Şirketlerinde Tür Değiştirme*. Adalet Yayınevi. Ankara.
- ÇALIŞKAN, Z. (2014). "Şirketlerin Tür Değiştirmesinde Zarar Mahsubu". Vergi Sorunları. Aralık, 315.
- ÇALTEKİN, A. (2020). Hangi Şirket Türünü Seçmeliyim?, (<https://www.degersmmm.com/hangi-sirket-turunu-secmeliyim/>). Erişim Tarihi: 20 Haziran 2021.
- ÇEKER, Mustafa. (2012). "Ticaret Şirketlerinin Genel Hükümleri ve Yeniden Yapılandırılmaları". Erzincan Binalı Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. XVI, 3-4.
- GEZER, Ö. ve ÇİÇEK, B. (2010). "Nev'i Değişikliğinde Özellik Arz Eden Durumlar". Vergi Raporu. 133.
- KADAN, C. (2016). "Şirketlerde Tür Değişikliği". (<https://www.alomaliye.com/2016/04/12/sirketlerde-tur-degisikligi/>). Erişim Tarihi: 30 Eylül 2021.
- KOCAER, Ş. (2018). *Şirket Yeniden Yapılandırılmaları*. 4. Baskı. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- KÜÇÜK, O. (2017). *İşletme Bilgisi ve Yönetimi: Stratejik Planlama-İşletme Performansı-Lojistik*. 4.Baskı. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- ÖZCAN, Z. (2019). *Hangi Şirket Kurulmalı?*. 5.Baskı. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- PULAŞLI, H. (2020). *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*. 6.Baskı. Adalet Yayınevi. Ankara.
- SEZER, Y. (2017). "Unutmayın Sermaye Şirketlerinin Şahıs Şirketine Dönüştürülmesinde Vergi Var!". Dünya Gazetesi 10 Ağustos 2017, (<https://www.dunya.com/>

- kose-yazisi/unutmayin-sermaye-sirketlerinin-sahis-sirketine-donusturulmesinde-vergi-var/377036). Erişim Tarihi: 20 Haziran 2021.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Bilgi Erişim Müdürlüğü. (<https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/Kurulan-KapananSirketistatistikleri.php>). Erişim Tarihi: 10 Haziran 2021.
 - 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Mayıs 2021.
 - 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 16 Haziran 2021.
 - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 16 Haziran 2021.
 - 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 20 Haziran 2021.
 - 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 23 Haziran 2021.
 - 492 sayılı Harçlar Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 23 Haziran 2021.
 - 11395140-105[179-2013/VUK2-7162]-74132 sayılı Özelge, Sermaye Şirketinin Şahıs İşletmesine Dönüştürülmesi İşleminin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu, (<https://www.gib.gov.tr/sermaye-sirketinin-sahis-isletmesine-donusturulmesi-isleminin-vergi-mevzuati-karsisindaki-durumu>). Erişim Tarihi: 30 Haziran 2021.
 - 52796708-130-1 sayılı Özelge, Şahıs İşletmesine Dönüşen Şirkette KDV İstisnası. (<https://www.gib.gov.tr/node/91053>). Erişim Tarihi: 01 Haziran 2021.
 - 26482 Sayılı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. (<https://www.gib.gov.tr/>). Erişim Tarihi: 05 Temmuz 2021.