

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**SERMAYE ŞİRKETLERİNDE NEV’İ DEĞİŞİKLİĞİ VE
VERGİSEL BOYUTU**

Merve Ayçe ÖZMERİÇ

2501100381

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Esra EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU

İSTANBUL – 2019

ÖZ

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE NEV’İ DEĞİŞİKLİĞİ VE VERGİSEL BOYUTU

Merve Ayçe ÖZMERİÇ

Çalışmanın konusu nev’i değişikliği ve bu yapısal değişikliğin vergisel boyutu olmakla beraber, konu sermaye şirketleri özelinde işlenmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde öncelikle hukuk düzenimizde kabul gören sermaye şirketleri anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket açıklanmış ve özellikleri belirtilmiştir. Devamında nev’i değişikliği kurumunun tanımı, çeşitleri, barındırdığı özellikler açıklanmıştır. Hâlihazırda, sermaye şirketleri yapısal değişikliğin gerçekleştirilmesi bakımından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi olduğundan çalışmada, Türk Ticaret Kanunu minvalinde nev’i değişikliğinin şartları, sınırları ve sonuçları incelenmiştir. Yine inceleme kapsamında, Türk Ticaret Kanunu uyarınca nev’i değişikliği açısından gerekli prosedüre yer verildiği gibi, nev’i değişikliği işlemleri çerçevesindeki dava haklarına, ilgili başlıklar altında yer verilmiştir.

Türk vergi sistemi açısından da sermaye şirketleri ve nev’i değişikliği esas itibarıyla Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Nev’i değişikliği kapsamında yapılacak işlemlerin vergilendirmeye tabi olup olmayacağı noktasında Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Çalışmanın ikinci bölümü bu sebeple nev’i değişikliğinin Kurumlar Vergisi Kanunu açısından incelenmesini içermektedir. Kurumlar vergisi sistemindeki vergili nev’i değişikliği ve vergisiz nev’i değişikliğine önemi sebebiyle detaylı olarak yer verilmiştir. Yine bu bölümde, nev’i değişikliği halinde kurumlar vergisi beyannamesi ibrazı, zarar mahsubu, yatırım indirimlerinin akıbeti ve kurumlara tanınan bazı istisnalar ve devir giderleri konuları da açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünün Kurumlar Vergisi Kanunu ile sınırlı olması sebebiyle, çalışmanın üçüncü bölümünde nev’i değişikliği diğer vergi türleri ile Vergi

Usul Kanunu ve amme alacaklarından sorumluluk boyutunda irdelenmiştir. Üçüncü bölümde, sermaye şirketlerindeki nev'i değişikliği gelir vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi, harçlar, banka sigorta muamele vergisi, özel tüketim vergisi ile Vergi Usul Kanunu ve amme alacaklarından sorumluluk bakımından izah edilmiştir.

Sermaye şirketlerinin nev'i değişikliğinin vergilendirilmesinde yasa hükümleri ile beraber ilgili tebliğler, özelgeler ve Danıştay kararları, doktrin görüşleri incelenmiş ve irdelenmiştir. Nev'i değiştirmenin vergisel boyutu ile ilgili yargı kararlarının kıtlığı sebebiyle ulaşılabilir nitelikte olan özelgelerdeki görüşlere çalışmada sıkça başvurulmuştur.

Anahtar Kelimeler: sermaye şirketleri, yapısal değişiklik, nev'i değişikliği, nev'i değiştirme, tür değişikliği, tür değiştirme, nev'i değişikliğinin vergilendirilmesi, vergili nev'i değişikliği, vergisiz nev'i değişikliği

ABSTRACT

THE CHANGE OF TYPE OF COMPANIES WITH SHARE COMPANIES AND THEIR TAX IMPLICATIONS

Merve Ayçe ÖZMERİÇ

The subject of this study is the change of type and their tax implications within companies with Share Company.

First chapter begin with companies with share company consist of joint stock company, limited company, limited partnership divided into shares provided by our domestic legal system. Afterwards, definition, kind, feature of change of type are explained. Terms, conditions and results of change of type are studied in the context of Turkish Commercial Code numbered 6102, since currently change of type companies with Share Company subject to TCC 6102 upon our law system. In addition, this chapter included both the procedure of change of type and rights of action against to change of type.

Companies and their change of type enacted by Corporate Tax Law in Turkish Tax Law system. The taxation arising from processes of type changes have to be deal with Corporate Tax Law. Therefore, the second chapter consists of change of type on Corporate Tax Law. Based on the importance taxed and untaxed change of type explained in detail. Although this chapter contains, submission of the corporate tax return, deductible loss, deduction of investment, exceptions, transfer costs.

Because of the second part of the study is limited to the Corporate Tax Law, the third part included the type of change in the eyes of the other tax types, tax procedure and liability for the public receivables. In the third part of the study, the type of change in companies with Share Company is explained in terms of tax on income tax, value added tax, tax procedure, stamp tax, fees, bank insurance transaction tax, special consumption tax and liability for the public receivables.

In this study the type of change in companies with Share Company examined laws, notices, special notices, state council decisions, jurisprudence. The study frequently refers special notices by reason of the lack of judicial decisions in this subject.

Keywords: companies with Share Company, structural change of type, taxation of change of type, changing of type, taxed change of type , untaxed change of type



ÖNSÖZ

Günümüzde sermaye şirketleri ekonomik ve ticari gereksinimler başta olmak üzere, bünyelerindeki ihtiyaçlar sebebiyle nev'i değişikliği yoluna gitmektedirler. Bu aşamada şirketlerin nev'i değişikliği işleminin tamamlanması için gerekli şartların sağlanması ve mevzuatta belirtilen yükümlülöklere uyulması gerekmektedir.

Şirketlerin nev'i değişikliği yaparken, bu işlemin vergilendirmeye tabi olup olmayacağı ya da hangi hallerde vergilendirmeye tabi olacağı şirketler bakımından önem taşımaktadır. Böylelikle bu çalışma ile gerek nev'i değiştirme kurumunun nasıl işletileceğı, gerekse nev'i değişikliği işleminin vergilendirmeye tabi olup olmayacağının belirlenmesi amaçlanmaktadır. Sermaye şirketlerinin farklı neviden olmaları da vergisel yükümlölüklerde farklılıklara yol açmakta olduğundan, çalışmada nev'i değişikliğinin bu kapsamda değerlendirilmesi ile de konu farklı bir bakış açısından ele alınmaya çalışılmıştır. Çalışmanın bu sebeple nev'i değişikliği yapacak veyahut bu yönde planlaması olan şirketler bakımından yol gösterici ve bilgilendirici olacağını düşünmekteyiz. Ayrıca, çalışmanın özellikle nev'i değişikliğinin vergisel boyuttaki etkileri konusunda, getirilecek düzenlemelere ışık tutmak açısından yararlı olacağı umut edilmektedir.

Tez hazırlama sürecinde manevi desteğini eksik etmeyen annem ve ağabeyim ile her türlü desteğı ile yanımda olan fakölte arkadaşım Arş. Gör. Nida Malbeleğı' ne yardımlarından ötürü çok teşekkür ederim.

Merve Ayçe ÖZMERİÇ

İSTANBUL, 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vii
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TİCARET HUKUKU UYARINCA SERMAYE ŞİRKETLERİNDE NEV’İ DEĞİŞİKLİĞİ

1.1. Şirket Türleri	3
1.2. Sermaye Şirketleri.....	5
1.3. Sermaye Şirketlerinin Türleri ve Özellikleri	7
1.3.1. Anonim Şirket	7
1.3.2. Limited Şirket.....	9
1.3.3. Anonim Şirket ile Limited Şirket Arasındaki Farklar.....	11
1.3.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket.....	12
1.4. Nev’i Değişikliği.....	12
1.4.1. Tanımı	13
1.4.2. Nev’i Değişikliği Tercihinin Sebepleri	13
1.4.3. Nev’i Değişikliği Çeşitleri.....	15
1.4.3.1. Devredici Nev’i Değişikliği	15
1.4.3.2. Biçim Değiştirici Nev’i Değişikliği	16
1.4.4. Nev’i Değişikliği ve Birleşmenin Farkları	17
1.4.5. Türk Ticaret Kanunu’nda Nev’i Değişikliği Düzenlemesi	18

1.4.6. Nev'i Değiştirmede Hâkim Olan İlkeler.....	21
1.4.6.1. Nev'i Seçmede Sınırlı Özgürlük İlkesi	21
1.4.6.2. Nev'i Değiştirmede Devamlılık İlkesi	23
1.4.6.3. Nev'i Değiştirmede Süreklilik İlkesi	23
1.4.7. Nev'i Değişikliği İçin Yapılması Gereken İşlemler	24
1.4.7.1. Şirket Esas Sözleşmesinin Seçilen Türe Göre Düzenlenmesi	24
1.4.7.2. Bilanço Hazırlanması.....	25
1.4.7.3. Tür Değiştirme Planının Hazırlanması	27
1.4.7.4. Tür Değiştirme Raporu	27
1.4.7.5. Tür Değiştirmenin Denetlenmesi	28
1.4.7.6. Tür Değiştirme Belgelerinin Ortakların İncelemesine Sunulması	28
1.4.7.7. Alacaklıların ve Çalışanların Korunması	29
1.4.7.8. Tür Değiştirme Kararının Alınması.....	32
1.4.7.9. Tür Değiştirmenin Tescili ve İlanı.....	33
1.4.8. Nev'i Değiştirme İşlemine Karşı Yargı Yolları.....	34
1.4.8.1. İptal Davası	34
1.4.8.2. Denkleştirme Akçesi Talebi	35
1.4.8.3. Sorumluluk Davası	36

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA NEV'İ DEĞİŞİKLİĞİ

2.1. Yapısal Değişikliklerin Vergilendirilmesi	39
2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Nev'i Değişikliği.....	41
2.2.1. "Devir" Hükmünde Sayılan Vergisiz Nev'i Değişikliği.....	43
2.2.2. "Devir" Şartlarını Taşımayan Vergili Nev'i Değişikliği.....	47
2.3. Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Taahhütname İbrazı.....	50
2.4. Geçmiş Yıllara Ait Zararların Mahsubu.....	55
2.5. Kurum Kazancının Vergilendirilmesindeki KVK md.5/1-e İstisna Uygulamasının Nev'i Değiştirme Bakımından Değerlendirilmesi	61
2.6. Yatırım İndirimlerinin Akıbeti	64
2.7. Devir Giderleri.....	64

2.8. Anonim Şirketin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarması Halinde İştirak Kazancının Vergilendirilmesi.....	65
2.9. Emisyon Priminin Vergilendirilmesi	69

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DİĞER VERGİ TÜRLERİ İLE VERGİ USUL KANUNU VE AMME ALACAKLARINDAN SORUMLULUK BAKIMINDAN NEV'İ DEĞİŞİKLİĞİ

3.1. Gelir Vergisi Bakımından Nev'i Değişikliği.....	72
3.1.1. Muhtasar Beyannamesi İbrazı Yükümlülüğü.....	72
3.1.2. Ücretli Çalışanların Gelir Vergisi Matrahının Tespiti.....	73
3.1.3. Ortakların Hisse Devri Neticesinde Değer Artış Kazancı Kapsamında Vergilendirilmesi.....	74
3.1.4. Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesinde Nev'i Değişikliğinin Etkisi	79
3.2. Katma Değer Vergisi Bakımından Nev'i Değişikliği	84
3.2.1. Devir Halinde Katma Değer Vergisi İstisnası	84
3.2.2. Katma Değer Vergisi Beyannamesi İbraz Yükümlülüğü	88
3.2.3. Katma Değer Vergisi İndirimi	89
3.2.4. Katma Değer Vergisi İstisnası.....	90
3.2.5. Ortakların Hisse Devri Neticesinde Katma Değer Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi.....	90
3.3. Damga Vergisi Bakımından Nev'i Değişikliği.....	92
3.4. Harç Ödeme Yükümlülüğü Bakımından Nev'i Değişikliği.....	95
3.5. Banka Sigorta Muamele Vergisi Bakımından Nev'i Değişikliği	97
3.6. Özel Tüketim Vergisi Bakımından Nev'i Değişikliği	98
3.7. Vergi Usul Kanunu Bakımından Nev'i Değişikliği	98
3.7.1. Defterlerin Tasdiki ve Bildirim Yükümlülüğü	99
3.7.2. Yenileme Fonu	102
3.7.3. Amortisman Uygulaması.....	103
3.7.4. Enflasyon Düzeltme Hesapları.....	104
3.8. Amme Alacaklarından Sorumluluk Bakımından Nev'i Değişikliği.....	105
3.8.1. Amme Alacakları Bakımından Nev'i Değişikliği.....	105

3.8.2. Ortakların ve Kanuni Temsilcilerin Şirketin Amme Borçlarından Kaynaklanan Vergisel Yükümlülüğünün Karşılaştırılması	106
SONUÇ	111
KAYNAKÇA.....	116



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
A.Ş.	: Anonim Şirket
Ba	: Mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu
Bs	: Mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu
Bkz	: Bakınız
ETTK	: 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu
GVK	: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
BİST	: Borsa İstanbul
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KoopK	: 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD.	: Limited şirket
md.	: madde
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPKn	: 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
TBK	: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Sermaye şirketleri faaliyetleri süresince, kuruluştaki sahip oldukları yapıdan farklı özellikler barındıran ve farklı hukuk kurallarına tabi başka bir yapıya geçmeye ihtiyaç duyabilmektedirler. Şirketlerin farklı yapıya bürünmeleri için hukuk düzenleri ile çeşitli yapısal değişiklikler düzenlenmiş bulunmaktadır.

Türk hukukunda yapısal değişiklikler esas itibari ile birleşme, bölünme ve nev'i değiştirme kurumlarından oluşmaktadır. Türk hukuk düzeni bakımından birleşme ve bölünme halinde iki farklı şirketin bu kurumlar içerisinde yer almasına rağmen; nev'i değiştirmede tek bir şirketin yapısal değişiklik işlemi içerisinde bulunması gündemdedir. Bir başka deyişle, nev'i değiştirme işlemi öncesinde ve sonrasında tek bir şirket vardır. Mevcut yapısı ihtiyaç ve hedeflerini karşılamayan bir şirket farklı bir nev'ye geçme arzusu ile nev'i değiştirme kurumunu tercih etmektedir. Bu minvalde, limited şirket yapısında bulunan bir şirket nev'i değiştirme kurumu ile anonim şirkete dönüşebilmektedir, ancak bu kapsamda işlem öncesinde ve sonrasında farklı bir şirket bu ilişkiye dâhil olmamaktadır, esas olan aynı şirketin hukuki varlığını devam ettirmesidir.

İşte, şirketlerin mevcut varlığını korumak ve devam ettirmek ve fakat farklı bir yapıya bürünmek için tercih ettiği yol olarak nev'i değişikliği karşımıza çıkmaktadır.

Sermaye şirketleri açısından nev'i değişikliğini değerlendirmek için, öncelikle o hukuk düzenindeki sermaye şirketlerinin türlerini ve niteliklerini bilmek gerekmektedir. Sermaye şirketleri hakkındaki bu genel bilgi akabinde, nev'i değiştirmenin hangi şirketler bakımından olanaklı olduğu tespit edilip, uygun nev'ye geçiş bakımından şirketler hukuku bakımından gerekli işlemlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple çalışmanın ilk bölümünde bu hususlar ele alınmış olup, nihayetinde Türk Ticaret Kanunu ile nev'i değiştirmenin geçerliliği ve tamamlanması için öngörülen son aşama olan tescil aşamasına kadar izlenecek yol ve önem arz edecek bilgilere yer verilmiştir.

Nev'i değişikliği yapan şirket vergisel anlamda hangi kanun uygulamasına tabi ise nev'i değişikliği bakımından da o kanun hükümleri ve uygulamasının

öncelikli olarak dikkate alınması gerekmektedir. Türk vergi sistemi içerisinde kurum olarak değerlendirilen sermaye şirketleri bakımından bu anlamda izlenecek kanun hükümleri Kurumlar Vergisi Kanunu'dur. Çalışmanın devamı olan ikinci bölümde bu sebeple, sermaye şirketlerinde nev'i değişikliği Kurumlar Vergisi Kanunu açısından incelenmiştir.

Vergilendirme olgusu şirketler bakımından kurumlar vergisi ile sınırlandırılmış değildir. Şirketin faaliyetleri sonucu elde etmiş olduğu gelirler veyahut yapı değişikliği bakımından Kurumlar Vergisi Kanunu takip edilecek olsa da, devletin şirketlerin faaliyetleri sonucu taraf olduğu işlemler, üçüncü kişilerle olan ilişkileri ve benzeri hukuki işlemler sonucu vergisel yükümlülükler doğması da olağandır. Bu sebeple nev'i değişikliğinin geniş bir perspektifte vergisel boyutunun değerlendirilmesi için, diğer vergi türleri ve ilgili diğer yasal düzenlemeler kapsamında bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Çalışmanın üçüncü bölümünde Kurumlar Vergisi Kanunu dışında kalan diğer vergi türleri, Vergi Usul Kanunu ve amme alacaklarından sorumluluk bakımından nev'i değişikliği hususu izah edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TİCARET HUKUKU UYARINCA SERMAYE ŞİRKETLERİNDE NEV'İ DEĞİŞİKLİĞİ

Nev'i değişikliği esas itibari ile mevcut türden farklı bir türe dönüşme amacı taşıdığından öncelikle şirket türlerini ve sermaye şirketlerini tanımak, akabinde nev'i değişikliği hususunu ele almak gerekmektedir.

1.1. Şirket Türleri

Şirket türlerinin tasnifinde birinci ayırım şirketin Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenip düzenlenmediğine göre yapılmakta ve adi şirket-ticaret şirketleri olarak gruplandırılmaktadır. İkinci ayırım ise, şirketin yapısını oluşturan şahıs ve sermaye dikkate alınarak, bunların hangisinin ön planda olduğuna göre şahıs şirketi-sermaye şirketleri şeklinde yapılmaktadır ¹.

Adi şirket Türk Borçlar Kanunu md.620 ve devamında bir sözleşme türü olarak düzenlenmektedir. Ticaret şirketleri ise Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olup, tüzel kişilikleri bulunmaktadır². Eğer bir şirket, kanunla düzenlenmiş şirketlerin ayırt edici niteliklerini taşımıyorsa, adi şirket sayılacak ve Borçlar Kanunu'nun adi şirkete ilişkin hükümleri uygulama alanı bulacaktır.

Ticaret şirketleri tescil ile tüzel kişilik kazanmakta olup, şirketlerin ne tür bir faaliyette bulundukları, ticari işletme işletip işletmedikleri hususu ticaret şirketi sayılmaları bakımından herhangi bir işleve sahip değildir³.

Ticaret şirketlerinin tüzel kişiliğe sahip olmalarının birtakım sonuçları olmaktadır. Öncelikle, tüzel kişiliğe sahip olmak, onu meydana getiren kişilerden ayrı olarak hak ve borç sahibi olma sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Tüzel kişi, organları marifetiyle faaliyet icra etmektedir. Tüzel kişiliği olan ortaklıklarda, şirket borçlarından dolayı birinci derecede şirket sorumludur, talep hakkı ve husumet

¹ Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Ankara, Adalet, 2016, s.6.

² Pulaşlı, **a.e.**, s.6.

³ İsmail Kırca v.d., **Anonim Şirketler Hukuku Cilt 1**, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2013, s.62.

şirkete yöneltilmektedir. Şirketin malvarlığı yeterli olmadığı takdirde ortaklara sorumluluklarının sınırlı veya sınırsız olmasına göre, değişik ölçü ve şekillerde müracaat edilmesi olanaklıdır⁴.

Şahıs şirketlerinde ortakların kişiliği, ticari itibarı, mali gücü ve varlığı ön plandadır, ortaklar şirket borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı tüm malvarlıkları ile sorumludur. Sermaye şirketlerinde ortakların kişiliği ilk planda önemli değildir, esas ve önemli olan şirketin sermayesidir. Sermaye şirketlerinde ortakların sorumluluğu şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Sermaye şirketlerinin esas sermayeli, kayıtlı sermayeli, değişir sermayeleri olmak üzere farklı türleri vardır. Esas sermaye anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde; kayıtlı sermaye⁵ payları borsada işlem gören halka açık anonim şirketlerde, değişir sermaye ise kooperatiflerde ve Sermaye Piyasası Kanunu m.48 vd. hükümleri uyarınca kolektif yatırım kuruluşlarında söz konusu olmaktadır⁶.

Şirketler bakımından Türk hukukunda numerus clausus (sınırlı sayı) ilkesi geçerlidir. Şirketler hukukunda numerus clausus ilkesi ise şirket türlerinin kanunla sınırlı sayıya bağlanmış olması, bu türler dışında, sözleşme ile tür veya karma tür yaratılmasına izin verilememesi demektir⁷. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile düzenlendiği üzere, hukukumuzda yer alan ticaret şirketleri; kolektif, komandit, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit, kooperatif şirketlerden oluşmaktadır. 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu'nda kooperatifler, şirketleri düzenleyen 136. madde metninde açıkça sayılmamış olmakla beraber, kooperatiflerin uygulama ve yargı kararlarına yansıyan şekli ile ticaret şirketleri

⁴ Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, İstanbul, Beta, 2003, s.22. (Bu eserin her üç yazarın birlikte çıkardıkları son baskısı bu olması, kapsamı ve özgünlüğü sebepleriyle tez çalışmasında bu esere birden fazla kere atıf yapılmıştır.)

⁵ Anonim şirketlerde esas sözleşmeye konulacak hüküm ile azami sermayenin gösterilmesi ve sermayeyi arttırma yetkisinin Yönetim Kuruluna verilmesi kayıtlı sermayeyi ifade etmektedir.

⁶ Pulaşlı, **a.g.e.**, s.8.

⁷ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, **a.g.e.**, s.15.

arasında yer aldığına kuşku bulunmamaktadır⁸. Bununla beraber, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kooperatifin şirket olduğu açıkça düzenlenmiştir.

Şirket türlerinin varlığının belirlenmesinde o ülkedeki ekonomik faaliyetlerin niteliği ve şirketlere uygulanacak mevzuat etkili olmaktadır. Nitekim nev'i değişikliği başta belirlenen türe, şirket tarafından güncel olarak devam edilmek istenmemesinden kaynaklanmaktadır. Türkiye'de en çok limited şirketler kurulmakla beraber, anonim şirketler ikincil düzeyde tercih edilmektedir. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği 2018 yılı istatistiklerine göre, 73.268 limited şirket, 11.997 anonim şirket, 11 kolektif şirket, 3 komandit şirket, 1.070 kooperatif kurulmuştur⁹.

1.2. Sermaye Şirketleri

Ticaret Kanunu uyarınca, kolektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ise sermaye şirketi niteliğindedir. (TTK md.124)

⁸ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 2017/19-1658 Esas ve 2017/1464 Karar sayılı 29.11.2017 tarihli kararında kooperatiflerin de ticaret şirketleri arasında yer aldığı belirtilmiştir : “.. Kooperatifler Kanununun 1. maddesinde yer alan ve kooperatiflerin ticaret şirketi olup olmadığı, dolayısıyla tacir sayılıp sayılmayacağı tartışmalarının odağında bulunan "teşekkül" ibaresi 5146 sayılı Kanunla çıkarılıp, yerine "ortaklık" ibaresi getirilmekle birlikte doktrin ve Yargıtay kararlarında genel olarak kooperatiflerin ekonomik faaliyetini kâr amacı gütmekten sürdürdüğü, kooperatif ortaklarının kazanç elde edip bunu paylaşmaktan ziyade yardımlaşma ve dayanışma anlayışı içerisinde bir araya geldikleri, bu nedenle Kanunda kooperatifler "ortaklık (şirket)" olarak belirtilmiş olmakla birlikte bu ortaklığın "ticari nitelikte bir ortaklık" olduğu yönünde açıklama bulunmadığı, Kooperatifler Kanunu'nun 99. maddesinde yer alan bu kanundan kaynaklanan hukuk davalarının tarafların sıfatına bakılmaksızın ticari dava sayılacağı yönündeki hükümle de kooperatifle ortakları arasındaki uyuşmazlıkların amaçlandığı, kooperatiflerin sosyal bir fonksiyona sahip kendine özgü ortaklıklar olduğu belirtilerek tacir olmadığı ifade edilmiştir.

Bu noktada belirtmek gerekir ki, yürürlükten kalkan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 18/1. maddesinde olduğu gibi 6102 sayılı TTK'nın 16/1. maddesinde de bütün ticari şirketler tacir olarak sayılmış, İkinci Kitabın "Ticari Şirketler" i düzenleyen Birinci kısımda yer alan 124/1. maddesinde de 136. maddesi hükmü aynen tekrar edilerek ticari şirketlerin kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibaret olduğu belirtilmiştir.

Görüleceği üzere, Kooperatifler Kanunu yürürlükte olmasına karşın yeni TTK'nda da kooperatiflerin ticaret şirketi olduğu açık bir biçimde hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu yeni TTK'nda kooperatifleri ticaret şirketleri arasında saymanın yanında, Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesinde "ortaklık" olarak ifade edilen kooperatiflerin "ticari nitelikte bir ortaklık" olup olmadığı konusunda gerek doktrin gerekse yargısal kararlarda süregelen tartışmalar karşısında iradesini de 6102 sayılı TTK'nın 124. maddesinin gerekçesinde net bir şekilde açıklamıştır.” (Çevrimiçi), <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 22 Mayıs 2019.

⁹ (Çevrimiçi)<https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/KurulanKapananSirketistatistikleri.php>, 18 Mayıs 2019.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ikinci maddesinde ise anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirketi olarak belirtilmiştir.

Bu aşamada Kurumlar Vergisi Kanunu uygulaması bakımından benzer nitelikli yabancı kurumların hangi hallerde sermaye şirketi niteliğinde olacağı değerlendirilmelidir. Yabancı ülke mevzuatlarının vücut verdiği yabancı sermaye şirketlerinin kurum statüsünün kabulünde, hiçbir surette bu kurumların anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket veya limited şirket unvanlarını taşımaları aranmayacaktır. Önemli olan ilgili yabancı ülkede cari mevzuata göre sermaye şirketi statüsünün kazanılmış olmasıdır. İlgili ülke mevzuatına göre sermaye şirketi addolunan kurumlar Türkiye'de de sermaye şirketi olarak kabul edilecektir¹⁰.

Sermaye şirketlerinde ortakların kişiliğinden ziyade, şirketin sermayesinin önemli olduğunu belirtmiştik. Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketlerine sermaye olarak konulabilecek değerler düzenlenmiştir.

Buna göre ticaret şirketlerine sermaye olarak para, alacak, kıymetli evrak ve sermaye şirketlerine ait paylar, fikrî mülkiyet hakları, taşınır ve her çeşit taşınmaz, taşınır ve taşınmazların faydalanma ve kullanma hakları, kişisel emek, ticari itibar, ticari işletmeler, haklı olarak kullanılan devredilebilir elektronik ortamlar, alanlar, adlar ve işaretler gibi değerler, maden ruhsatnameleri ve bunun gibi ekonomik değeri olan diğer haklar, devrolunabilen ve nakden değerlendirilebilen her türlü değer konabilir. (TTK md.127)

İşbu genel düzenleme haricinde komandit, anonim ve limited şirketlerde sermaye olarak konulabilecek değerler bakımından bir kısım sınırlandırmalara yer verilmiştir. Komandit şirketlerde, bir komanditer kişisel emeğini ve ticari itibarını sermaye olarak koyamaz. (TTK md.307/2) Anonim şirketlerde ve limited şirketlerde üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikrî mülkiyet hakları ile sanal ortamlar da dâhil, malvarlığı unsurları aynı sermaye olarak konulabilir. Ancak sermayenin

¹⁰ Murat Semercigil, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları**, Ankara, Feryal Matbaacılık, 1995, s.13; nakleden Ahmet Kavak, **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s.15.

korunması ilkesi ile bağlantılı olarak, hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye olamaz. (TTK md.342/1; TTK md.581/1)

1.3. Sermaye Şirketlerinin Türleri ve Özellikleri

Yukarıda şirket türleri ve sermaye şirketlerinin tanımı ve özelliklerinden genel olarak bahsedilmiştir. Ancak, nev'i değişikliği yolunun seçilmesi bakımından sermaye şirketlerinin hukuk düzenimizdeki türlerinin ve bu türlerin sahip olduğu özelliklerin tespit edilmesi gerekmektedir. Nitekim nev'i değişikliği, çoğu kez şirketin mevcut tür ve özelliklerinin mevcuttaki yapısı ve hedefleri ile bağdaşmamasından kaynaklanmaktadır.

1.3.1. Anonim Şirket

Anonim şirketler, büyük iktisadi amaçlara ulaşabilmek düşüncesi ile ortaya çıkmış bir birleşme türüdür. Anonim şirketlerde sermayenin belirli ve küçük paylara ayrılmış olması ve bu payların kıymetli evrak niteliğinde senetlere bağlanması ve devirlerinin kolaylaştırılması ve böylece ortaklığa toplumdaki her kesimden kişilerin katılması temin edilmek suretiyle küçük tasarrufların büyük sermayeye dönüşmesi sağlanmaktadır¹¹.

Anonim şirket asgari bir sermayeyle kurulması mümkün, ortakların sorumluluğu sınırlı ve payların devri şahıs şirketlerine oranla kolay olduğu için çok sayıda kişinin biraya gelmesine ve dolayısıyla çok büyük sermayelerin toplanmasına elverişli niteliktedir. Küçük tasarrufların bir araya gelmesini sağlayarak büyük sermayeler oluşturmakta, bu sermayeleri ekonominin hizmetine sunarak büyük yatırımlar yapılmasına ve önemli projelerin hayata geçirilmesine olanak sağlamaktadır. Küçük tasarruf sahipleri, bu şirketlere ortak olmak suretiyle hem dolaylı olarak büyük iş ve yatırımların ortağı konumuna girerler, hem şirket karından pay alma olanağı kazanırlar¹².

Anayasa Mahkemesi 2010/10 E. ve 2011/110 K. sayılı ve 30.06.2011 tarihli kararında anonim şirketlerin önemi şu şekilde izah edilmiştir:

¹¹ Pulaşlı, **a.g.e.**, s.262.

¹² Fatih Bilgili, Ertan Demirkapı, **Ticaret Hukuk Bilgisi**, Bursa, 2013, Dora, s.221.

“Küçük sermaye birikimlerini büyük malî, ticarî ve sanayi kuruluşlar durumunda toplayan anonim şirketler, günümüzde en önemli iktisadî ve sosyal müesseseler arasında yer almışlardır. Bünyelerinde pay sahiplerine, şirket çalışanlarına, şirket alacaklılarına ve topluma ait birbiriyle çatışan farklı çıkarları barındıran anonim şirketler, sağladıkları büyük sermayelerle, sınırlı sorumluluğun ve tüzelkişi olmanın verdiği olanaklardan da yararlanarak, önemli girişimler gerçekleştirmişler ve ülkelerinin kalkınmalarında yararlı olmuşlardır. Bu bakımdan özellikle esas sermayesi büyük olan anonim şirketlerin, bünyelerinde barındırdıkları farklı çıkarlar arasında denge kurulabilmesi ve halkın bu şirket türüne olan güveninin sarsılmaması için kârlılık ve çağdaş işletmecilik esaslarına uygun olarak verimli biçimde çalıştırılmaları büyük önem taşımaktadır. Anonim şirketlerin çok sayıda ortağı ilgilendiren faaliyetleri, bu kuruluşların toplumda pay sahibi ve yatırımcı kitlesini, çalışanları ve üretilen mal ve hizmetlerin pazarlandığı piyasayı aşan sosyal ve ekonomik etkiler oluşturmalarına yol açmıştır.”

Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız kendi malvarlığıyla sorumlu bulunan bir şirkettir.

Anonim şirket bir ticaret ve sermaye ortaklığıdır. (TTK md.124/1), sermaye ortaklığının ana (proto) türüdür, tüzel kişiliği haizdir. (TTK md.16/1) Anonim şirketin sermayesi belirlidir, onun için sermayesi ancak TTK 'da öngörülen işlemler yapılarak arttırılabilir veya azaltılabilir. Anonim şirketin sermayesi paylara bölünmüştür, anonim şirket sermayesine katılan birçok hakları bulunan payın sahibi olan kişi Türk hukukunda özel bir terim olan “pay sahibi” ile ifade edilir¹³.

Anonim şirket kurulması için en az bir pay sahibi bulunması gerekli olmakla beraber, pay sahipleri sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludurlar. (TTK md.329) Anonim şirketler, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilirler. (TTK md.331)

Anonim şirketlerin en az sermaye tutarı 50.000 TL olup, halka açık olmayan anonim şirketlerde kayıtlı sermaye sisteminin kabul edilmiş olması halinde asgari sermaye tutarı 100.000 TL'dir. (TTK md.332)

Anonim şirketin zorunlu organları Genel Kurul ve Yönetim Kuruludur. Yönetim Kurulu anonim ortaklığın yönetim ve temsil organıdır, yönetme işlevi nedeniyle dış organ niteliğindedir. Genel Kurul ise iç organdır ve yürütmeye ilişkin görevi yoktur. Genel Kurul pay sahipliği haklarının büyük çoğunluğunun kullanıldığı organdır, yönetim kurulunun seçimi, azli, ibrası, ücret ve huzur haklarının belirlenmesi yetkilerine sahiptir ve esas sözleşme değişikliği, birleşme, bölünme, tür

¹³ Ünal Tekinalp, **Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku**, İstanbul, Vedat, 2015, s.73.

değişikliği gibi yapısal düzenlemeleri karara bağlamaktadır. Bu iki organ arasında altlık-üstlük ilişkisi yoktur, işlev ayrılığı vardır¹⁴.

Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetim kurulu denetim ve gözetim görevini üstlenen anonim şirketin zorunlu bir organı iken, TTK md.399 ve 400 uyarınca denetçi veya denetçilerin organ niteliğinde olmadığı anlaşılmaktadır. TTK ile denetçi veya denetçiler şirkete denetleme hizmetini sunmaktadırlar.

Anonim şirketlerde pay sahiplerinin kamu borçlarından ötürü sorumluluğu söz konusu olmamakla beraber, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun mükerrer madde 35 kapsamında, kanuni temsilci sıfatını haiz yönetim kurulu üyeleri şirketten tahsil edilemeyen kamu borçlarından ötürü sorumludur.

1.3.2. Limited Şirket

Limited şirket, bir veya birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan, esas sermayesi belirli olan ve esas sermayenin payların toplamından oluştuğu bir sermaye şirkettir.

6102 sayılı yeni TTK ile limited şirket anonim şirkete daha da yaklaşmış olup, esas sermaye payları gruplara ayrılabilen, gruplara imtiyaz tanınabilen, intifa senedi çıkarabilen, yönetim ve temsil organı olarak seçilmiş müdürü veya müdürler kurulu ve müdürler kurulu başkanı bulunan, özellikle müdürler kurulu yönetim kurulu gibi çalışan Bakanlar Kurulu'nun belirlediği şirketlerde bağımsız denetimi, Türkiye muhasebe standartlarına tabi finansal tabloları ve internet sitesiyle bilgi toplumuna hitap edebilen, ortakların ve üçüncü kişilerin menfaatlerinin etkili hükümlerle korunduğu, şeffaf, sınırlı sorumlu bir ticaret şirketi şeklini almıştır¹⁵.

Limited şirket ortakları, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.

¹⁴ Tekinalp, **a.g.e.**, s.215.

¹⁵ **a.e.**, s.518.

Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir. (TTK md.573) Limited şirket en az bir, en fazla elli ortak ile kurulabilmektedir. (TTK md.574). Limited şirketin en az sermaye tutarı 10.000 TL'dir

Türk Ticaret Kanunu sistemine göre, limited şirketlerin iki zorunlu organı bulunmakta olup, bunlar Genel Kurul ve müdürlerdir. Denetime tabi olan limited şirketlerde de denetçi veya denetçiler organ niteliğinde değildirler. Limited şirketteki müdür veya müdürler kurulu yönetim organıdır. Anonim şirketlerde olduğu gibi, limited şirketlerde de bu iki organ arasından altlık-üstlük ilişkisi bulunmamaktadır, hiçbir kanuni organ diğerine talimat veremeyeceği gibi, diğer organın yetkilerini devralamaz veya ona yetkisini devredemez. İşlevler ayrılığı ilkesinin hukuki desteği Kanunda hem genel kurulun hem de müdürlerin devredilmez görevlerinin açıkça belirtilmiş olmasında bulunmaktadır¹⁶.

6102 sayılı TTK ile limited şirketlerde ispat aracı olarak ya da nama yazılı olarak hisse senedi basılmasına olanaklı hale gelmiştir. (TTK md.593)

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun 35. maddesi uyarınca, limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumludurlar. Ortakların vergi borçlarından sorumluluğu sermaye hissesiyle orantılıdır. Ortakların vergi borçlarından sorumluluğu müteselsil değil, müşterek bir sorumluluk türüdür. Örnek olarak, 1.000.000,00-TL vergi, ceza ve gecikme zammı bulunan limited şirketin %40 oranında hissesi olan ortağı, vergi borcunun şirketten tahsil edilmemesi halinde, borcun %40'ı olan 400.000,00-TL için 6183 sayılı Kanun md. 35'e göre takip edilebilecektir¹⁷. Ancak şirket ortaklarının hepsinin müdür olması halinde sermaye hissesi oranında sorumluluktan bahsedilemez. Zira müdür sıfatını taşıyanlar hakkında 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35.maddesi uyarınca yapılacak takipte, limited şirketin vergi borcunun tamamından müştereken ve müteselsilen sorumluluk gündeme gelecektir¹⁸. Ortağın payını devretmesi halinde vergi borçlarından

¹⁶ a.e., s.585.

¹⁷ Fatma Ozansoy, "Anonim ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri ile Ortakların Sorumluluğunun Analizi ve Değerlendirilmesi", Ankara, (Yayımlanmamış Yüksek Yüksek Lisans Tezi), 2008, s.25.

¹⁸ Ozansoy, a.g.t., s.112.

sorumluluğu ise ancak ortak olduğu dönemle sınırlı olacaktır. Şahsi sorumluluk konusu çalışmamızın 4.2. bölümünde detaylı olarak izah edilmiştir.

1.3.3. Anonim Şirket ile Limited Şirket Arasındaki Farklar

Limited şirketler anonim şirketler gibi sermaye şirketi kategorisinde yer almakla beraber, kendilerine has özellikleri bulunmaktadır. Anonim ve limited şirket arasındaki farklar genel olarak şu şekilde açıklanabilir¹⁹:

- i. Her iki şirkette en az bir ortakla kurulabilir. Anonim şirketlerde ortak sayısı bakımından herhangi bir sınır bulunmazken, limited şirkette ortak sayısı azami 50 (elli) kişidir.
- ii. Anonim şirkette esas sermaye ve kayıtlı sermaye sistemi vardır. Limited şirkette yalnızca esas sermaye sistemi vardır. Anonim şirkette esas sermaye sisteminde asgari sermaye 50.000TL; kayıtlı sermaye sisteminde en az 100.000 TL'dir. Limited şirkette ise asgari sermaye 10.000 TL'dir.
- iii. Anonim şirket iç ve dış kaynaklardan sermaye artırarak ve özellikle sermaye taahhüdü yoluyla yani dış kaynaklardan sermaye artırarak halka açılma imkânına sahipken, limited şirketlerde halka açıklık statüsüne yer yoktur.
- iv. Anonim şirketlerde payı temsil eden kıymetli evrak (nama veya hamiline yazılı) çıkarılabilirken, limited şirketlerde ortaklık payını temsil eden belge çıkarılsa bile ve bu nama yazılı olsa dahi kıymetli evrak niteliğinde değildir.
- v. Anonim şirketlerde genel kurullarda toplantıda sermaye çoğunluğuna göre temsil esası geçerliiyken, limited şirketlerde sermaye ve ortak sayısı itibarıyla çoğunluk ilkesi geçerlidir.
- vi. Anonim şirketlerde sermaye borcunu yerine getiren ortağın şirket borçlarından sorumluluğu bulunmazken, limited şirketlerde esasen bu ilke geçerli olmakla birlikte istisnai olarak kamu borçlarından dolayı nihai noktada ortakların sermaye payı oranı ile sınırlı sorumluluğu ortaya çıkabilecektir.

¹⁹ Bilgili, Demirkapı, **a.g.e.**, s.297.

1.3.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, “paylı komandit” olarak da anılan, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir.

Bir kısım ortakların sorumlulukları sınırsız olup bu ortaklar “komandite ortak” olarak adlandırılırlar. Bir kısım ortakların sorumluluğu ise ortaklığa koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır, bu ortaklar “komanditer ortak” olarak adlandırılırlar. Sermaye, paylara bölünmeksizin sermayesi sadece birden çok komanditerin sermayeye katılma oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa komandit şirket hükümleri uygulanır.

Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmalari, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir. Bu hususların dışında ise, aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır. (TTK md.564,565)

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette kurucular beş kişiden az olamaz ve kuruculardan en az birinin komandite olması şarttır. (TTK md.568)

Genel Kurul ve Yönetim olmak üzere iki zorunlu organ yer almaktadır. (TTK md.565/2) Şirketin yönetim ve temsili, komandite ortaklara aittir, anonim şirket hükümleri burada da uygulanmaktadır²⁰. (TTK md.570, 565,318)

1.4. Nev’i Değişikliği

Çalışmanın bu kısmında, nev’i değişikliği kurumu; tanım, tercih edilme sebepleri, çeşitleri, birleşme ile arasındaki farklar, Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemesi, hâkim olan ilkeler, yapılması gereken işlemler ve yargı yolları bakımından izah edilmiştir.

²⁰ Mehmet Bahtiyar, **Ortaklıklar Hukuku**, İstanbul, Beta, 2012,s.314.

1.4.1. Tanımı

Şirketler hukukunda dar anlamda tür (nev'i) denilince yapısı kanun tarafından emredici hükümlerle belirlenmiş ticaret şirket biçimleri, geniş anlamda ise tür denilince ise kanuni türü model olarak alan ancak ondan gereğinde kanuni izin çerçevesinde sapan uygulamanın yarattığı sınıflar anlaşılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu sistemi ile dar anlamda ticaret ortakları türlerine yer verildiği, bu kapsamda kanunda öngörülen türleri seçme zorunluluğu bulunduğu gibi, seçilen türe istenilen yapı ve içerik verilmesi de olanaklı değildir²¹.

Nev'i değiştirme, bir ticaret ortaklığının malvarlığında herhangi bir değişiklik olmaksızın veya yapılmaksızın, malvarlığı başkasına devredilmeksizin, tasfiye söz konusu olmadan, ortaklığın ekonomik bütünlüğünün, ortakların paylarının ve haklarının sürekliliği korunarak biçim değiştirmesi olarak tanımlanmaktadır²².

Nev'i değişikliğinden söz edebilmek için;

- yasal biçimde kurulmuş ve faaliyetini sürdüren bir şirketin bulunması,
- bu şirketin organları ve amacı ile hukuki ve ekonomik varlığını koruması,
- nev'i değişikliğini engelleyen yasa hükmü olmaması,

bunlara ilaveten, nev'i değiştirme işlemlerinin kanunda belirtilen şekilde yerine getirilmiş olması gerekmektedir²³.

1.4.2. Nev'i Değişikliği Tercihinin Sebepleri

Sermaye şirketleri nihayetinde ticaret şirketleri arasında yer almaktadır ve nihai amaçları kar elde etmektedir. Bu kapsamda şirketlerin gerçekleştireceği yapısal değişiklikler ve bu kapsamda yer alan nev'i değişikliği çoğu kere ekonomik ve ticari amaçlara hizmet edecektir. Doktrinde ve uygulamada da nev'i değişikliğinin sebepleri olarak ekonomik ve ticari sebeplere yer verildiğini görmekteyiz.

²¹ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, **a.g.e.**, s.125.

²² Tekinalp, **a.g.e.**, s.743.

²³ Kavak, **a.g.e.**, s.66.

Nev'i değiştirme ileriye dönük hedefleri b y tmek ve mevcut pozisyonunu daha iyi yerlere taşımak isteyen şirketlerin başvurduğu yöntemdir. Statüleri kapsamlı girişimlere olanak sağlamayan şirketler, tür değiştirme yoluna başvurarak sermaye yapısını güçlendirmek, değiştirmek ve çeşitlendirmek, finansman olanaklarını arttırmak ve çeşitlendirmek, gerek kamunun gerekse özel kuruşların kredi ve hibe olanaklarından faydalanmak, çeşitli vergilendirme ve teşvik avantajlarından faydalanmak isteyebilmektedirler²⁴.

Yine nev'i değişikliğinin başlıca nedenleri olarak; işletmenin büyümesinin şahıs şirketlerini, daha uygun bir yapıya sahip olan sermaye şirketlerine çevirme zorunluluğunu ortaya çıkarması; sanayileşmenin sermaye şirketini vazgeçilmez duruma getirmesi; holdingleşme; halka açılma; kredi limitlerinin arttırılması ihtiya ı; menkul kıymet çıkarabilme olanağının elde edilmesi; sorumluluğu sınırlandırma; çeşitli yasal kolaylıklar ve zorunluluklar; anonim şirkette asgari sermayenin yüksek olması sebebiyle limited şirkete dönüş g sterilmektedir²⁵.

Nev'i değişikliğinin gerçekleştirilmesinde hedeflenen amaçlar arasında şirketin sorumluluk yapısını değiştirmek, örgüt biçimini değiştirmek de g sterilmektedir²⁶.

Mevcut nev'ideki şirket, kuşkusuz bu nev'iyi değiştirmek amacıyla şirketin tasfiyesi yoluna gitme ve talep ettiği yeni nev'ideki şirkete yeni kuruluş yoluyla da ulaşma imkânına sahiptir. Ancak bu aşamada vergisel yüklerin artması söz konusu olacağı gibi, eskiden elde edilmiş bir takım hakların kaybedilmesi de söz konusu olabilecektir. Özellikle ticari faaliyetleri kamu ihalelerine yönelik olan şirket açısından mevcut iş deneyim belgesinin kullanılması olanağı buna örnek olarak gösterilebilir. şöyle ki, idare tarafından açılan ihalelerde çoğu kere iş deneyim belgesi talep edilmekte olup, nev'i değiştirme halinde değişiklikten önceki döneme ait iş deneyim belgesinin kullanılması olanaklıdır²⁷. İşte bu sebeple, önceki dönemden kaynaklanan

²⁴ Serbay Moray, "Anonim ve Ltd. şirketlerde T r Değiştirme", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2014, S.128, s.254.

²⁵ Poroy, Tekinalp,  amoğlu, **a.g.e.**, s.132.

²⁶ Görgülü M. Refik, **Açıklama ve Uygulamaları ile Anonim Limited ve Holding şirketlerin Kuruluşu ve Faaliyet Rehberi**, Maliye Seri No:10, İstanbul, 1991, s.649; nakleden Kavak, **a.g.e.**, s.65-66.

²⁷ örnek olarak kamu ihaleleri bakımından nev'i değişikliğinde iş deneyim belgesinin akıbeti hakkında Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 47. maddesinin 12. fıkrasında "şahıs veya sermaye şirketlerinin Türk Ticaret Kanununa göre nev'i veya unvan

birtakım hakların kullanılması bakımından nev'i değişikliği işlemi, şirketler bakımından tercih edilen bir sebeptir.

1.4.3. Nev'i Değişikliği Çeşitleri

Nev'i değişikliğinde iki çeşit bulunmaktadır: Bunlardan biri devredici tür değiştirme (yeni kuruluşlu tür değiştirme) diğeri biçim değiştirici tür değiştirme olarak adlandırılmaktadır.

1.4.3.1. Devredici Nev'i Değişikliği

Devredici nev'i değişikliğinde eski tür şirket tasfiye edilmeksizin bütün malvarlığı ile yeni kurulan yeni tür şirkete devredilmektedir. Devredici nev'i değişikliğinin diğeri bir türü de yeni kuruluşlu nev'i değişikliğidir²⁸. Bu halde ekonomik ayniyet muhafaza edilerek iki hukuki kişilikten ilki (tasfiye yapılmaksızın) infisah etmekte, şirket yeni nev'ie dönüşmektedir.

Yeni kuruluşlu nev'i değişikliği, eski TTK md.553 ve devamında yer almakta olup, özel hüküm ile düzenlenen bu nev'i değişikliğinde anonim ortaklığın son bulması ve yerine limited ortaklığın kurulması söz konusu olmaktadır ve bu iki işlem de kendi hükümlerine tabi olmaktadır. Doktrinde bu nev'i değişikliğinin hiçbir zaman nev'i değiştirme olarak kabulünün mümkün olmadığı; çünkü böyle bir radikal değişikliğin fesih, tasfiye ve kuruluş hükümlerine uymak suretiyle her zaman ve her türdeki ticaret şirketince yerine getirilebileceği, bu yolun hem masraflı hem de işletmenin bütünlüğüne bağlı ekonomik değerlerin yok olmasına neden olan olarak bir model olması sebebiyle rasyonel olmadığı belirtilerek eleştirilmiştir²⁹. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile devredici nev'i değişikliğine yer verilmemiştir, nev'i değişikliği artık sadece biçim değiştirici şeklinde olabilmektedir.

değiştirmeleri halinde, değişiklikten önce sahip olunan iş deneyimlerini gösteren belgeler nev'i veya unvan değiştirmiş şirket tarafından ihalelerde iş deneyimi olarak kullanılabilir.” düzenlemesi yer almaktadır.

²⁸ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, **a.g.e.**, s.127.

²⁹ Pulaşlı, **a.g.e.**, s.137.

1.4.3.2. Biçim Değiştirici Nev'i Değişikliği

Biçim değiştirici nev'i değişikliğinde ise eski tür, bir takım işlemler sonucunda yeni tür haline gelmekte; aynı tüzel kişilik, biçimini değiştirmektedir. Bu nev'i değişikliğinde hukuki kişilik tek olup, bu sebeple malvarlığı devri söz konusu değildir. Eski tür tasfiye edilmez ve fesih de söz konusu olmaz, nev'i değişikliği sonucu uygun ticari unvanı alınmaktadır³⁰.

Bu sistemde sadece seçilen şirket türüne göre sözleşme değişikliği yapılmaktadır. Şirket ekonomik ve hukuki varlığını muhafaza ettiği gibi, devredici nev'i değiştirmenin aksine külli halefiyet söz konusu değildir³¹.

Gerek mülga TTK gerekse 6102 sayılı yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu ile hukukumuzda ticaret şirketleri için kabul edilen nev'i değişikliği kural olarak biçim değiştirici nev'i değişikliğidir. Bununla beraber, yukarıda bahsedildiği üzere, mülga TTK 'da özel hüküm ile anonim şirketin limited şirkete dönüşmesi düzenlenmiş ve yine birtakım özel düzenlemelere yer verilmişti³². Ancak 6102 sayılı TTK ile,

³⁰ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, **a.g.e.**, s.127.

³¹ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 07.12.1984 tarihli, 4073Esas ve 6110 Karar sayılı kararında şu şekilde izah edilmiştir: *"Ticaret şirketlerinde nev'i değiştirme, kavram olarak, işletmenin hukuki ve ekonomik bütünlüğü bozulmadan ve şirketin tasfiyesine de gitmeden mevcut şirket nev'inin tipinin değiştirilmesidir. Ticaret şirketlerinde, nev'i değiştirme şekli bakımından genel olarak iki sistemden söz edilmektedir. Birinci şekil olan (devredici nev'i değiştirme) de, yeni tip şirket kurulduktan sonra, mevcut şirket feshedilip mal varlığı tasfiye edilmeksizin, küllü halefiyet yolu ile yeni şirkete devredilmektedir. Burada ekonomik ayniyet muhafaza edilerek iki hukuki kişilikten ilki (tasfiye yapılmaksızın) infisah etmekte, şirket yeni nev'e dönüşmektedir (TTK.553). İkincisi (şekil değiştirici nev'i değiştirme) olup, bu sistemde sadece seçilen şirket tipine göre sözleşme değişikliği yapılmaktadır. Şirket ekonomik ve hukuki varlığını muhafaza ettiği gibi, ilk sistemin aksine halefiyet de söz konusu değildir. Bir şirketin "tasfiye edilmek suretiyle ortadan kaldırılması ve istenilen nev'ide yeni bir şirket kurulması, hukuk açısından özelliği olmayan bir işlemdir. Bu durumda teknik anlamda nev'i değiştirme söz konusu olamaz. (Y. Karayalçın, Şirket Hukuku, sh. 226;aksi görüş:H. Arslanlı, Kollektif ve Komandit Şirket, 1960, sh. 582)" (Çevrimiçi), <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 10 Eylül 2018.*

³² 6762 sayılı ETTK'nın anonim şirketin limited şirkete dönüştürülmesine ilişkin bahsi geçen özel hükmü şu şekilde düzenlenmiştir:

"Madde 553 – Bir anonim şirket tasfiye edilmeksizin aşağıdaki şartlar altında limitet şirkete çevrilebilir:

1. Limitet şirket esas sermayesinin anonim şirketin esas sermayesinden az olmaması;

2. Anonim şirketin pay sahiplerine şirket mukavelesiyle tesbit edilmiş şekle uygun olarak yapılacak bir ilanla, sahip oldukları payların itibari değerlerine kadar limitet şirketin esas sermayesine iştirak imkanının verilmesi;

3. Bu suretle iştirak edecek kimselerin koyacakları paylar tutarının, anonim şirketin esas sermayesinin en az üçte ikisine tekabül etmesi."

devredici tür değiştirmeye yer verilmeyerek salt biçim değiştirici nev'i değiştirme benimsenmiştir.

6102 sayılı TTK 'da nev'i değiştirmeye ilişkin yer alan yeni düzenleme ile biçim değiştirici nev'i değişikliği benimsenmiş olup, Türk hukukunda nev'i değiştirmeye ilişkin yasal düzenlemelerin genel hatları ile uluslararası hukuk kriterlerine uygun olduğu belirtilmektedir³³.

1.4.4. Nev'i Değişikliği ve Birleşmenin Farkları

Nev'i değişikliği ve birleşme, şirketlerdeki yapısal değişiklikler çatısı altında olmakla beraber, hukuk âleminde farklı kurumlar olarak yer almaktadır. Çalışmamızın ikinci bölümünde Kurumlar Vergisi Kanunu minvalinde birleşmede uygulama alanı bulan “devir” kurumunun nev'i değiştirme bakımından da uygulanacağı yönündeki düzenlemesi incelenmiştir. Ancak nev'i değişikliği ve birleşmenin vergisel anlamda ve fakat ortak şekilde devir hükümlerine tabi olması ve bu yönde ileri sürülen eleştiriler bakımından nev'i değişikliği ve birleşme kurumunun farklılıklarına değinmek yararlı olacaktır.

Teknik ve hukuki anlamda birleşme bir veya birden çok ticaret ortaklığının malvarlığının, tasfiye olunmaksızın, içlerinden birine veya yeni kurulan bir ortaklığa, kendiliğinden ve külli halefiyet yoluyla geçmesi; bu suretle malvarlıklarının birleşmesi ve intikal eden malvarlığının karşılığı olarak infisah eden ortaklığın ortaklarının hesaplanan bir değiş-tokuş ölçüsüne göre bünyesinde birleşilen ortaklıkta kendiliğinden ortaklık payı kazanmasıdır³⁴. Nev'i değişikliği kurumu ise yukarıdan beri detaylı olarak izah edilmiştir.

Bu kapsamda nev'i değişikliğinin birleşmeden farklı yanlarının olduğunu da belirtmekte fayda vardır³⁵. Bu farklılıkları başlıca ele almak gerekirse şöyle ki;

³³ Çağlar Doğu Aras, **Sermaye Şirketlerinde Tür Değiştirme**, Doktora Tezi, İstanbul, 2018, s.177-178.

³⁴ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, **a.g.e.**,s.108.

³⁵ Yaltı Billur, “Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tasfiye, Birleşme, Nev'i Değiştirme”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) , İstanbul, 1987, s.260; Sema A., Küçüktoprak, “Tasfiye, Devir, Birleşme, Nev'i Değiştirme ve İşletmelerin Birleştirilmesinin Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Borçlar Kanunu ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumlarının Değerlendirilmesi”, (Yayımlanmamış Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yeterlik Etüdü), 1995, S. 31328009, s.94 naklen Kavak, **a.g.e.** s.226.

- Birleşmede iki veya daha fazla süje olmasına rağmen nev'i değiştirmede süje tektir.
- Birleşmede katılan veya devralınan şirketlerin tasfiyesiz infisahını gerektirirken nev'i değişikliğinde infisah söz konusu değildir.
- Birleşmede katılan veya devralınan şirketlerin tasfiyesiz infisahını gerektirirken nev'i değişikliğinde tüzel kişilik kesintisiz devam eder.
- Birleşmenin doğal sonucu külli halefiyet olmasına karşın, nev'i değişikliğinde nev'i değiştiren şirket eskisinin devamıdır.
- Birleşmede aktif ve pasiflerin intikali söz konusu olduğu halde, nev'i değişikliğinde aktif ve pasifin geçişinden bahsedilemez.
- Nev'i değiştirmede amaç ve konu birleşmedekinin aksine hukuki şekil ve kalıbın değiştirilmesidir.

1.4.5. Türk Ticaret Kanunu'nda Nev'i Değişikliği Düzenlemesi

Türk Ticaret Kanunu'nda ticaret şirketlerinin türleri sınırlı olarak belirlenmiştir ve ticari alanda ticari şirket vasıtasıyla faaliyet göstermek isteyen kimseler kanunda sayılan kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden birini seçmek zorundadırlar. Seçilen türe özgü yasal şekil şartlarını yerine getirmek suretiyle bir şirketin kurulup faaliyetini belli bir müddet sürdürdükten sonra ilk kurulduğu belirli bir türden başka bir türe geçmesi ekonomik nedenlerden dolayı daha uygun olabilir. Bir şirketin haiz olduğu türden başka bir türe hukuki kabuk değiştirmek suretiyle geçmesi her şeyden önce tasfiye edilmeksizin ayniyetini ve devamlılığını koruyarak dönüşmesi sonucunu doğurmaktadır³⁶.

Böylelikle nev'i değişikliğinden söz edebilmek için yasal biçimde kurulmuş ve faaliyetini sürdüren bir şirketin bulunması; bu şirketin tüm organları ve amacı ile hukuki ve ekonomik varlığını koruması, nev'i değişikliğinin önünde yasal engel olmaması, nev'i değiştirme işlemlerinin yasada belirtilen şekilde yerine getirilmiş olması gerekmektedir³⁷.

³⁶ Pulaşlı, **a.g.e.**, s.135.

³⁷ Kavak, **a.g.e.**, s.66.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda nev'i değiştirme, tür değiştirme şeklinde ifade edilmiş ve "birleşme, bölünme ve tür değiştirme" başlıklı bölümünün uygulama alanına ilişkin 134. maddesinde, ticaret şirketlerinin birleşmelerine, bölünmelerine ve tür değiştirmelerine 134 ilâ 194'üncü maddelerin uygulanacağı; diğer kanunların ise bu Kanunun 135 ilâ 194'üncü maddelerine aykırı olmayan hükümlerinin saklı olduğu düzenlenmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu gerekçesinde, genel olarak tür değiştirme konusunda Türk öğretisinin özgün olduğu, özellikle 1975-1985 yıllarında tür değiştirmenin hem teorik hem de dogmatik bakımdan ayrıntılı ve derine inen incelemelere konu olduğu, Yargıtay'ın öğretiye uygun ilkesel kararlar vererek hukukun geliştirilmesine önemli katkılarda bulunduğu, 6762 sayılı Kanunun 152'nci maddesinin, sağlam, çağdaş ve teoriye uygun dogmatik düzeninin büyük rolü olduğu belirtilmiştir. Devamla gerekçede, Kanunun 180 ilâ 194'üncü maddelerinde hemen hemen aynı ilkelere yer vererek konuyu çok daha ayrıntılı bir şekilde düzenlendiği, geniş bir tür değiştirme serbestisi ve türü seçme özgürlüğü sağladığı, tür değiştirme ile tür değiştiren şirketin hukukî ilişkilerinin değişmeyeceği, hukuk süjesi, ekonomik ve ortaksal ilişkilerin eskisi gibi devam edeceği açıklanmıştır.

ETTK 152. maddesinde bir ticaret şirketinin nev'inin diğer bir ticaret şirketi nev'ine çevrilmesinin kanunda aksine hüküm olmadıkça, yeni nev'ie ait kuruluş merasimine tabi olduğu böylece yeni nev'ie çevrilen şirketin eskisinin devamı olduğu düzenlenmiştir. 6102 sayılı TTK, madde 180 ile benzer şekilde, şirketin hukuki şeklini değiştirebileceği ve yeni türe dönüştürülen şirketin eskisinin devamı olduğu ifade edilmiştir. Yasal düzenlemeden anlaşıldığı üzere, burada hukuki kalıbı değiştirilen tek bir tüzel kişilik bulunmaktadır, bir kişilik ikileşmesi yahut birbirinden farklı iki hak süjesi yoktur ve yeni hukuki şekil alınmasına rağmen, tüzel kişilik deęiřmemektedir³⁸.

6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu kapsamında tür değişikliğinde, değiştirilecek türe ilişkin herhangi bir sınırlama olmadığı gibi, anonim şirketin limited şirkete dönüşmesine ilişkin (ETTK md.553) özel bir düzenleme mevcuttu. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ise değiştirilecek türe ilişkin sınırlama getirildiği ve bu

³⁸ Abuzer Kendigelen, "Ticaret şirketlerinde Nev'i Değiştirme", **Makalelerim**, Cilt 1: 1986-2001, İstanbul, Onikilevha, 2018, s.26-27.

kapsamda tür değişikliğine ilişkin sınırlama yapıldığı ve tür değişikliğinin devam eden maddelerle daha detaylı düzenlendiği anlaşılmaktadır.

ETTK döneminde Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 1978/9965 E., 1979/5152 K. sayılı 16.04.1979 tarihli kararı ile tür değişikliğini kabul ettiği ve kolektif ortaklığın anonime çevrilmesinin kanuna uygun olduğunu izah etmiş ve nev'i değişikliğini şu şekilde tanımlamıştır³⁹:

“TTK’nun 152. maddesinin hükme bağladığı (nev’i değiştirme) hali en geniş anlamda bir işletmenin bir hukuki biçimden diğer bir hukuki biçime çevrilmesi, yani hukuki ve ekonomik (aynıyet) ve (devamlılığını) sürdürecektir başka bir ticaret şirketi olarak, başka ve ortaklık tipine uygun statü ve unvanlar altında ortaya çıkması demektir. Nev’i değiştirme, şirketin yalnız dış şeklinde ve iç bünyesinde bir değişiklik husule getirir; tüzel kişilik sıfatı ile (TTK m137) bünyesi üzerinde müessir olmaz. Örneğin olayımızda olduğu gibi, dış ilişkide kolektif şirket, anonim şirket vasfını alır, iç ilişkideki ortaklık durumları bu son vasfına göre değişir, idare hakları idare meclisine geçer (TTK m317) murakabe hakkı özel bir organ tarafından kullanılır (TTK m.347,358,354) ve fakat hak ve borçların hamili aynı tüzel kişiliktir; bunlar muhteva itibariye değişse de, tüzel kişilik aynıyetini olduğu gibi muhafaza eder.”

Yine Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 07.12.1984 tarihli E.4073/K.6110 numaralı kararında, ETTK döneminde şahıs şirketinin sermaye şirketine ve sermaye şirketinin de şahıs şirketine dönüşmesinin olanaklı olduğunu, genel hükümde nev’i değiştirme ve seçiminde herhangi bir istisnaya yer verilmediğini, sadece anonim şirketin limited şirkete dönüşmesine ilişkin özel hükümlere yer verildiğini, şirket birleşmelerinin aynı nev’iden şirketler arasında olmasının mümkün olduğunu, birleşmeye ilişkin bu hükmün kıyas yoluyla nev’i değiştirmeye uygulanmasının mümkün olmadığını, kolektif ve komandit şirket ortaklarının sınırsız sorumlulukları mevcut iken dönüşümün tescil ve ilanına kadar olan şirket borçlarından bu sıfatları ortadan kalksa bile alacak zamanaşımı süresince veya özel bir ibra temin edilinceye kadar kişisel ve zincirleme sorumluluklarının devam edeceğini, şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine dönüşmesinde alacaklıların korunması bakımından TTK ‘da boşluk bulunmadığını, bu nedenlere eski TTK 152’nci maddesinde yazılı ilkeler dairesinde şahıs şirketlerinin sermaye şirketine nev’i değiştirme suretiyle dönüşebileceğinin kabulünün mümkün ve zorunlu olduğuna karar vermiştir⁴⁰.

³⁹ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, a.g.e., s.130.

⁴⁰ Gönen Eriş, **Türk Ticaret Kanunu Ticari İşletme ve Şirketler**, Ankara, Seçkin, 2007, s.1255 vd.

1.4.6. Nev’i Değiştirmede Hâkim Olan İlkeler

Nev’i değiştirmede hâkim olan ilkelerin ayrıştırılmasında ve tanımlanmasında benzerlikler olmakla beraber, Tekinalp tarafından nev’i değiştirmede hâkim olan üç ilke; nev’i seçmede sınırlı özgürlük, devamlılık ve süreklilik ilkesi olarak ele alınmaktadır⁴¹.

1.4.6.1. Nev’i Seçmede Sınırlı Özgürlük İlkesi

6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu’nda nev’i değiştirmede tam bir serbesti söz konusu iken, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile nev’i değiştirmede sınırlı özgürlük getirilmiştir. Eski Kanuna göre şirket dönüőeęi türü seçmekte özgür iken yeni kanunda ancak belli türler arasında tür değiştirme olanaklıdır.

Nev’i değiştirme 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda sınırlı sayıda (numerus clausus) düzenlenmiş olduğundan, tür değiştirme ancak kanunda yazılı sınırlar dâhilinde söz konusu olabilir. Diğer bir ifade ile tür değiştirme belli ticaret şirketleri arasında olanaklı olup, tür değiştirmede sınırlı bir serbesti söz konusudur. Bu halde, yasal sınırlama uyarınca bir sermaye şirketinin kollektif veya adi komandit şirket olan şahıs şirketine dönüşmesi olanaklı değildir. Yine bir kooperatifin şahıs şirketine dönüşmesi olanaklı değildir.

Türk Ticaret Kanunu m. 181 kapsamında sayılan ve geçerli addedilen tür değiştirmeler şu şekilde sıralanabilir:

Bir sermaye şirketi başka bir sermaye şirketine ve kooperatife dönüőtürülebilir.

Bir kollektif şirket bir sermaye şirketine, bir kooperatif ve bir komandit şirkete dönüőtürülebilir.

Bir komandit şirket bir sermaye şirketine, bir kooperatife ve bir kollektif şirkete dönüőtürülebilir.

Bir kooperatif bir sermaye şirketine dönüőtürülebilir.

⁴¹ Tekinalp, **a.g.e.**, s.745.

İş bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere, sermaye şirketi ve kooperatiflerin şahıs şirketine dönüşmesi olanaklı değildir.

Yine özel düzenleme ile yer verildiği üzere, bir kollektif şirket, şirkete komanditerin girmesi ya da bir ortağın komanditer olması halinde komandit şirkete dönüşebilir. Bir komandit şirket ise tüm komanditerlerin şirketten çıkması ya da tüm komanditerlerin komandite olması suretiyle kollektif şirkete dönüşebilir.

Ayrı ayrı belirtmek gerekirse;

- Anonim şirket; limited şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, kooperatif
- Limited şirket; anonim şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, kooperatif
- Kooperatif; sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, anonim, limited
- Kollektif şirket; anonim şirket; limited şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, kooperatif, komandit şirket
- Komandit şirket; anonim şirket; limited şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, kooperatif, kollektif şirket
- Şahıs işletmesi; anonim şirket; limited şirket, komandit şirket, kooperatif, kollektif şirket

türlerine dönüşebilmektedir.

Kendigelen, TTK md. 181’de öngörülen geçerli nev’i değiştirmenin ve sınırlı nev’i değiştirme özgürlüğünün ETTK md. 181’de yer alan nev’i değiştirmeye ilişkin düzenlemenin gerisinde olduğu ifade etmektedir⁴².

⁴² Yazar tarafından İsviçre’de kollektif ve komandit şirketlere tüzel kişilik tanınmadığından dönüşümün yasaklandığı, bununla beraber TTK md.181 düzenlemesi ile limited ve anonim şirketlerin sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete dönüşebileceği belirtilerek düzenlemenin bünyesinde çelişki barındırdığı belirtilmektedir: Abuzer Kendigelen, **Yeni Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler Yenilikler ve İlk Tespitler**, İstanbul, Oniki Levha, 2012, s.160.

1.4.6.2. Nev'i Değiştirmede Devamlılık İlkesi

Nev'i değiştirmede yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamıdır. (6102 sayılı TTK md.180) Bu ilke uyarınca yeni türe dönüşen şirket eski tür zamanındaki haklarında, alacak, borç ve yükümlölüklerinde hiçbir değişiklik olmadan yeni türde devam etmektedir. Yine bu kapsamda yeni kurulacak şirketin esas sözleşmesinin kuruluş maddesinde dönüşülecek yeni şirketin eski türdeki şirketin devamı olduğu, ortaklığın borç ve yükümlölüklerinin sahip olduğu alacak ve hakların aynen devam ettiği belirtilir⁴³.

TTK m.180'in yeni şirketin eskisinin devamı olduğu yolundaki hükmü, eski ve yeni şirketlerin aslında aynı hukuk süjesi olması, sadece hukuki yapının farklılaşmasını ifade etmektedir⁴⁴. Nev'i değişikliğinin şirketin ekonomik ve hukuki yapısını etkilememesi kuralı, öğretilde ayniyet prensibi (Identitätprinzip) olarak adlandırılmaktadır⁴⁵. Nev'i değiştirmede ayniyet prensibinin geçerli olmasının en önemli sonucu, külli halefiyet ilkesinin uygulanmamasıdır. Dolayısıyla TTK' ya göre nev'i değiştirme, hukuki ilişkilerin devrini gerektiren halefiyet vasıtasıyla değil malvarlığı ve şirket yapısının devam ettiği hukuki şekil değişikliği vasıtasıyla gerçekteşmektedir⁴⁶.

1.4.6.3. Nev'i Değiştirmede Süreklilik İlkesi

Nev'i değiştirmeye hâkim olan süreklilik ilkesi ortaklık payının ve haklarının korunmasını yani bir ortağın ortağı olduğu ticaret ortaklığındaki tür değiştirmeden önceki durum ve konumunun tür değişikliğinden sonra da aynen devam etmesi ve sürmesi anlamına gelmektedir. İlke gereği:

⁴³ Tekinalp, **a.g.e.**, s.746,751.

⁴⁴ Hasler, Daniel: **Die Umwandlung von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften nach dem Fusionsetz**, Bern, 2007, s.10 naklen Hülya Çoştan, "Anonim Ortaklıkların (şirketlerin) Birleşme, Bölünme, Nev'i Değiştirme (Tür Değiştirme) Yoluyla Yeniden Yapılanmasında Alacaklının Korunması", (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2007,s.44.

⁴⁵ Romero, **BSK-FusG**, m.53 N.13 naklen Hülya Çoştan, a.g.t., s.44.

⁴⁶ BgltrchtV-FusG, **Begleitbericht zum Vorentwurf für ein Bundesgesetz über die Fusion, die Spaltung und Umwandlung von Rechtsträgern**, s.13. naklen Hülya Çoştan, a.g.t., s.44.

a) Oydan yoksun paylar için sahiplerine eşit değerde paylar veya oy hakkını haiz paylar verilir, yoksa mezkûr payların sahiplerine tazminat ödenerek ortaklıkları sona erdirilemez.

b) İmtiyazlı payların sahiplerine aynı değerde imtiyazlı paylar verilir. Bu hukuken mümkün olamıyorsa imtiyazsız payları edinme hakkı sağlanır, ayrıca tazminat da ödenir.

c) İntifa senedi sahiplerine aynı değerde haklar tanınır, bu hukuken mümkün olamıyorsa, intifa senetleri tür değiştirme planının düzenlendiği tarihteki gerçek değeriyle tazmin edilir.

d) Bu açıklamalarda kullanılan “bu mümkün olamıyorsa” ibaresi yeni türün elvermemesi yeni türün böyle bir kavramı tanımaması anlamına gelir⁴⁷.

1.4.7. Nev’i Değişikliği İçin Yapılması Gereken İşlemler

Türk Ticaret Kanunu’na göre bir ticaret ortaklığının başka bir tür ticaret ortaklığına dönüşmesi için aşağıdaki işlemlerin sırasıyla yapılması gerekmektedir:

- Şirket esas sözleşmesinin seçilen türe göre düzenlenmesi
- Bilanço hazırlanması
- Tür değiştirme planının hazırlanması
- Tür değiştirme raporunun kaleme alınması
- Tür değiştirmenin denetlenmesi
- Tür değiştirme belgelerinin ortakların incelemesine sunulması
- Alacaklıların ve çalışanların korunması
- Tür değiştirme kararı
- Tür değiştirmenin tescili ve ilanı.

1.4.7.1. Şirket Esas Sözleşmesinin Seçilen Türe Göre Düzenlenmesi

TTK 180 hükmü ile “Bir şirket hukuki şeklini değiştirebilir. Yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamıdır.” şeklinde ifade edildiği üzere yeni şirket

⁴⁷ Tekinalp, a.g.e., s.747.

eskisinin devamıdır. Bu halde şirket esas sözleşmesinde yeni şirketin eski şirketin devamı olduğu şeklinde düzenlemeye yer verilmelidir.

Nev'i değiştirmede, yeni türün kuruluşuna ilişkin hükümler uygulanacaktır. (TTK md.184) Bununla beraber, yeni nev'ie ilişkin yasal şartların sağlanması gerektiğinden bu hususlar da ayrıca şirket esas sözleşmesinde dikkate alınmalıdır. Örnek olarak limited şirket için asgari sermaye tutarı 10.000 TL iken anonim şirket için asgari sermaye tutarı 50.000 TL'dir. Bu sebeple limited şirket anonim şirkete çevrilirken sermaye şartı sağlanmıyorsa bu şart sağlanmalı ve esas sözleşme de buna göre düzenlenmelidir. Yine bu aşamada belirtmekte fayda vardır ki, doktrindeki farklı görüşlere rağmen Yargıtay uygulamasına göre, nev'i değiştirecek şirketin öncelikle yeni nev'ie ilişkin asgari şartları yerine getirmesi zorunlu olup, ancak bundan sonra nev'i değiştirme işlemlerine geçilebilir⁴⁸.

Ancak, nev'i değiştirmede sermaye şirketlerinde ortakların asgari sayısına ve aynı sermaye konulmasına ilişkin hükümler uygulanmayacaktır. Bu halde sermaye şirketi, daha açık bir ifadeyle anonim şirket, limited şirket veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket kurulması halinde, asgari ortak sayısına ve aynı sermayeye ilişkin genel hükümlerin uygulanmaması düzenlenmiştir.

Bununla beraber, nev'i değiştirme neticesinde ortakların şirketteki pay ve alacaklarının korunması da gerekmektedir. Bu minvalde, nev'i değiştirme neticesinde oydan yoksun paylar için sahiplerine eşit değerde paylar veya oy hakkını haiz paylar verilecektir. Yine ortaklıktaki mevcut imtiyazlı payların karşılığında aynı değerde paylar veya uygun bir tazminat ödenecektir. İntifa senetleri karşılığında aynı değerde haklar verilecektir veya tür değiştirme planının düzenlendiği tarihte gerçek değer ödenecektir. (TTK md.183)

1.4.7.2. Bilanço Hazırlanması

ETTK düzenlemesinde nev'i değiştirme esnasında yapılacak işlemler arasında bilanço düzenlemesine açıkça yer verilmemiştir. Ancak bilanço hazırlanmasının önemi vergisel boyuttadır ve nev'i değiştirmeden ötürü vergi ödenmemesi için şirketin bilançosunun bir bütün halinde dönüşen şirketin

⁴⁸ Abuzer Kendigelen, "Anonim Şirkete Dönüşüm İçin Yapılması Gereken İşlemler", **Makalelerim**, Cilt 1: 1986-2001, İstanbul, Onikilevha, 2018, s.128.

bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir ve bilanço hazırlanması gerekliliği bu şekilde ortaya çıkmaktadır⁴⁹. Bilançonun hazırlanarak aynen aktarılması şartına bağlı olarak ayrıştırılan Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergisiz ve vergili nev'i değiştirme açıklamalarına çalışmanın ikinci bölümünde ayrıca yer verilecektir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda nev'i değiştirmede bilanço düzenlenmesi gereği 184. madde ile düzenlenmiştir. Nev'i değiştirmede, nev'i değiştiren şirketin son bilançosu esas alınmaktadır. Bu son bilançodan kastedilen husus 31 Aralık tarihli yıllık bilançodur. Özel hesap dönemine göre bilanço hazırlayan şirketlerde ise, hesap döneminin son günü hazırlanan bilanço esas alınacaktır⁵⁰. Bilanço günüyle nev'i 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. Ara bilanço için, fizikî envanter çıkarılması gerekli değildir, son bilançoda kabul edilen değerlemeler, sadece ticari defterdeki hareketler ölçüsünde değiştirilir; amortismanlar, değer düzeltmeleri ve karşılıklar ile ticari defterlerden anlaşılmayan işletme için önemli değer değişiklikleri de dikkate alınır (TTK md.184). Değişiklikte bilançonun çıkarılmasının sonuçlandığı tarih değil, bilanço günü esas alınacaktır. Bahsi geçen işletme için önemli değişikliklere şirketin faaliyet yılı zararının önemli ölçüde azalması, büyük bir tesisin satılması örnek olarak gösterilebilir⁵¹.

Bilanço ortaklık mali durumunun tespiti, haklar, borçlar ve yükümlülüklerin belirgin duruma getirilmesi, ortaklık alacaklılarına bilgi verilmesi ve korunmasının sağlanması açısından fayda sağlamaktadır. Ayrıca bu bilanço, yıllık bilanço esaslarına göre sonuç alma bilançosu niteliğindedir, çünkü eski şirketteki hesaplar kapanmakta, yeni türdeki şirketteki hesaplara devam edilmekte, muhasebe açısından açılık ve kapanış söz konusu olmaktadır⁵².

Bununla beraber, nev'i değişikliğinde ticaret siciline tescil aşamasında nev'i değişikliği yapan şirketin sermayesinin ödenip ödenmediğinin, karşılıksız kalıp kalmadığının, şirket özvarlığının tespitinin ve tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı malvarlığının bulunması halinde bunların gerçeğe uygun

⁴⁹ Kendigelen, "Anonim Şirkete Dönüşüm İçin Yapılması Gereken İşlemler", s.140.

⁵⁰ Çakmak, **a.g.e.**, s.129.

⁵¹ TTK 184 gerekçesi atfı ile 144 gerekçesinde bu yönde açıklamalara yer verilmiştir.

⁵² Kendigelen, "Anonim Şirkete Dönüşüm İçin Yapılması Gereken İşlemler", s.140.

değerlerinin tespitinin yapıldığı ve ekinde şirket yönetim organı tarafından, denetime tabi şirketlerde denetçi tarafından onaylanmış son bilançonun bulunduğu YMM veya SMMM raporu ya da tür değiştiren şirket denetime tabi ise denetçinin bu tespitlere ilişkin raporun sunulması gerekmektedir⁵³.

1.4.7.3. Tür Değiştirme Planının Hazırlanması

Tür değiştirme planı şirketin yönetim organı tarafından düzenlenmektedir. Buna göre anonim şirketlerde yönetim kurulu; limited şirketlerde müdür yahut müdürler kurulu tarafından tür değiştirme planının hazırlanması gerekmektedir.

TTK 185 ile tür değiştirme planında yer alması gereken asgari unsurlar şu şekilde belirtilmiştir:

- Şirketin tür değiştirmeden önceki ve sonraki ticaret unvanı, merkezi ve yeni türe ilişkin ibare
- Yeni türün şirket sözleşmesi
- Ortakların tür değiştirmeden sonra sahip olacakları payların sayısı, cinsi ve tutarı veya tür değiştirmeden sonra ortakların paylarına ilişkin açıklamalar.

1.4.7.4. Tür Değiştirme Raporu

TTK md. 186 ile şirketin yönetim organının tür değiştirme raporunu düzenleyeceği belirtilmiştir. Bunun ile birlikte maddede küçük ve orta ölçekli şirketler⁵⁴ bakımından tüm ortakların onay vermesi halinde raporun düzenlenmesinden vazgeçilebileceği belirtilmektedir.

Tür değiştirme raporunda;

a) Tür değiştirmenin amacı ve sonuçları,

b) Yeni türe ilişkin kuruluş hükümlerinin yerine getirilmiş bulunduğu,

⁵³ 27.01.2013 tarihli 28541 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Ticaret Sicil Yönetmeliği’nin tür değiştirmeye ilişkin üçüncü bölümünün “başvuru ve belgeler” başlıklı 130. maddesinde düzenlenmiştir.

⁵⁴ Bu madde kapsamında küçük ve orta ölçekli şirketlerin belirlenmesinde 18.11.2005 tarihli 25977 sayılı “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” hükümleri esas alınmaktadır.

- 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.

1.4.7.5. Tür Değiştirmenin Denetlenmesi

6102 sayılı TTK md. 187 ile tür değiştirme planı ve raporunun işlem denetçisi tarafından denetlenmesi düzenlenmişti. Anılı düzenlemeye göre, işlem denetçisi tür değiştirmeye ilişkin şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini, bilançonun gerçeğe uygun olup olmadığını ve tür değiştirmeden sonra ortakların hukuki durumlarının korunup korunmadığını incelemek ve değerlendirmek zorundadır. Ancak söz konusu denetleme maddesi 6335 sayılı Kanunun 43. maddesi ile kaldırılmış olduğundan bu düzenleme uygulama alanı bulmamaktadır.

1.4.7.6. Tür Değiştirme Belgelerinin Ortakların İncelemesine Sunulması

Tür değiştirmede inceleme hakkını düzenleyen TTK 188. maddede, tür değiştirme kararı öncesinde inceleme hakkı sadece ortaklara tanınmış bulunmaktadır.

Ortakların inceleme hakkının bir gereği olarak şirket; tür değiştirme planını, tür değiştirme raporunu, son üç yılın finansal tablolarını, varsa ara bilançoyu, genel kurulda karar alınmasından otuz gün önce merkezinde ve halka açık anonim şirketlerde Sermaye Piyasası Kurulunun istediği yerlerde ortakların incelemesine sunacaktır. Yine isteyen ortaklara anılan belgelerin kopyaları bedelsiz verilir. Şirket, ortakları, uygun bir şekilde inceleme haklarının bulunduğu hususunda bilgilendirir. (TTK md.188)

1.4.7.7. Alacaklıların ve Çalışanların Korunması

TTK md.180'e göre nev'i değiştirmede, nev'i değiştiren borçlu şirketin malvarlığı yapısı değişmediğinden⁵⁵ kural olarak borçlunun ifa gücü de olumsuz etkilenmemektedir⁵⁶.

Nev'i değiştirme ile nev'isi değişen şirketin hukuki ilişkileri devam eder, alacaklıların ve çalışanların tür değiştirmeden olumsuz etkilenmesi söz konusu olmaz. Alacaklıların ve çalışanların korunması bakımından nev'i değiştirmede TTK 190 atfı ile birleşme ve bölünmede geçerli olan ortakların kişisel sorumlulukları hakkındaki 158'inci ve iş sözleşmelerinden doğan borçlar hakkındaki 178'inci maddenin uygulanacağı belirtilmiştir.

Şirketin nev'i değiştirmesi neticesinde şirket ortağının kişisel sorumluluğu bakımından değişme söz konusu olabilir. Bu halde şirket alacaklılarının menfaatlerinin de korunması gerekecektir. Sermaye şirketine devrolunan şahıs şirketlerinde, şirket borçlarından ikinci derecede kişisel sorumlu olan ve tür değiştirme sonucunda devralan şirkette, sorumluluk rejimi değişen ortaklar bulunabilir. Meselâ, bir kollektif şirket bir anonim şirkete dönüştüğünde ya da kollektif ortakların ve bir komandit şirketin bir limited şirkete devrinde ortakların sorumluluk rejiminde bir değişiklik yaşanacaktır. Sorumluluk rejimindeki bu değişiklik, kişisel sorumluluğun son mu bulduğu, yoksa devam mı ettiği, devam ediyorsa bunun herhangi bir şarta bağlı olup olmadığı, rejim değişikliğinin başlangıcı ve sorumluluğun devamı süresinin ne olduğu gibi sorunların doğmasına sebep olur. İşte bu sorunların Kanun tarafından kesin kurallarla çözülmesi diğer bir anlamda hukuk güvenliğinin sağlanması için TTK 158'inci maddede yer alan düzenlemeye gerek duyulmuştur⁵⁷.

Nev'i değiştirmelere atfen uygulama alanı bulan TTK 158 düzenlemesine göre, nev'i değiştiren şirketin borçlarından nev'i değiştirmeden önce sorumlu olan ortakların sorumlulukları nev'i değiştirmeden sonra da devam edecektir. Ancak bu

⁵⁵ Kallmeyer, Harald, **Das neue Umwandlungsgesetz – Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel von Handelsgesellschaften**, ZIP 1994, s. 1750. naklen Hülya Çoştan, a.g.t., s. 45.

⁵⁶ Soldierer, Harald, **Die Höhe der Sicherheitsleistung im Umwandlungsgesetz - § 22 UmwG -**, Aachen, 2004. s.162; Hasler, a.g.e. s.235. naklen Hülya Çoştan, a.g.t., s. 45.

⁵⁷ TTK md.158 gerekçesinde dayanılmaktadır.

borçların nev'i değiştirmeden önce doğmuş olması veya borçları doğuran sebepler bu tarihten önce oluşmuş bulunması gerekmektedir. Böylece şahsi sorumluluğunun sınırlandırılmaksızın devamına güvenerek şirketle hukuki ilişkiye giren alacaklıların güveni korunmuştur⁵⁸.

Söz konusu hükmün uygulama alanı şahıs şirketlerinin tür değiştirmesi ile sermaye şirketi halini aldığı hallerde sorumluluğu sınırlı sorumluluk statüsüne dönüşen ortaklarla sınırlı değildir. Bu madde kolektif şirket ortakları, komandit şirketin komandite ortakları, taahhüt ettikleri sermaye payını yerine getirmedikleri ölçüde komandit şirketin komanditer ortakları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin sınırsız sorumlu ortakları, anasözleşmede kooperatifin varlığı borçlarını karşılamaya yetmediği takdirde ortakların da şahsen ve sınırsız olarak sorumlu tutulacakları hüküm altına alınmış ise (KopK md.29) kooperatif ortakları için uygulanacaktır⁵⁹.

Nev'i değiştiren şirketin borçlarından doğan, ortakların kişisel sorumluluğuna ilişkin istemler, nev'i değiştirme kararının ilanı tarihinden itibaren üç yıl geçince zamanaşımına uğramaktadır. Bununla beraber söz konusu alacak ilan tarihinden sonra muaccel olursa, zamanaşımı süresi muacceliyet tarihinden başlayacaktır. Bu sınırlama, devralan şirketin borçları dolayısıyla şahsen sorumlu olan ortakların sorumluluklarına uygulanmayacaktır. İlgili izahnamesinde farklı bir düzenleme olmadıkça, kamuya arz edilmiş olan tahvil ve diğer borç senetlerinde sorumluluk itfa tarihine kadar devam edecektir.

Kamu alacakları bakımından ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü hakkındaki kanun hükümlerine bakmak gerekecektir. Kanunun 36'ncı maddesinin (d) bendi uyarınca, şekil değiştirme halinde yeni hükmî şahıs, eski şekildeki hükmi şahıs ve şahısların yerine geçecektir.

Nev'i değiştirmede alacaklıların korunmasına yönelik olarak yukarıda bahsi geçen TTK 158 hükmü haricinde, alacaklının korunmasına yönelik vasıtalarından biri de tür değiştirmede kuruluş hükümlerinin uygulanacağını öngören TTK md.

⁵⁸ Çoştan, a.g.t., s.232.

⁵⁹ a.t., s.233 .

184'dür. Bu madde yeni şirketin sermayesinin nev'i değiştiren şirketin net aktif malvarlığından karşılanacağını ifade etmektedir⁶⁰.

Alacaklının korunmasına yönelik bir diğer tedbir ise borca batıklık ve sermaye kaybı hallerinde tür değiştirmeye izin verilmemiş olmasıdır⁶¹.

İş ilişkilerinin geçmesi başlıklı bölünmeye ilişkin 178'inci madde ise İsviçre Borçlar Kanunu'ndan alınmıştır. Madde düzenlemesi uyarınca, işçilerle yapılan hizmet sözleşmelerinin, işçi itiraz etmediği takdirde, devir gününe kadar bu sözleşmeden doğan bütün hak ve borçlarla devralana geçeceği düzenlenmiştir.

Ancak işçi itiraz ederse, hizmet sözleşmesi kanuni işten çıkarma süresinin sonunda sona ermektedir; devralan ve işçi o tarihe kadar sözleşmeyi yerine getirmekle yükümlüdür. Eski işveren ile devralan, işçinin bölünmeden evvel muaccel olmuş alacakları ile hizmet sözleşmesinin normal olarak sona ereceği veya işçinin itirazı sebebiyle sona erdiği tarihe kadar geçen sürede muaccel olacak alacaklarından müteselsilen sorumlu kılınmıştır. Aksi kararlaştırılmadıkça veya hâlin gereğinden anlaşılmadıkça, işveren hizmet sözleşmesinden doğan hakları üçüncü bir kişiye devredemez. İşçiler muaccel olan ve (işten çıkarma süresinin sonunda) muaccel olacak alacaklarının teminat altına alınmasını isteyebilirler. Nev'i değiştirmeden önce şirket borçlarından dolayı sorumlu olan ortaklar, hizmet sözleşmesinden doğan ve intikal gününe kadar muaccel olan borçlarla, hizmet sözleşmesi normal olarak sona ermiş olsaydı muaccel hâle gelecek olan veya işçinin itirazı sebebiyle hizmet sözleşmesinin sona erdiği ana kadar doğacak olan borçlardan müteselsilen sorumlu olmakta devam edecektir.

TTK md.190 ile ortakların kişisel sorumluluklarına ilişkin TTK md.158'ye yapılan yollama yerinde bulunmakla beraber, iş ilişkilerinin geçişi bakımından TTK md.178'e yapılan yollama eleştirilere sebep olmaktadır. Nitekim nev'i değiştirmede tüzel kişiliğin devamlılığı ilkesi söz konusu olduğundan, nev'i değiştirme halinde

⁶⁰ Ehrat, Felix R./Colombini, Marco: **BSK-FusG**, m.68 N.5., naklen Hülya Çoştan, a.g.t., s.45.

⁶¹ **BtschftFusG**,(Botschaft zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 13.Juni 2000) s.4458. naklen Hülya Çoştan, a.g.t., s.46.

işçilere itiraz hakkı verilmesi ve iş sözleşmesi sona erdirmeye hakkının tanınması için haklı gerekçe olmadığı belirtilmektedir⁶².

1.4.7.8. Tür Değiştirme Kararının Alınması

Yeniden yapılanma kararları tüm şirketlerin Genel Kurul organları tarafından alınacak karar niteliğindedir, nitekim yeniden yapılanmalar şirket yapısında önemli değişikliğe yol açacağından ve yine şirket esas sözleşmesinin değiştirilmesini gerekli kıldığından genel kurulun devredilemez yetkisi içerisinde⁶³. İşte nev'i değişikliği de yapısal değişiklik olup, Genel Kurul kararını gerektirmektedir.

Şirketin yönetim organı tür değiştirme planını genel kurula sunar. Genel Kurul'da tür değiştirme kararı bakımından aranacak nisaplar şu şekilde düzenlenmiştir:

a) Kanunun 421'inci maddesinin beşinci fıkrasının (b) bendi hükmü saklı olmak şartıyla anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, esas veya çıkarılmış sermayenin üçte ikisini karşılaması 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,

⁶² Kendigelen, a.g.e., s.167

⁶³ Hülya Coştan, **Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme Kararları**, Ankara, Seçkin, 2012, s.22,23

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. (TTK 189)

Tür değiştirme kararında nev'i değiştirme iradesine, yeni dönüşülecek ortaklık türüne, yeni ortaklığın eskisinin devamı olduğuna, tüzel kişiliğin aynen devam ettiğine yer verilecektir⁶⁴.

1.4.7.9. Tür Değiştirmenin Tescili ve İlanı

Şirketin yönetim organı tür değiştirmeyi ve yeni şirketin sözleşmesini tescil ettirir. Tescil talebi tür değiştirme planının genel kurul tarafından onaylanmasından sonra yapılır. Tescil tür değişikliğinin geçerliliği açısından kurucu niteliktedir ve bu andan itibaren üçüncü kişiler karşı tür değişikliği hukuki olarak geçerli olacaktır.⁶⁵

Tür değiştirme tescil ile hukuki geçerlilik kazanır. Tür değiştirme kararı ayrıca Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilir.

Bununla beraber nev'i değişikliğinin tescili için Ticaret Sicil Müdürlükleri tarafından Ticaret Sicili Yönetmeliği md.130 vd. uyarınca, esas sözleşme, şirket genel kurul kararı, tür değiştirme raporu, tür değiştirme planı, malvarlığına ilişkin beyan, yeni tür kuruluşuna ilişkin gerekli diğer evraklar haricinde mali müşavir raporu ve son bilanço da talep edilmektedir. Bu kapsamda, nev'i değişikliği yapan şirketin sermayesinin ödenip ödenmediğinin, karşılıksız kalıp kalmadığının, şirket özvarlığının tespitinin ve şayet tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı malvarlığının bulunması halinde bunların gerçeğe uygun değerlerinin tespitinin yapıldığı ve ekinde şirket yönetim organı tarafından, denetime tabi şirketlerde denetçi tarafından onaylanmış son bilançonun bulunduğu YMM veya SMMM raporu ya da tür değiştiren şirket denetime tabi ise denetçinin bu tespitlere ilişkin raporunun da tescil evrakları ile beraber sunulması gerekmektedir.

Nev'i değişikliğinin kurucu bir unsuru olmamakla beraber, Türk Ticaret Kanunu'na tabi şirketlerin nev'ilerinin değişmesi halinde, bu hususun ticaret siciline tesciline ilişkin ilan tarihini takip eden on gün içerisinde durumu işyeri bildirgesi ile

⁶⁴ Kendigelen, "Anonim Şirkete Dönüşüm İçin Yapılması Gereken İşlemler", s.125.

⁶⁵ **Botschaft 2000**, 4457, ziff.2.1.4.5. naklen Pulaşlı, **a.g.e.**, s.144.

sosyal güvenlik kurumuna bildirilmesi zorunludur. (5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu md.11) Şirket nev'ilerinin değişmesi halinde yeni işyeri dosyası tescil edilmeden eski işyeri dosyası üzerinden işlemlerin devam ettirilmemesi gerekmektedir⁶⁶. Nev'i değiştirme sonrasında anonim şirkete dönüşme halinde yönetim kurulu üyeleri seçildikleri tarihten itibaren sigortalı sayılacaklardır. Yine limited şirket ortakları da Ticaret Siciline tescil tarihinden itibaren sigortalı sayılacaklardır. Bu sebeple, şirket ortak ve yöneticilerinin işbu sigortalılık hallerine ilişkin bildirimlerin de sigortalılığın doğduğu tarihten itibaren 15 gün içerisinde tescil edilmesi gerekmektedir. (5510 Sayılı Kanun md.7; Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği md.11)

1.4.8. Nev'i Değiştirme İşlemine Karşı Yargı Yolları

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile nev'i değiştirme işleminde yasal düzenlemelere uyulmaması sebebiyle söz konusu olabilecek hukuka aykırılıkların giderilmesine yönelik çeşitli yargı yolları öngörülmüştür. Bu kapsamda nev'i değiştirme işlemine karşı olan yargı yolları iptal davası, denkleştirme akçesi talebi ve sorumluluk davası başlıkları altında incelenmiştir.

1.4.8.1. İptal Davası

Türk Ticaret Kanunu md.445 vd. ve 622 ile anonim ve limited şirket genel kurul kararlarına karşı iptal ve butlan davası açma hakkı düzenlenmiştir. Bununla beraber iş bu iptal davası dışında TTK md. 192 ile genel iptal davasından farklı özel bir iptal davası açma hakkı düzenlenmiştir. Ancak bu özel iptal davası genel iptal davasını bertaraf etmemektedir, tür değişikliği kararına ilişkin ortaklar şartları olduğu takdirde genel iptal davası ya da özel iptal davası açma hakkına sahiptirler⁶⁷.

TTK md. 192 düzenlemesi kapsamında, tür değiştirme kararına olumlu oy vermeme ve tür değiştirmeye muhalefeti tutanağa geçirmiş olması şartıyla ortaklar, tür değiştirme kararının iptali için, tür değiştirmenin Türk Ticarete Sicil Gazetesi'nde

⁶⁶ Murat Uğur, "Türk Ticaret Kanunu'na Göre Şirketlerin Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmesi Sonucu 5510 Sayılı Kanuna Göre Tescil İşlemleri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2013, S.109, s.271.

⁶⁷ Tekinalp, **a.g.e.**,s.404.

ilanından itibaren iki ay içinde, şirketin merkezinin bulunduğu yer Asliye Ticaret Mahkemesinde dava açabilirler. Bununla beraber kararın bir yönetim organı tarafından verildiği hallerde ortağın olumsuz oyu aranmayacaktır, çünkü ortağın yönetim kurulu kararına karşı itiraz etme hakkı bulunmamaktadır⁶⁸.

İptal davasının sebebi tür değiştirmeye ilişkin hükümlerin ihlal edilmesidir. Bu aşamada esas olan TTK'nın 134 ila 190'ıncı maddelerine aykırılık olup, aykırılığın önemli olmasının gerekmediği, nedensellik araştırmasının yapılmasının gerektiği, kararın Ticaret Kanununa uygun olması ama tür değişikliği sürecindeki hükümleri ihlal etmesi halinde iptal edilebilir bir kararın olduğu belirtilmektedir⁶⁹.

Genel iptal davasında uygulama alanı bulan TTK md. 446'da düzenlenen etki kuralı söz konusu iptal davasında uygulama alanı bulmayacaktır⁷⁰. Mahkeme tarafından tür değiştirme işleminde bir eksiklik tespit edilmesi halinde, bu eksikliğin giderilmesi için süre verilecektir. Ancak bahse konu eksiklik giderilemediği takdirde, Mahkeme tarafından tür değiştirme kararının iptaline karar verilecektir ve yine gerekli önlemler alınacaktır. (TTK md.192)

1.4.8.2. Denkleştirme Akçesi Talebi

Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan birleşme, bölünme ve tür değiştirmede uygulanacak ortak hükümler kapsamında, tür değiştirme işlemine karşı iptal davası açılabileceği gibi, tür değiştirme işlemi neticesinde ortaklık hakları ve payları korunmayanların denkleştirme akçesi talebiyle dava açma hakları bulunmaktadır. (TTK md.191 vd.)

Birleşme, bölünme ve tür değiştirmenin merkez ilkesi ortaklık payının ve haklarının sürekliliğidir. Bu ilke önceki ortaklık yapısında mevcut olan ortaklık payının ve haklarının yeni ortaklık yapısında uyarlanmış değeri, içeriği ve kapsamı ile aynen devam etmesi anlamına gelmektedir. Yapı değişikliği ile ortak, yapı değişikliği sürecindeki ortaklıktan yeni yapıda uyarlanmış olarak devam edecek

⁶⁸ a.e.,s.406.

⁶⁹ a.e.,s.404.

⁷⁰ a.e.,s.403.

payını nakden alarak ayrılıyorsa, belirlenen ayrılma akçesinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı ve gerekli bedelin ödenmesi de aynı davanın kapsamındadır.⁷¹

Bu dava sonucundaki Mahkeme kararı yapı değişikliğine katılan ortakların tümü hakkında hüküm doğurduğu için yenilik doğurucu bir davadır. Davada davacı, yapı değişikliğine ilişkin sözleşmede veya planda öngörülen ortaklık paylarının değişim oranının veya denkleştirme tutarının kısaca yeni düzendeki payların ve hakların değerlerinin ve adetlerinin değiştirilmesini talep etmektedir. Dava kabul edildiğinde değişim oranı (veya ayrılma akçesi tutarı) ve haklar değişecek, var olan hukuki durum kaldırılıp yeni bir hukuki durum inşa edilecektir, bu sebeple dava inşai yani yenilik doğurucudur. Ancak bu sonucunun doğması için TTK 191'de öngörülen bu dava ile TTK md.192'de düzenlenen iptal davasının birlikte açılması gerekmektedir, çünkü mezkûr davada verilen karar yapı değişikliğine ilişkin kararı ortadan kaldırmayacaktır⁷². Zira TTK 191/4 hükmüyle ortaklık paylarının ve ortaklık haklarının korunmasını inceleme davasının tür değiştirme kararının geçerliliğini etkilemeyeceği ayrıca belirtilmiştir.

Denkleştirme akçesi talepli davanın davacısı tür değiştirmeye katılan ortaklıkların ortakları da dahil her ortak olabilir, davacı sıfatı pay sahipliğine özgülenmiştir⁷³. Tür değiştirmede davalı yeni tür şirket olacaktır. TTK md.191/1 uyarınca davanın tür değiştirme kararının ilan tarihinden itibaren iki ay içerisinde açılması gereklidir. TTK md.191/2 ile dava masrafları devralan şirkete aittir denilmek suretiyle, dava giderlerinden davalının yani tür değiştiren şirketin sorumlu olduğu belirtilmiştir. Ancak özel hallerde bu dava giderlerinden davacının kısmen veya tamamen sorumlu olmasına da karar verilebilir.

1.4.8.3. Sorumluluk Davası

Tür değiştirme işlemine herhangi bir şekilde dâhil olan kişiler şirkete, ortaklara ve alacaklılara verdikleri zararlardan kusurlu olmaları şartıyla sorumludurlar. (TTK md.193) Sermaye ortaklıklarında alacaklılar sadece ortaklığın iflası halinde bu davayı açabilirler. TTK md.557 hükmünün saklı tutulmuş olması

⁷¹ a.e.,s.410.

⁷² a.e., s.410,411.

⁷³ a.e., s.413.

sebebiyle birden çok sorumlu hakkında müteselsil sorumluluk ve farklılaştırılmış teselsül esası söz konusudur.

İşbu sorumluluk TTK md.553, 555 vd. hükümlerde düzenlenen kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları hakkındaki sorumluluk davasından ayrıdır. TTK 193 maddesinde yer alan özel sorumluluk davası, TTK 'nın 553. ve 555. maddelerinde düzenlenen genel sorumluluk davalarından bazı noktalarda farklılaşmaktadır.⁷⁴

TTK md.193 ile düzenlenen özel sorumluluk davası yapı değişikliğine ilişkin işlemlerin kanuna uygun olarak yapılmamasından kaynaklanan bir davadır. Bu davanın amacı birleşme, bölünme ve tür değişikliğine ilişkin işlemlerin kanuna aykırılıklar olmadan ve ortaklar ile alacaklıları koruyan hükümlere tam uyularak gerçekleştirilmesini sağlamak, ihlale sebep olanların sorumluluğuna gitmektir. Söz konusu amaç bağlamında yapı değişikliğine ilişkin organ kararları kanuni nisapla alınmalı, tür değiştirme sözleşmesi şekle ve içeriğe uygun bir tarzda kurulmalı ve yetkililerce yapıp onaylanmalıdır. Aynı tarzda ortakların yeni yapıda ortak olmayı aynı değer ve haklarla sürdürme hakları ve diğer hakları korunmalı, inceleme hakkı tüm şartları ile ortaklara verilmeli, işlemler denetlenmelidir. Bu aşamada gerekli beyanlar, belgeler ve değerlemelerle ilgili sahtekarlıklar ve hukuka aykırılıklar tür değiştirme ile alakalı ise cezai yönden TTK md.562, sorumluluk yönünden TTK md.549 uygulanacaktır.

TTK'nın 193. maddesi kurucuların sorumluluğuna uygulanmayacaktır, TTK 193 (1) maddesi kurucuların sorumluluklarına ilişkin hükümleri saklı tuttuğundan, anonim şirketlerde kurucuların sorumluluğu hakkında md.553 vd. hükümleri geçerlidir.

TTK'nın 193. maddesindeki sorumluluk davasında kusurun ispatı, TTK md. 553'de olduğu gibi davacıya aittir.

Özel sorumluluk hükmü bahsi geçen farklılara rağmen genel sorumluluğa dair düzenleme ile bağlantılıdır. Şöyle ki⁷⁵,

⁷⁴ a.e., s.407.

⁷⁵ a.e., s.408.

TTK 193 (3) maddesi TTK 202 ile 208 maddelerini saklı tuttuğundan ortaklıklar topluluğuna ilişkin sorumluluk hükümleri TTK 193 ile birlikte uygulanacaktır.

TTK 193 (3) maddesi TTK 555, 557, 560. maddesini saklı tutmuştur. Anılan hükümler somut olayda söz konusu olan yapı değişikliğine bir anonim veya limited şirketin taraf olduğu hallerde 193. madde ile birlikte uygulanacaktır, aksi halde ise 193. madde hükmü geçerli olacaktır.

TTK 193 (3) maddesi uyarınca, TTK 556 ve 565'inci maddesinin ikinci fıkrası ile KoopK'nın 98. maddesi tüm ticaret ortaklıklarında değil, sadece bir sermaye ortaklığının ve kooperatifin iflası halinde uygulanacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA NEV’İ DEĞİŞİKLİĞİ

Çalışmanın birinci bölümünde sermaye şirketlerinde nev’i değişikliği Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde izah edilmiş, nev’i değişikliğinin hukuki mahiyeti, şartları, tabi olduğu rejim ve sonuçları belirtilmiştir.

Vergi Hukukumuzda göre, sermaye şirketleri gelirleri ve yapısal değişikliklerinin vergilendirilmesi hususunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine tabidir. Sermaye şirketlerinde nev’i değişikliğinin vergilendirilmesi bakımından öncelikle kurumlar vergisi kapsamında inceleme ve değerlendirme yapılması gerekliliği hâsıl olduğundan, çalışmamızın ikinci bölümü nev’i değişikliğinin Kurumlar Vergisi Kanunu boyutunda ele alınmasıdır. Bu bölümde kurumlar vergisi kapsamında şirket nev’ilerine bağlı farklılık arzeden vergilendirme halleri de dikkate alınmış olup, bilhassa anonim şirketler için öngörülen istisnalara yer verilmiştir.

2.1. Yapısal Değişikliklerin Vergilendirilmesi

Vergi borcunun doğabilmesi için kanunda belirtilen vergi mükellefi ile vergi konusunun ilişki kurmaları gerekmektedir. Bu ilişkiye vergiyi doğuran olay adı verilmektedir. Vergiyi doğuran olay çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Bir olay, bir durum, bir eylem olabileceği gibi bir sözleşme, bir üretim, bir tüketim de olabilir⁷⁶.

Kurumlar Vergisi Kanununun konusu kurum kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olmakla beraber, Kanununun “tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi” başlıklı dördüncü bölümünde KVK md.17-20 maddelerinde, kurumlardaki yapısal değişikliklerin tabi olacağı vergilendirme genel esasları ile düzenlenmiştir.

⁷⁶ Sadık Kırbuş, **Vergi Hukuku**, Ankara, Siyasal Kitapevi, 2004, s.99.

Yapısal değişikliklerden olan tasfiyede, tasfiye karı üzerinden vergi matrahı ve vergilendirme söz konusu olup, tasfiye karı tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır. (KVK md.17)

Birleşme açısından bakıldığında ise, bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesinin birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olup, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olacaktır. (KVK md.18) Bu kapsamda birleşme halinde tasfiye hükümlerine tabiyet söz konusudur⁷⁷. Tasfiye karının tespitine ilişkin hükümlere göre ise birleşmede birleşmeden doğan değer artışları (gizli rezervler) vergilendirilecektir, devrolunan kurum bünyesinde vergilendirilme gerçekleşecektir⁷⁸.

Devir müessesesi ise, birleşmenin bazı şartları sağlaması halinde söz konusu olmakta olup, esas itibarıyla ayrı bir yapısal değişiklik de değildir. KVK md.19'da yer alan şartları sağlayan birleşmeler devir hükmünde kabul edilmiştir ve KVK md.20 ile de belirtilen prosedürün sağlanması halinde birleşme sebebiyle ortaya çıkan birleşme karının vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır. Nev'i değişikliği bakımından ise, bu şartlar dâhilindeki nev'i değiştirmelerin devir hükmünde olduğu düzenlemesine yer verilmiştir. Bu halde kurumlar vergisi bakımından nev'i değişikliğinin tabi olacağı vergilendirmeye, vergilendirmenin ertelenmesi koşulları için KVK md.19 ve 20 düzenlemelerine bakmak gerekecektir.

Tam ve kısmi bölünmemede ve hisse değişiminde, KVK md.19/3 ile düzenlendiği şekilde işleminin gerçekleştirilmesi halinde, bölünmeden veyahut hisse değişiminden doğan karlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. (KVK md.20)

⁷⁷ Avrupa Birliği Yönergesi ve Türk Ticaret Kanununda birleşme tasfiyesiz sona ermeyi ifade etmekte, ancak Kurumlar Vergisi Kanunu birleşmeyi tasfiye hükmünde kabul etmektedir. Türkiye açısından yönerge bakımından değerlendirme yapıldığından Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanundaki düzenlemede farklılıklar olduğu, bu farklılıkların ortadan kaldırılması gerektiği ve Avrupa Birliğine tam üyelik söz konusu olursa birleşme yönergesi ile uyumlaşmaların yapılmasının gerekeceği belirtilmektedir: Doğan Gökbel, "Farklı Ülke Şirketleri Arasındaki Birleşmelerin Türk Hukukundaki Vergisel Sonuçlarının Avrupa Birliği Hukuku İle Karşılaştırılması", **Şirket Birleşmeleri**, İstanbul, Alfa, 2004, s.46.

⁷⁸ Şenol Kocaer, **Şirket Yeniden Yapılanmalarının Vergi Hukuku Çerçevesinde İncelenmesi**, Ankara, Seçkin, 2013, s.233.

KVK md.19 ve 20 başta olmak üzere, nev'i değişikliğinin tabi olacağı vergilendirmeye, vergilendirmenin ertelenmesine ve muafiyetlere yer verilmiş olup, aşağıda devam eden başlıklar altında tüm bu hususlar detaylı olarak izah edilmiştir.

2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Nev'i Değişikliği

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan kurum kapsamına, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, iş ortaklıkları⁷⁹ girmektedir. İşbu sebeple çalışmanın konusunu teşkil eden nev'i değişikliğini gerçekleştirecek olan sermaye şirketleri bakımından öncelikle Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından değerlendirme yapmak gerekecektir. Bu halde kanunda anılı mükelleflerin gelirlerinin vergilendirilmesi kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Kurumlar vergisinin konusunu oluşturan kurum kazancı ise, bir kurumun gelir vergisi kanununda sayılan yedi gelir unsurundan birinden, birkaçından veya tamamından gelir elde edilmesi halinde ortaya çıkacaktır⁸⁰.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sermaye şirketlerinin yapısal değişikliği işlemleri bazı durum ve koşullarda kazanç olarak değerlendirilmiş ve tabi olacağı usul ve vergilendirmenin esasları düzenlenmiştir. Kanunun yapısal değişikliklere ilişkin 17-20 aralığındaki maddelerine bakıldığında ise nev'i değiştirmeye özgü bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir. Kanunun "devir, bölünme ve hisse değişimi" başlıklı 19/2 maddesinde, nev'i değiştirmeye ilişkin olarak "kurumların yukarıdaki şartlar dâhilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir." denilmek suretiyle md.19/1 'de yer alan birleşmeler hakkındaki devir kurumuna atıf yapılmıştır.

⁷⁹ Sermaye şirketleri haricinde iş ortaklıklarının da nev'i değişikliği yapması olanaklı olup, bu kapsamda kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan iş ortaklığının Kurumlar Vergisi Kanunu md.19 ve 20 hükümlerinden yararlanması olanaklıdır. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Sayı 90792880-155.13.04.01[2015/4041]-405748 30.11.2016 özelgesinde yer alan açıklamalar şu şekildedir: "İş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan ortaklığın devir tarihindeki bilanço değerlerinin, kurulacak anonim şirket tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi kaydıyla söz konusu devir işlemi Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında gerçekleştirilen bir devir işlemi olarak kabul edilecek ve anılan Kanunun 20 nci maddesinde belirtilen şartlara uyulduğu takdirde, devir nedeniyle doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Yine bu halde, nev'i değişikliği sebebiyle damga vergisi ve harçlar vergisinin uygulanması söz konusu olmayacaktır." (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi, 16 Temmuz 2018.

⁸⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2018, s.157.

Nev'i değiştirme ve birleşme çalışmanın birinci bölümünde belirtildiği üzere farklı anlamlar içermekle beraber, hukuk düzeninde iki farklı kurum olarak yer almaktadır. Türk kurumlar vergisi sisteminde, nev'i değiştirme ve birleşme bakımından farkı bir tanımlama getirilmemiş, "devir" kavramı esas alınmıştır. İşte KVK md.19/2 düzenlemesi ile vergisiz birleşmedeki şartları sağlayan nev'i değiştirmenin de devir hükmünde olduğu ve bu sebeple vergisiz olduğu düzenlenmiştir. Devir, bu kapsamda bir vergi hukuku kavramı olmakla beraber, devri oluşturan unsurlar KVK md.19 ile sayılmıřtır⁸¹.

Nev'i değişikliğinde külli halefiyetin veyahut malvarlığı devrinin söz konusu olmaması sebebiyle, devir ve nev'i değişikliğinin birbirine hiç benzemediği, bu sebeple Kurumlar Vergisi Kanunda ayrı bir düzenleme yapılması gerektiği belirtilmektedir⁸².

Oysaki Türk Ticaret Kanunu'nda birleşme bakımından tanımlara yer verilmiş; bir şirketin diğerini devralması "devralma şeklinde birleşme" veya yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri ise "yeni kuruluş şeklinde birleşme" olarak tanımlanmıştır.(TTK md.136) Nev'i değişikliği ise hukuki şekil değişikliği olarak nitelendirilmiş ve yeni nev'i şirketin eskisinin devamı olduğu belirtilmiştir. (TTK md.180) Ticaret hukuku sisteminde birleşme ve nev'i değişikliği birbirinden farklı kurumlar niteliğinde olup, bu farklılıklar yukarıda 1.4.4. numaralı başlık altında izah edilmişti.

Yine, ticaret hukuku kapsamındaki "birleşme" ile vergi hukuku kapsamındaki "birleşme" kavramlarının kapsamı aynı değildir. Zira zel hukuk kavramlarının vergi hukuku anlamında değişik anlam kazanması olanaklıdır. Bu husus vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin egemen olmasından ve ağır basan ynn işlemin iktisadi içeriği olmasından, işlem ve olguların biçimsel yapısından çok iktisadi içeriğinin sonuçlanmasından kaynaklanmaktadır⁸³. Nev'i değiştirme bakımından da, Kurumlar Vergisi Kanunu düzenlemeleri dikkate alındığında, vergilendirme esaslarının nev'i değişikliğinin hukuki kabuk değiştirme niteliği ile birebir örtüşmediği,

⁸¹ Kocaer, **a.g.e.**, s.238.

⁸² Tuncay Yazgan, Sermaye şirketlerinin Yeniden Yapılandırılmasının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2004, s.328.

⁸³ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz, 1989, s.13.

daha ziyade şirketlerin ekonomisi ve faaliyetlerinin dikkate alınarak hak ve yükümlülüklerin ortaya çıktığı görülmektedir.

Kurumlar vergisi hukukunda birleşme bakımından ticaret hukukundakine benzer bir tanıma ve ayırma yer verilmemiş olup, birleşme işleminin vergiye tabi olması halinde vergili birleşme, belli şartları sağlayan birleşmelerde vergilendirmenin söz konusu olmadığı (ertelendiği) hal vergisiz birleşme “devir” olarak nitelendirilmiştir. Sonuç olarak ise, nev’i değiştirme bakımından, vergisiz birleşmedeki anılı şartların sağlanması halinde devir hükmünde sayılan vergisiz nev’i değişikliği; sağlanmaması halinde ise vergili nev’i değişikliği söz konusu olacaktır.

2.2.1. “Devir” Hükmünde Sayılan Vergisiz Nev’i Değişikliği

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19/1 maddesinde sayılı şartları sağlayan birleşmelerin devir hükmünde olduğu ve yine bu şartları sağlayan nev’i değiştirmelerin de devir hükmünde olduğu düzenlenmiştir. (KVK md.19/1, 19/2) Anılı madde sayılı ve nev’i değiştirmede de atfen uygulama alanı bulan devir hükmünde kabul edilen birleşme şartları ise şu şekilde sayılmıştır⁸⁴:

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması
- Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

Bu aşamada bahsi geçen şartlardan ilki nev’i değiştirme ve birleşmedeki kurumların tam mükellef olmalarıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu ile yükümlülük tam ve dar yükümlülük olarak düzenlenmiştir. Buna göre kurumlar vergisinde tam yükümlülük yasal veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm

⁸⁴ Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda bu şartlara ek olarak yeni nev’ideki şirketin eski nev’ideki kurumun ortaklarına veya sahiplerine bilanço değeri oranında hisse vermesi de aranmaktaydı.

gelirlerin vergilendirilmesini öngören bir yükümlülük şeklidir. Dar yükümlülük ise, yasal ve iş merkezleri Türkiye dışında bulunan kurumların Türkiye içinde elde ettikleri gelirlerini vergilendirmeyi amaçlayan bir yükümlülüktür⁸⁵.

Bir başka deyişle, “devir” için öncelikli şart nev’i değiştirmenin öncesi ve sonrası her iki kurumun yasal adresinin veyahut işlerin bulunduğu adresin Türkiye’de olmasıdır. Dar mükellefler kurumlar Türkiye içinde elde ettikleri kazançlardan vergilendirmeye tabi olmaktadır. Nev’i değiştirme bakımından nev’i değiştiren şirketin Türkiye’de kurulu olması zorunlu olduğundan uygulamada dar mükellefiyet esaslarına göre değerlendirme yapılmasına yer ve olanak bulunmamaktadır.

Vergisiz nev’i değişikliğinin sağlanması açısından diğer bir şart ise, bilanço değerlerinin kül halinde geçirilmesidir. Bilanço değerlerinin kül halinde geçmesi şartının sağlanması için her iki kurumun bilançolarında yer alan kalemlerin tutarları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın, üst üste konulması yoluyla konsolide edilmesi gerekmektedir⁸⁶.

Bilanço değerleri kavramı ile ise, gerçek aktifler ve gerçek pasifler kastedilmektedir. Nev’i değiştiren kurumun bilanço değerlerinin kül halinde aynen devralınması ile nev’i değiştirme tarihi itibari ile çıkarılan bilançodaki gerçek aktif ve pasif kalemlerin kayıtlı değerlerinin dikkate alınması ifade edilmektedir. Böylece eski nev’ideki kurumdan intikal eden aktif kıymetlerin nev’i değişimi tarihindeki cari değerleri yerine kayıtlı değerlerinin esas alınması suretiyle gizli yedekler dikkate alınmamakta, dolayısıyla herhangi bir karın ortaya çıkması da söz konusu olmamaktadır.⁸⁷

Bilanço değerlerini, birleşilen kurumun kül halinde devralması ifadesi nominal sermaye haricindeki kalemlerin aynen aktarılması, nominal sermayenin ise değiştirme birimine göre hesaplanan tutarda aktarılması gerektiği belirtilmektedir. Nominal sermayenin değiştirme birimine göre hesaplanan tutarının devralan şirkete

⁸⁵ Esra Ekmekçi, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları: No:132, 1994, s.11-12.

⁸⁶ Kavak, **a.g.e.**, s.172.

⁸⁷ Mehmet Tahir Ufuk, “Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Nev’i Değiştirme”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 2009, S. 201, s.82.

aktarılması kül halinde devir şartını bozmamaktadır.⁸⁸ Bu durumda, bilançodaki değerlerden stok, arazi, taşıt vb. değerler yeni nev'i deki şirkete aynen aktarılmakta, bilançoda sermaye cari değere göre aktarılmaktadır.

Nev'i değişikliği neticesinde anonim şirkete dönüşen limited şirketin aktifinde arsa ve fabrika binasının olması halinde, kayıtlı değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın olması kuvvetle muhtemeldir. Bu halde anonim şirketin devraldığı arsa ve fabrika binasından oluşan varlıkları devir tarihindeki kayıtlı değerleri üzerinden devralması ve aynen bilançosuna geçirmesi gerekmektedir. Aksi halde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun md.19 ile düzenlenen şartlar dâhilinde gerçekleştirilmeyen tür değişikliği devir hükmünde sayılmayacaktır. Bu halde yapılan işlem ancak birleşme hükümleri çerçevesinde değerlendirilerek, nev'i değiştirme tarihindeki bilançoya göre hesaplanan özsermaye ile cari değerler üzerinden yeniden düzenlenen bilançonun özsermayesi arasındaki farkın birleşme karı olarak kurumlar vergisine tabi olması gündeme gelecektir. Bununla beraber, şirket aktifinde yer alan arsa ve fabrika binasının değerinin asliye ticaret mahkemesi veya gayrimenkul değerlendirme şirketlerince yeniden tespit edilmesi halinde, ortaya çıkan farkların bilançonun dipnotlarında sadece bilgi amaçlı gösterilmesi olanaklıdır⁸⁹.

Varlıkların muhasebe kayıtlarındaki defter değeri ile yeniden değerlendirme sonucu değerlendirme günü itibariyle gerçek değerleri arasındaki fark sermaye kazancı olarak da tanımlanmaktadır⁹⁰. Birçok ülkede sermaye kazançlarını vergilendirilmesinin erteleme ile vergilendirme kolaylıkları sağlanmaktadır. Bu aşamada sermaye kazancının gelire dâhil edilmemesi üç sebebe bağlanmaktadır⁹¹. İlk olarak, geniş bir varlık topluluğunun yıllık olarak değerini belirlemek idari olarak altından kalkılacak bir işlem olarak değerlendirilmemektedir. İkincisi ise, vergileme yapılırken gerçekleşmemiş kazançların gelir içine alınması insanların henüz nakit olarak almadıkları ya da nakde çevrilebilir durumda olmadıkları kazançlar üzerinden vergi ödemek zorunda bırakacağından adil olmamaktadır. Son olarak ise, bu halde

⁸⁸ Ali Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu, **Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu Tasfiyesi Birleşmesi Devri Nev'i Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi**, Ankara, Yaklaşım, Kasım, 2003, s.429.

⁸⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 11395140-105[262-2012/VUK-1- . . .]-1505 sayılı 17/09/2013 tarihli özelgesinde belirtilmiştir. (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi, 08 Nisan 2018.

⁹⁰ Gökbil, a.g.m., s.46,s.27.

⁹¹ Holmes K., **The Concept of Income**, A Multi-Disciplinary Analysis, International Bureau of Fiscal Documentation Publication BV,2001, s.381 naklen Gökbil, a.g.m., s.27, 28.

hesaplanma sonucu ortaya çıkacak verginin ödenebilmesi için şirket tarafından birtakım değerlerin elden çıkarılması gerekecektir.

Bu aşamada belirtmekte fayda vardır ki, bir şirketin kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği bir şirketi bütün halinde devralması nedeniyle şirket bünyesinde yapacağı sermaye artışının iştirak paylarına isabet edecek tutardan az olması KVK md. 19 ile aranan şartların sağlanmasına engel nitelikte olmayacaktır⁹².

Bu şartları sağlayan nev'i değiştirmelerde, münfesi kurumun sadece nev'i değiştirme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir, birleşmeden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. (KVK md.20) İşte bu halde söz konusu olan "vergisiz nev'i değişimi" dir. Ancak söz konusu şartları sağlamayan nev'i değiştirme birleşme olarak kabul edilir ve tasfiye hükümleri uygulanır, işlemler vergilendirmeye tabi tutulur, bu hal de ise "vergili nev'i değişimi" dir⁹³.

Kanuni düzenlemeye paralel şekilde 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin⁹⁴ "devir halinde vergilendirme ve beyan" başlıklı 20.1. maddesinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 19. maddesine uygun olarak yapılacak devirlerde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançların vergilendirileceği birleşmeden doğan kârların ise hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Esas itibari ile, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi ile bir istisna getirilmediği, gizli aktiflerin vergilendirilmesi ötelendiği anlaşılmaktadır. Örneğin bir limited şirketin stoklarında alış maliyeti 10.000TL olan mal olmakla beraber, nev'i değişikliği tarihinde bu malların cari değerinin 12.000TL olması söz konusudur. KVK'nın 19. maddesine uygun nev'i değişikliği yapılırsa, aktifte yer alan bu mallar yeni oluşacak alış maliyeti olan 10.000TL olarak aktarılacağından, bu malların satışından kaynaklanan kazancın vergilendirilmesi, anonim şirketin bu malları satış tarihine kadar ötelemektedir. Anonim şirket bu malları nev'i değişikliğinden 15 gün sonra 12.000TL'ye satarsa, 2.000TL lik kazanç anonim şirketin kazancı olacak ve nev'i değişikliği tarihi ile 31 Aralık tarihine kadar olan dönemin kazancı olarak

⁹² Bülent Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s.950.

⁹³ Ufuk, a.g.m., s.82.

⁹⁴ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:1: Resmi Gazete Tarihi: 03.04.2007 Resmi Gazete Sayısı: 26482.

vergilendirilecektir. Aksi halde, yani KVK md.19 hükmüne uygun bir şekilde nev'i değişikliği yapılmaz ise cari değer ile alış maliyeti arasındaki fark, (2000TL) infisah eden limited şirketin kazancı olacak ve 1 Ocak ile nev'i değişikliği tarihi arasındaki kıst dönemin kazancı olarak vergilendirilecektir⁹⁵.

Bununla beraber, Şirin tarafından devir kurumunun bir vergi erteleme kurumu olarak nitelendirilmesi isabetli bulunmamaktadır. Bu anlamda, erteleme kurumunun söz konusu olabilmesi için vergiyi doğuran olayın düzenlenmiş olması ve somut olay minvalinde bu olayın gerçekleşmesinin gerektiği belirtilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu ise anılı şartların sağlanması halinde, birleşme karının hesaplanmayacağını ve vergilendirmeyeceğini düzenlemiş olduğundan, olmayan bir verginin ertelenmesinin söz konusu olmayacağı belirtilmektedir⁹⁶.

Netice itibarıyla, vergisiz nev'i değiştirme için aranan şartlar, eski nev'ie sahip şirketin nev'i değiştirme tarihindeki bilanço değerleri yeni nev'ie sahip şirkete kül halinde geçmesidir ve şekil değiştiren şirketin hem eski hem de yeni şeklinde kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunması, yani her iki şekildeki durumda şirketin tam mükellefiyete tabi olmasıdır⁹⁷. KVK md.19'da belirtilen yer alan şartların sağlanması ile beraber 20. maddede yer alan diğer şekli işlemlerim yapılmasıyla vergisiz nev'i değişikliği sağlanmış olacaktır. Diğer kanunlarda yer alan vergi mevzuatına bakıldığında da, Kurumlar Vergisi Kanunu md.19'da sayılan şartlara atıf yapıldığı, şartların sağlanması halinde muafiyetlere bir başka deyişle vergilendirme istisnalarına yer verildiği anlaşılmaktadır.

2.2.2. “Devir” Şartlarını Taşımayan Vergili Nev'i Değişikliği

Nev'i değiştirme yapılırken Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan tam mükellef olma şartının aksine nev'i değiştiren şirket dar mükellefiyete tabi bir kurum

⁹⁵ Olcay Kolotoğlu, “Gelirler Başkontrolü, Gelir Vergisi Mükellefi Olmanın Serbest Bölgelerdeki Avantajı ve Bu Avantajdan Nev'i Değişikliği Yoluyla Yararlanılıp Yararlanılmayacağı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2009, S.246, s.91.

⁹⁶ Zafer Ertunç Şirin, Sermaye Şirketlerinin Birleşmesinde Vergilendirme, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 1999, s.80-81.

⁹⁷ Kavak, **a.g.e.**, s.226.

olabilir ya da Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sayılan bilançonun aynen yeni nev'i şirkete aktarılması şartı⁹⁸ yerine getirilmez⁹⁹.

Devir veya nev'i değişikliği halinde, münfesi kurumun aktifleri değerlendirmeye tutulmamakta, gizli aktiflerinden kaynaklanan kazanç hesaplanmamakta ve vergilendirilmemekte, bununla beraber kazancın vergilendirilmesi aktif kıymetlerin satışına kadar ertelenmektedir. Erteleme neticesinde satış tarihinde vergilendirme yapılabilmesi devralan kurumun veya nev'i değişikliği sonucu ortaya çıkan kurumun tam mükellef olması gerekmektedir¹⁰⁰. Dar mükellefiyete tabi kurumlarda ise, Türkiye dışında devir suretiyle edildiği değerlerin taşıdığı değer fazlası, ileride Türkiye dışında gerçekleştiğinde vergileme imkânı bulunmayacaktır ve değer artışının vergilendirmesi de ertelenmeyecektir, vergilemenin ancak tam mükellefiyete tabi olduğu ülkede yapılması söz konusu olabilecektir¹⁰¹.

Esas itibarıyla, dar mükellef bir kurumun nev'i değişikliği yapması halinde, Türk vergi kanunları açısından erteleme yapılan bir vergi olamayacağından bu durumda nev'i değiştirme devir hükmünde kabul edilemeyecektir. Bir başka deyişle, nev'i değiştiren kurumun dar mükellefiyete tabi olması halinde, nev'i değiştirme tarihine kadar oluşmuş gizli yedekler açısından Türkiye'de vergileme yapma imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanununa göre, dar mükellefler

⁹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü Sayı 11395140-105[262-2012/VUK-1- . .]-150517/09/2013 tarihli tür değişikliği yaparak A.Ş. ye dönüşen LTD.' nin aktifinde yer alan arsa ve fabrika binasının, kayıtlı değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın bilançoda ilgili hesaplara kaydedilmesi konulu özelgesinde şu açıklamalara yer verilmiştir: *"Devir sonucunda kurulacak şirketin, mükellef kurumdaki devraldığı varlıkların, devir tarihindeki kayıtlı değerleri üzerinden devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesindeki şartlar dahilinde gerçekleştirilmeyen tür değişikliği devir sayılmayacak, yapılan işlem birleşme hükümleri çerçevesinde değerlendirilerek tür değiştirme tarihindeki bilançoya göre hesaplanan özsermaye ile cari değerler üzerinden yeniden düzenlenen bilançonun özsermayesi arasındaki fark birleşme karı olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır."* (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi, 01 Mart 2018.

⁹⁹ Ersin Nazalı, **Vergisel ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Devir Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme İşlemleri**, Yaklaşım, Ankara, 2013, s.137.

¹⁰⁰ Yıldırım, Kolotoğlu, **a.g.e.**, s.426.

¹⁰¹ Yılmaz Özbacı, **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, yy, Ankara, Oluş, Nisan 2007, s.550,551.

bakımından nev'i değiştirme halinin mantığını oluşturan vergi erteleme olayı da söz konusu olmamaktadır¹⁰².

Bu halde şirketin nev'i değiştirmesine rağmen devir şartlarının sağlanmaması halinde, hangi kaynaklardan ötürü vergilendirme olacağı saptanmalıdır. Bu minvalde öncelikle nev'i değiştiren şirketin, nev'i değiştirme döneminde bünyesindeki kar ve zarar oluşumu temel olarak iki kaynaktan doğmaktadır. Bunlardan birincisi, nev'i değiştirmenin Kurumlar Vergisi Kanunun 19. maddesine göre yapılmaması nedeniyle aktifindeki kıymetlerin içerdęi gizli yedeklerin kar olarak açığa çıkmasıdır. İkincisi ise, nev'i değiştiren şirketin, nev'i değiştirme tarihine kadar sürdürdüğü ekonomik faaliyetlerden kaynaklanmaktadır¹⁰³. Buna ek olarak nev'i değiştiren şirketin muhasebe kayıtlarında görölmeyen ancak iktisadi bakımdan bir değer olduğu belirlenen şerefiyenin realize edilmesi sonucu oluşan kar da birleşme karı olarak ortaya çıkabilir¹⁰⁴.

Vergili nev'i değişikliği kurumlar vergisi anlamında birleşme hükmünde olacağından ortaya çıkacak birleşme karının kurumlar vergisi matrahı olarak dikkate alınması ve vergilendirilmesi söz konusu olacaktır.

Birleşme karı ise, Kurumlar Vergisi Kanunu md.18 hükmü gereğince tasfiye karının tespitine ilişkin esaslara göre hesaplanacaktır. Tasfiye karı, Kurumlar Vergisi Kanunu md.17/4'de tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark olarak düzenlenmiştir. Birleşme karının, birleşmede esas alınan servet değeri ile birleşme öncesi servet değerinin kıyaslanması suretiyle bulunması gereklidir¹⁰⁵. Buna göre nev'i değiştirmelerde, nev'i değiştiren şirketin nev'i değiştirme sonucu (dönem başı servet-dönem sonu servet) servet değeri arasındaki fark birleşme karı olarak değerlendirilecek ve vergilendirmeye tabi olacaktır. Bu sebeple birleşme karının tespiti için, birleşme

¹⁰² İsmail Aslan, "Kurumlarda Nev'i Değişikliği, Devir, Birleşme ve Tasfiye İşlemlerinin Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi", Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlilik Etüd Raporu, (Yayımlanmamış) Aralık 1996, s.117.

¹⁰³ a.g.m., s.122.

¹⁰⁴ Kavak, **a.g.e.**, s.154.

¹⁰⁵ Hamdi Deniz Ege Göktuna, **Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri** (Doktora Tezi), İstanbul, 2011 s.248.

dönemi sonu ve birleşme dönemi başı olmak üzere iki ayrı bilançonun çıkartılması gereklidir¹⁰⁶.

Diğer Vergi Kanunlarında da çoğu kere vergili nev'i değişikliği söz konusu olması halinde yani devir şartlarının sağlanmaması halinde vergilendirmenin gündeme geleceği düzenlenmiştir. Vergili nev'i değişiminde, söz konusu nev'i değişikliği birleşme hükmünde kabul edilip vergilendirmeler yapılacaktır, örneğin Damga Vergisi ve Harçlar Kanunu kapsamında tahakkuk ettirilen vergilerin ödenmesi söz konusu olacaktır¹⁰⁷.

Kurumlar Vergisi Kanununun zarar mahsubunu düzenleyen 9. maddesinde devir olgusuna yer verildiğinden, vergili nev'i değişikliği halinde, nev'i değiştiren şirkete ait zararların yeni nev'ideki şirketteki karlarından mahsup edilmesi olanaklı değildir. Nev'i değişikliğinde zararların mahsubuna ilişkin açıklamalar çalışmamızın 2.4. başlığı altında detaylı olarak incelenmiştir.

Yine vergili nev'i değişikliğinde, nev'i değiştiren şirketin sahip olduğu gayrimenkul yeni iktisap sayıldığından, devir tarihinden itibaren 2 yıllık sürenin dolmasından sonra gayrimenkulün satılması ve satış karının sermayeye eklenmesi durumunda bu işlemde otürü nev'i değiştiren şirket kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir¹⁰⁸.

2.3. Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Taahhütname İbrazı

Vergisiz nev'i değişikliği bölümünde nev'i değiştirme yapısal değişikliği ile şirketin vergiden istisna edilmesi için KVK md.19 ile aranan şartları sağlaması gerektiği ifade edilmiştir. Bununla beraber, bu şartların sağlanması haricinde KVK md.20 ile sayılan kurumlar vergisi beyannamesi ve taahhütname ibrazı şekli işlemlerinin de yerine getirilmesi gerekmektedir.

KVK md.20 düzenlemesi uyarınca münfesihi kurum ile birleşilen kurum; devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesihi kuruma ait

¹⁰⁶ Gökbel, a.g.m., s.33.

¹⁰⁷ Çakmak, a.g.e., s.162.

¹⁰⁸ Gökbel, a.g.m., s.35.

kurumlar vergisi beyannamesini vermekle yükümlüdürler. Bununla beraber, devir (nev'i değiştirme) işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi münfesih kurumun önceki hesap dneminine ilişkin olarak hazırlanmalı ve müşterek imzaları içermelidir. Bu şekilde ibraz edilecek beyanname nev'i değişikliğinin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde nev'i değiştiren kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

Kurumlar Vergisi Kanunu md.20(1) düzenlemesi uyarınca, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihi¹⁰⁹ olarak esas alınacaktır.

Devri tarihinin önem arz ettiği diğer bir nokta ise kıst dönem kazancının vergilendirilmesi ve beyannamenin sunulmasıdır. Kurumlar Vergisi beyannamesinin sunulma zamanı bakımından Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklamalar yer almaktadır. Buna göre örneğin hesap dönemi takvim yılı olan (A) Ltd. şti. 4/6/2007 tarihinde nev'i değiştirerek (A) A.ř. şeklini alması halinde; (A) Ltd. şti.'nin 1/1/2007 – 4/6/2007 tarihleri arası kıst dneminine ilişkin beyannamenin 4/7/2007 tarihi mesai saati sonuna kadar (A) Ltd. şti.'nin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekecektir. Diğer bir örnek olarak (A) Ltd. şti.'nin 11/2/2007 tarihinde (A) A.ř.'ye dönüşmesi halinde ise (A) Ltd. şti.'nin 1/1/2007 – 11/2/2007 tarihleri arası kıst dneminine ilişkin beyanname ile 2006 hesap dneminine ilişkin beyannamenin 13/3/2007 tarihi mesai saati sonuna kadar (A) Ltd. şti.'nin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir¹¹⁰.

zbalcı tarafından ise, nev'i değiştirmede kıst dönem kazancının mştakilen vergilendirilmesi, ekonomik varlıkta bir değişiklik olmaması, gider ve zararlar

¹⁰⁹ Devir tarihinin devir alan kurumun genel kurul kararının ticaret sicilinde tescil tarihi olarak kabul edilmesi durumunda, devir olan kurumun genel kurul kararının tescilinden devir alan kurumun genel kurul kararının tescil edildiği tarihe kadar, devir olan kurumun işlemlerinin nasıl gerçekleşeceği sorunu devir nedeniyle artık hukuken olmayan kurumun faaliyetine devam etmesi hukuken hak kazanması ve borç altına girmesi anlamına geleceğinden kabul edilemeyeceği belirtilmektedir: Sezgin, **a.g.e.**, s.946; aynı yönde Nazalı, **a.g.e.**, s.132.

¹¹⁰ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:1,20: Resmi Gazete Tarihi: 03.04.2007 Resmi Gazete Sayısı: 26482.

kapsamında bağlantının kopmamış olması sebebiyle vergileme ilkeleri açısından dayanaksız bulunmaktadır¹¹¹.

Birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edecektir. Ancak söz konusu taahhüt, nev'i değiştiren kurumun tahakkuk aşamasına kadar düzeltme, itiraz ve benzeri yasal haklarının kullanılmasına engel olmamaktadır¹¹². Devralan kurum vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştiren asıl borçlu değildir; münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek tüm borçlarını taahhüt eden külli halef olduğu için vergiyi doğuran olay dolaylı olarak kendisine izafe edilmektedir¹¹³.

Danıştay 4. Dairesi'nin 2001/1579 E., 2002/2000 K. numaralı 14.05.2002 tarihli kararına yansıyan uyuşmazlıkta, ... Sigorta Aracılık Hizmetleri Limited Şirketi'nin 6.10.1998 tarihinde nev'i değişikliği yoluyla davacı ... Sigorta Aracılık Hizmetleri Anonim Şirketi'ne devir olduğu, söz konusu limited şirketin 1.1.1998-6.10.1998 kıst dönemi kurumlar vergisi beyannamesini vererek 14.569.407.793 Lira matrah beyan ettiği, inceleme elemanınca da ... Sigorta Aracılık Hizmetleri Limited Şirketi'nin beyan ettiği bu matrah üzerinden bu şirket için ek kurumlar vergisi miktarının belirlendiği, vergi dairesince dava konusu ihbarnamelerin... Sigorta Aracılık Hizmetleri Anonim Şirketi adına düzenlenerek tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. Danıştay önüne gelen iş bu uyuşmazlıkta, münfesi kurumun devir tarihine kadar elde ettiği kazançların vergilendirileceği gerekçesiyle ve birleşilen kurumun münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini bir taahhütname ile taahhüt edeceği düzenlemeleri ile olayda devrin gerçekleştiği hususunu dikkate alarak 1998 yılı kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesini vererek matrah beyan ettiği tartışmasız olan ... Sigorta Aracılık Hizmetleri Limited Şirketi adına inceleme raporuyla bulunan matrah farkı üzerinden belirlenen ek kurumlar vergisinin, bu şirketin devir olduğu davacı şirketten istenmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı

¹¹¹ Özbalcı, **a.g.e.**, s.570-571, yazar aynı gerekçelerle nev'i değiştirmede zarar indirimi ve mahsubu bakımından 5520 sayılı md.9'da yer alan kısıtlamaları eleştirmektedir.

¹¹² Metin Ulusoy, **Birleşme, Devir, Tür Değişikliği, Bölünme ve Hisse Değişimi**, Ankara, Yaklaşım, Eylül 2004, s.105.

¹¹³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan, Eylül 2011, s.79.

yönünde karar vermiştir. Netice itibariyle Danıştay bu içtihadıyla, nev'i değiştiren şirketin matrah farkından kaynaklanan ek kurumlar vergisinden yeni nev'i şirketin sorumlu olacağı, görüşüyle, yeni nev'i şirkete yapılan vergi tarhını hukuka uygun bulmuştur¹¹⁴.

Danıştay, bir başka kararında da, nev'i değiştiren şirket hakkında kesilen vergi ceza ihbarnameleri hakkında davayı ehliyet yönünden reddeden Mahkeme kararının bozulmasına karar vermiştir. Somut olayda yükümlü şirketin 1976 yılında kolektif şirket olarak kurulmuş ve 1987 yılında bu şirketin anonim şirket haline dönüşmüştür. Vergi Dairesi tarafından anonim şirket haline dönüşmeden önce kolektif şirket ortaklarının sahip oldukları taşınmaz kolektif şirkete aynı sermaye olarak koymaları nedeniyle tapu harcına ilişkin olarak kolektif şirket adına ağır kusur cezalı tarhiyat yapıldığı, buna ilişkin ihbarnamelerin, tebliğat sırasında kolektif şirketin bulunmaması sebebiyle anonim şirkete tebliğ edilmesi söz konusu olmuştur ve anonim şirket tarafından Vergi Mahkemesi'nde dava açılmıştır. Mahkeme tarafından açılan dava ehliyet yönünden reddedilmiş olsa da, Danıştay 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu md.152 hükmü uyarınca anonim şirketin nev'i değiştiren kolektif şirketin bütün hak ve vecibeleri, alacak ve borçları ile devamı niteliğinde olduğundan ve kolektif şirketin vergi dairesine olan borcu aynen anonim şirkete geçmiş bulunduğundan anonim şirketin dava açma ehliyetinin olduğunu kabul etmiştir¹¹⁵.

Mahallin en büyük mal memuru, taahhüt hususuna birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilecektir¹¹⁶. Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında, mahallin en büyük mal memuru vergi dairesi başkanlığının bulunduğu illerde vergi

¹¹⁴ Danıştay 4.Daire 2001/ 1579 Esas ve 2002 / 2000 Karar numaralı 14.05.2002 tarihli kararı incelendiğinde görüleceği üzere, söz konusu ek gelir ve ek kurumlar vergisi 4481 sayılı "17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremi Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun md.1 ve 2 düzenlemesinde yer alan 1998 yılı kazanç ve iratlarını yıllık beyanname ile beyan eden gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin %5 oranında ek gelir ve ek kurumlar vergisine tabi olduğu düzenlemesinden kaynaklanmaktadır. (Çevrimiçi), <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 3 Eylül 2018.

¹¹⁵ T.C Danıştay 9.Dairesi 1990/ 118 Esas ve 1990 / 3589 Karar numaralı 21.11.1990 tarihli kararında belirtilmektedir. (Çevrimiçi), <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 10 Mart 2018.

¹¹⁶ Danıştay önüne gelen uyuşmazlık konuları dikkate alındığında teminat istenmesi uygulaması olduğu anlaşılmaktadır. Danıştay 4.Daire 2011/9645 Esas ve 2012/183 Karar numaralı kararına göre davacı tarafından gerçekleştirilen devre karşı teminat istenmesi yönündeki işlemin iptali talep edilmiştir: Danıştay Dergisi, Y.2012, S.130, s.420.

dairesi başkanları, diğer illerde ise defterdarlardır. (KVK md. 20(2)/b) Ayrıca verilecek beyannamelerin ekine söz konusu taahhütname ile devre ilişkin bilançonun ve gelir tablosunun bağlanması gerekmektedir. (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:1 md. 20.2.)

KVK md.32 ile düzenlendiği üzere kurumlar bir yıl içerisinde üç aylık dönemlerde kurum kazançları üzerinden %20 oranında geçici vergi ödemekle ve geçici vergi beyannamesi vermekle yükümlüdür.¹¹⁷ 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "devir halinde vergilendirme ve beyan" başlıklı 20.1. bölümünde, geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı döneme ilişkin olarak devir işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyeceği belirtilmiştir. Bu düzenleme kapsamında, örneğin nev'i değiştiren şirketin, nev'i değişikliği nedeniyle 1/1/2008-1/7/2008 dönemi içeren kurumlar vergisi beyannamesinin 23/07/2008 tarihinde verilmesi halinde ayrıca, 07-09/2008 dönemi için kurum geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir¹¹⁷.

Yine Tebliğin 20.1. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca, devir nedeniyle münfesihi hale gelen kurumun, devir tarihine kadar ödediği geçici vergiler, devir dolayısıyla vergilenecek devir öncesi kazanç üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Mahsup edilemeyen tutarın kalması halinde, bu tutar birleşilen kurumun kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Konuya ilişkin, mülga 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yer alan 38 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin devir halinde geçici başlıklı 3. maddesinde de bu hususa ilişkin ayrıca düzenleme bulunmaktadır. Tebliğin 3. maddesinde, 5520 sayılı KVK'nın 37 ve 38. maddeleri hükümlerine göre yapılan devirlerde, münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin devralan kurum tarafından kül halinde devralındığı ve aynen bilançosuna geçmesi sebebiyle, münfesihi kurumun devir tarihine kadar olan kazançlarının vergilendirilmesi için verilen devir beyannamesinde, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen geçici verginin kalması halinde bu tutarın devralan kuruma intikal edeceği, intikal eden bu geçici verginin devralan kurumun öncelikle diğer vergi

¹¹⁷ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010 KVK-20-13-43 sayılı 29/01/2011 tarihli özelgesinde belirtilmiştir. (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi, 20 Ocak 2019.

borçlarına mahsup edileceği ve artan kısmı devralan kuruma iade edilebileceği ifade edilmiştir.

2.4. Geçmiş Yıllara Ait Zararların Mahsubu

Kurumların ticari faaliyetleri sonucu oluşan geçmiş dönem zararları belli koşullar altında kazançlardan indirilebilmektedir. Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların kurum kazancından indirilebilmesi olanaklıdır. (KVK md.9)

Yukarıdan beri izah ettiğimiz üzere nev'i değiştirme bakımından KVK md.19 ile belirtilen şartların sağlanması halinde nev'i değiştirme devir hükmünde sayılacak, sağlanmaması halinde birleşme karı ortaya çıkacak ve vergili nev'i değiştirme söz konusu olacaktır. Bununla beraber zarar mahsubu için de, devir hükmünde sayılan bir nev'i değişikliği gereklidir. Şöyle ki, vergili nev'i değişikliği söz konusu olduğunda, eski şirketin cari değerlere göre hesaplanan ve zarar dikkate alınarak oluşturulan özsermayesi yeni şirkete intikal ettiğinden, zararın ayrıca şirket tarafından mahsup edilmesi olanaklı değildir¹¹⁸.

Devir hükmündeki nev'i değiştirmede de varlıkları devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra, devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını, kurumlar vergisi matrahının tespitinde, indirim konusu yapabilirler. Ancak (nev'i değişikliği) devir halinde, zarar mahsubunun yapılabilmesi için; devralınan kurumun son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve devir neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devirin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi gereklidir. (KVK md.9, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 9 numaralı bölüm)

Kurumlar Vergisi Kanunun 20. maddesinin birinci fıkrasında yer alan şartlara da uyularak yapılan devirlerde devirden doğan kârlar hesaplanmamakta ve vergilendirilmemektedir. Bununla beraber, bu şartları sağlamayan ve münhasıran KVK md.19/1 kapsamında yapılan devirlerde söz konusu kârlar hesaplanıp

¹¹⁸ Yıldırım, Kolotoğlu, **a.g.e.**, s.439.

vergilendirmeye tabi olmaktadır. Bu kapsamda KVK md. 19/1 kapsamında yapılan devirlerde zarar mahsubu özsermaye ile sınırlandırılmamışken, KVK md. 20/1 kapsamındaki devirlerde zarar mahsubu infisah eden kurumun özsermayesi ile sınırlandırılmaktadır ki, bu durum her iki işlemin kurumlar vergisi karşısındaki durumlarıyla ilgilidir¹¹⁹.

Yasal düzenlemeden anlaşıldığı üzere öncelikle devralının zararlar, nev'i değiştiren şirkette doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir. Bununla beraber, mahsup edilecek zararın öz sermaye tutarını geçmemesi gerekmektedir. Özsermaye, nev'i değiştirme tarihi itibari ile esas alınacak özsermayedir. Bu kapsamda, özsermaye mevcutlar ve alacakların toplanması ve borçların çıkarılması ile elde edilecek değerdir. (VUK md.192) Özsermayenin negatif çıkması ya da sıfır olması halinde mahsubu gereken bir zarardan bahsetme olanağı olmayacaktır.

Danıştay Vergi Davaları Daire Kurulu da sermayeleri tükenmiş kurumların devralınmasında geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirilemeyeceğine karar vermiş ve devir ve birleşmeye ilişkin kurallarla şirketlerin sermaye yapılarının güçlendirilmesinin amaçlandığını ve biçim yönünden Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine uygun olmakla birlikte, geçmiş yıl zararları sermayelerini tüketecek düzeye ulaşmış şirketlerin devralınması ile yasada öngörülen amacın gerçekleşmesine imkân bulunmadığını ifade ederek yasanın koruduğu amacın dışında vergilendirilecek kazancın azaltıldığını ifade etmiştir¹²⁰.

Konuya ilişkin 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 12.1.5.'de aynen yer alan açıklamalara göre,

Örneğin bir kurumun hesap dönemi başındaki bilançosuna ilişkin değerler aşağıdaki gibidir.

¹¹⁹ Sezgin, **a.g.e.**, s.950.

¹²⁰ Danıştay Vergi Davaları Daire Kurulu 1998/404 E., 1999/334 K. 11.06.1999 T. kararında *"kurumlar vergiyi kanunda yer alan devir ve birleşmeye ilişkin kurallarla şirketlerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amaçlandığından, sermayelerini tüketmiş durumdaki yedi ayrı şirketi devralan davacı tarafından bu şirketlerin geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirilemeyeceği"* şeklinde ifade edilmiştir.(Selami Demirkol, M. Önder Tekin, Nihat Toktaş, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, İstanbul, Beta, 2006, s.903);karar ile ilgili inceleme için bkz: Göktuna, **a.g.t.**, s.284.

Mevcutlar	=	100 birim
Alacaklar.....	=	150 birim
Borçlar.....	=	30 birim
Geçmiş yıl zararları	=	10 birim

Buna göre söz konusu kurumun hesap dönemi başındaki öz sermayesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Öz sermaye.....	=	(Mevcutlar + Alacaklar) – Borçlar
Öz sermaye.....	=	(100 + 150) – 30
Öz sermaye	=	220 birim

Örnekte de görüleceği üzere, geçmiş yıl zararları hesaplamada dikkate alınmamıştır. Geçmiş yıl zararları hesaplamada dikkate alınsaydı ya aktifte pozitif ya da pasifte negatif olarak yer alacak ve sonuçta öz sermaye 230 birim olarak hesaplanacaktı. Ancak, 230'un içinde (–10) birimlik geçmiş yıl zararları da yer alacağından sonuç değişmeyecekti.

Bu açıklamalara göre hesaplanan öz sermaye tutarı sıfır ya da negatif olduğunda zarar mahsubu söz konusu olmayacaktır. Özsermaye tutarı sıfırdan büyük olup zarar tutarından küçük olduğunda zararın ancak özsermaye tutarı kadarı mahsup edilebilecektir. Özsermaye sınırlamasını aşan zarar tutarları ise iptal edilecektir. Özsermaye tutarının zarardan daha yüksek olması durumunda ise zararın tamamı mahsup edilebilecektir¹²¹.

Ayrıca, zarar mahsubunun yapılabilmesi için tür değiştiren şirketin son beş yıla ait beyannamelerini süresinde vermiş olması gerekmektedir. Kanuni süre dışında, kurum tarafından pişmanlık hükümlerine göre kurumlar vergisi beyannamesi verilmiş olması halinde zarar mahsubu için gerekli şart sağlanmamış olacaktır¹²².

¹²¹ Zafer Çalışkan, “Şirketlerin Tür Değiştirmesinde Zarar Mahsubu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 2014, S.315, s.114.

¹²² Kocaer, **a.g.e.**, s.333, 334.

Yine nev'i değiştiren şirketin yine zarar mahsubundan yararlanması için, önceki faaliyetine 5 yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun mükerrer md.14'de yer alan "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olmakla beraber, mevcut düzenleme ile devralan kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süreyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır. Bununla beraber, Tebliğde vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün olmayacağı düzenlemesini de yer verilmiştir. Söz konusu şartların ihlli halinde, yersiz zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi zıyı doğmuş sayılacaktır. (KVK md.9, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 9.2.2. numaralı bölüm)

Bu aşamada şu hususu belirtmekte fayda vardır ki; geçmiş dönem zararlarının yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen zvarlık tespit raporunda yer almaması ve nev'i değişikliği sonrası hazırlanan devir bilançosunda yer almaması zararların mahsubuna engel teşkil edecektir. Yine nev'i değişikliğine uğrayan şirketin aynı esnada faaliyet konusunu değiştirmesi de nev'i değiştiren şirketin faaliyetinin sona ermesi anlamına geleceğinden zarar mahsubu mümkün olmayacaktır¹²³.

¹²³ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Adana Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.01.16.01-2011-548-KV-95 sayılı 21/11/2011 tarihli nev'i değiştirme (devir) halinde, varlıkları devralan kurumların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde, devralınan kurumun geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapıp yapılamayacağı konulu özelgede ifade edilmiştir: "İlgide kayıtlı talep formu ve eklerinin incelenmesinden, 04.02.2010 tarihinde nev'i değişikliği yaparak İnş. Tar. Tic. Ltd. şti.'ne dönüşen ... Faktoring A.ř.'nin 2009 dönemi ve kıst döneme ait beyannamelerinde görülen geçmiş yıl zararının, anılan A.ř. hakkında Yeminli Mali Müşavir tarafından düzenlenen "zvarlık Tespit Raporu"nda ve nev'i değişikliği sonrası hazırlanan devir bilançosunda yer almadığı ayrıca, adı geçen A.ř.'nin faaliyet konusunun faktoring hizmetleri olmasına rağmen nev'i değişikliği sonucu kurulanİNş. Tar. Tic. Ltd. şti.'nin faaliyet konusunun inşaat işleri ile tarımsal ürünlerin yetiştirilmesi ve ticareti olduğu, bu sebeple devir (nev'i değişikliği) neticesinde zarar mahsubu yapacak limited şirketin anonim şirketin faaliyetine aynen devam etmediği anlaşılmıştır. Bu hükümler ve açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin nev'i değişikliği sonucunda devraldığı ... Faktoring A.ř.'nin geçmiş yıl zararının açılış bilanonuzda görünmemesi ve devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süre ile devam

Limited şirketten anonim şirkete nev'ine geçilmesi halinde, geçmiş yıllara ilişkin zararların nev'i değiştirmeden önce ortaklarca sıfırlanması halinde, zarar mahsubuna ilişkin diğer koşulların sağlanması halinde nev'i değişikliği sonrasında anonim şirket tarafından indirim konusu yapılması olanaklı olarak gözükmemektedir¹²⁴. Bir başka deyişle, şirket ortakları tarafından karşılanarak muhasebe kayıtlarında sıfırlanan geçmiş yıl zararlarının nev'i değişikliği sonrası anonim şirket tarafından da indirim konusu yapılabilmesine engel bulunmamaktadır.

Doktrinde, nev'i değişikliğinde nev'i değiştiren şirkete ait zararların yeni nev'i şirketin kurum kazancından indirilmesi için öngörülen KVK 9. maddesindeki koşulların aranması eleştirilmektedir. Bu aşamada devir ve nev'i değiştirmenin farklı kurumlar olması, nev'i değiştirmede şirketin faaliyetlerine devam etmesinin söz konusu olması ve şirketin sadece hukuki kabuğunu değiştirmesi sebebiyle, zarar mahsubu için son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması ve kurumun faaliyetlerine nev'i değiştirmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesinin aranması vergi adaletine uygun bulunmamaktadır.

Kavak, madde metninde devir yolu ile birleşen kurumların zararlarının mahsubu için öngörülen koşulların nev'i değiştiren kurumlar açısından aynen aranılması, devirden çok yönleri ile farklılık arz eden nev'i değişikliğinin temel özelliği olan şirketin ekonomik ve hukuksal ayniyet ve devamlılığı ilkesi ile bağdaşmadığı belirtilmektedir. Bu görüşe göre, ister vergili ister vergisiz nev'i değişikliğinde olsun nev'i değiştiren şirketin zararlarının 5 yıllık süre aşımı dikkate alınarak yeni nev'i şirketin kurum kazancından mahsup edilmesine olanak sağlayacak bir

edilmemesi nedeniyle, 5520 Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır." (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelSistemi, 05 Mart 2018.

¹²⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 62030549-125[9-2012/364]-1587 sayılı 26/09/2013 tarihli özelge ve illgide kayıtlı özelge talep formunda, limited şirket statüsünde olan şirketin nev'i değiştirerek anonim şirkete dönüştürüleceği, şirketin 2008, 2010, 2011 yıllarına ait geçmiş yıl zararlarının bulunduğu, nev'i değişikliğinden önce bu yıllara ait zararların ortaklarca karşılanarak sıfırlanacağı belirtilerek, söz konusu geçmiş yıl zararlarının nev'i değişikliği sonrası anonim şirkette kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek suretiyle, mahsup edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığa yöneltilen soru neticesinde bu görüşe yer verilmiştir. (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelSistemi, 19 Mayıs 2018.

düzenlemenin yapılmasının vergi adaleti açısından yerinde olacağı belirtilmektedir¹²⁵.

Kocaer tarafından, nev'i değiştirmede ortaklık haklarının mutlak korunması, yeni şirketin eskisinin devamı olması sebebiyle nev'i değiştirmenin devirden çok farklı bir işlem olduğuna, devirden öncelikli olarak teşvik edilmesi gereken bir kurum olduğuna vurgu yapılmaktadır. Bu kapsamda zarar mahsubu için özsermayenin pozitif olması, eski kurumun faaliyet devam edilmesi gibi devir şartlarına tabi olmaksızın geçmiş yıllar zarar mahsubuna devam edilmesi gerektiği belirtilmektedir¹²⁶.

Yıldırım ve Kolotoğlu benzer yönde, nev'i değiştirmede ekonomik varlıkta bir değişiklik olmaması, nev'i değiştirmeden sonraki bünyede elde edilecek kazançla, önceki hukuki şekil içinde sonuçları ileriki yıllarda alınmak üzere yapılmış ve zararı oluşturmuş gider ve harcamalar arasındaki bağlantının kopmamış olması, nev'i değişikliğinin devir hükmünde sayılması nedeniyle nev'i değiştiren şirketin zarar indiriminin şarta bağlanması doğru bulunmayarak eleştirilmektedir¹²⁷.

Bu aşamada, nev'i değiştirmenin hukuki mahiyeti dikkate alındığında doktrindeki eleştirilerin yerinde olduğunu, sadece hukuki kabuk değiştiren şirket bakımından zarar mahsubu yapılması için devir için öngörülen şartların aranmasının uygun olmadığı kanaatindeyiz.

Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükte ve 31 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile zarar mahsubu bildirim için 1 aylık süre düzenlemesi¹²⁸ mevcut iken Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, zarar indirimi talebine ilişkin yapılan bildirimin tebliğ ile belirlenen bir aylık sürede olmaması halinde zarar indirim hakkının kaybına yol açmayacağını, Kurumlar Vergisi Kanununu düzenlemesinin devralınan kurumun zararının indirilmesine olanak tanınması amaçlandığını, tebliğle getirilen bir aylık bildirim süresinin niteliğinin bu amaca uygun olarak yorumlanması

¹²⁵ Kavak, **a.g.e.**, s.229.

¹²⁶ Kocaer, **a.g.e.**, s.247, 332.

¹²⁷ Yıldırım, Kolotoğlu, **a.g.e.**, s.440.

¹²⁸ 31 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 3(e) bölümünde *"Ancak, zararlı şirketleri devralan kurumun, zararlı şirketin devir öncesi son bilançosu ile devir bilançosunun (devralan şirket yetkililerince onaylanmış) birer örneğini bir dilekçeye bağlayarak devir tarihinden itibaren en geç bir ay içinde Maliye ve Gümrük Bakanlığına bildirmesi gerekmektedir."* düzenlemesi yer almaktaydı.

gerektiğini belirtmiştir¹²⁹. Bu karar doğrultusunda, yasal şartları taşıyan zarar indiriminin uygulamasının, kanunda öngörülmeven ilave bir bildirim süresi ile kısıtlanmasına olanak olmadığı söylenebilecektir.

2.5. Kurum Kazancının Vergilendirilmesindeki KVK md.5/1-e İstisna Uygulamasının Nev'i Değişirme Bakımından Değerlendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'na yer alan birtakım düzenlemeler ile kurumların bazı kazançlarında vergi istisnalarına yer verilmiştir. Bu kapsamda sermaye şirketinin nev'i değişikliğine gitmesi halinde istisna uygulamaların akıbetinin de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu md. 5/1-e düzenlemesi ile kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu düzenlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunundaki söz konusu istisna düzenlemesinin temel amacı bir özelgede, kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağılı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal yapılarını güçlendirmek olarak ifade edilmektedir¹³⁰.

¹²⁹ T.C Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Esas: 1994/ 156 Karar: 1995 / 122 Karar Tarihi: 14.04.1995 olan kararındandır: "Limited şirketin anonim şirkete dönüşmesinin devir sayılması gerektiği, dolayısıyla olaya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 14 üncü bendinin uygulanması gerektiği kabul edilirse, bu takdirde uyuşmazlığın çözümünde 31 seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile getirilen bir aylık bildirim süresinin niteliği önem taşımaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 14 üncü bendinde, devralınan kurumun zararının indirilmesine olanak tanınması amaçlandığından, tebliğle getirilen bir aylık bildirim süresinin niteliğinin bu amaca uygun olarak yorumlanması gereklidir. Kaldı ki, Kurumlar Vergisi Kanununda ve 31 seri Nolu Genel Tebliğde bu süreye uyulmaması halinde indirimden yararlanılamayacağı yolunda bir kural da getirilmemiştir. Bu nedenle, anılan bir aylık sürenin hak düşürücü süre olmadığı sonucuna varılmaktadır." (Çevrimiçi), <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 3 Mart 2018.

¹³⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 11395140-105[328-2012/VUK-1- . . .]-1896 sayılı 17/07/2014 tarihli özelgesinde ifade edilmiştir:

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 sayılmaktadır¹³¹.

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

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.4. bölümünde menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında tutulduğu belirtilmiştir. Bununla beraber, Danıştay faaliyet konuları bu kapsamda bulunan kurumların faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettiği taşınmazın satışından doğan kazancın istisna kapsamında değerlendirileceğini belirtmiştir¹³².

"Kurumların iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara yönelik bu istisnanın temel amacı, kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak ve işletmelerin finansal yapılarını güçlendirmektir. Buna göre, özelleştirme talebi formunuzda da belirtildiği üzere söz konusu taşınmazların satışından elde edilecek kazancın şirketinizce yine taşınmaz alımında kullanılması, bağlı bir değer (taşınmaz) başka bir bağlı değere (taşınmaza) dönüştürülmesi sonucunu doğuracaktır. Bu durum söz konusu istisnanın getiriliş amacına aykırı olacağından anılan taşınmazların satışından elde edilecek kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır." (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, 15 Aralık 2018.

¹³¹ Sezgin., a.g.e., s.954.

¹³² Danıştay 4.Dairesi 2012/1207 Esas ve 2015/6061 Karar numaralı kararında görüş şu şekilde ifade edilmiştir: "Esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz ticareti olan kurumların ticari faaliyetleri çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında tutulduğu belirtilmektedir. Ancak, bu mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Davacının 10.09.1997 tarihinde iktisap ettiği taşınmazı; işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği "25. Maddi Duran Varlıklar" hesabı altında,

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, Kurumlar Vergisi Kanununun md.19 ve 20 kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacağı düzenlenmiştir. (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği md. 5.6.2.3.1.2.)

Nev'i değişikliği yapmak suretiyle kooperatiften limited şirkete dönüşen kurumun söz konusu istisnadan yararlanıp yararlanamayacağına ilişkin ilişkin özelgede, kooperatifin aktifinde kayıtlı iken nev'i değişikliği nedeniyle kül halinde şirketiniz aktifine kaydedilen taşınmazın, yeni nev'ideki şirket tarafından satılması halinde; iki yıllık sürenin hesabında, kooperatifte kayıtlı bulunan sürelerin de dikkate alınacağı, aktifte iki yıldan fazla süreyle kayıtlı bulunan taşınmazın satışından elde edilecek kazancın fon hesabına alınan %75'lik kısmının, diğer şartların da sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunduğu ifade edilmiştir¹³³.

işletmenin her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği "252. Binalar" hesabında; 30.06.2010 tarihindeki satışından elde edilen kazancı da, işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan duran varlıkların satışlarından elde edilen kârlar ile olağan dışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârların yer aldığı "67. Olağandışı Gelir ve Kârlar" hesabı altında, arızı bir karakter taşıyan duran varlık satışlarından doğan kârlar gibi gelir ve kârların yer aldığı "679. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar" hesabında muhasebeleştiği, davacı şirketin ana sözleşmesindeki iştirak konuları arasında, taşınmaz alım-satımı yapmak ve kiraya vermek konularının bulunması nedeniyle faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettiği taşınmaza ilişkin olarak davacı şirketin kuruluşundan bu yana yaptığı bu ilk satıştan doğan kazancın ihtirazi kayıtlı beyan edildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, esasen taşınmaz alım-satımı yapmak ve kiraya vermek faaliyetinde bulunmayan ancak davacı şirketin ana sözleşmesindeki iştirak konuları arasında sayılması nedeniyle faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettiği taşınmazın satışından doğan kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Bu itibarla, davacı tarafından ihtirazi kayıtlı verilen 2010 yılı kurumlar vergisi üzerine fazladan yapılan tahakkukta hukuka uyarlık görülmemiştir.": Danıştay Dergisi, Y.2016, S.141, s.443.

¹³³ Aksaray Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü B.07.4.DEF.0.68.10.00-068KVK/2010-17 sayılı 22/09/2010 tarihli özelgesinde şu açıklamalara yer verilmiştir: "Kurumlar ve KDV istisnası ilgide kayıtlı özelge talebinizde; ...Vergi Dairesinde ... vergi kimlik numaralı ... Kooperatifi iken, 17.01.2007 tarihinde mahkeme kararı ile ... Ltd. Şirketi olarak nev'i değişikliği yapıldığı, halen işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan bina, taşınmazlar, makine teçhizat ve diğer demirbaşların aktifinizde mevcut olduğu, binanın fiilen 1969 takvim yılından itibaren kullanıldığı, sadece işletme aktifindeki binanın limited şirkete dönüştüğü halde sehven isim değişikliğinin tapudan yapılmadığı, 15.02.2010 tarihinde tapuda nev'i değişikliğinin işlendiği belirtilerek, işletmenizin aktifindeki taşınmazı satmanız durumunda, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi ile KDV Kanununun 17/4-r maddesi hükümlerinin uygulanmasının mümkün olup olmadığı hususunda Defterdarlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

İş bu düzenleme uyarınca, KVK md.5/1(e) ile düzenlenen istisnadan nev'i değişikliği yapmış şirketlerin anılı düzenlemedeki diğer şartları sağlaması halinde yararlanabileceği açıktır. Bu halde söz konusu malvarlığının elde tutulması için öngörülen iki yıllık sürenin hesabında, önceki nev'ideki şirkette geçen sürelerin de dikkate alınması gerekmektedir.

2.6. Yatırım İndirimlerinin Akıbeti

Kurumlar vergisi mükellefleri yaptıkları yatırımlara isabet eden indirim tutarlarını, yasal şartları yerine getirmek koşuluyla ilgili kazançlarından indirebilme hakkına sahiptirler.

Vergisiz nev'i değişikliği halinde, yatırım teşvik belgesi kapsamında daha önce uygulanan yatırım indirimi nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen vergiler geri alınmayacaktır ve nev'i değiştiren şirket yatırım indiriminden yararlanma koşullarına sahip olması kaydıyla, kalan yatırım indiriminden faydalanacaktır. Ancak nev'i değişikliğinin Kurumlar Vergisi Kanunu md.19 kapsamında gerçekleşmemesi halinde kurumdan yatırım indirimi dolayısıyla alınmayan vergiler tahsil edilecektir¹³⁴.

2.7. Devir Giderleri

Kurumlar Vergisi Kanunu "indirilecek giderler" başlıklı md.8/1-c düzenlemesi ile Genel Kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderlerinin kurum kazancından indirilmesi olanaklıdır. Bu kapsamda KVK md.19/2 atfı ile "devir" olarak işlem gören nev'i değiştirmelerde de nev'i değiştirme giderlerinin kurum kazancından mahsubu olanaklı olacaktır.

.....kooperatifin aktifinde kayıtlı iken nev'i değişikliği nedeniyle kül halinde şirketiniz aktifine kaydedilen taşınmazın, Şirketiniz tarafından satılması halinde; iki yıllık sürenin hesabında, kooperatifte kayıtlı bulunan sürelerin de dikkate alınacağı tabiidir. Bu itibarla; aktifte iki yıldan fazla süreyle kayıtlı bulunan taşınmazın satışından elde edilecek kazancın fon hesabına alınan %75'lik kısmının, maddede belirtilen diğer şartların da sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Buna göre, ... Kooperatifinin aktifinde kayıtlı iken tür değişikliği sonucunda, ... Ltd. Şti.'nin aktifine kaydedilen taşınmazın satışında, kooperatifte kayıtlı bulunan sürelerin de dikkate alınması gerekmektedir." (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi, 23 Mart 2019.

¹³⁴ 187 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 22363, Resmi Gazete Tarihi: 03/08/1995, örnek 9.

Bu aşamada devralan şirket tarafından yapılan giderlerin bahsi geçen KVK md. 8/1-b maddesinde doğrudan gider olarak değerlendirilebileceği gibi, VUK md.282 kapsamında aktifleştirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulabilecektir¹³⁵.

2.8. Anonim Şirketin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarması Halinde İştirak Kazancının Vergilendirilmesi

Sermaye şirketlerinin vergi mevzuatı kapsamında vergiyi doğuran olaylar ile kesişimleri noktada vergilendirme gündeme gelmektedir. Bununla beraber, farklı niteliklere ve özelliklere sahip farklı nevideki şirketlerin de vergi kanunları karşısında vergilendirilmesinde ve vergisel yükümlülüklerinde de farklılıklar söz konusu olabilmektedir.

Nihayetinde amacı kar elde etmek olan sermaye şirketlerinin giderlerini ve bu kapsamda vergisel yükümlülüklerini avantajlı hale getirmeleri kar elde etme gayelerine ulaşmalarını kolaylaştıracaktır. Bu aşamada vergi yükümlülüğü de şirket nev'inin belirlenmesinde etken bir husustur. Nev'i değişikliği haricinde kuruluş aşamasında da vergisel yükümlülüklerin kurucular tarafından dikkate alınan bir husustur. Ancak şirket kurucularının kuruluş aşamasında nev'i bakımından vergi yükümlülüklerinin ne olacağını göz ardı etmesi veya önemsememesi veyahut ekonomik gücü bakımından faaliyetlerinin ölçüsünü öngörememesi sebebiyle kendisi bakımından daha ağır vergi yükü taşıyan bir şirket nev'ini tercih etmesi olasıdır. İşte kuruluş aşamasından sonra vergisel yükümlülüklerini avantajlı hale isteyen şirketin bu amaçla nev'i değişikliği yoluna gitmesi bir çözüm yolu olacaktır.

KVK md.19 ile düzenlenen şartların sağlanması halinde vergisiz nev'i değişikliği uygulama alanı bulacaktır. Bu minvalde vergisiz nev'i değişikliğini sağlayan şirket gerek bu yapısal değişikliğin vergilendirilmemesi, gerekse nev'i değişikliği sonrası bir takım vergisel yükümlülüklerini azaltarak ile ekonomik açıdan büyük ölçüde fayda sağlamış olacaktır.

Kurumlar vergisi mevzuatında yer alan düzenlemelere göre, anonim şirketler belli kazançlarının vergilendirilmesi bakımından muafiyetlerden yararlanmaktadır ve bu sebeple anonim şirketlerin diğer nev'ideki sermaye şirketlerine nazaran vergi

¹³⁵ Sezgin, a.g.e., s.951.

yükü azdır. Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan iştirak kazancının vergilendirilmesi bakımından, aşağıda detaylı olarak izah edeceğimiz anılı şartların sağlanması ile beraber kurumlar vergisinden muafiyet gündeme gelmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu ve diğer kanunlar ile iştirak kazancı bakımından herhangi bir tanımlama yapılmamış olmakla beraber, 21447 sayılı 26/12/1992 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanan 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan iştirakler düzenlemesi uyarınca, hisse senetleri ile beraber senede bağlanmamış ortaklık payları da iştirak kapsamında değerlendirilmektedir¹³⁶. Bu halde iştirak kazancının da, hisse senetleri ve senede bağlanmamış ortaklık paylarının sahipliğinden kaynaklanan kazançlar olarak anlaşılması gerekmektedir. Yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasında sırasındaki iştirak kazancı ise, mükellefin yurt dışındaki bir şirkete ait hisselerini elden çıkarılması halindeki kazancı ifade etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin 1(c) bendi ile anonim şirketlere özgü olarak, iştirak kazancı bakımından kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir. İşbu düzenleme uyarınca, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları bakımından vergilendirme gündeme gelmeyecektir.

Buna göre, bentte yer alan istisnadan sadece belli şartları taşıyan tam mükellefiyete tabi anonim şirketler yararlanabilecek olup anonim şirketin;

- Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye’de tam mükellef olmaması,

- Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının

¹³⁶ Erdem Ateşoğlu, **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı**, İstanbul, Oniki Levha, 2012, s.287.

yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi,

- Satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması,

gerekmektedir. (1 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 5.3.)

Dolayısıyla, anonim şirketin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %75'i veya daha fazlasının, en az bir yıl süreyle yurt dışı iştiraklerinden oluşması gerektiği gibi, anonim şirketin aktifinin %75'ini veya daha fazlasını oluşturan yurt dışı iştiraklerin her birinin sermayesine, en az bir yıl süreyle, en az %10 oranında iştirak edilmesi gerekecektir¹³⁷. Maddede düzenlenen şart olan %75 oranının hesabı yapılırken iştirak oranı en az %10 olan anonim ve limited şirketler dikkate alınmakla beraber, %75 oranı sağlandığı takdirde, iştirak oranı %10'a ulaşmaması veya iştirak edilen şirketin anonim veya limited şirket olmaması halinde, hesaplamada dikkate alınmayan iştirak hisselerinin elden çıkarılması halindeki iştirak kazancı istinasından yararlanılabilecektir¹³⁸.

Yine maddede düzenlenen anonim şirketin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamından kastedilen nakit ve benzeri varlıklar, şirketin kasasında veya bankada

¹³⁷ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 5.3. de şu şekilde örneklendirilmiştir: Türkiye'de tam mükellef olan (A) A.Ş.'nin 13/1/2006 tarihi itibarıyla üç tam yıldır aktifinde bulunan ve aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %80'i tam mükellef olmayan (B), (C) ve (D) anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere iştiraktan oluşmaktadır. Söz konusu yurt dışı iştiraklerinin bilançoda görülen kayıtlı değeri 400.000.- YTL, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı ise 500.000.- YTL'dir. (A) A.Ş.'nin bu şirketlerin sermayesine iştirak payları da aşağıdaki gibidir:

(B) Şirketinin sermayesi 500.000.- YTL, (A) A.Ş.'nin sermaye payı 250.000.- YTL,

(C) Şirketinin sermayesi 200.000.- YTL, (A) A.Ş.'nin sermaye payı 100.000.- YTL,

(D) Şirketinin sermayesi 1.000.000.- YTL, (A) A.Ş.'nin sermaye payı 50.000.- YTL'dir.

Bu takdirde, (A) A.Ş.'nin (D) Şirketindeki sermaye payı %5 olduğundan ve bu iştirak payı dışındaki iştiraklerin (A) A.Ş.'nin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı $[(250.000+100.000)/500.000]=\%70$ olacağından, bu kurum istisna uygulaması için gereken şartları taşımamaktadır. Bu nedenle, yurt dışı iştirak hisselerinin satışından elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanamayacaktır.

Şayet, (A) A.Ş.'nin (D) Şirketi dışında kalan diğer şirketlere iştirak etmesi nedeniyle, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı %75 şartını taşıyor olsaydı, (D) şirketine ait iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar için de istisnadan yararlanılabilecekti.

Nakit ve benzeri varlıklar olarak; şirketin kasasında veya bankada bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerekmektedir.(Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/node/87461>, 30.09.2019.

¹³⁸ Bülent Sezgin, **a.g.e.**, s.193.

bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, devlet tahvili, hazine bonusu, toplu konut idaresince çıkarılan veya BİST’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolardır. (1 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 5.3.)

Bu istisnadan sadece anonim şirket nev’inde olan ve tam mükellef bir kurumun yararlanması olanaklıdır. Bu yüzden istisnadan, daha ziyade yurt dışı iştirakleri dolayısıyla holding şirketi niteliği kazanmış şirketleri ilgilendirmektedir¹³⁹.

Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumların iştirak edilen hisselerin elde edilen iştirak kazançları bakımından KVK md.5/1 (c) ile düzenlenen istisnadan yararlanılması olanaklı olmadığından, bu halde şartları varsa ancak KVK md.5/1 (e) düzenlemesinden yararlanılması olanaklıdır¹⁴⁰.

KVK md. 5/3 düzenlemesi uyarınca, bahse konu iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi olanaklı değildir¹⁴¹.

¹³⁹ Gürol Ürel, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Yorum ve Açıklamaları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014, s.114.

¹⁴⁰ Bülent Sezgin, **a.g.e.**, s.191.

¹⁴¹ Konuya ilişkin özelgede KVK md.5/1(e) kapsamındaki satışlardan doğan gider ve zararın indirilmesinin olanaklı olmadığı, kurumun şartlarını taşıması halinde KVK md.5/1 (c) ile düzenlenen istisnadan yararlanabileceği bu halde ise satışa ilişkin zarar ve giderlerden istisna dışında kalan %25’lik kısım ile ilgili olarak zarar mahsubu yapılabileceği ifade edilmiştir: T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü) 62030549-125[5-2013/436]-402 09/03/2015 sayılı özelgesinde şu şekilde görüş bildirilmiştir. “...İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin 2009 yılından beri aktifinde bulundurduğu ve %80’ine iştirak ettiği Hollanda mukimi ... hisselerinin tamamının 2013/Ekim ayında satıldığı ve bu satıştan zarar edildiği belirtilmiş olup, söz konusu iştirak hissesi satışından kaynaklanan zararın kurum kazancından indirilip indirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur. Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan şartlar dahilinde, sahip olunan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılması halinde oluşacak kazanç istisna kapsamında değerlendirileceğinden, bu satış dolayısıyla oluşan zararın diğer faaliyetlerinizden doğan kazançlarınızdan indirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, mezkur bentte yazılı şartların sağlanamaması durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yazılı şartlar dahilinde %75’lik istisnadan yararlanmanız mümkün bulunduğundan, bu satıştan doğan zararlar ile satışa ilişkin giderlerin %75’lik kısmının istisna dışı kurum kazançlarından indirilmesi mümkün olmayacaktır. Ancak bu satışa ilişkin zararlar ile giderlerin kalan %25’lik kısmının ise vergiye tabi kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınabilmesi mümkündür.” (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, 24 Ekim 2019.

2.9. Emisyon Priminin Vergilendirilmesi

Kurumlar vergisi mevzuatı ile anonim şirketlerin belli kazançlarının vergilendirilmesi bakımından düzenlenen diğer bir istisna emisyon primine ilişkin vergi yükümlülüğünde söz konusu olmaktadır. Anonim şirketler bakımından bu şekilde vergilendirmelerde farklı ve lehe düzenlemeler öngörülmesinin sebebinin, anonim şirket nev'inin hukuki açıdan farklı özelliklere sahip bir sermaye şirketi olmasından ve ticari hayatta edinmiş olduğu konumdan kaynaklandığı düşünülmektedir.

Sermaye şirketinin anonim şirket nev'inde olması şirkete primli pay çıkarma hakkı verdiği gibi, ortaya çıkan emisyon primi bakımından kurumlar vergisi bakımından istisna düzenlemesi bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu ile diğer nev'deki sermaye şirketleri bakımından böyle bir düzenleme öngörülmemiş olup, bu hal anonim şirketi diğer nevilere nazaran ayrıcalıklı bir konuma taşımaktadır.

Primli pay, payların (nominal) değerinin üstünde bir bedelle taahhüt edilecek şekilde çıkarılabilmesini sağlamaktadır. Bu durumda payın itibari değeri 1000 TL iken, payın taahhüdü için 1400 TL ödenmesi öngörülebilir. İtibari değer ile payın taahhüdü için ödenmesi gereken aradaki fark "agio" ya da "prim" olarak ifade edilmektedir ve bu paylar "agiolu paylar", "primli paylar", "başa baş değer üstünde paylar" olarak tanımlanmaktadır. Agio ancak payın anonim şirket tarafından çıkarılması sırasında öngörülebilir, pay sahibinin payını itibari değer üstünde bir değerle satması halinde agio söz konusu olmaz¹⁴².

Türk Ticaret Kanunu sistemine göre, anonim şirketin itibari değerden aşağı bedelle pay çıkarılması olanaklı değildir, ancak esas sözleşmede hüküm veya genel kurul kararı olduğu hallerde payların itibarî değerinden yüksek bir bedelle çıkarılabilmeleri olanaklıdır. (TTK md.347) Kayıtlı sermaye sistemini kabul eden anonim şirketlerde ise esas sözleşme ile yönetim kuruluna primli pay çıkarma yetkisi tanınabilir. (TTK md.480/2) Halka açık ve kayıtlı sermaye sistemine sahip anonim şirketlerde ise, yönetim kurulunun nominal değerinin üzerinde pay çıkarılması için

¹⁴² Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, **a.g.e.**, s.454-455.

esas sözleşme ile yetkili kılınması şarttır. (SerPK md.18/5) Emisyon primi, yasal yedek akçe niteliğindedir¹⁴³. (TTK md.519/2)

Payın nominal bedeli aşan satış tutarı, şirket bilançosunun pasifinde emisyon primi adı altında bir özsermaye unsuru olarak yer almaktadır. Kurumlar vergisinden istisna edilen emisyon primi anonim şirketlerin, kuruluşlarında veyahut sermaye artırımını halinde hisse senetlerini itibari değer üstünde bir bedelle ihraç ettiklerinde söz konusu olmaktadır¹⁴⁴.

Sermaye artırımının doğrudan kazanç sağlama amacı gütmemesi ve yine emisyon priminin kurumun yıllar boyunca yaratmış olduğu maddi ve manevi bir birikimin de yansıması niteliğinde olması sebebiyle kurumlar vergisinden muaf olması söz konusudur¹⁴⁵.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1(ç) bendi uyarınca anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar (anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı) kurumlar vergisinden istisna edilmekle beraber, istisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır. (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 5.4)

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1(ç) düzenlenmesinin lafzı dikkate alındığında söz konusu istisnadan yararlanması için hisse senedi bastırılmış olmasının şart olmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda itibari değer üzerinde bir bedelle ihraç edilen çıplak pay (senede bağlanmamış pay) bakımından da emisyon primi istisnası uygulama alanı bulacaktır¹⁴⁶.

¹⁴³ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 519 uncu maddesinde, "(1) Yıllık kârın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşınca kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır. (2) Birinci fıkradaki sınıra ulaşıldıktan sonra da; a) Yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,genel kanuni yedek akçeye eklenir." hükmü yer almaktadır.

¹⁴⁴ Bünyamin Öztürk, Güray Öğrendik, **Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.26-27.

¹⁴⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi, Ankara, 2017, s.415.

¹⁴⁶ Bülent Sezgin, **a.g.e.**, s.195.

Emisyon priminin, bilançonun pasifinde yedek olarak yer alması, gelir tablosuna dâhil edilmemesi, ticari anlamda gelir niteliğinde olmaması sebebiyle ve esas itibariyle sermayeden farksız olduğu belirtilerek istisna düzenlemesine gerek olmaksızın gelir ve kurumlar vergisinin konusu dışına çıkılması gerektiği de belirtilmektedir¹⁴⁷.

Yine anonim şirketlerin primli paylar çıkararak dağıtılmayan karlar ile diğer yedek akçeleri ve good-will'i belirli oranda paraya dönüştürdüğü ve böylelikle eski pay sahipleri ile yeni pay sahipleri arasında dengeyi sağladığı ve bu primin kazanç niteliğinde olmadığı, kâr niteliğinde olduğu ancak pay sahiplerine dağıtılamayacağını belirtilmektedir¹⁴⁸. Bununla beraber, Gelir İdaresi Başkanlığı bir özelgede, sermaye azaltımına gidilmesi ve TTK uyarınca emisyon priminin ortaklara dağıtılmasının mümkün olması halinde emisyon priminin kâr payı dağıtımı sayılacağını ve Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunu uyarınca kesintiye tabi olacağını belirtmiştir¹⁴⁹.

TTK md.583/4 düzenlemesi ile limited şirketlerde esas sermaye paylarının itibarî değeri aşan bir bedelle çıkarılabileceği düzenlenmiş olduğundan, limited şirketlerde de primli pay çıkarılması olanaklıdır. Ancak KVK md.5/1(ç) istisna düzenlemesi sadece anonim şirket primli payına özgü olduğundan limited şirketlerin itibari değeri aşan paylardan kaynaklanan kazançlarında kurumlar vergisi yükümlülüğü doğacaktır.

¹⁴⁷ Gürol Ürel, **a.g.e.**, s.122.

¹⁴⁸ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, **a.g.e.**, 455, 799.

¹⁴⁹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü) 62030549-125[6-2014/105]-88462 20/10/2015 özelgesinde şu şekilde belirtilmiştir: *"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 31/12/2013 tarihli bilançoda ödenmiş sermayenin nakit 22.500.000,00-TL olduğu, 2007 ve 2009 yıllarında gerçekleşen primli sermaye artışı nedeniyle hisse senedi ihraç primi tutarının 79.320.960,48-TL olduğu belirtilerek, emisyon primi dağıtımının vergisel durumu ile emisyon primlerinin dağıtımı yapılmaksızın sermaye azaltımına gidilip gidilmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.....kurumlar vergisinden istisna edilen ve sermayeye eklenmemiş olan emisyon primlerinin Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca ortaklara dağıtılmasının mümkün olması halinde, bu işlem kar payı dağıtımı sayılacak olup dağıtılan emisyon primi tutarları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır. Öte yandan, söz konusu emisyon primleri dağıtılmadan sermaye azaltımına gidilip gidilmeyeceği konusunda Gümrük ve Ticaret Bakanlığından görüş alınması uygun olacaktır."* (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi, 24 Eylül 2019.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DİĞER VERGİ TÜRLERİ İLE VERGİ USUL KANUNU VE AMME ALACAKLARINDAN SORUMLULUK BAKIMINDAN NEV'İ DEĞİŞİKLİĞİ

Çalışmanın ikinci bölümünde nev'i değişikliğinin KVK md.19 ve 20 kapsamındaki özellik arz eden durumu, vergisiz ve vergili nev'i değişikliği kurumları izah edilmiş ve nev'i değişikliğinin Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamındaki diğer ilgili düzenlemeler karşısındaki durumuna yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise, diğer vergi türleri, Vergi Usul Kanunu ve amme alacaklarından sorumluluk bakımından KVK md.19-20 hükümleri dikkate alınarak nev'i değişikliğinin ve nev'i değişikliği kapsamında yapılan işlemlerin vergilendirmeye tabi olup olmayacağı, hangi hallerde vergilendirmenin söz konusu olacağı, nev'i değişikliği sebebiyle ortaya çıkacak vergisel yükümlülükler, erteleme ve muafiyet halleri, hak ve yükümlülüklerinin nev'i değişikliğine bağlı sonuçları izah edilecektir.

3.1. Gelir Vergisi Bakımından Nev'i Değişikliği

Nev'i değiştiren şirketin Gelir Vergisi Kanunu karşısındaki durumunun değerlendirilmesinde, muhtasar beyannamesinin ibraz yükümlülüğünün gözetilmesi, ücretli çalışanların gelir vergisinin matrahının tespiti ve yine şirket ortaklarının nev'i değiştirme işlemi sebebiyle değer artış kazançlarının sonuçlarının, farklı nev'ideki şirketlerdeki değer artış kazancının vergilendirilmesinin açıklanması gerekmektedir.

3.1.1. Muhtasar Beyannamesi İbrazı Yükümlülüğü

Gelir Vergisi Kanunu uyarınca nev'i değiştiren şirket yaptığı tevkifatlarla ilişkin muhtasar beyannameyi, ödeme veya tahakkukun yapıldığı tarihi takip eden ayın 23. günü akşamına kadar vermekle yükümlüdür. Böylelikle, beyanname kapsamında tahakkuk eden vergi şirket tarafından 26. günün akşamına kadar ödenecektir. (GVK md.94, 98, 119)

3.1.2. Ücretli Çalışanların Gelir Vergisi Matrahının Tespiti

Gelir Vergisi Kanunu'na göre ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmeyecektir ve muafiyetler ve istisnalar dışında gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. (Gelir Vergisi Kanunu md.61) Bu sebeple Kanun kapsamındaki ücretlerde belirtilen dilimlere (md.103) göre gelir vergisi kesintisi yapılması söz konusu olacaktır.

Yıl içinde işveren değiştirilmesi durumunda her bir işveren nezdinde ödenen ücretlere ayrı ayrı vergi tarifesinin uygulanması gerekmektedir. Kamudan özel sektöre veya özel sektörden kamuya veyahut özel sektörden başka bir özel sektör kuruluşuna yada bir kamu kuruluşundan diğer bir kamu kuruluşuna hizmet erbabının işveren değişikliği yapması halinde verginin kümülatif ücret geliri toplamına değil her bir işveren tarafından ödenen ücret tutarına ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir¹⁵⁰. Netice olarak, gelir vergisi kesintisi bakımından, işveren değişikliği söz konusu olduğu hallerde çalışanların kümülatif vergi matrahında sıfırlama söz konusu olacaktır.

Şirketlerin nev'i değiştirmesi halinde ücretli çalışanların tabi olacağı gelir vergisi matrahında bir değişiklik olup olmayacağı da cevaplanması gereken başka bir husustur. Nev'i değişikliği ile şirketin kabuk değiştirmesi, hukuki ve ekonomik bütünlüğünü koruması, tüzel kişiliğin devam etmesi sebebiyle işveren değişikliğinden bahsetme olanağı bulunmamaktadır. Zira Gelir İdaresi Başkanlığı da bu konuya ilişkin olarak tarafına yöneltilen sorularda, işverenin statüsünün değişmesinin işveren değişikliği olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığını, nihayetinde çalışanların ücret matrahının sıfırlanmasının mümkün olmadığını, aynı işverenden elde edilen ücretlerin Gelir Vergisi Kanunu md.103'de yer alan vergi

¹⁵⁰ İmdat Türkay, "Şirketlerin Birleşme, Devir ve Nev'i Değişikliğinde Ücretlilerin Vergi Matrahının Tespiti", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2018, S.352, s.155.

tarifesinde belirtilen oranlar uygulanmak suretiyle vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir¹⁵¹.

3.1.3. Ortakların Hisse Devri Neticesinde Değer Artış Kazancı Kapsamında Vergilendirilmesi

Sermaye şirketlerinde hisse sahibi olan kişiler sahibi oldukları hisseleri çeşitli sebep ve ihtiyaçları doğrultusunda devredebilirler. Bu aşamada hisse devri sebebiyle elde edilmesi muhtemel bir kazanç söz konusu olabilir. İşte kişilerin belli bir malı veya hakkı elden çıkarması halindeki kazançları Gelir Vergisi Kanununda yer alan değer artış kazancı kapsamında değerlendirilecektir ve vergilendirilmesi söz konusu olacaktır. Nitekim gerçek kişiler, hisse senedi ve iştirak hisse senetlerinin elden çıkarılmasından alım-satım kazancı elde edebilirler ve bu anlamda gerçek kişilerin sahip oldukları menkul kıymetlerin elden çıkarılmalarından sağladıkları kazançlar değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olacaktır¹⁵².

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesi ile maddede sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından (bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması) doğan kazançlar değer artış kazancı olarak nitelendirilmiştir. Bu kapsamda ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ve ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar da değer artış kazancı kapsamındadır.

Gelir Vergisi Kanunu “değer artış kazançları” başlıklı mükerrer 80nci maddesinin 1inci fıkrasının b(4) düzenlemesi “ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar” ifadesine yer vermekle, şirket hisse devirlerinin elde edilen kazancın vergilendirileceğini düzenlemiş olmaktadır.

¹⁵¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[19-12/56]-1170 sayılı özelgesi; (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 20.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB..4.06.16.01-120[61-11/3]-237 sayılı özelgesi, (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, 01 Mart 2018.

¹⁵² Ali Çolak, Değer Artış Kazançlarının Vergilendirme Açısından Analizi ve Değerlendirilmesi, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2006, s.62.

Bu minvalde, sermaye şirketleri ortakları hisse devri yaptığı aşamada Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 80. madde düzenlemesi gereği elde edecekleri değer artış kazancı kapsamında vergilendirmeye tabi olacaktır. Hisse devri işlemindeki değer artış kazancının vergilendirmesinde anonim şirket ortakları bakımından aşağıda açıklayacağımız üzere, ortaklar lehine ayrıcalıklı durumlar yaratıldığını görmekteyiz.

Anonim şirketlerde hisse devri neticesinde gerek gelir vergisi gerekse çalışmanın 3.2.5. bölümde açıklayacağımız üzere katma değer vergisi bakımından bir takım vergisel muafiyetlerin sağlanmasının anonim şirketlerde hâkim olan payların serbestçe devredilebilmesi özelliği ile bağlantısının olduğu düşünülmektedir. Nitekim Ticaret Hukuku sistemimize göre, limited şirket ve anonim şirketlerde paylarının bölünmüşlüğü söz konusu ise de, payın devri bakımından farklılıklar söz konusudur¹⁵³. Limited şirketlerde payın devri sınırlandırılabilirken veya engellenebilirken, anonim şirketlerde payların ihracında devir kolaylığını destekleyen sistem mevcuttur¹⁵⁴.

Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 80nci maddesinin 1inci fıkrasının birinci bendine göre, ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç olmak üzere, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artış kazancı kapsamında olduğu belirtilmiştir. Bu hüküm minvalinde, gerçek kişilerin iki yıldan fazla süre elde tuttuğu anonim şirket hisse senetlerinin devri neticesinde ortaya çıkan kazançlar değer artış kazancı olarak değerlendirilmemekte ve vergilendirilmemektedir. Ancak bu hükmün uygulama alanı

¹⁵³ Limited şirketlerde esas sermaye payının devrini doğuran işlemler yazılı şekilde yapılmalıdır ve imzaları noterce onanmalıdır. Devrin geçerli olması için hisse devrinin ortaklar kurulu tarafından onaylanması gerekmektedir. Nihayetinde aşağıda belirtilen ve birbirini takip eden üç işlemin (noterde imzaların tasdik edildiği hisse devri sözleşmesi, hisse devrinin şirkete bildirilmesi, şirket tarafından hisse devrinin kabulü ve pay defterine işlenmesi) izlenmesi halinde limited şirketlerde pay devri gerçekleşmiş olmaktadır. (TTK md.595) Pay devri işleminin tamamlanması akabinde iş bu kararın 3.kişiler bakımından hüküm ifade etmesi için Türk Ticaret Sicil Gazetesi'nde tescil edilmesi gerekmektedir. (TTK md.598) Anonim şirketlerde nama yazılı pay senetlerin devri için, bir temlik beyanı veya senedin arkasında tam bir cironun yapılması, ayrıca senet üzerindeki zilyetliğin devir ve teslimi gerekir. Bu koşulların yerine getirilmemesi halinde yapılan devir işlemi geçersizdir. (TTK md.490 vd.) Hamile yazılı paylar ise zilyetliğinde devri ile hüküm ifade etmektedir. (TTK md. 489) Anonim şirketlerde senede bağlanmayan çıplak payın devri için adi yazılı sözleşme ve devrin anonim ortaklığa karşı ileri sürülebilmesi pay defterine kaydı gereklidir. (TTK md.499) Anonim şirketlerde hisse devrinin Türk Ticaret Sicil Gazetesi'nde tescili isteğe bağlıdır.

¹⁵⁴ İsmail Kırca v.d., **a.g.e.**, s.102, 104.

bulması için hisse senetlerinin basılmış olması ya da yerine geçici ilmühaber çıkarılması şarttır.

Bu halde anonim şirket hisselerine ilişkin hisse senedi veyahut ilmühaber basılmış olması ve bu senetlerin iki seneden fazla elde tutulmuş olması halinde, değer artış kazancının vergilendirmesine bir istisna getirilmiş olduğunu görmekteyiz. Bu istisna hüküm diğer sermaye şirketleri olan limited şirketlerde ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde olanaklı değildir. Bu sebeple muhtemel hisse devirleri bakımından söz konusu istisna düzenlemenin anonim şirketi türünü vergisel açıdan daha avantajlı hale getirdiği açıktır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile limited şirketlerin nama yazılı hisse senedi çıkarabilme olanağı bulunmaktadır. TTK md.593/2'de yer alan "esas sermaye pay senetleri ispat aracı şeklinde veya nama yazılı olarak düzenlenir. Ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerinin, ağırlaştırılmış veya bütün ortakları kapsayacak biçimde düzenlenmiş rekabet yasağının ve şirket sözleşmesinde öngörülmüş önerilmeye muhatap olma, önalım, geri alım ve alım haklarının, bu senetlerde açıkça belirtilmesi gereklidir." düzenlemesi ile hisse senetleri basılmasının limited şirketler bakımından da olanaklı olduğu anlaşılmaktadır. Bu halde, vergisel açıdan limited şirketlerin hisse senedi basılması halinde GVK mük md. 80/1 b (1) de yer alan istisna düzenlemeden yararlanıp yararlanamayacağı değerlendirilmelidir.

Limited şirketlerde hisse senedi basılması ve elden çıkarılması halinde gelir vergisi yükümlülüğünün belirlenmesine ilişkin özelgede¹⁵⁵, TTK md.593 gerekçesi

¹⁵⁵ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü 62030549-120[Mük.80-2012/954]-906 sayılı14.04.2014 tarihli özelgesinde özetle şu şekilde görüş bildirilmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Türk Ticaret Kanununda yapılan değişiklikler sonrası limited şirketlerin pay senedi çıkarabilmelerinin mümkün hale geldiği belirtilerek şirket ortaklarının sahip oldukları paylara ilişkin olarak çıkaracakları pay senetlerinin satışından elde edecekleri kazancın Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) nolu bendinde belirtilen hisse senetleriyle aynı kapsamda değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır

... 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda menkul kıymetler; para, çek, poliçe ve bono hariç olmak üzere paylar, pay benzeri diğer kıymetler söz konusu paylara ilişkin depo sertifikaları ile borçlanma araçları veya menkul kıymetleştirilmiş varlık ve gelirlere dayalı borçlanma araçları ile söz konusu kıymetlere ilişkin depo sertifikaları olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun beşinci kısmında anonim şirketlerin pay senetleri "Menkul Kıymet" başlığı altında düzenlenmişken limited şirketlerin

dikkate alınarak hisse senedi basılmasının ispat kolaylığı sağladığı, hisse devri için herhangi bir kolaylık öngörülmediği ve noterden yapılacak hisse devri sözleşmesi ve şirket genel kurulundaki devre ilişkin onayın alınmasının zorunlu olduğu, bu halde limited şirketlerde değer artış kazancının vergilendirilmesi bakımından anonim şirketlere GVK mük md. 80/1 b (1) de sağlanan istisnadan yararlanma olanağı olmadığını belirtmiştir.

Özelgedeki bu görüş, TC Anayasası md. 73/3 ile düzenlenen verginin yasallığı ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir. Şöyle ki; gelir vergisi istinasından yararlanılması için hisse senedi basılmasının gerekli ve yeterli olduğu, limited şirket nama yazılı pay senetlerinin hisse senedi olmadığı, anonim şirket hisse senedine benzemediği veya menkul kıymetler arasında sayılmadığı gerekçesinin yerinde olmadığı, yorum yoluyla vergilendirme konulamayacağı belirtilmektedir¹⁵⁶.

6102 Sayılı TTK'nun 593/2.maddesinde getirilen yenilikle limited şirketlerde, esas sermaye payının, ispat aracı olan bir senede veya nama yazılı senede bağlanabilmesine imkân tanınmıştır. Madde gerekçesinde, esas sermaye payını içeren nama yazılı senet çıkarılmasının, paya devir ve dolayısıyla dolaşım kolaylığı

pay senetlerine bu Kanunun altıncı kısmının "Ortakların Hak ve Borçları" başlıklı üçüncü bölümünde yer verilmiş ve Kanunun 593 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, esas sermaye pay senetlerinin ispat aracı şeklinde veya nama yazılı olarak düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Ancak, madde gerekçesinde, bu hükümle esas sermaye payının ispat aracı olan bir senede veya nama yazılı senede bağlanabilmesine olanak tanınmasına rağmen esas sermaye payını içeren nama yazılı senet çıkarılmasının, paya devir ve dolaşım kolaylığı sağlamayacağı, sadece ispat ve gereğinde limited şirkete ilişkin hükümler çerçevesinde payın devrinde bazı kolaylıklar sağlayacağı ancak bu olanağın limited şirket esas sermaye payını anonim şirket payına dönüştürmeyeceği veya yaklaştırmayacağı ifade edilmiştir.

Anılan Kanunun aynı bölümünde yer alan "Devir" başlıklı 595 inci maddesinde ise esas sermaye payının devri ve devir borcunu doğuran işlemlerin yazılı şekilde yapılacağı ve tarafların imzalarının noterce onanacağı; şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemişse, esas sermaye payının devri için, ortaklar genel kurulunun onayının şart olduğu ve devrin bu onayla geçerli olacağı; şirket sözleşmesinde başka türlü düzenlenmişse, ortaklar genel kurulunun sebep göstermeksizin onayı reddedebileceği; şirket sözleşmesiyle sermaye payının devrinin yasaklanabileceği belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, limited şirket payları anılan maddenin uygulamasında menkul kıymet olarak kabul edilemeyeceğinden, limited şirketinizin ortaklarının pay senetlerinin satışının Gelir Vergisi Kanunun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin uygulamasında hisse senedi olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, söz konusu pay senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançların, aynı maddenin (4) numaralı bendi kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirileceği tabiidir." (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, 21 Eylül 2019.

¹⁵⁶ Ayşegül Sezgin Huysal, "Limited Şirketlerde Nama Yazılı Pay Senedinin Hukuki Niteliği", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 2016, Cilt 22, Sayı 1, s.340-341.

sağlamayacağı, TTK 595 vd. hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiş ve bu olanağın, limited şirket esas sermaye payını, anonim şirket payına dönüştürmeyeceği ve yaklaştırmayacağı, sadece ispatı ile gereğinde -limited şirkete dair hükümler çerçevesinde- payın devrinde bazı kolaylıklar sağlayabileceği belirtilmiştir.

Yargıtay Özel Dairesi de limited ortaklık payının haczine ilişkin bir kararında¹⁵⁷ TTK md.593/2 hükmünü ve gerekçesini birlikte değerlendirerek, limited şirketlerde pay senetlerinin ispat vasıtası niteliğinde olduğunu, pay senedinin teslimi ile ortaklık hakkı devir ve temlik edilmesinin olanaklı olmadığını, pay senetlerinin kazanılması ile limited şirket sermaye payının devralınmasının mümkün olmadığını belirtilmiştir. Bu halde limited şirketlerde sermaye payının devredilmesinde TTK md. 595 vd. ile düzenlenen hükümler aynen uygulanacaktır.

Bahsi geçen özelgedeki görüşe ve Yargıtay Özel Dairesi'nin kanaatine göre, TTK md. 593 hükmü ile getirilen düzenlemenin limited şirketlerde hisse devrinin gerçekleşmesi halinde ortaya çıkacak değer artış kazancının vergilendirilmesi noktasında yeni bir durum yaratmadığı anlaşılmaktadır ve anonim şirketler bu anlamda ayrıcalığını sürdürmektedir.

Bir sermaye şirketindeki hisse sahibinin gerçek kişi değil de tüzel kişiliği haiz bir kurum olması halinde ise pek tabi Kurumlar Vergisi Kanunu devreye girecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu md. 5/1-e düzenlemesi ile kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik

¹⁵⁷ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi 2013/7955E., 2013/17423K.07.05.2013 tarihli kararında limited şirketlerdeki nama yazılı hisse senedi devri ile ilgili olarak görüşünü şu şekilde ifade etmiştir: "6102 Sayılı TTK'nun 593/2.maddesinde getirilen bir diğer yenilikle limited şirketlerde, esas sermaye payının, ispat aracı olan bir senede veya nama yazılı senede bağlanabilmesine imkan tanınmıştır. Madde gerekçesinde, esas sermaye payını içeren nama yazılı senet çıkarılmasının, paya devir ve dolayısıyla dolaşım kolaylığı sağlamayacağı, 595 vd. hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiş ve bu olanağın, limited şirket esas sermaye payını, anonim şirket payına dönüştürmeyeceği ve yaklaştırmayacağı, sadece ispatı ile gereğinde -limited şirkete dair hükümler çerçevesinde- payın devrinde bazı kolaylıklar sağlayabileceği belirtilmiştir.O halde, limited şirketlerde pay senetleri birer ispat vasıtası niteliğinde olup, pay senedinin teslimi ile ortaklık hakkı devir ve temlik edilemez ve yine aynı sebeple bu haklar üzerine rehin ve haciz konulamaz. Pay senetlerinin kazanılması ile sermaye payı devralınmış olmaz. Esas sermaye payının devredilebilmesi 6102 Sayılı TTK'nun 595 ve596.maddesi hükümleri şartlarında mümkündür." (Çevrimiçi), <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 2 Kasım 2019.

kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu düzenlenmiştir¹⁵⁸. Tüzel kişi hissedarlar bakımından hisselerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, hissenin sahibi sermaye şirketi türü bakımından herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Bu halde hisse devrinde ortaya çıkacak değer artış kazancının vergilendirilmesinde sadece gerçek kişiler bakımından ve anonim şirket hissesi devrine özgü olarak vergisel istisna tanındığı sabittir.

3.1.4. Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesinde Nev'i Değişikliğinin Etkisi

Şirket nev'i değiştirmesi sonucu, ortaklar mevcut payları ile yeni nev'ideki şirkette paya sahip olmaktadır ve bu aşamada ortakların pay değişimi sebebiyle vergilendirmesi söz konusu olmamaktadır. Bununla beraber, yukarıdan beri bahsettiğimiz üzere, Gelir Vergisi Kanunu sisteminde kural olarak ortakların nev'i değiştirme işleminden bağımsız olarak paylarını elden çıkarılması sebebiyle ortaya çıkan kazancın vergilendirilmesi gündeme gelmektedir.

Bununla beraber, Gelir Vergisi Kanunu mükerrer madde 80 düzenlemesinde alan istisna düzenlemesi sebebiyle, anonim şirketlerin hisse devriyle ilgili vergisel avantajları bulunmaktadır¹⁵⁹ ve bu konu çalışmanın 3.1.3. numaralı başlığı altında detaylı olarak açıklanmıştır. Bu minvalde, anonim şirket hisse senedi veya geçici ilmühaber bastırmış ise, şirkete ait hisse senetlerinin veyahut ilmühaberinin elden çıkarılması, iki yıldan fazla süre ile elde tutulmuş olması halinde, değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmeyecektir. Ancak, hisse senedi bastırılmamış veya geçici ilmühaber basılmamış ise herhangi bir süre sınırı olmaksızın değer artış kazancı kapsamında vergilendirme söz konusu olacaktır.

Bu halde limited şirketin nev'i değiştirmek suretiyle anonim şirkete dönüşmesi halinde söz konusu hisse senetlerinin elden çıkarılması halinde değer artış kazancına göre gelir vergisi yükümlülüğünün değerlendirilmesi gerekmektedir.

¹⁵⁹ Çakmak, **a.g.e.**, s.173 vd.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından şirketlerde nev'i değişikliği devir hükmünde olduğundan, limited şirketin Kurumlar Vergisi Kanununun md.19 ve 29 kapsamında anonim şirkete dönüşmesi halinde, limited şirket ortağı olan ortaklara verilecek anonim şirkete ait hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak söz konusu ortakların limited şirketinin sermayesine iştirak ettikleri tarihin dikkate alınması gerekeceği genel olarak kabul görmüştür. Konuya ilişkin Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve özgelelerde genel kabul gören görüş bu şekildedir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 19.3.3. "devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi" başlıklı bölümünde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dahil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devir olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu doğrultuda özgelelerde önceki nev'ideki şirketteki hisselerin iktisap tarihi dikkate alınarak, nev'i değişikliği yaparak anonim şirkete dönüşecek şirkete ait hisse senetlerinin sahiplerince iki yıldan fazla süre ile elde tutulmuş olması halinde, hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğacak kazançlar değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilmeyeceği görüşü benimsenmiştir¹⁶⁰.

Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[19-11/3]-983 sayılı ve 11/11/2011 tarihli özelgesinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından şirketlerde nev'i değişikliği devir hükmünde olup anılan limited şirketin devrinin 31.12.2009 tarihli bilançosunda yer alan değerler üzerinden gerçekleşmesi ve bu devir sonucu limited şirketle anonim şirketin bilanço değerleri arasında bir fark bulunmaması, limited şirket ortaklarının aynı oran ve aynı nominal bedelle anonim şirket hisselerine sahip olması nedeniyle, KVK md.19 ve 20 kapsamında söz konusu limited şirketin anonim şirkete dönüşmesi halinde, limited şirket ortağı olan ortaklara verilecek anonim şirkete ait hisse senedi veya hisse senedi yerine geçen geçici ilmühaberle temin edilen ortaklık hisselerinin

¹⁶⁰ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-1027 sayılı 20/07/2011 tarihli nev'i değişikliği halinde şirket ortaklarının edinecekleri hisse senetlerinin iktisap tarihinin tespiti ve söz konusu hisse senetlerinin elden çıkarılması halinde vergilendirme konulu özelgesinde ifade edilmiştir. (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi, 14 Eylül 2018.

ilk iktisap tarihi olarak söz konusu ortakların limited şirketi sermayesine iştirak ettikleri tarihin dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir.

Benzer şekilde başka özelgelerde de aynı yönde görüş bildirilmiş, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından şirketlerde nev'i değişikliği devir hükmünde olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanununun md.19 ve 20 kapsamında yapılan nev'i değişikliği dolayısıyla anonim şirketten alınan geçici ilmühaberlerin ilk iktisap tarihi olarak nev'i değiştiren limited şirketinin sermayesine iştirak edilen tarihin dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir¹⁶¹.

Netice olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı özelgelerinde değer artış kazancının tespiti bakımından esas alınan tarihinin nev'i değiştirme kurumunun niteliği ve devir olgusu dikkate alınarak belirlendiği, bu kapsamda eski nev'ideki şirketteki hisselerin iktisap tarihinin ilk iktisap tarihi olarak esas alındığı anlaşılmaktadır.

Bununla beraber, konuya ilişkin nispeten yeni tarihli bir özelgede farklı bir görüşe yer verilmiştir. Özelgeye konu soruda, değer artış kazancına esas olmak üzere, limited şirketin tescil tarihi, nev'i değişikliği tarihi ve anonim şirket hisse basım tarihi arasından hangi tarihin ilk iktisap tarihi olarak esas alınacağı hakkında bilgi talep edilmiştir. Ayrık görüş olarak değerlendirilebilecek bu özelgede¹⁶², "..... ortağı bulunduğunuz limited şirkete ait ortaklık hakkınız, anonim şirkete dönüşmesinden sonraki bir tarihte (10.05.2017 tarihinde) hisse senedi çıkarılmak suretiyle hisse senedine bağlanmış olduğundan, sahip olduğunuz hisse senetlerinin satışının değer artış kazancı kapsamı dışında değerlendirilmesinin tespitinde, iktisap tarihi olarak şirket hisse senetleri üzerinde tasarruf hakkına sahip olduğunuz (hisse senetlerinin bastırıldığı) 10.05.2017 tarihinin esas alınması gerekmektedir." denilmek suretiyle ilk iktisap tarihinin tespitinde hisse senedinin iktisap tarihinin esas alınması gerekeceği belirtilmiştir.

¹⁶¹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup müdürlüğü 39044742-KDV.17-1460 sayılı 09/09/2013 tarihli geçici ilmühaberlerle temsil edilen ortaklık paylarının satışı konulu özelgesinde belirtilmiştir. (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi, 01 Ocak 2018.

¹⁶² T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü 62030549-120[Mük.80-2017/386]-154561 sayılı 14.02.2018 tarihli, Nev'i değişikliği dolayısıyla anonim şirkete dönüşen şirkette nev'i değişikliği nedeniyle ortaklara verilen hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi konulu özelgesinde ifade edilmiştir. (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi, 1 Haziran 2018.

İdare özelgedeki ayırık görüşü benimserken 232 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne atıfta bulunmuştur. Tebliğin "hisse senetlerinin iktisap tarihi"¹⁶³ başlıklı bölümünde, "genel olarak hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir." düzenlemesi mevcuttur. İşte özelgede bu minvalde, limited şirketin anonim şirkete dönüşmesi ve bu dönüşüm ile yönetim kurulunun hisse senedi basılmasına karar verilmesi halinde, hisse senetlerinin satışının değer artış kazancı kapsamı dışında değerlendirilmesinin tespitinde, iktisap tarihi olarak şirket hisse senetleri üzerinde tasarruf hakkına sahip olduğu (hisse senetlerinin bastırıldığı) tarihin esas alınması gerektiği belirtilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu kapsamındaki düzenlemelere göre, anonim şirkette hisselerinin devri için hisse senetlerinin basılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Hisse senedine bağlanmayan pay "çıplak pay" olarak ifade edilmekle beraber, çıplak pay TBK md.183 ve 184 ile düzenlenen alacağın temlik hükümlerine göre devredilebilir. Bir başka deyişle, anonim şirketteki senede bağlanmamış hisseler tasarruf işlemine konu olabilir. Bu aşamada örneğin limited şirketten anonim şirket nev'ine geçilirken sermaye artışı olması ve hissedarların yeni hisselerle sahip olması halinde tasarruf işlemi bakımından yeni bir tarih olarak yeni hisselerin edindiği tarih dikkate alınabilir.

Ancak özelgede ise, sermaye artışı ve yeni hisselerin çıkarılması veya basılması gibi bir durumdan bahsedilmemiştir. Bu aşamada özelgede iktisap tarihi bakımından tasarruf hakkına sahip olduğu tarihin işaret edilmesinin ticaret hukuku kapsamındaki düzenlemeler bakımından yeterli açıklıkta olmadığı kanaatindeyiz. Pek tabi hisse senedine bağlanmamış bir pay tasarrufa konu olabilir. Bu sebeple tasarruf hakkına sahiplik bakımından yapılan yollamanın ticaret hukukunun konu ile ilgili düzenlemelerine paralel olmadığı düşünülmektedir. Bununla beraber, kural olarak Gelir Vergisi Kanunu mükerrer madde 80 düzenlemesine göre, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı kapsamındadır ve gelir vergisi yükümlülüğü doğurmaktadır. Bu noktada

¹⁶³ 23/03/2000 tarihli 23998 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 232 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde "2- Hisse Senetlerinin İktisap Tarihi" başlıklı bölümünde; "Hisse senetlerinin üç ay süreyle elde tutulduktan sonra satılması halinde doğan değer artış kazancının vergilendirilmeyecek olması hisse senedinin iktisap tarihinin bilinmesini önemli kılmaktadır. Bu nedenle, hisse senedi alım satımı yapanların vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getirebilmeleri açısından hisse senetlerinin iktisap tarihini izlemeleri gerekmektedir." hükmü haizdir.

gelir vergisi yükümlülüğü istisnasından yararlanmak içinse, anonim şirketler bakımından hisse senetlerinin yada geçici ilmühaber basılmasının şart koşulduğu da anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle, söz konusu istisna hisse senedinin yada ilmühaberinin basılması halinde gündeme gelecektir. Limited şirketten anonim şirket nev'ine dönüşme halinde, limited şirketteki hisseler bakımından herhangi bir istisna uygulaması mevcut değilken, nev'i değiştirme sonucunda hisse sahipleri bu istisnadan yararlanma imkânına sahip olacaktır.

Bununla beraber, özelgeye konu olayda nev'i değişikliği tarihinin 01.12.2015 olmasına rağmen hisse senetlerinin bastırıldığı tarihin 10.05.2017 olduğu anlaşılmaktadır. Bu aşamada nev'i değişikliği tarihi ile hisse senetlerinin basım tarihi arasında geçen sürenin bir yıldan fazla olması da, özelgede -bu konuda açık bir ifade olmamakla beraber- ayrıkısı görüşe sebebiyet vermiş olabilir. Nihayetinde nev'i değişikliği akabinde hisse senedi veyahut geçici ilmühaber basılmaması ortaklık haklarının devrinin ne zaman gerçekleştiğinin ve bu anlamda iki yıllık sürenin takibini zorlaştırabilir.

Tebliğ ve önceki tarihli özelgelerde genel olarak kabul gören görüşün kabul edilmesi halinde, iktisap tarihi olarak esas alınacak tarihte limited şirketteki pay sahiplerinin henüz bir hisse senedi ve geçici ilmühabere sahip olmadığı açıktır. Bu halde söz konusu istisna hükmünün 14.02.2018 tarihli özelgedeki gibi dar yorumlanması gerektiği düşünülmektedir. Bu aşamada kanunun yer verdiği istisnanın geniş yorumlanması, kanunun dolanılmasına sebep verebilecek mahiyettedir. Şöyle ki, gelir vergisi muafiyetinden yararlanmak isteyen limited şirket hissedarları, nev'i değişikliği yaparak kanunda belirtilen (bir anonim şirkette) hisse senedine yada geçici ilmühabere 2 yıllık sahip olma şartını sağlamadan istisnadan yararlanabilecektir. Oysaki limited şirket hissedarları nev'i değişikliği öncesi basılmış bir hisse senedine veyahut ilmühabere sahip değildirler. Nitekim Kanunda yer verilen istisnanın 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 19.3.3. düzenlemesi ile genişletilmesine imkân sağlanmasının yerinde olmadığı düşünülmektedir. Pek tabi bu görüş nev'i değişikliğinin kabuk değiştirme olması sebebiyle eleştiriye de açıktır. Kuşkusuz nev'i değişikliği bir kabuk değişikliği olmakla ve süreklilik barındırmakla beraber, önceki nev'ide aynı şartları sağlayan bir hisse senedi ve ilmühaber sahipliği bulunmamaktadır. Hal böyle iken, 14.02.2018 tarihli özelgedeki

görüşün netice olarak Kanun koyucunun amacına uygun ve yerinde olduğu düşünülmektedir.

Bu hususta farklı görüşe sahip özelgelerin olmasının mükellefler bakımından etkisini de değerlendirmek gerekmektedir. Zira özelgeler vergi uygulamaları bakımından idarenin görüşünün öğrenilmesini sağlamaktadır ve bu özelge neticesinde mükelleflerin görüş doğrultusunda hareket etmeleri halinde vergi cezası ve gecikme faizi uygulanması söz konusu olmamaktadır. (VUK md.369/1) Bununla beraber, özelgelerdeki görüşler hem vergi yükümlüsü hem yargı organları bakımından bağlayıcı bir etkiye sahip değildirler¹⁶⁴. İş bu sebeple özelgedeki görüşlerin değerlendirilmesinde bağlayıcı ve kat'i nitelikte olmadığına da dikkate alınması gerekmektedir.

3.2. Katma Değer Vergisi Bakımından Nev'i Değişikliği

Katma Değer Vergisi Kanunu ile devir (vergisiz nev'i değişikliği) halinde katma değer vergisi bakımından istisna düzenlemesi yapılmıştır. Yine nev'i değiştiren şirket bakımından kdv beyannamesi verme yükümlülüğü değerlendirilmesi gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında mükelleflere bir takım istisna ve indirimler öngörülmüş olup, şirketin mevcutta sahip olduğu istisna ve indirimlerin nev'i değişikliği halinde ne şekilde sonuç doğuracağına ve farklı nev'ilerdeki şirketlerde hisse devrinde katma değer vergisi yükümlülüğünün belirlenmesi gerekli olup, bu başlık altındaki açıklamalar ile bu konu izah edilecektir.

3.2.1. Devir Halinde Katma Değer Vergisi İstisnası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "verginin konusunu teşkil eden işlemler" başlıklı 1/1 maddesinde Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, "sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar" başlıklı 17/4-c maddesinde ise Gelir Vergisi Kanununun md.81'de belirtilen işlemler ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu düzenlenmiştir.

¹⁶⁴ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin, 2012, s.118.

Söz konusu KDV Kanununun 17/4-c maddesine göre Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir işlemleri katma değer vergisinden muaf olduğu anlaşılmaktadır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin¹⁶⁵ 4.3. numaralı "Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesi kapsamındaki işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri" başlıklı maddesinde de, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (17/4-c) maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılan devir işlemlerinin vergiden istisna edildiği belirtilmiştir. Anılı düzenlemeye göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin devir işlemlerinde KDV hesaplanmaması için bu devir işleminin Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılması şarttır. Yani nev'i değişikliği işleminin Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında devir niteliğinde olması halinde, yeni nev'i de aynen yer alacak mal ve hakların bedeli üzerinden katma değer vergisi alınması söz konusu olmayacaktır.

Kaldı ki, nev'i değiştirme halindeki ekonomik ve hukuki ayniyet durumu dikkate alındığında eski nev'i kurumun bilançosundaki mallar için teslim olayı gerçekleşmediğinden bunları katma değer vergisine tutmak mümkün değildir¹⁶⁶.

Zira Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu da 1994/465 E. 1995/45 K. 17.09.1995 tarihli kararında¹⁶⁷ bir kolektif şirketin nev'i değiştirerek tüm aktif ve

¹⁶⁵(Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm, 18.11.2019

¹⁶⁶ İsmail Aslan, a.g.m., s.140.

¹⁶⁷ Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu 1994/465 Esas ve 1995/45 Karar numaralı 17.09.1995 tarihli bozma kararında şu ifadelere yer verilmiştir: "*Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17. maddesinin 4. bendinin (C) fıkrasında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 39. maddelerinde belirtilen işlemler, katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu kuralın uygulanabilmesi, katma değer vergisine konu olabilecek bir teslim veya hizmetin varlığına bağlıdır. Türkiye'de yapılan hangi işlemlerin, katma değer vergisine konu teşkil edeceği, 3065 sayılı Yasa'nın 1. maddesinde sayılmıştır. Teslim ve teslim sayılan haller ile hizmet ve hizmet sayılan hallerin belirtildiği 2, 3, 4 ve 5. maddeleri ise 1. maddeyi tamamlamak üzere öngörülmüştür. Bir kolektif şirketin, nev'i değiştirerek tüm aktif ve pasifiyle ve aynı ortaklarla anonim şirkete dönüşmesinde, 2. maddedeki anlamda bir teslimin bulunmadığı açıktır. Bu dönüşümün teslim sayılan haller kapsamında olup olmadığının ise 3. maddesinin (a) fıkrası kuralına göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Fıkra, vergiye tabi malların her ne suretle olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, teslim sayılmıştır.*

Ticaret Kanunu'nun 152. maddesinde, bir ticaret şirketinin nev'i değiştirerek diğer bir ticaret şirketine dönüşmesinde yeni şirketin, eski şirketin devamı olduğu ifade edildiğinden bu tür dönüşümlerde yeni şirketle eski şirket arasında hukuki ve ekonomik ayniyet ve işletmede devamlılığın bulunduğu kabul edilmelidir. Bu suretle nev'i değiştirmede bir "halefiyet ilişkisi"

pasifiyle ve aynı ortaklarla anonim şirkete dönüşmesinde Katma Değer Vergisi Kanununun 2. maddesinde belirtilen anlamda bir teslimden söz edilemeyeceğini, bu nedenle belirtilen nitelikteki nev'i değişikliği işlemlerinin katma değer vergisinin konusuna girmeyeceğini belirtmiştir¹⁶⁸. Bu aşamada kararda, olayda nev'i değişikliği neticesinde tapuda unvan değişikliği yapılacağı ancak malvarlığını intikalinin söz konusu olmadığı ifade edilmiştir. Ayrıca kararda, Türk Ticaret Kanunu hükümleri de dikkate alınarak, eski ve yeni şirket arasında hukuki ve ekonomik ayniyet ve işletmede devamlılığın bulunduğu, nev'i değiştirmede bir halefiyet ilişkisinin de söz konusu olmadığına da altı çizilmiştir.

Katma değer vergisi bakımından değerlendirilmesi gereken bir başka nokta ise özsermaye değerleri ile hisse değerleri arasındaki farkın katma değer vergisine tabi olup olmayacağıdır. Danıştay Dairesi önüne gelen bir uyuşmazlıkta, şahıs işletmesinin anonim şirket nev'ine dönüşmesi söz konusudur. Bu durumda malvarlığı kapsamında bulunan bir kısım taşınmazların değeri bilirkişi raporu ve Mahkeme kararı ile tespit edilmiş, bu durumdan mütevellit kapanış bilançosundaki öz sermaye ile yeni kurulan sermaye şirketinden alınan hisse değerleri arasındaki farklılık oluşmuştur. Bu sebeple Vergi Dairesi tarafından gerek değer artış kazancı gerekse katma değer vergisi yükümlülüğü doğduğu kanısıyla mükellef hakkında cezalı tarhiyat yapılmıştır. Kararda söz konusu farklılığının kül halinde devralma şartını bozmadığından bahisle gelir vergisi yükümlülüğünü doğuracak bir değer artış kazancı olmadığı belirtilmiştir. Yine kararda devir şartlarının sağlanmış olması, ticari anlamda bir teslim veya teslim sayılan hallerden söz edilememesi sebepleriyle, mükellef adına cezalı katma değer vergisi salınması isabetsiz bulunmuştur¹⁶⁹.

de söz konusu değildir. Ticaret Kanunu'nun 152. maddesi uyarınca yapılan nev'i değiştirmede taşınmazların tapuda devredilmesi değil, sadece malikin ünvan değişikliği yapılmak gerekeceğinden herhangi bir mal varlığı intikali olmadığı için katma değer vergisine tabi bir "teslim"den veya yasaya teslim sayılmış olan işletmeden bir değer çekilmesinden de söz edilemez. Bu nedenle davacı tarafından yapılan işlem, katma değer vergisinin konusu dışında kalmaktadır. Verginin konusunu oluşturan bir işlem olmadıkça yasada yer alan bir istisna hükmünün uygulanmasına olanak bulunmadığından, vergi aslının onanması yönündeki ısrar hükmü yasaya uygun görülmemiştir."(Çevrimiçi), <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 5 Nisan 2018.

¹⁶⁸ Yıldırım, Kolotoğlu, **a.g.e.**, s.456.

¹⁶⁹ Danıştay 11. Dairesi 1998/4062 Esas ve 1999/1604 Karar sayılı 27.04.1999 tarihli kararında şu şekilde ifade edilmiştir: "193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 81/2. maddesinde, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten devir bilançosuna göre

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği 4.3. düzenlemesi uyarınca, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılmayan devir işlemlerinde devre konu bütün mal ve hakların bedeli üzerinden, emsal bedeli veyahut emsal ücreti üzerinden genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanacaktır.

KDV istisnası kapsamına alınmayan (devir hükmünde olmayan) vergili nev'i değişikliğinde vergi yükümlülüğü doğmakla beraber, vergi matrahının ne olacağı da belirlenmelidir. Bu hususta iki görüş bulunmaktadır. İlk görüş kuruma geçen malların emsal bedelini, ikinci görüş ise kurumun özsermayesini katma değer vergisi matrahı olarak esas almaktadır. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu 30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin, indirimine konu yapılamayacağı belirtildiğinden

hesaplanan öz sermaye tutarında ortaklık payı alması halinde değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği belirtilmiş, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c maddesinde de, Gelir Vergisi Kanunu'nun anılan maddesi çerçevesinde gerçekleşen işlemlerin katma değer vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, davacının 31.12.1995 tarihinde şahsi işletmesini aktif ve pasifi ile birlikte yeni kurulan ... Gıda Otomotiv İnşaat Dayanıklı Tüketim Malları Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine devrederek sona erdirdiği, ilgili dönem işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporuyla ferdi işletmenin bilançosunda kayıtlı aktif ve pasif kıymetlerin, yeni kurulan şirkete kül halinde devredilmediği, devredilen öz sermaye ile devir karşılığında alınan hisse senedi değerleri arasında fark bulunduğu, böylece Gelir Vergisi Kanunu'nun 81/2. maddesinde öngörülen bir bütün olarak devrolunma koşuluna uyulmadığı belirtilerek dava konusu tarhiyatın yapıldığı anlaşılmaktadır. Yukarıda yer kanun kamu hükmünün değerlendirilmesinden, aktif ve pasifin devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi şeklindeki şartın, devredilen işletmenin bilançosundaki unsurların bir bütün olarak aktarılmasıdır. Olayda da ferdi işletmenin bir bütün olarak sermaye şirketine sermaye olarak konulduğu ihtilafsızdır. Ferdi işletmenin kapanış bilançosundaki öz sermaye ile yeni kurulan sermaye şirketinden alınan hisse değerleri arasındaki farklılığın kaynağı, esas alınan değerleme farklılıklarıdır. Zira ferdi işletmenin öz sermayesi kayıtlı değerler üzerinden, buna karşın sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulan kıymetler ... Asliye Hukuk Mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelenmesinde rayiç değerler üzerinden hesaplanmıştır. Dolayısıyla, yukarıdaki açıklama ve değerlendirmeler dikkate alındığında, yükümlü yönünden olay tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/6. maddesinin uygulanmasını gerektiren bir değer artışının söz konusu olmadığı görülmektedir. Bu durumda, aktif ve pasifin bir bütün olarak devrolunması şartının olayda gerçekleşmiş olması nedeniyle, devredilen öz sermaye ile devir karşılığında alınan hisse değerleri arasındaki fark Gelir Vergisi Kanunu'nun 81/2. maddesinin uygulama imkanını ortadan kaldırmayacağından, dolayısıyla bu şekilde gerçekleşen işlem 3065 sayılı Kanunun 17/4-c maddesi hükmü uyarınca da katma değer vergisinden istisna edildiğinden, yazılı gerekçe ile davanın kısmen kabulü yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”(Çevrimiçi), <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 10 Mart 2018.

katma değer vergisi matrahının hesabında özsermaye görüşünün eleştirilmesine sebep olmaktadır¹⁷⁰.

3.2.2.Katma Değer Vergisi Beyannamesi İbraz Yükümlülüğü

Sermaye şirketleri faaliyette bulundukları süre boyunca, Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca katma değer vergisi beyannamesi ibraz yükümlülüğü altındadırlar. KDVK 41/1 maddesinde yer alan "beyanname verme zamanı" başlıklı düzenlemesine göre mükelleflerin ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanların katma değer vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlü oldukları, "verginin ödenmesi" başlıklı md.46/1düzenlemesinde beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanların, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödemeye mecbur oldukları belirtilmiştir.

Şirket tarafından sunulacak katma değer vergisi beyannamesi bakımından şu hususu belirtmek gerekecektir. Örnek olarak, (X) limited şirketi TTK hükümleri uyarınca nev'i değiştirerek (X) A.Ş. 'ye dönüşmüş, bu karar 15.12.2012 tarihinde tescil edilmiş ve 24.12.2012 tarihinde Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilmiştir. Buna göre, limited şirketin anonim şirket şeklinde nev'i değişikliği işlemi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c maddesi gereğince katma değer vergisinden istisna olacak ve nev'i değişikliği tarihine kadar gerçekleşen işlemlerin limited şirket; nev'i değişikliğinin gerçekleştiği tarihten bu tarihin içinde bulunduğu ayın sonuna kadar olan işlemlerin ise anonim şirket tarafından takip eden ayın 24. günü akşamına kadar katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilerek bu suretle tahakkuk eden vergilerin beyannamenin verildiği ayın 26. günü akşamına kadar ödenmesi gerekecektir. Buna göre, 01.01.2012-14.12.2012 dönemine ilişkin katma değer

¹⁷⁰ Gökbel, a.g.m., s.39.

vergi beyannamesi limited şirket adına; 14.12.2012-31.12.2012 dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesi ise anonim şirket adına verilecektir¹⁷¹.

3.2.3. Katma Değer Vergisi İndirimi

KDV Kanununun 17/4-c maddesindeki düzenlemeye göre, işlem sonunda tür değiştiren şirket tarafından yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, tür değiştiren şirket tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabilecektir. Bununla beraber iadesi gereken katma değer vergisinin varlığı halinde, devirde olduğu gibi yeni nev'i şirket tarafından talep edilebilecek ve tecil terkin uygulaması yapılabilecektir¹⁷².

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği 4.3. düzenlemesi ile de belirtildiği üzere, bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından, KDVK md. 30(a) maddesi hükmü uygulanma alanı bulacağından önceki nev'ideki şirketlere ait devreden KDV tutarları yeni nev'ideki şirket tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabilecektir.

Buna ek olarak, devralan kuruma bu yolla intikal eden iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan katma değer vergisinin indirim yoluyla giderilmemiş olması halinde devralan kurum iade için talepte bulunma hakkına sahiptir¹⁷³.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü konuya ilişkin bir özelgesinde¹⁷⁴, nev'i değişikliği yaparak limited şirketten anonim şirkete dönüşme halinde, 3065 sayılı Kanunun 17/4-c maddesindeki şartların sağlanması halinde gerçekleştirilen devir işlemi nedeniyle katma değer vergisi hesaplanmayacağını, devir sonucunda limited şirket tarafından indirilemeyen katma değer vergisinin yeni nev'ideki anonim şirket tarafından indirim konusu yapılabileceğini, devir işleminden önce limited şirket adına doğan katma değer vergisi iade alacağı anonim şirket tarafından talep edilebileceğini açıklamıştır. Netice

¹⁷¹ Cem Arslan, "6102 Sayılı Yeni TTK İle Vergi Kanunlarında Yer Alan Birleşme, Bölünme, Tür Değiştirme ve Devir Uygulamaları", **Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülten**, Mayıs Haziran 2012, S.201, s.40.

¹⁷² Kavak, **a.g.e.**, s.230.

¹⁷³ Sezgin, **a.g.e.**, s.957.

¹⁷⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 11395140-105[Mük257-2014/VUK1-18813]-120191 sayılı ve 02.05.2017 tarihli özelgesinde bu görüşe yer verilmiştir. (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi, 01 Şubat 2019.

itibariyle, şirketin “devir” şartlarını sağlayarak nev’i değişikliği yapması halinde mevcuttaki katma değer vergisi indiriminden kaynaklanan hakları aynen korunacaktır.

3.2.4. Katma Değer Vergisi İstisnası

Nev’i değişikliğinin katma değer vergisi yükümlülüğü bakımından değerlendirilmesinde incelenmesi gereken bir başka nokta daha bulunmaktadır. Şöyle ki, Katma Değer Vergisi Kanunu md. 17/4-r ile kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle¹⁷⁵ bulunan taşınmazların ve iştiraklerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu hüküm gereğince, kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların ve iştiraklerin satış yoluyla devir ve teslimlerinde katma değer vergisi bakımından istisna uygulanabilmesi için, bunları satan kurumun aktifinde en az iki tam yıl süreyle kayıtlı bulunması gerekmektedir. Öte yandan, devir, bölünme veya nev’i değiştirme yoluyla iktisap edilen taşınmazların KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında tesliminde, iki yıllık sürenin hesabı devir olunan, bölünen veya türü değişen kurumda geçen süreler dikkate alınmaktadır¹⁷⁶. Anonim şirketlere ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-g hükmü saklıdır.

3.2.5. Ortakların Hisse Devri Neticesinde Katma Değer Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi

Sermaye şirket hissedarlarının devir işlemindeki vergisel yükümlülükleri bakımından katma değer vergisi açısından da değerlendirilme yapılması

¹⁷⁵ 03.02.2017 tarihli 29968 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan tebliğin 4.16 kısmına ilişkin değişiklikle “belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde” ibaresi yürürlükten kaldırılmış, aynı bölümdeki “kurumlar, belediyeler ve il özel idarelerine” ibaresi “kurumlara” olarak değiştirilmiştir. Buna göre, Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği 4.16.1. düzenlemesi uyarınca taşınmaz satışlarında istisna uygulaması için satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği 4.16.2. düzenlemesi uyarınca, iştirak hisselerinin satışında istisna uygulaması için iştirak hisselerinin (ortaklık payı) satışında istisna uygulanabilmesi için satışa konu iştirak hisselerinin kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde asgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

¹⁷⁶ Aksaray Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü B.07.4.DEF.0.68.10.00-068KVK/2010-17 sayılı 22/09/2010 tarihli özelgesinde bu yönde açıklamalar yer almaktadır. (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, 15 Nisan 2018.

gerekmektedir. Nitekim, Katma Değer Vergisi Kanununa baktığımızda, sermaye şirketlerinde anonim şirketler bakımından hisse devrinde uygulanacak katma değer vergisi bakımından farklı düzenleme olduğu anlaşılmaktadır.

Sermaye şirketlerinden olan limited şirkette, iştirak hisselerinin elden çıkarılmasında KDVK md.17/4-r uyarınca katma değer vergisi istisnasından yararlanılması için hisselerin sahibi tarafından en az iki yıl işletmenin elinde tutulması gerekmektedir. Bununla beraber, KDVK md.17/4-g ile anonim şirketlerde katma değer vergisi istisnasından yararlanılması için hisselerin devredilmesi bakımından herhangi bir süre öngörülmemiş olup, hisse senedi basılması veya geçici ilmühaber¹⁷⁷ basılması yeterli görülmüştür.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "iki tam yıl süreyle sahip olunan iştirak hisseleri ve taşınmazların satışı" başlıklı 4.16. numaralı bölümünde de, KDVK md.17/4-r ile aynı yönde, kurumların aktifinde, 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 dâhil) bankalara devir ve teslimleri katma değer vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Hisse devrinde katma değer vergisi yükü bakımından anonim şirketlerde hissenin elde tutulması bakımından herhangi bir süre öngörülmemesi, bu suretle

¹⁷⁷ Danıştay 9. Daire E.2010/10221 K.2011/281 sayılı ve 9.2.2011 tarihli kararı ile hisse senedi ve geçici ilmühaberinin katma değer vergisi yükümlülüğünün belirlenmesi bakımından aynı olduğu belirtilmiştir: *"Hisse senetleri, sermaye şirketlerinde ortaklık payının karşılığı olarak çıkarılan ve onu temsil eden kıymetli evrak olup; geçici ilmühaberler ise, hisse senedi çıkarılincaya kadar geçen sürede hüküm ifade eden, hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarılan ve sahiplerine hisse senedi sahiplerinin haklarını sağlayan kıymetli evrak niteliği taşımaktadır. Bu hükümlere göre hisse senedi ve geçici ilmühaber ayrı iki kıymetli evrak olarak görülse dahi, birbirinin devamı olan aynı hakları sağlayan ve aynı usullere göre çıkarılan, tamamen aynı niteliklere haiz ve birbirini tamamlayan belgelerdir. Nitekim 232 seri no.lu Gelir Vergisi Tebliği'nde de geçici ilmühaberler anonim şirketler tarafından hisse senetlerinin yerini tutmak üzere çıkarılan menkul kıymetler olduğundan ilmühaberlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Bu itibarla, hisse senedi ile geçici ilmühaberlerin: Türk Ticaret Kanununda "Hisse Senetleri" başlığı altında ve aynı kısımda düzenlenmiş olması, geçici ilmühaberinin hisse senedi çıkarılincaya kadar onun yerini tutması, aynı nitelikleri taşıması, birbirinin devamı olması ve sahibine aynı hakları sağlaması nedeniyle, geçici ilmühaberinin de vergi hukuku açısından hisse senedi kapsamında bulunduğu sonucuna ulaşıldığından, geçici ilmühaberle yapılan ortaklık payı devrinin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesi kapsamında bulunmadığından bahisle yapılan cezalı tarhiyatın bu kısmında ve buna karşı açılan davanın bu kısmını reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir."* (Çevrimiçi), <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 22 Ekim 2019.

hisse sahibinin dilediği zaman devri gerçekleştirmesine rağmen katma değer vergisi ödemekle yükümlü olmaması, anonim şirketi ve ortaklarını ayrıcalıklı bir konuma taşımaktadır.

Ancak belirtmek gerekir ki, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır. (KDVK md.17/4-r) Bu sebeple şirketin nev'inin limited yada anonim olduğu dikkate alınmaksızın istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların söz konusu katma değer vergisi istisnasından yararlanması olanaklı değildir.

3.3. Damga Vergisi Bakımından Nev'i Değişikliği

Damga Vergisi Kanunu uyarınca, sermaye şirketlerinde nev'i değiştirme kapsamında yapılan işlemler damga vergisinden muaftır.

Bununla beraber, söz konusu düzenleme şahıs şirketlerini kapsamadığından ancak Kurumlar Vergisi Kanunu md.19 dâhilindeki şartları karşılayan devirler muafiyet kapsamında olacaktır. (Damga Vergisi Kanunu md.1, Damga Vergisi Kanunu (2) sayılı tablo: IV)

Bu halde örnek olarak Kurumlar Vergisi md. 19 kapsamında yapılacak nev'i değişikliği kapsamında esas sözleşme de damga vergisine tabi olmayacaktır¹⁷⁸. Bununla beraber, konuya ilişkin bir özelgede esas sözleşmeye ilişkin noter tarafından damga vergisi muafiyetinin belirlenmesinde, esas sözleşmedeki hüküm ve mükellef beyanı yeterli görülmemekte, nev'i değişikliğinin KVK md.19 uyarınca

¹⁷⁸ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.06.17.02-155[9-2011/1886]-1183 sayılı 29/12/2011 tarihli kooperatifin nev'i değiştirerek anonim şirkete dönüştürülmesinde damga vergisi ve harç uygulaması konulu özelgesinde bu husus açıkça ifade edilmiştir: *"Buna göre, nev'i değişikliği nedeniyle devir işleminin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesindeki şartlar dahilinde devir hükmünde değerlendirilmesi gerektiğinden, Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılacağı anlaşılan nev'i değişikliği işlemine ilişkin olarak düzenlenen şirket ana sözleşmesinin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/17 fıkrası hükmüne göre damga vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir."* (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi, 05 Eylül 2018.

devir hükmünde olduğuna ilişkin Vergi Dairesi'nden yazı alınması gerektiği belirtilmektedir¹⁷⁹.

İdare tarafından nev'i değişikliği sebebiyle, yeni nev'i anonim şirket ana sözleşmesinde yer alan sermaye üzerinden damga vergisi tahakkuk ettirilmiş, bu işleme karşı şirket tarafından iptal davası açılmıştır. Danıştay 7.Dairesi konuya ilişkin içtihadında¹⁸⁰, limited şirketin anonim şirkete dönüştürülmesinin eski şirketin feshi ve yeni bir şirket kurulması olarak kabul edilemeyeceğini belirtmiş ve şirket mal varlığının intikali de söz konusu olmaması, nev'i değişikliği suretiyle, öz sermayenin sahibinin limited şirket yerine anonim şirket olması sebepleriyle öz sermaye tutarı üzerinden damga vergisi tahakkuk ettirilmesinin yerinde bulunmamıştır. Bu aşamada

¹⁷⁹ Sakıp Şeker, Hayreddin Erdem, **Sermaye Şirketlerinde Tür Değişikliği (Limited Şirketin Anonim Şirkete Dönüşümü)**, Ankara, Yaklaşım, 2013, s.112.

¹⁸⁰ T.C Danıştay 7.Daire 2000/1944 Esas ve 2001/115 Karar numaralı 24.01.2001 tarihli kararından alıntısıdır: "Nev'i değiştirmek suretiyle limited şirketten anonim şirkete dönüşmesi nedeniyle davacı şirkete devredilen öz sermaye tutarı üzerinden tahakkuk ettirilen damga vergisine karşı açılan davayı reddeden Ankara Yedinci Vergi Mahkemesinin 21.09.1998 tarih ve E. 1998/125; K. 1998/541 sayılı kararının Danıştay Yedinci Dairesinin 29.09.1999 tarih ve E. 1999/309; K. 1999/3112 sayılı kararıyla; dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin, 05.01.1998 tarih ve 4454 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan ana sözleşmesinden, Ankara Ticaret Sicilinde kayıtlı Sürdil Sürücüler Dil Eğitim ve Danışmanlık Limited Şirketinin nev'inin Türk Ticaret Kanununun 152. maddesi uyarınca anonim şirkete dönüştürülmesine ve anonim şirket olarak faaliyetine devam etmesine, şirket ortaklarınca karar verildiği; bütün aktif-pasif ve hukuki vecibeleriyle anılan Kanun maddesi uyarınca nev'i değişikliği suretiyle mezkur limited şirketin devamını teşkil etmek ve hükmi şahsiyetini devam ettirmek üzere bir anonim şirket kurulduğunun anlaşıldığı; olayda, limited şirketin anonim şirkete dönüştürülmesi, eski şirketin feshi, yeni bir şirket kurulması olarak kabul edilemeyeceğinden ve şirket mal varlığının intikali de söz konusu olmadığından, nev'i değişikliği suretiyle, öz sermayenin sahibinin limited şirket yerine anonim şirket olması nedeniyle, damga vergisi tahakkuk ettirilmesinin yerinde bulunmadığı; anonim şirkete dönüşme sırasında yeniden bir kuruluş sözleşmesi düzenlendiğinden bahisle yapılan tahakkuk işleminin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmediği gerekçesiyle bozulması üzerine, bozma kararına uymak suretiyle dava konusu işlemi iptal eden Ankara Yedinci Vergi Mahkemesinin 17.02.2000 tarih ve E. 2000/105; K. 2000/109 sayılı kararının; Türk Ticaret Kanununun 152. maddesinin bir ticaret işletmesinin nev'i değiştirmesi halinde kanunda aksine hüküm bulunmadıkça yeni nev'inin kuruluş işlemlerine tabi tutulacağını açık şekilde hükme bağladığı; bu hükümde nev'i değiştiren şirketin de yeni kurulan bir şirketin kuruluş aşamalarına tabi olacağını belirtildiği; dolayısıyla, limited şirketin anonim şirkete dönüştürülmesinin yeni baştan bir kuruluş mukavelenamesi düzenlenmesini gerektirdiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

... Tetkik Hakimî ...'ın Düşüncesi: Vergi mahkemesi kararlarının Danıştay tarafından bozulması halinde, yeniden verilecek kararlara karşı Danıştaya yapılacak temyiz başvurularının, ancak, mahkemece bozma esaslarına uyulmuş olup olmadığı yönünden incelenmesi mümkün olup, dosyanın incelenmesinden, mahkemenin bozma kararına uyduğu anlaşılmaktadır....Dosyanın incelenmesinden, temyize konu vergi mahkemesi kararının, Dairemizin açıklanan nitelikteki bozma kararına uyularak verildiği anlaşıldığından, istemin reddine ve kararın onanmasına, 24.01.2001 gününde oybirliği ile karar verildi." (Çevrimiçi), <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 22 Ocak 2019.

idarenin nev'i değişikliğinde kuruluşa ilişkin işlemlerin yapılacağı ve yeni bir kuruluş sözleşmesi düzenlenmesi sebebiyle damga vergisi tahakkukunun yerinde olduğu yönündeki itirazları kabul görmemiştir. Nitekim, nev'i değiştirme sonucu yeni bir ana sözleşme düzenlenmesi nev'i değiştirmenin esas itibariyle şirketin kabuk değiştirmesinden ibaret olduğu yönündeki hukuki mahiyeti değiştirecek nitelikte değildir ve bu sebeple bir kez daha esas sözleşme üzerinden damga vergisi alınması hukuki dayanaktan yoksundur.

Bununla beraber, kanunda muafiyet bakımından sınırlayıcı bir ifade yer almaması sebebiyle, muafiyet kapsamında yer alan işlemlere yönelik her türlü sözleşmenin damga vergisinden muaf olduğunu söylemekte fayda vardır. Danıştay bu kapsamda birleşme işlemine yönelik olarak iki şirket arasında akdedilen sözleşme hakkında damga vergisi tahakkuk işleminin yerinde olmadığını belirtmiştir¹⁸¹.

¹⁸¹ Danıştay 7. Daire 2008/7150 Esas ve 2012/1313 Karar numaralı kararında belirtilmiştir: *"Her ne kadar, uyuşmazlık konusu sözleşme ilk bakışta, birleşme taahhüdü ve hisse devri olmak üzere iki ayrı amaç için imzalanmış gibi görünse de, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 409'uncu ve devamı maddelerine göre, hisse senetleri nama veya hamiline yazılı olarak düzenlenebilmekte ve hamiline yazılı hisse senetlerinin devri teslim ile, nama yazılı olan hisse senetlerinin devri ise, şirket ana sözleşmesinde aksine hüküm olmadıkça, ciro edilmiş senedin devralana teslimi ile gerçekleşmektedir. Anılan hükümler uyarınca, iki şirket arasında hisse devri için ayrıca bir sözleşme yapılmasına gerek bulunmamakta, sözleşmede yer alan, hisselerin devredilmesine ilişkin hüküm, birleşmenin gerçekleştirilebilmesi için yerine getirilmesi gereken koşullardan birini oluşturmaktadır. Bu maddi ve hukuki duruma göre, sözleşmenin konusunun, iki şirket arasındaki birleşmenin koşullarının saptanmasına ve bu hususun taraflarca karşılıklı olarak taahhüt edilmesine ilişkin bulunduğunun kabulü gerekir.*

Mahkemece, ... Otomotiv firması ile Standart Profil firması arasında hisse devrini ve birleşme taahhüdünü içeren ve Yurt dışında imzalanan sözleşme hükümleriyle, sözleşmede yer alan hükümler doğrultusunda gerçekleşen şirketlerin birleşmesi olgusunun bir bütün olarak değerlendirilmesi sonucunda, sözleşmenin hükümlerinden Yurt içinde yararlanıldığı yolunda ulaşılan tespit, bu yönüyle yerinde ise de, 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı Tablonun "IV- Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar" bölümünün 17'nci bendinde, Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilen kağıtlar arasında sayılmış olup, bendin sınırlayıcı bir ifade içermemesi nedeniyle, şirketlerin birleşmesi amacıyla yapılan her türlü işlemin istisna hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açık olduğundan, olayda, iki ayrı şirketin birleşmesi amacını taşıyan sözleşme nedeniyle damga vergisi tahakkuk ettirilmesi yolunda tesis edilen işlemde ve anılan işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir." Danıştay Dergisi, Y.2012, S.130, s.314.

3.4. Harç Ödeme Yükümlülüğü Bakımından Nev'i Değişikliği

492 sayılı Harçlar Kanununun 123 üncü maddesinde, anonim, sermayesi paylara bölünmüş (eshamlı) komandit, limited şirket ve kooperatiflerin kuruluş, pay devri, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemlerin yargı harçları haricinde bu Kanunda yazılı harçlardan müstesna olduğu düzenlenmiştir.

Kanunun önceki halinde kooperatifler bu istisna kapsamında dâhil edilmemişken, 15/2/2018 tarihli ve 7099 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle, kooperatifler de harç muafiyeti kapsamına dâhil edilmiştir.

Nev'i değişikliği kapsamında noterde yapılacak ana sözleşmesinin noter harcından muaf olacağı kuşkusuzdur¹⁸². Yine nev'i değişikliği sonucu tapu ve kadastro harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, trafik harçlarında istisna söz konusu olacaktır.

Benzer şekilde yatırım teşvik belgesine sahip ve bu kapsamda harç muafiyetine sahip bir şirketin nev'i değişikliği yapması halinde harç muafiyetinden yararlanmaya devam etmesi söz konusu olacaktır¹⁸³. Serbest Bölgelerde bulunan

¹⁸² T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 76464994-140[2012/133]-44 sayılı 21/02/2013 tarihli özelgesinde nev'i değişikliği kapsamında noter harcı ve damga vergisi harcının alınmayacağı ve yine nev'i değişikliği ile beraber unvan değişikliği yapılması halinin bahse konusu istisna uygulamasına engel teşkil etmediği izah edilmiştir: *"Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanununun 38 inci maddesinde, noter işlemlerinden bu kanuna bağlı (2) sayılı tarifiede yazılı olanların noter harçlarına tabi olduğu belirtilmiş; aynı Kanunun 123 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ise, anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemlerin bu Kanunda yazılı harçlardan müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır..... Buna göre, şirketinizin anonim şirkete dönüştürülmesine ilişkin işlemlerin 492 sayılı Harçlar Kanununun 123 üncü maddesine istinaden harçtan; nev'i değişikliği nedeniyle devir işleminin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesindeki şartlar dahilinde devir hükmünde değerlendirilmesi gerektiğinden, Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılacak nev'i değişikliği işlemine ilişkin olarak düzenlenen anonim şirket sözleşmesinin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/17 fıkrası hükmüne göre damga vergisinden istisna edilmesi gerekmekte olup, nev'i değişikliği ile birlikte unvan değişikliği yapılması sözleşmeye istisna uygulamasını etkilemeyecektir."* (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, 22 Şubat 2018.

¹⁸³ Danıştay 7.Daire Esas No:1999/1063 Karar No:2000/1789 kararında bu husus izah edilmiştir: *"...nev'i değişikliğinden önce (limited şirket halindeyken) vergi, resim ve harç istisnasını öngören teşvik belgesine sahip olan şirketin. nev'i değişikliğinden sonra teşvik belgesine sahip bulunmadığından söz edilemeyeceğinden, yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık*

şirketlerin de nev'i değişikliği yapması durumunda, Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün onayı alınarak ruhsat üzerinde gerekli değişiklikler yapılacak ve böylelikle ruhsata bağlı haklardan yararlanılmaya devam edilmesi söz konusu olacaktır¹⁸⁴.

Bununla beraber, bir özalgede nev'i değişikliği sonucu müstecir değıştiğinden ruhsatının düzenlenmesi için işyeri ruhsat harcının tekrar alınması gerektiği ifade edilmiştir¹⁸⁵. Danıştay'ın eski tarihli bir kısım kararlarında¹⁸⁶, özalgedeki görüşe benzer şekilde nev'i değişikliği yapan şirket hakkında mükerrer işyeri ruhsat harcı alınmasını hukuka uygun bulmuştur. Ancak nev'i değişikliği sonucu sadece hukuki kabuğun değıştiği ve tüzel kişiliğın devam ettiğı dikkate alındığında nev'i

bulunmayıp, işlemin iptali yolunda verilen mahkeme kararında isabetsizlik görölmemiştir.": Danıştay Dergisi, Y.33, S.105, s.363.

¹⁸⁴ Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü 2006/3 sayılı Genelgesi: Kolatoğlu, a.g.m.,s.90.

¹⁸⁵ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü B.07.1.GİB.4.20.15.01-37-MUK-2011-537-68 sayılı 02/02/2012 tarihli Nev'i Değişikliği nedeniyle işyeri açma izin harcının tekrar ödenip ödenmeyeceğı konulu özalgede şu açıklamalara yer verilmiştir: *"İlgide kayıtlı özalg talep formunuzda, Tic. Ltd. Şti. unvanı ile kayıtlı iken .../.../... tarihinde nev'i değişikliği yapılarak anonim şirkete dönüştüğü, merkez ve diğer çevre belediyelerden alınmış olan işyeri açma ruhsatlarında unvan değişikliğinin yapılması gerektiğinden bahisle, işyeri açma ruhsat harcının tekrar ödenip ödenmeyeceğı hususunda görüş verilmesi istenilmektedir. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 81 inci maddesinde, "Belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde bir işyerinin açılması "İşyeri Açma İzni Harcına" tabidir." hükmü yer almaktadır.*

Bu Kanuna göre alınmakta olan harçların uygulaması ile ilgili olarak 21/8/1981 tarihli ve 17435 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Çeşitli Harçlarla İlgili Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Yönetmeliğın 12 nci maddesinde; "Bir işyerindeki faaliyet türünün veya müstecirin değışmesi Belediye Gelirleri Kanununun uygulanması bakımından yeniden işyeri açma sayılır." denilmektedir.10/8/2005 tarihli ve 25902 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmeliğın 8 inci maddesinin birinci fıkrasında da, işyerinin devredilmesi halinde, devralan kişinin başvurusu üzerine dosyadaki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle yeni işletmeci adına tekrar ruhsat düzenleneceğı belirtilmektedir. Buna göre, firmaların nev'i değişikliğine giderek unvan değıştirmeleri halinde müstecirin değışmesi söz konusu olduğundan, nev'i değıştirilen firmanın başvurusu üzerine dosyadaki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle yeni ruhsat düzenlenmesi gerektiğinden işyeri açma izni harcının alınması gerekmektedir." (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, 10 Nisan 2018.

¹⁸⁶ Danıştay 9. Dairesi 1988/1933 Esas ve 1990/1630 Karar numaralı kararında şu şekilde ifade edilmiştir: *"Olayda yükümlü şirketin, kolektif şirket iken anonim şirkete dönüşerek nev'i değışikliği yaptığı tartışmasız olup bu itibarla her iki şirketin gerek Türk Ticaret Kanunu gerekse Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi yönünden farklı konumlara sahip olması nedeniyle bu değışikliğın yukarıda anılan (2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun çeşitli Harçlarla ilgili Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin) yönetmeliğın 12.maddesinde belirtilen değışiklik olarak kabul edilmesi ve yeniden işyeri açma sayılması gerekeceğinden salınan işyeri açma izni harcında isabetsizlik görölmemiştir."* : Danıştay Dergisi, Y.21, S. 80,s.341; aynı yönde Danıştay 9.Daire Esas No: 1986/1765, Karar No:1987 /2669 kararı da bulunmaktadır. Danıştay Dergisi, Y.18, S.70-71, s. 461.

değişikliğinin müstecir değişikliği gibi yorumlamaya imkân bulunmadığı ve bu sebeple de nev'i değişikliği yapıp aynı faaliyet konusunda devam eden şirketin işyeri açma ruhsatı bakımından harçtan muafiyetin uygulanması gerektiği düşünülmektedir. Şirketlerin iktisadi bakımından ihtiyaç duydukları nev'ie geçmeleri bakımından kolaylık sağlanması gerektiği savunulmakla beraber, mevzuatta egemen olan kurallara göre de nev'i değiştiren şirketlere vergilendirme, harç vb. yükümlülükler bakımından erteleme ve muafiyetlerin tanındığı görülmektedir. Bu halde tarafımca işyeri ruhsatı bakımından nev'i değiştirme halinde harç alınması yükümlülüğünün vergi adaletine uygun olmadığı düşünülmektedir.

3.5. Banka Sigorta Muamele Vergisi Bakımından Nev'i Değişikliği

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu md.29'da yer alan istisna düzenlenmesinde Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kazançlar banka ve sigorta muameleleri vergilerinden muaf tutulmuştur.

Buna göre, bankacılık ve sigortacılık alanlarında faaliyette bulunan sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 maddesi kapsamında devir koşullarına uygun olarak nev'i değiştirmeleri halinde de, nev'i değiştirme işleminden doğan kazançlar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmayacaktır¹⁸⁷.

Yine kurumların nev'i değiştirme işlemlerinden (yapısal değişiklik işlemlerinden) banka, banker, sigorta şirketlerinin nakden ve hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisnadır. Benzer şekilde banka lehine ipotekli bulunan taşınmazın aynı sermaye olarak konulmasına izin verilen muvafakatname karşılığında alınan ücret banka ve sigorta muamelesi vergisinden muaf olacaktır¹⁸⁸.

¹⁸⁷ Kavak, **a.g.e.**, s.231.

¹⁸⁸ Kocaer, **a.g.e.**, s.330.

3.6. Özel Tüketim Vergisi Bakımından Nev'i Değişikliği

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre ilgili listelerde belirtilen teslim, iktisap ve satım hallerinde özel tüketim vergisinin doğması söz konusu olacaktır.

Nev'i değiştirme halinde, eski nev'i şirket bilançosundaki mallardan özel tüketim vergisine kapsamına girenlerin özel tüketim vergisine tabi olup olmayacağı bakımından bir belirleme yapabilmek için, söz konusu malların teslim edilme olayının gerçekleşmiş olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda Kanuna göre teslim sayılan haller bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik ya da adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. (ÖTV Kanunu md.2/1(e)) Nev'i değiştirme işlemi mevcut yapının içinde bulunduğu hukuki statünün yasaların izin verdiği ölçüde değiştirilmesi olduğu için işlemin gerçekleştirilmesi esnasında ortaya bir alıcı ve satıcı çıkmamaktadır. Nev'i değiştirme işlemi, mevcut türe ait bilanço değerlerinin hiçbir değerlendirme işlemi yapılmadan, değişiklik sonucu ortaya çıkan yeni nev'ye çıkarılması işlemini içermektedir. Bu aktarma işlemi kaydi bir işlem olup, satış veya trampa değildir, teslim ya da teslim olarak tanımlanacak bir işlem oluşmamaktadır. Bu nedenle tür değiştirme işleminde mevcut kurumun bilançosunda bulunup da, Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamına giren varlıklarından nev'i değiştirme sebebiyle özel tüketim vergisi alınmaması gerekmektedir¹⁸⁹. Gerek vergili gerekse vergisiz tür değiştirmeler bakımından, kurumların ekonomik ve hukuksal ayniyetlerinin devamı prensibine uygun olarak özel tüketim vergisi istisna hükmünün yasaya konulması yerinde olacağı belirtilmektedir¹⁹⁰.

3.7. Vergi Usul Kanunu Bakımından Nev'i Değişikliği

Nev'i değiştiren şirketin Vergi Usul Kanunu kapsamındaki yükümlülüklerinden olan defter tasdiki ve bildirimlerine ve nev'i değişikliğinin mevcuttaki yenileme fonu ve amortisman uygulamasına, enflasyon düzeltme hesaplarına etkilerine değinmek gerekmektedir.

¹⁸⁹ Çakmak, **a.g.e.**, 166 vd.

¹⁹⁰ Kavak, **a.g.e.**, s.232.

3.7.1. Defterlerin Tasdiki ve Bildirim Yükümlülüğü

Nev'i değiştiren şirket, nev'i değişikliği tarihinde kanuni defterlerini kapatmak zorundadır. Bu halde yeni nev'i şirket adına defter tasdik ettirilmesi ve eski şirket adına basılı bulunan belgelerin üzerine yeni şirkete ait bütün bilgileri içeren kaşe basılması suretiyle kullanılması gerekmektedir¹⁹¹.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 158. maddesi uyarınca, işe başladıklarını bildiren mükelleflerden yeni bir vergiye tabi olmayı; mükellefiyet şeklinde değişikliği; mükellefiyetten muaflığa geçmeyi; gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Örneğin şahıs işletmesinin sermaye şirketi nev'ine dönüşmesi halinde, kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olacağından bildirim yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak bir sermaye şirketinden başka bir sermaye şirketi nev'ine geçilmesi halinde bir mükellefiyet değişikliği olmadığından, VUK md.158 kapsamında bir bildirimde bulunma zorunluğu söz konusu değildir.

Danıştay kararına yansıyan olayda, idare tarafından unvan değişikliği söz konusu olduğu halde, maliki olunan taşınmazlar bakımından Emlak Vergisi Kanunu uyarınca mükellef değişikliğinin bildirmemesinden ötürü vergi cezası salınmıştır. Danıştay ise temyiz incelemesinde, taşınmazların malikinin değişmediğini, sadece bu taşınmazların malikinin unvanının ve isminin değiştiği, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu kapsamında mükellefin değişmesi halinin gerçekleşmediğini, mükellefin değişikliği için taşınmazın üçüncü kişilere devredilmesi gerektiğini ve unvan değişikliğinin mükellef değişikliği anlamına gelmeyeceğini ifade etmiştir. Yine kararda, 6102 sayılı TTK md. 152 uyarınca bir ticaret şirketinin nev'i değiştirerek diğer bir ticaret şirketine dönüşmesinde yeni şirketin, eski şirketin devamı olduğu belirtilmiş ve bu madde uyarınca yapılan nev'i değiştirmede bile taşınmazların tapuda devredilmesi değil, sadece malikin unvan değişikliğinin yapılması gerekeceğini belirtmiştir. Netice itibarıyla, davacı şirketin mükellef değişikliğine ilişkin

¹⁹¹ Maliye Bakanlığının 16.12.1966 tarih ve 2053/59912 sayılı özelgesi: Kavak, **a.g.e.**, s.233.

bildirimi süresinde yapmadığından bahisle kesilen vergi ziyai cezasında isabet bulunmamıştır¹⁹².

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca devir şartlarını taşıyan nev'i değiştirmelerde, önceki nev'ideki kurumun o dönemdeki faaliyetlerine ilişkin bildirim formları, önceki nev'ideki kurumun unvanı ve vergi kimlik numarası yazılmak suretiyle yeni nev'ideki kurum tarafından verilecektir. (381 sıra yolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği md.4.15¹⁹³)

350 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu (form Ba)" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu (form Bs)" ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiş bulunmaktadır. Bu halde nev'i değişikliği halinde, değişiklik tarihinden önce devrin gerçekleştiği tarihe kadar olan döneme ait Ba-Bs bildirimlerinin nev'i değiştiren şirket unvanı ve vergi kimlik numarası ile, devrin gerçekleştiği tarihten ay sonuna kadar olan döneme ait Ba-Bs bildirimlerinin ise nev'i değiştiren şirket unvanı ve vergi kimlik numarasıyla takip eden ayın son günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Netice olarak nev'i değişikliğinden sonra düzenlenen faturalar nev'i değişikliği sonucu oluşan unvan ile bs formuna konu

¹⁹² Danıştay 9. Dairesi 2006/486 Esas ve 2007/1597 Karar numaralı kararından alıntıdır: "Olayda, davacı şirketin ... Turizm Yatırımları A. Ş. olan ünvanını ... Turizm Yatırımları A. Ş. olarak değiştirerek bunu tapu kütüğünde tescil ettirmesinde, tapuya kayıtlı taşınmazların malikinin değişmediği, sadece bu taşınmazların malikinin ünvanının, isminin değiştiği, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 33. maddesinin 6. fıkrasında belirtilen mükellefin değişmesi halinin gerçekleşmediği, anılan fıkra bahsedilen mükellefin değişmesinin üçüncü kişilere devir halinde sözkonusu olacağı, ünvan değişikliğinin mükellef değişikliği anlamına gelmeyeceği açıktır. Türk Ticaret Kanunu'nun 152. maddesinde, bir ticaret şirketinin nev'i değiştirerek diğer bir ticaret şirketine dönüşmesinde yeni şirketin, eski şirketin devamı olduğu belirtilmiş olup, bu madde uyarınca yapılan nev'i değiştirmede bile taşınmazların tapuda devredilmesi değil, sadece malikin ünvan değişikliğinin yapılması gerekecektir. Bu durumda, davacı şirketin mükellef değişikliğine ilişkin bildirim süresinde yapmadığından bahisle kesilen vergi ziyai cezasında isabet bulunmadığından, bu cezayı onayan Vergi Mahkemesi kararı hukuka uygun görülmemiştir." Danıştay Dergisi, Y.37, S.116, s. 267.

¹⁹³ 381 sıra yolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği md.4.15 düzenlemesi şu şekildedir: "Birleşme halinde, münfesi kurum veya kurumlara ait bildirim formları bu kurumların fesih oldukları tarihteki kanuni temsilcileri tarafından verilir. Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılan devirlerde ise, münfesi kurumun o dönemdeki faaliyetlerine ilişkin bildirim formları, münfesi kurumun unvanı ve vergi kimlik numarası yazılmak suretiyle devir alan kurum tarafından verilecektir."

olacaktır¹⁹⁴. Nev'i değişikliği durumunda devralınan kurumun devrin gerçekleştiği döneme ilişkin bildirimleri bunlar adına, devir alan kurumun şifresi veya 3568 sayılı Kanuna istinaden yetki almış meslek mensupları tarafından verilebilecektir. Ancak, devir alan şirketin devralınan kuruma ait Ba-Bs bildirim formlarını verebilmesi için Başkanlığa dilekçe ile başvurarak yetki alması gerekmektedir¹⁹⁵. Ayrıca devir alan kurum tarafından devrin gerçekleştiği tarihten ay sonuna kadar olan dönem için, Ba-Bs bildirim formlarının aynı şekilde takip eden ayın son günü akşamına kadar bildirilmesi gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242'nci maddesinin iki numaralı fıkrası ile Bakanlığa verilen yetkiye istinaden yayımlanan ve elektronik fatura kullanımına ilişkin usul ve esasları belirleyen 397 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu

¹⁹⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 27575268-105[Mük.257-2015-396]-2253 sayılı 19/01/2016 tarihli Nev'i değişikliği yaparak limited şirketten anonim şirkete dönüşen şirket adına devir tarihinden sonra eski unvana düzenlenen faturaların Ba-Bs bildirim formlarında hangi unvanla beyan edileceği konulu özelgede açıklamalara yer verilmiştir: "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, 350 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiş, 362 ve 381 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle bu yükümlülüğe ilişkin açıklamalar yapılmış, 396 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de söz konusu yükümlülüğün 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri yeniden belirlenmiştir. Bu itibarla, nev'i değişikliği yaparak limited şirketten anonim şirkete dönüşen firma tarafından devrin gerçekleştiği tarihe kadar olan Eylül /2015 dönemine ait Ba-Bs bildirimlerinin limited şirket unvanı ve vergi kimlik numarası ile, devrin gerçekleştiği tarihten ay sonuna kadar olan Eylül 2015 dönemine ait Ba-Bs bildirimlerinin ise anonim şirket unvanı ve vergi kimlik numarasıyla takip eden ayın son günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir. Buna göre nev'i değişikliği yapan mükelleflerin mali mühür için limited şirket adına başvuru yapması ve mali mühür açısından eski unvanın geçerliliği sona ermiş olması nedeniyle unvan değişikliğini (nev'i değişikliğini) izleyen 15 gün içerisinde yeni unvana uygun sertifika (Mali Mühür) başvurusu yapması ve nev'i değişikliğine ilişkin ticaret sicil gazetesini fotokopisi ve durumu açıklayan bir dilekçe ile posta yoluyla Başkanlığımıza ulaştırması gerekmektedir. Yeni mali mühür temin edilene kadar e-Fatura ve e-defter uygulamasından eski unvana ilişkin olarak düzenlenen mali mührün kullanılması ve bu süre içinde düzenlenen e-faturalarda yeni unvan ve vergi kimlik numarası bilgilerine faturanın açıklama alanında yer verilmesi imkanı bulunmaktadır. 07/09/2015 tarihinde nev'i değişikliği yaparak, limited şirketten anonim şirkete dönüşen söz konusu firmaya ilgili ayda yapılan satış işlemi bildirilirken, nev'i değişikliğinin gerçekleştiği tarihe kadar düzenlenen elektronik faturaların limited şirketin unvanı ve vergi kimlik numarası yazılarak, nev'i değişikliğinin gerçekleştiği tarihten sonra düzenlenen elektronik faturaların ise anonim şirketin unvanı ve vergi kimlik numarası yazılarak devrin gerçekleştiği döneme ait Bs bildirim formuna dahil edilmesi gerekmektedir." (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, 18 Ağustos 2018.

¹⁹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-909 sayılı 08/03/2012 tarihli özelgesinde ifade edilmektedir. (Çevrimiçi) www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi, 01 Mart 2019.

Genel Tebliği ile anonim ve limited şirketlerin elektronik fatura oluşturmalarına, alıcısına iletmelerine, muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmelerine izin verilmiştir.

Nev'i değişikliği tarihinden itibaren elektronik faturalarda kullanılacak mali mühür için 15 gün içerisinde başvurulması gerekmekte olup, yeni mali mührün temin edileceği süreye kadar tür değiştiren şirket unvan ve vergi numarası ile faturaların düzenlenmesi, fatura açıklama kısmında yeni unvan ve vergi numarasına yer verilmesi yerinde olacaktır¹⁹⁶.

Öte yandan, 454 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu md.2 ile bazı mükellef grupları için elektronik defter ve elektronik fatura kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirilen mükelleflerin nev'i değişikliği yapması halinde, yeni nev'ideki kurumun işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren en geç 3 ay içerisinde elektronik fatura uygulamasına geçmek ve elektronik defter kullanmak zorunluluğu bulunmaktadır. (448 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Kanunu Genel Tebliği md. 3.1.7)

403 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğine göre kesin mizan, nev'i değiştiren kurumun unvanı ve vergi kimlik numarası yazılmak suretiyle nev'i değişikliği sonucu oluşan kurum tarafından nev'i değiştiren kurumun son bağlı olduğu vergi dairesine devir beyannamesini verme süresi içinde verilecektir. (403 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği md. 5.1.)

3.7.2. Yenileme Fonu

Vergi Usul Kanunu 328. madde düzenlemesine göre şirketin amortismanına tabi olan iktisadi kıymetlerini satması olanaklı olup, satım halinde satış bedeli ile envanter defterinde kayıtlı bedel arasındaki farkın kar veya zarar hesabına geçirilmesi gereklidir. Bununla beraber, yenileme fonu düzenlemesine göre, satıma konu edilen iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zorunluluk teşkil eder veya bu hususta işletmeyi idare edenler tarafından karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan elde edilen kar, yenileme giderlerini karşılamak

¹⁹⁶ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 27575268-105[Mük.257-2015-396]-2253 sayılı 19/01/2016 tarihli özelgesinde ifade edilmiştir, bkz: yukarıdaki dipnot 194

üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilecektir. Ancak her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenecektir. Yasal düzenleme uyarınca yine üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde söz konusu karlar o yılın matrahına eklenecektir¹⁹⁷.

Kurumlar Vergisi Kanunu 19. maddesinde yazılı koşullara uygun nev'i değiştirmede, nev'i değiştirme tarihinden önce ayrılmış (VUK md.328 ile düzenlenen) yenileme fonu için mükellefiyette hiçbir değişiklik olmamış gibi işlem yapılmaya devam edilir¹⁹⁸. Bir başka deyişle, bilanço değerinin aynen geçirildiği bu durumda yenileme fonunun kurum bütünlüğü içerisinde değerlendirilmesi söz konusudur¹⁹⁹.

Her ne kadar VUK md.328 düzenlemesinde, üç yıldan önce işin devri halinde kârın o yılın matrahına ekleneceği düzenlenmişse de işbu düzenleme KVK ile düzenlenen birleşmenin özel bir türü olan devri kastetmemektedir²⁰⁰ ve bu halde yenileme fonu uygulamasından devralan kurumun yukarıda belirtilen bütünlük esasına göre yararlanması olanaklıdır.

3.7.3. Amortisman Uygulaması

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313. maddesi uyarınca, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ve yine aynı kanunun 269. maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin tespit edilen değerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yok edilmesi amortismanın konusunu oluşturmaktadır.

KVK md.19 ve 20 ile düzenlenen devir koşullarına uygun olarak nev'i değişikliği yapılması halinde, şirketin tüm aktif ve pasifleri yeni şirkete geçeceğinden, yeni nev'i şirket kıymetler için amortisman ayırmaya devam edecektir. Nev'i değiştirme yılına mahsus olmak ve amortismanın yıllık ayırma vasfını kaybetmemek

¹⁹⁷ Sezgin, **a.g.e.**, s.953

¹⁹⁸ Kasım Yılmaz, "V.U.K., G.V.K., K.V.K. ve K.D.V.K. Açısından Değerleme", **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını**, İstanbul, 1997, s.429 naklen Kavak, **a.g.e.**, s.232.

¹⁹⁹ Özbalcı, **a.g.e.**, s.568.

²⁰⁰ Sezgin, **a.g.e.**, s.954.

üzere, devralınan iktisadi kıymetler için yıllık dönem itibariyle ayrılacak amortismanların her iki şirketin bu yıl içindeki kıst dönem süreleri esas alınmak suretiyle orantı yolu ile her iki döneme paylaştırılması gerekir²⁰¹.

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin amortisman uygulamasına yönelik düzenlemesinde, devir neticesinde devre konu iktisadi kıymetler, mukayyet değerleri üzerinden; aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif ve pasif hesaplarla birlikte devrolunacağından, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir işleminin amortisman uygulamaları bakımından ilk iktisap olarak değerlendirilmemesi gerektiği, diğer bir ifadeyle devralan kurumda devir işlemi nedeniyle devrolan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edileceği belirtilmiştir. (1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği md. 19.3.2)

Vergisiz nev'i değişikliğinde amortismanlarda netleştirme yapılmaksızın aktarma ve amortisman ayrılma ve yeniden uygulamaya kalındığı yerden devam edilmesi gereklidir. Ancak, vergili nev'i değişikliğinde tür değişikliği sonucu intikal eden amortismana tabi iktisadi kıymetler takas yada yeni satın alma biçiminde yeni alınmış kabul edildiğinde değerlendirme sonucu yeni belirlenmiş değerleri üzerinden amortisman ayrılması gereklidir²⁰².

3.7.4. Enflasyon Düzeltme Hesapları

KVK kapsamında devir hükmündeki nev'i değiştirmelerde, devir tarihindeki bilanço bir bütün halinde kayıtlı değerleri ile nev'ideki kurumun bilançosuna aktarılmakla beraber, enflasyon düzeltmesi hesapları da kayıtlı değerleriyle devralan kuruma aktarılmış olacaktır. Bu sebeple devirlerde enflasyon düzeltmesinin bilanço'ya aktarılmasının özellik teşkil etmediği belirtilmektedir²⁰³. Bir başka deyişle, KVK md.19 ve 20 maddesine uygun şartlarda yapılan nev'i değişikliğinde, enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının nev'i değiştiren şirket bilançosunda aynı hesapta yer

²⁰¹ Kavak, **a.g.e.**, s.233.

²⁰² Gökbel, **a.g.m.** s.36.

²⁰³ Kocaer, **a.g.e.**,s.343.

alması halinde değerlerin işletmeden çekildiğinden veya hesaba nakledildiğinden bahsedilemeyecektir ve netice olarak vergilendirme söz konusu olmayacaktır²⁰⁴.

3.8. Amme Alacaklarından Sorumluluk Bakımından Nev’i Değişikliği

Nev’i değişikliği kurumunun amme alacaklarından sorumluluk bakımından iki açıdan ele alınması gerekmektedir. Öncelikli olarak, şirketin amme alacaklarından sorumluluğunun nev’i değişikliği sebebiyle değişikliğe uğrayıp uğramayacağı tespit edilmelidir. Bu sebeple “amme alacakları bakımından nev’i değişikliği” başlığı altında bu konu açıklanmıştır. Bununla beraber, mevzuatta sermaye şirketlerinden tahsil edilemeyen amme alacakları bakımından şirket ortakları ve kanuni temsilcilerinin şahsen sorumluluğuna ilişkin şirket nev’ine göre farklı düzenlemeler bulunmaktadır. İşte bu düzenlemelerin incelenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla, takip eden ikinci başlık “ortakların ve kanuni temsilcilerin şirketin amme borçlarından kaynaklanan vergisel yükümlülüğünün karşılaştırılması” hususuna ilişkindir.

3.8.1. Amme Alacakları Bakımından Nev’i Değişikliği

6183 sayılı Kanunun nev’i değiştirme halindeki sorumluluk halini düzenleyen 36. maddesinde nev’i değiştirme halinde yeni hükmî şahsın eski şekildeki hükmi şahıs ve şahısların yerine geçeceği düzenlenmiştir²⁰⁵. Kuşkusuz bu düzenleme nev’i değiştirmede egemen olan süreklilik ilkesi ile bağdaşmaktadır. Nev’i değiştirmede tasfiye söz konusu olmadığından, ortaya çıkan yeni nev’i deki şirket eski nev’ideki şirketin aktif ve pasif değerlerini aynen devir almaktadır ve eski nev’i deki kurumun ortakları da bu şekilde yeni nev’ideki şirketin ortakları olmaktadır²⁰⁶. Nev’i değiştirme sonucu amme alacağı bakımından sorumlu olan şirket bakımından herhangi bir değişiklik söz konusu olmamaktadır ve amme borcundan yeni nev’i deki şirket aynen sorumlu olmaktadır.

²⁰⁴ Cevdet Okan Bahar, “Birleşme, Devir, Bölünme ve Tür Değiştirme Hallerinde Vergilendirme”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Mart 2008, S.239, s.76.

²⁰⁵ Kanunun 36. maddesinde, şekil değiştirme halinde yeni hükmi şahsın eski şekildeki hükmi şahıs yerine geçeceği ifade edilmiştir.

²⁰⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun**, İstanbul, Arıkan, 2006 s.199.

3.8.2. Ortakların ve Kanuni Temsilcilerin Şirketin Amme Borçlarından Kaynaklanan Vergisel Yükümlülüğünün Karşılaştırılması

Hukuk düzenimizde sermaye şirketlerinden tahsil edilemeyen amme alacakları bakımından şirket ortakları ve kanuni temsilcileri şahsen sorumluluğu söz konusu olabilmektedir. Bu aşamada şirket ortağının şahsi sorumluluğunun devreye girmesi, ortaklık ilişkisinin kurulması, sürdürülmesi veyahut sona erdirilmesi noktasında etkin bir rol oynamaktadır. Şirket nevilerindeki amme alacaklarından ortakların şahsen sorumlu olması noktasındaki yasal düzenlemedeki farklılıklar, kuruluş aşamasında şirket nev'inin tercih sebebini oluşturabilir veyahut mevcuttaki nev'inin değiştirilmesi sebebi olabilir.

Vergi hukukumuzda kanuni temsilcilerin sorumluluğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. VUK md.10 düzenlemesi ile tüzel kişilerin malvarlıklarından alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinden alınabileceğini düzenlemiştir. Yine 6183 sayılı AATUHK mükerrer md. 35'de²⁰⁷, şirketten tahsil edilemeyen kamu alacakları bakımından kanuni temsilcilerin sorumluluk hali mevcuttur. Her iki yasal düzenlemenin kapsamını dikkate almak gerekirse, gümrük vergisi dışında tüm vergiler, harçlar ve bunlara bağlı faizlerden sorumluluk VUK md.10'a dayanmakla beraber, geri kalan tüm kamu alacaklarındaki dayanak AATUHK mükerrer md. 35 ile karşımıza çıkmaktadır²⁰⁸.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef

²⁰⁷ 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen ve "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede yer alan sorumluluğu ortadan kaldırmaz." hükmünü taşıyan fıkra, Anayasa Mahkemesinin 19/03/2015 tarih ve E:2014/144, K:2015/29 sayılı kararıyla, "213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dahil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır." gerekçesiyle iptal edilmiştir.

²⁰⁸ Barış Bahçeci, **Kamu Alacağını Takip Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2019,s.136.

veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer madde 35'de, tüzel kişiler ile küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından yine 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği düzenlenmiştir.

Bu halde, sorumluluğun kime ait olduğunun tespit edilebilmesi amacıyla sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, limited ve anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinin kim yada kimlerden oluştuğunun da belirlenmesi gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanunu uyarınca anonim şirketler şirket ana sözleşmesi ile atanan veyahut şirket Genel Kurulu tarafından seçilen yönetim kurulu tarafından temsil edilmekte ve yönetilmektedir. (TTK md.365) Bununla beraber, anonim şirketi temsil yetkisi şirketin yönetim kurulu üyelerinden birine veyahut bir kaçına bırakılabilir, yine şirketi temsil yetkisi (yönetim kurulu üyelerinden en az birinin temsil yetkisine sahip olması şartıyla) şirket dışından birisine de bırakılabilir. (TTK md.367, 370) Bu iki halden biri söz konusu değilse, kural olarak anonim şirketin kanuni temsilcileri tüm yönetim kurulu üyelerini kapsamaktadır. Anonim şirkette, yönetim kurulunda yer almamakla ve müdür sıfatı olmamakla beraber imza yetkisi bulunan kişinin kanuni temsilci sıfatıyla sorumluluğu söz konusu olmayacaktır²⁰⁹.

²⁰⁹ Danıştay 9. Daire 2008/6275 Esas ve 2010/51 Karar numaralı kararında şu şekilde ifade edilmiştir: "Dosyanın incelenmesinden, borçlu ... Radyo ve Televizyon Yayıncılığı A.Ş.'nin 21.11.2000 tarihli olağan Genel Kurul Toplantısında, şirket yönetim kurulunun yeniden seçildiği ve davacının bu yeni yönetim kurulunda yer almadığı, ayrıca; aynı tarihte yeni seçilen şirket yönetim kurulunca yapılan toplantıda yönetim kurulu başkan ve başkan vekilinin belirlendiği ve bir yönetim kurulu üyesinin genel müdür olarak görevlendirildiği, yönetim kurulunda yer almayan ve genel müdürlük görevi de bulunmayan davacıya ise, "danışman" ünvanı ile birinci derece imza yetkisi verildiği ve devamında birinci ve ikinci derece imza yetkilerinin kapsamının belirlendiği, durumun 9.1.2001 tarihli 5210 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde tescil ve ilan edildiği anlaşılmaktadır. Dava konusu olayda, söz

Limited şirketlerde şirketi yönetim ve temsil yetkisi esas sözleşme ile düzenlenmektedir. Limited şirketlerde de, şirketi temsil yetkisi ortak olmayan bir kişiye bırakılabilir, ancak bu halde de şirketin en az bir ortağının şirketi yönetim ve temsil yetkisine sahip olması zorunludur. (TTK md.623) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ise kanuni temsilci komandite ortaklardır ve sorumlulukları anonim şirket yönetim kurulu üyeleri gibidir. (TTK md.565, TTK md.318, TTK md. 570)

Şirketin vergi borçlarının şirket tarafından ödenemediği durumlarda şirketin ödeme kabiliyetinin olmadığını gösteren aciz vesikasının düzenlenmesinin ardından, kanuni temsilci özel malvarlığı ile takip edilebilecektir²¹⁰. (AATUHK md.75)

Danıştay kararlarında kanuni temsilcilerin sorumluluğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından kusura dayalı sorumluluk, 6183 sayılı AATUHK açısından ise kusursuz sorumluluk hali olarak kabul edilmektedir²¹¹. Bununla beraber, doktrinde Barlass tarafından 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun mükerrer 35/1 ile düzenlenen sorumluluğunun kusur sorumluluğu olduğu savunulmakta ve Danıştay'ın bu yasal düzenleme için kabul ettiği görüşün aksi yönünde görüş ileri sürülmektedir²¹².

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun mükerrer 35/1 hükmüne göre ise, 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

konusu vergi borcunun ait olduğu Şubat/2001 döneminde davacının adı geçen şirket yönetim kurulunda yer almadığı, yönetim kurulu tarafından başka bir yönetim kurulu üyesinin genel müdür olarak görevlendirildiği açık olup, yukarıda anılan yasal düzenlemelere göre yönetim kurulu üyesi olmayan ve yönetim kurulunca verilmiş müdürlük sıfatı da bulunmayan davacının borçlu şirketin kanuni temsilcisi kabul edilmesine hukuki olanak bulunmadığı gibi adı geçen şirketin iş ve işlemlerinin yürütülmesi için davacıya verilen "danışman" ünvanının da kanuni temsilci sıfatı kazandırması mümkün değildir.

Bu durumda, adı geçen şirketi temsil yetkisi bulunmayan davacının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesi uyarınca takibine yasal olanak bulunmadığından, dava konusu ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararının bu hüküm fıkrasında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.": Danıştay Dergisi, Y.40, S.124, s.342.

²¹⁰ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Ankara, Savaş, 2019, s.44, 45.

²¹¹ Danıştay Daireleri arasındaki görüş farklılıkları sebebiyle, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 20.06.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2013/1 esas, 2018/1 karar numaralı kararında yer verilmiştir.

²¹² Tahir İrfan Barlass, Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Doktora Tezi, İstanbul, 2005, s.70 vd. ve s.77 vd.

gereğince takibe tabi tutulurlar. Yine Kanun kapsamında yer alan amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden AATUHK md. 35/1 hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

AATUHK'nun md.35'de yer alan hüküm sadece limited şirket ortaklarını kapsadığından, anonim şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından dolayı, AATUHK md.35 kapsamında (anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit) şirket ortaklarının sorumluluğu söz konusu değildir²¹³. Sermayesi paylara bölünmüş komadit şirkette, komandite ve komanditer ortakların şirket alacaklılarına karşı Türk Ticaret Kanunu uyarınca sorumluluğuna ilişkin hükümler saklıdır.

Anlaşıldığı üzere, amme borçlarından ortakların sorumluluğu sermaye hissesi oranında olmasına rağmen kanuni temsilcilerin sorumluluğunda böyle bir oran söz konusu değildir, borçlardan külliye sorumludurlar²¹⁴.

Ortaklar ve kanuni temsilcilerin sorumluluğunun değerlendirilmesinde, ortak ve kanuni temsilcileri takip bakımından bir öncelik sonralık ilişkisi bulunup bulunmadığı da önemlidir. Konuya ilişkin Danıştay Daireleri arasındaki görüş farklılıkları sebebiyle, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 20.06.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2013/1 Esas, 2018/1 Karar numaralı kararı²¹⁵ ile ortakların kamu borçlarından takibi için öncelikle kanuni temsilci hakkında takip

²¹³ Soner Altaş, **Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanunî Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu Amerika Birleşik Devletleri ve Ab Üyesi Bazı Ülkeler İle Karşılaştırmalı Bir İrdeleme**, Doktora Tezi, Ankara, 2019, s.55-56.

²¹⁴ Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.167.

²¹⁵ Karar gerekçesinde aynen şu ifadelere yer verilmiştir: *"Her biri birer usul yasası olan Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanuni temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği düzenlenmemiş ise de, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesi, kanuni temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesini sağlamak amacını taşıdığı gibi kamu alacağım korumaya ve hızlı bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik olduğu sonucuna varılmıştır.*

Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açıktır."

yapma zorunluluğu olmadığı ve yasal düzenlemelerde de kanuni temsilci veya ortak arasında bir öncelik sırası öngörölmediği belirtilmiştir.

Netice itibari ile limited şirket ortakları temsilci sıfatına sahip olmasa bile amme alacaklarından 6183 sayılı AATUHK md.35 uyarınca şahsen sorumlu iken, anonim şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ortaklarının amme alacaklarından şahsen sorumlu olması için ayrıca kanuni temsilci sıfatına sahip olması gerekmektedir.

Bu sebeple, amme borçlarından şahsi sorumluluğa ilişkin 6183 sayılı Yasa düzenlemesi de şirket nev'i değiştirme sebepleri arasındadır. Nitekim limited şirkette pay sahibi olan bir şahıs kamu borçlarından kaynaklı olarak vergi takibi ile karşılaşma riski ve sorumluluğu altında iken, anonim şirket pay sahiplerinin böyle bir riski ve dolayısıyla sorumluluğu bulunmamaktadır.

SONUÇ

Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket Türk Ticaret Kanunu'nda sınırlı sayı olarak belirtilen kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket türlerinden oluşan sermaye şirketleri, tabi oldukları hukuki rejimdeki farklılıklar sebebiyle yapısal değişiklik yoluna gitmekte olup, nev'i değişikliği de bu kapsamda şirketler tarafından tercih edilen bir yoldur. Ticaret şirketlerin esas gayesi kâr elde etmek olduğundan yapısal değişiklikler çoğu kez ekonomik hedefleri de içermektedir.

Özel hukuk düzenlemesi olan Türk Ticaret Kanunu ile yapısal değişiklikler ve nev'i değişikliği hususuna ilişkin şirketler hukuku açısından düzenleme getirilmektedir ve nev'i değişikliğinin sınırları, şartları ve prosedürünü ve sonuçlarını düzenlemektedir. 6102 sayılı TTK ile, nev'i değişikliği türlerinden "biçim değiştirici nev'i değişikliği" benimsenmiştir. Mülga 6762 sayılı TTK md.553 ile düzenlenen ve anonim şirketlerin limited şirketlere dönüşmesi için kabul edilen "devredici nev'i değişikliği" ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer almamaktadır. 6102 sayılı TTK ile yine nev'i değiştirmenin hukuki kabuk değiştirme olduğunun kabul edilmesi, ayniyet, devamlılık ve süreklilik ilkelerinin benimsemesi sebebiyle nev'i değişikliği işlemine karşı özel iptal davası, denkleştirme akçesi talebi, sorumluluk davası gibi düzenlemelere yer verilerek gerek şirket ortaklarının gerekse üçüncü kişilerin nev'i değiştirme işleminden zarar görmemeleri sağlanmıştır. Bu aşamada 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile nev'i değiştirmenin mülga kanuna göre daha ayrıntılı ve kapsamlı olarak düzenlendiği görülmektedir.

Nev'i değiştirme işlemine şirket tarafından karar verilmesi, bu yoldaki tüm işlemlerin tamamlanması akabinde, nev'i değişikliğinin ticaret siciline tescili ile nev'i değiştirme işlemi geçerlilik kazanacak ve sonuçlanmış olacaktır. İşte tescil akabinde, nev'i değiştirme işleminin hukuki sonuçlarından biri olan ile birlikte vergilendirme hususunun da değerlendirilmesi gerekecektir. Keza şirketler çoğu kez, yapısal değişikliklerin taraflarına getirecekleri maddi külfetleri ve bu kapsamda mükellefiyetten kaynaklanan vergi hususunu da göz önünde bulundurmaktadırlar.

Vergi sistemi dâhilinde sermaye şirketlerinin tabi olduğu ve mükellef olarak değerlendirildiği temel kanunun Kurumlar Vergisi Kanunu olduğu ortadadır. Sermaye şirketlerinin kazançlarının vergilendirilmesinde ilk bakılacak yasal

düzenleme olan Kurumlar Vergisi Kanunu yapısal değişiklikler bakımından da öncelikle bakılacak mevzuat olarak karşımıza çıkmaktadır.

Birleşme bakımından uygulama alanı bulan ve nev'i değişikliği yapan şirketin, nev'i değişikliği sebebiyle tabi olacağı vergilendirme bakımından öncelikle bir çeşit süzgeç işlevi gören Kurumlar Vergisi md.19 hükmünün değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda ilgili maddede sayılan iki şart nev'i değişikliği işleminin vergilendirilip vergilendirilmeyeceğini düzenlemektedir. Bu düzenlemeye göre, öncelikle nev'i değiştiren şirketin tam mükellef olması yani faaliyet adresinin Türkiye'de bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, ikinci şart olarak yeni nev'ideki şirketin eski nev'ideki şirketin bilançosunu bir bütün halinde aynen devralması gerekmektedir. Kanunun devir olarak nitelendirdiği bu şartların sağlanması halinde nev'i değişikliğinden kaynaklanan kazanımların vergilendirilmesi varlıkların elden çıkarılmasına kadar ötelenmektedir.

Bununla beraber, Kurumlar Vergisi Kanunu'na bakıldığında nev'i değiştirme bakımından ayrı ve özel bir düzenleme yapılmadığı, belli şartları taşıyan birleşme bakımından düzenlenmiş olan devir kurumuna yollama yapıldığı görülmektedir. Birleşme bakımından da, birleşmen kârının ve vergilendirmenin söz konusu olduğu hallerde tasfiye kârına atıf yapıldığı görülmektedir. Bu aşamada Kurumlar Vergisi Kanunu, yapısal değişiklikler bakımından devir kurumunu getirmekle beraber, vergilendirme hususunu, ilgili yapısal değişikliğe ilişkin özel hüküm ile düzenlemek yerine yollama yapılan farklı yapısal değişikliklere ilişkin ortak düzenlemelerle çözmeye çalışmaktadır. Bu durum yapısal değişikliklerin hukuki açıdan farklı nitelik ve özelliklerine rağmen aynı ya da benzer vergilendirmeye tabi olması sebebiyle eleştirilmesine yol açmaktadır. Nitekim birleşme ve nev'i değiştirme farklı hukuki kurumlar olmasına rağmen, aynı düzenlemeye tabi olmakta ve vergilendirmenin ertelenmesi ilişkin anılı şartların sağlanması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu md.9 ile nev'i değişikliğinde nev'i değiştiren şirkete ait zararların yeni nev'i şirketin kurum kazancından indirilmesi (zarar mahsubu) için son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması ve kurumun faaliyetlerine nev'i değiştirmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesinin aranmaktadır. Söz konusu yasal düzenlemede yer alan şartların amacı zarar eden kurumların devralınması ile yapısal değişikliğin araç kılınmasının vergisel yükümlülüklerden

kaçınılmasının önüne geçilmesidir. Oysaki nev'i değiştirmede tek bir kurum aynı şekilde hukuki varlığını korumaktadır ve ayniyet, devamlılık, süreklilik ilkeleri hakimdir. Bu aşamada şirket birleşmeleri için öngörülen bu şartların nev'i değişikliği yapan şirket için de aranmasının vergi adaletine uygun olmadığı düşünülmektedir.

Benzer şekilde özeldelerde, nev'i değişikliği yapan şirketin tekrar işyeri ruhsat harcı ödemesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Bu görüşün de, nev'i değişikliği kurumunun özüne uygun olmadığı, faaliyetine devam eden bir şirketin olması ve farklı bir kişiliğin gündemde olmaması, ruhsat sahibinin aynı kişilik olması sebebiyle hukuki açıdan eleştiriye açıktır.

Bununla beraber, vergi mevzuatında, nev'i değiştirme kurumun niteliğine uygun düzenlemeler olduğunu da söylemekte fayda vardır.

Kurumlar Vergisi Kanunu md. 5/1-e düzenlemesi ile kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu düzenlenmiştir. Bu düzenleme kapsamında Tebliğ'de bu iki yıllık sürenin hesaplanmasında nev'i değiştiren şirkette geçen sürelerin dikkate alınacağı belirtilmek suretiyle yerinde bir düzenleme getirilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu md. 17/4-r ile kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Yasal düzenlemede anılı iki yıllık şart bakımından, nev'i değiştirmenin herhangi bir olumsuz etkisi bulunmamaktadır ve taşınmazın elde tutulma süresinin hesabında nev'i değiştiren kurumda geçen süreler de hesaplama dâhil edilmektedir.

Yasal düzenlemelerde açıklıkta olmayan ve eksik olan hususlar da özeldelerde farklı farklı görüşler benimsenmesine ve vergi mükelleflerinin çeşitli belirsizliklerle karşı karşıya kalmasına sebep olmaktadır.

Bu kapsamda tartışma ve belirsizliğe sebep olan bir husus gerçek kişilerin hisse senetlerinin satışından doğan kazançlarının vergilendirmesine ilişkindir. Gelir Vergisi Kanunu mükerrer madde 80 düzenlemesi ile anonim şirket hisse senedi

veya geçici ilmühaber bastırmış ise, şirkete ait hisse senetlerinin veyahut ilmühaberinden elden çıkarılması, iki yıldan fazla süre ile elde tutulmuş olması halinde, değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmeyecektir. Şirketin nev'i değiştirmesi ve böylelikle anonim şirkete dönüşmesi halinde, hisse senetlerinin ya da ilmühaberlerin elde tutulma süresi bakımından özelgelerle farklı görüşler benimsenmiştir. Nispeten eski tarihli özelgelerde eski nev'ideki şirketteki hisselerin elde tutulma tarihi de hesaplama dâhil edilirken yeni tarihli başka bir özelgede hisse senedinin basım tarihinin ilk iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerekeceği belirtilerek eski nev'ideki sahipliği dikkate almamıştır. İşbu özelgelerde yer alan farklı görüşlerin uygulamada karışıklığa sebep olacağı aşikârdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu dışında diğer Vergi Kanunları bakımından da, Kurumlar Vergisi Kanunu md. 19 hükmüne atıf yapıldığı, bu şartları taşıyan nev'i değişikliklerinde vergilendirme yapılmayacağı düzenlenmiştir.

Görüleceği üzere, Türk Ticaret Kanunu ile nev'i değişikliği ayrı bir kurum olarak düzenlenmesine rağmen vergisel düzenlemeler bakımından böyle bir ayırmadan bahsetme olanağı yoktur.

Nev'i değişikliği işlemi sonucu vergilendirmenin ertelenmesi veyahut vergilendirmeden muaf tutulma düzenlemeleri ile, esas itibarıyla şirketin kabuk değiştirdiği bir kazancı olmadığı dikkate alınarak vergilendirme hakkaniyeti sağlanmalıdır. Bununla beraber, getirilecek kanuni düzenlemeler ile nev'i değişikliğinin salt belli vergi yükümlülüklerinden kaçınma için bir araç olarak kullanılmaması da gereklidir. Sermaye şirketleri bakımından yapısal değişiklik işlemleri bakımından vergi adaletinin sağlanması bu kapsamda göreceli ve yersiz uygulamalardan uzaklaştırılması gerekmektedir.

Nev'i değişikliği ticari ve ekonomik sebepler haricinde, vergisel yükümlülüklerde avantaj sağlayabilmesi bakımından da bir sebep olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu aşamada anonim şirketlerin ve şirket ortaklarının, limited şirkete göre vergisel yükler ve sorumluluklar bakımından daha avantajlı konumda olduğu açıktır.

Anonim şirketlerdeki hisselerin hisse senedi veyahut ilmühabere bağlanması ve iki seneden fazla elde tutulmuş olması halinde, değer artış kazancının vergilendirmemekte olup, limited şirketlere kıyasla anonim şirketler bakımından lehe

bir istisna düzenleme bulunmaktadır. Limited şirkette, iştirak hisselerinin elden çıkarılmasında katma değer vergisi istisnasından yararlanılması için hisselerin en az iki yıl elde tutulması gereklidir, ancak anonim şirketlerde katma değer vergisi istisnasından yararlanılması için hisselerin devredilmesi bakımından herhangi bir süre öngörülmemiştir. Amme borçlarından bakımından da, limited şirketlerde hem ortaklar hem kanuni temsilciler için şahsi sorumluluk söz konusu iken, anonim şirketlerde salt kanuni temsilcilerin şahsi sorumluluğu söz konusudur. Şirketin kazançlarının vergilendirilmesi bakımından da Kurumlar Vergisi Kanunu düzenlemeleri uyarınca, anonim şirketlerde belli şartların sağlanması halinde şirketin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarması halinde iştirak kazancının vergilendirilmesi ve emisyon prim kazancının vergilendirilmesinde istisna söz konusu olmaktadır. Bu sebeple, şirketlerin nev'i değişikliği işlemi ile beraber nev'i değişikliği sonunda dönüşülecek yeni nev'ye ilişkin vergisel yükümlülüklerini de irdelenmesi gerekmektedir. Nitekim sermaye şirketleri bakımından mevzuata göre vergilendirme bakımından farklılar bulunduğu anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi, 2017
- Altaş, Soner : **Soner Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanunî Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu Amerika Birleşik Devletleri ve Ab Üyesi Bazı Ülkeler İle Karşılaştırmalı Bir İrdeleme**, Doktora Tezi, Ankara, 2019
- Aras, Çağlar Doğu : **Sermaye Şirketlerinde Tür Değişirme**, Doktora Tezi, İstanbul, 2018
- Arslan, Cem : “6102 Sayılı Yeni TTK İle Vergi Kanunlarında Yer Alan Birleşme, Bölünme, Tür Değişirme ve Devir Uygulamaları”, **Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülten**, Mayıs Haziran 2012, S.201, s.35-40
- Aslan, İsmail : “Kurumlarda Nev'i Değişikliği, Devir, Birleşme ve Tasfiye İşlemlerinin Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi”, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlilik Etüd Raporu, (Yayınlanmamış) Aralık 1996
- Ateşoğlu, Erdem : **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kâr Payı Dağıtımı**, İstanbul, Oniki Levha, 2012

Bahar, Cevdet Okan : “Birleşme, Devir, Bölünme ve Tür Değişirme Hallerinde Vergilendirme”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Mart, 2008, S.239, s.58-76

Bahçeci, Barış : **Kamu Alacağını Takip Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2019

Bahtiyar, Mehmet : **Ortaklıklar Hukuku**, İstanbul, Beta, 2012

Barlass, Tahir İrfan : **Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Doktora Tezi, İstanbul, 2005

Bilgili, Fatih; Demirkapı Ertan : **Ticaret Hukuku Bilgisi**, Bursa, Dora, 2013

Bilici, Nurettin : **Vergi Hukuku**, Ankara, Savaş, 2019

Candan, Turgut : **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007

Çoştan, Hülya : **Yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre Birleşme, Bölünme ve Tür Değişirme Kararları**, Ankara, Seçkin, 2012

Çoştan, Hülya : Anonim Ortaklıkların (Şirketlerin) Birleşme, Bölünme, Nev’i Değişirme (Tür Değişirme) Yoluyla Yeniden Yapılanmasında Alacaklının Korunması”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2007

Çalışkan, Zafer : Şirketlerin Tür Değişirmesinde Zarar Mahsubu, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 2014, S.315, s.111-115

Çolak, Ali : “Değer Artış Kazançlarının Vergilendirme Açısından Analizi ve Değerlendirilmesi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) , Ankara, 2006

Demirkol, Selami;
Tekin, M. Önder;
Toktaş, Nihat : **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, İstanbul, Beta, 2006

Ekmekçi, Esra : **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları: No:132, 1994,

Eriş, Gönen : **Türk Ticaret Kanunu Ticari İşletme ve Şirketler**, Ankara, Seçkin, 2007

Gökbel, Doğan : “Farklı Ülke Şirketleri Arasındaki Birleşmelerin Türk Hukukundaki Vergisel Sonuçlarının Avrupa Birliği Hukuku İle Karşılaştırılması”, **Şirket Birleşmeleri**, İstanbul, Alfa, 2004, s.23-49

Göktuna, Hamdi Deniz : **Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Ege** : **Değişimi İşlemleri** (Doktora Tezi), İstanbul, 2011

Huysal, Ayşegül : “Limited Şirketlerde Nama Yazılı Pay Senedinin Hukuki Niteliği”, **Marmara Üniversitesi Hukuk**

Sezgin : **Fakóltesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 2016, Cilt 22,
Sayı 1, s.317-346

İstanbul Vergi Dairesi **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü**
Başkanlığı Mükellef **Hakkında Kanun**, Arıkan, İstanbul, 2006
Hizmetleri Tahsilat
Grup Müdürlüğü :

Kaneti, Selim : **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1989

Karakoç, Yusuf : **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin, 2012

Kendigelen, Abuzer : **Yeni Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler Yenilikler ve**
İlk Tespitler, İstanbul, Oniki Levha, 2012

Kendigelen, Abuzer : “Ticaret Şirketlerinde Nev’i Değiştirme”, **Makalelerim**,
Cilt 1: 1986-2001, İstanbul, Onikilevha, 2018, s.13-46

Kendigelen, Abuzer : “Anonim Şirkete Dönüşüm İçin Yapılması Gereken
İşlemler”, **Makalelerim**, Cilt 1: 1986-2001, İstanbul,
Onikilevha, 2018, s.121-145

Kırbaş, Sadık : **Vergi Hukuku**, Ankara, Siyasal Kitapevi, 2004

Kırca, İsmail; Çelik, **Anonim Şirketler Hukuku Cilt 1**, Ankara, Banka ve
Feyzan Hayal Şehirali; Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2013
Manavgat, Çağlar :

Kavak, Ahmet : **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009

Kocaer, Şenol : **Şirket Yeniden Yapılanmalarının Vergi Hukuku Çerçevesinde İncelenmesi**, Ankara, Seçkin, 2013

Kolotoğlu, Olcay : “Gelir Vergisi Mükellefi Olmanın Serbest Bölgelerdeki Avantajı ve Bu Avantajdan Nev’i Değişikliği Yoluyla Yararlanılıp Yararlanılmayacağı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı:246, Mart 2009, s.87-102

Moray, Serbay : “Anonim ve Ltd. Şirketlerde Tür Değiştirme”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2014, S. 128, s.248-255

Nazalı, Ersin : **Vergisel ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Devir Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirme İşlemleri**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2013

Ozansoy, Fatma : “Anonim ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri ile Ortakların Sorumluluğunun Analizi ve Değerlendirilmesi”, Ankara, (Yayımlanmamış Yüksek Yüksek Lisans Tezi), 2008

Öncel, Mualla;
Kumrulu, Ahmet; **Vergi Hukuku**, Turhan, Ankara, Eylül 2011

Çağan, Nami :

Özbalcı, Yılmaz : **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş, Nisan 2007

Öztürk, Bünyamin; : **Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar**
Öğrendik Güray : **Dağıtımı**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008

Pulaşlı, Hasan : **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Ankara, Adalet, 2016

Poroy, Reha; Tekinalp, : **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, İstanbul, Beta,
Ünal; Çamoğlu Ersin : 2003

Sezgin, Bülent : **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018

Şirin, Zafer Ertunç : Sermaye Şirketlerinin Birleşmesinde Vergilendirme, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 1999

Şeker, Sakıp; Erdem, : **Sermaye Şirketlerinde Tür Değişikliği (Limited**
Hayreddin : **Şirketin Anonim Şirkete Dönüşümü**, Ankara, Yaklaşım, 2013

Şenyüz, Doğan; Yüce, : **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin, 2018
Mehmet; Adnan

- Gerçek :
- Tekinalp, Ünal : **Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku**, İstanbul, Vedat Yayıncılık, 2015
- Türkay, İmdat : Şirketlerin Birleşme, Devir ve Nev'i Değişikliğinde Ücretlilerin Vergi Matrahının Tespiti, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2018, S:352, s.150-161
- Ufuk, Mehmet Tahir : "Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Nev'i Değiştirme", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2009, S. 201, s.79-82
- Uğur, Murat : "Türk Ticaret Kanunu'na Göre Şirketlerin Birleşme, Bölünme ve Tür Değiştirmesi Sonucu 5510 Sayılı Kanuna Göre Tescil İşlemleri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2013, S. 109,s.268-273
- Ulusoy, Metin : **Birleşme, Devir, Tür Değişikliği, Bölünme ve Hisse Değişimi**, Ankara, Yaklaşım, Eylül 2004
- Ürel, Gürol : **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Yorum ve Açıklamaları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2014
- Yaltı, Billur : "Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tasfiye, Birleşme, Nev'i Değiştirme", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 1987

Yazgan, Tuncay : Sermaye Şirketlerinin Yeniden Yapılandırılmasının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2004

Yıldırım, Ali Haydar; **Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu Tasfiyesi**
Kolotoğlu, Olcay : **Birleşmesi Devri Nev'i Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi**, Ankara, Yaklaşım, Kasım, 2003



<https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/KurulanKapananSirketistatistikleri.php>

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=3218>

<https://www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi>

<https://www.gib.gov.tr/node/87461>

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm,

Danıştay Dergileri