

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 01.12.2021
Duyuru No : 2021/151
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -
Aralık 2021

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

ŞAHSİ İŞLETMELERİN DEVRALINMASINDA, NEVİ DEĞİŞİKLİĞİNDE, ŞİRKET DEVİRLERİNDE ve BÖLÜNMELEDE KDV HAKLARI DEVRALAN ŞİRKET TARAFINDAN KULLANILABİLİR

ÖZ:

Külli halef durumundaki devralan şirket, devraldığı şahsi işletmenin veya şirketin tüm haklarına sahip olmakta ve tüm vebice ve sorumluluklarını üstlenmektedir.

Devralınan şahsi işletme veya şirketin,

- Devrolan KDV'si,
- İade alınacak KDV'si ve
- Düzeltme yoluyla doğacak KDV hakları da,

devralan şirkete intikal etmektedir. (KDV riskleri de intikal etmekte olup bu risk intikali konumuzun dışındadır.)

Aşağıdaki bölümlerde söz konusu KDV hak intikallerinin yasal dayanakları ve kullanım usulleri açıklanmıştır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

ANAHTAR KELİMELER:

Katma Değer Vergisi, 17/4-c, 30, devrolan KDV, devir, birleşme, nevi değişikliği, külli halefiyet, GVK'nun 81 inci maddesi, bölünme, indirim, şahsi işletmenin miras kalması.

1. KDV HAKLARININ DEVRİ İLE İLGİLİ MEVZUAT ve ÖZELGELER:

1.1. KDV Kanunu'nun 17/4-c Maddesi ve Uygulama Alanları:

KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesi şöyledir;

“c) Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.)”

Bu maddenin 3065 sayılı Kanundaki ilk hali,

“Gelir Vergisi Kanununun 81 inci ve Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 39 uncu maddelerinde belirtilen işlemler,”

şeklinde idi.

Buna göre;

- Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde işletmenin kayıtlı değerleriyle kanuni mirasçılar tarafından faaliyetine devam edilmesi,
- Ferdi bir işletmenin bilançosunun kül halinde bir şirket bilançosuna aynen geçirilmesi (devralınması),
- Kolektif ve adi komandit şirketlerin nevi değiştirerek sermaye şirketi haline gelmesi,
- Birden fazla sermaye şirketinin birleşmesi veya bir sermaye şirketinin başka bir sermaye şirketini devralması

hallerinde devrolunan mallar için KDV istisnası öngörülmekteydi.

Bu istisna kapsamındaki işlemler ile ilgili KDV indirimi hakkının bulunmaması (KDV Kanunu madde 30/a) devredilen malların ediniminde yüklenilen KDV'nin iptalini gerektirdiği için bu istisnanın uygulanmasında sorun çıkmaktaydı.

Tedvin hatasından kaynaklanan bu sorun, daha sonra çıkarılan 4684 sayılı Kanunla, KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesine eklenen parantez içi hükümle giderilmiştir.

Bu parantez içi hükme göre söz konusu c bendi kapsamında devredilen mallar için KDV hesaplanmayacağı gibi, bu malların ediniminde yüklenilen KDV'ler için indirim yasağı (indirim iptali) gerekmemekte, devralınan işletme veya şirketin devrolan KDV'si devralan şirket tarafından indirim konusu yapılabilmektedir.

4684 sayılı Kanun'nun 19 uncu maddesi ile eklenen bu parantez içi hükmün gerekçesi şöyledir;

“A) Bu madde ile Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendi değiştirilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun mevcut söz konusu bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 39 uncu maddelerine göre yapılan devir işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununda bölünme ile ilgili düzenlemeler çerçevesinde, Katma Değer Vergisi Kanununun sözü edilen (c) bendindeki istisnanın kapsamına bölünme işlemleri de dahil edilmiştir. Öte yandan, mevcut düzenlemeye göre Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesindeki işlemler kısmî istisna kapsamına girdiğinden bu işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamamakta, önceki dönemlerde indirim konusu yapılan vergilerin de işlem tarihi itibarıyla indirim hesaplarından çıkarılarak beyan edilmesi ve vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Bu durum şirketlere devir, birleşme, bölünme gibi işlemler nedeniyle getirilmek istenilen vergi kolaylığının ortadan kalkmasına yol açmaktadır. Bu hususlar gözönüne alınarak sözü edilen (c) bendinde yapılan bir diğer değişiklikle, bent kapsamında vergiden istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimine imkân tanınmış ayrıca, işlemi yapanların işlem tarihi itibarıyla devreden vergilerinin bulunması halinde bunların yeni işletmelerde indirim konusu yapılmasına imkân tanınmıştır.”

Görüldüğü gibi KDV Kanunu 17/4-c maddesinde yapılan işletme ve şirket devirleri kapsamındaki mal intikallerinde;

- KDV istisnası uygulanır,
- İntikal eden malların KDV'leri indirimler arasında kalır. (indirim iptali yapılmaz.)
- Devre konu işletme veya şirketin indiremediği (devrolan) KDV devralan şirket tarafından indirilir.

Devralınan işletme veya şirkete ait KDV haklarının kullanılması için devir işleminin KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesi kapsamında yapılması tek başına yeterlidir. Başkaca bir şart aranmaz.

Daha sonra 7104 sayılı Kanun'nun 5 inci maddesi ile ;

"aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve"

ibaresi eklenmiştir. Böylelikle bir adi ortaklığın sermaye şirketine dönüşmesi kapsamında, adi ortaklık bilançosundaki malların şirkete intikalinde KDV hesaplanmaması, indirilen KDV'lerin iptal edilmemesi ve adi ortaklığın KDV haklarını şirket tarafından kullanılabilmesi imkanları da getirilmiştir.

1.2. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-4 nolu Bölümü:

Söz konusu Tebliğ bölümünün metni şöyledir;

"4.3. Gelir Vergisi Kanununun 81 inci Maddesi Kapsamındaki İşlemler, Adi Ortaklıkların Sermaye Şirketine Dönüşmesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Yapılan Devir ve Bölünme İşlemleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-c) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılan devir ve bölünme işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin devir ve bölünmelerinde KDV hesaplanmaması için bu devir ve bölünme işlemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılması şarttır.

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılmayan devir ve bölünme işlemlerinde yeni şirkete düzenlenecek faturada devre konu bütün mal ve hakların bedeli üzerinden, bedel bilinmiyor bulunamıyor ya da emsaline göre düşük tespit edilmiş ise 3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesi uyarınca Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek emsal bedeli veyahut emsal ücreti üzerinden genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmayacağı için önceki işletme veya şirketlere ait devreden KDV tutarları yeni işletme veya şirketler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.

Görüldüğü gibi KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesi kapsamında gerçekleşen işletme veya şirket devirleri yahut bölünmeler sonucu intikal eden mallar için başkaca bir şart aranmaksızın KDV hesaplanmayacağı, KDV indirim yasağı uygulanmayacağı ve devredilen işletme veya şirkete ait devrolan KDV'lerin devralan şirket tarafından indirilebileceği tebliğ ile de kabul edilmiş hususlardır.

1.3. Konu İle İlgili Özelgeler:

1.3.1. Şirket Devralınması İle İlgili Özelge ¹:

1 nolu dipnotta belirttiğimiz özelgeye konu olay bir limited şirketin başka bir şirket tarafından devralınarak infisah ettirilmesidir.

Özelgenin sonuç bölümü şöyledir;

“Buna göre, ... San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin Kanununun 17/4-c maddesi çerçevesinde firmanıza devri, katma değer vergisinden istisna olup, devralınan firmanın bilançosunda yer alan ve sonraki döneme devreden KDV nin firmanız tarafından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca devrolan firmanın KDV iade alacağı, bu bilanço kalemini devralan şirketinize intikal edecek olup ... San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin KDV iade alacağının firmanızın vergi ve sosyal güvenlik kurum borçlarına mahsubu mümkün bulunmaktadır.”

Görüldüğü gibi bu özelgede, KDV Kanunu 17/4-c maddesi kapsamına girmekte olan şirket devralınmasında (KVK'nun 18 ve 19 uncu maddelerine göre yapılan birleşme ve devirlerde) intikal eden mallar için KDV istisnası uygulanacağı, devralınan şirketin devrolan KDV'sinin devralan şirket tarafından indirim konusu yapılabileceği, ayrıca devralınan şirketin henüz sonuçlanmamış olan KDV iade talebinin devralan şirket lehine yerine getirileceği belirtilmektedir.

¹ Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24.11.2015 tarih ve 28052 sayılı özelge.

1.3.2. KDV Haklarının Bölünme Yoluyla Devralan Şirkete İntikalinin Mümkün Olduğu Hakkındaki Özelge ²:

2 nolu dipnotta bahsettiğimiz özelge başvurusunda, gemi inşaatı yapan bir işletmenin KVK'nun 19 uncu maddesi uyarınca işletme bölünmesi yoluyla başka bir sermaye şirketine devredileceği belirtilerek;

- Bölünen şirketteki devrolan KDV'nin bölünme yoluyla devredilen işletme ile ilgili kısmının devralan şirket tarafından indirim konusu yapıp yapılamayacağı,
- Bölünen şirketin bölünme öncesinde KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesi kapsamında yaptığı istisnalı teslimler dolayısıyla doğmuş olan KDV iade haklarının devralan şirket tarafından kullanılıp kullanılmayacağı

sorulmuştur. Bu soruya özelgede verilen cevap şöyledir;

“..... Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine uygun olarak gerçekleşecek bölünme işlemi sonucunda, şirketiniz tarafından bölünme tarihine kadar indirilemeyen KDV, bölünme sonucu oluşan şirketlerin faaliyetlerine göre ayrıştırılmak suretiyle, kısmi bölünme sonucu oluşan yeni şirketler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabilecektir.

Bölünme öncesi KDV Kanununun 13 üncü maddesi kapsamında yapılan işlemler nedeniyle yüklenilen KDV nin de bölünme sonucu oluşan şirket tarafından nakden veya mahsuben iade olarak talep edilebileceği tabiidir.”

Görüldüğü gibi kısmi bölünme işlemlerinde bölünmeye yoluyla devredilen gayrimenkule veya işletmeye atfedilebilen devralan KDV tutarı bölünme projesine dahil edilmek suretiyle devralan şirkete aktarılabilmekte ve devralan şirket tarafından indirim yoluyla kullanılabilir.

Bölünme yoluyla devralanan işletmenin bölünme öncesinde doğmuş KDV iade alacakları da devralan şirket tarafından talep edilebilmektedir.

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 27.08.2013 tarih ve 1062 sayılı özelge.

Tam bölünme işlemlerinde de devralan KDV'nin indiriminin KDV iade ve düzeltme haklarının devralan şirketlerden hangisine ait olduğu bölünme sözleşmesinde belirtilmek suretiyle bu hakları devralmış olan şirket tarafından kullanılabilmesi açıktır.

1.3.3. İşletme Satın Alınmasında Yukarıdaki İmkanların Kullanılmayacağına Dair Özelge ³:

Dipnotta belirttiğimiz özelgeye konu olay başka bir şirkete ait işletmenin stokların ve sair iktisadi kıymetlerinin satın alınması, alacaklarının ve borçlarının devralınması suretiyle gerçekleşen işletme satışıdır.

KDV Kanunu 17/4-c kapsamına girmeyen bu satış işlemi hakkında KDV açısından ne yapılacağı bahsi geçen özelgede şöyle açıklanmıştır;

“.....

Buna göre, ... Ltd. Şti.'nin ... işlerinin Şirketinize devri Kurumlar Vergisi Kanununda devir veya bölünme olarak kabul edilmediğinden, bu işlemin KDV Kanununun 17/4-c maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, ... Ltd. Şti.'nin ... işlerinin Şirketinize devrinde 3065 sayılı Kanunun 1/1 inci kapsamında devir bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu devir nedeniyle ... Ltd. Şti. tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV nin Şirketiniz tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.”

2. DEVRALINAN ŞİRKET veya İŞLETME İLE İLGİLİ OLARAK İNTİKAL EDEN KDV HAKLARININ KULLANIM USULLERİ:

2.1. Devralınan İşletme veya Şirketin Devrolan KDV'sinin İndirilmesi:

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesinde bahsi geçen işletme veya şirket devralma muameleleri kapsamında, devralmanın tescil tarihi itibarıyla çıkarılan mizandaki aktif ve pasif hesap bakiyeleri, devralan şirketin yaptığı bir yevmiye maddesi ile devralan şirket kayıtlarına geçirilmektedir.

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.04.2014 tarih ve 1005 sayılı özelge.

Bu yevmiye maddesi yapılırken varsa devralınan işletme veya şirketin bilançosundaki devrolan KDV, devrolan şirket tarafından 191 nolu indirilecek KDV hesabına borç kaydedilir.

Böylelikle devralan şirket devralmanın gerçekleştiği aydaki diğer KDV yüklenimlerine ilaveten devraldığı işletme veya şirketin indirimle gideremediği KDV'yi de yüklenmiş ve indirmiş olur.

2.2. Devralınan İşletme veya Şirketin Sonuçlanmamış KDV İade Hakkının Kullanılması:

Yukarıdaki özalgede belirtildiği üzere KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesi kapsamında devralınan işletme veya şirketlerinin KDV iade hakları da devralan şirkete intikal etmektedir.

Devralınan işletme veya şirket KDV iadesi talebinde bulunmuş ve bu talep henüz yerine getirilmemişse, tescil tarihi itibarıyla çıkarılan mizanda görülen iade alınacak KDV hesabı aynı isimle devralan şirket kayıtlarına geçirilir ve devralan şirket bu iadenin kendisine yapılmasını talep eden bir dilekçe vererek, iade için gerekli işlemleri yerine getirmek suretiyle söz konusu iade hakkını kullanabilir.

Devralınan işletme veya şirket tarafından henüz talep edilmemiş KDV iade hakları da devralma işleminden sonra devralan şirket tarafından yasal gerekleri yerine getirilmek suretiyle talep edilebilir ve kullanılabilir.

2.3. Devralınan İşletme veya Şirketin KDV Düzeltme Hakkının Devralan Şirket Tarafından Kullanılması:

KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesi kapsamında devralınan işletme veya şirket devir öncesinde KDV açısından kendi aleyhine hata yapmışsa veya başka bir nedenle düzeltme yoluyla elde edilebilecek bir KDV iade hakkı varsa, devralan şirket yasal süreleri içinde dilekçe ve düzeltme beyannamesi vermek ve diğer yasal gerekleri yerine getirmek suretiyle devraldığı bu KDV düzeltme hakkını kullanabilir.

Ancak düzeltme yoluyla Hazine aleyhine talepte bulunmanın, talep sahibinin incelemeye sevk edilmesi sonucunu doğurabileceği unutulmamalıdır.⁴

⁴ Lebib Yalkın Dergisinin Temmuz 2016 sayısında yayımlanan “HAZİNE ALEYHİNE SONUÇ VEREN DÜZELTME BEYANNAMELERİ HAKKINDA YAPILACAK İŞLEMLER” başlıklı yazımızda konu ile ilgili bilgi verilmiştir.

3. SONUÇ:

Yukarıda açıkladığımız gibi KDV Kanunu 17/4-c maddesi kapsamında yapılan işletme ve şirket devirleri ile bölünmeler sonucu devralınan işletmelerin veya şirketlerin KDV hakları devralan şirket tarafından kullanılabilir.

Bu konuda herhangi bir yasa veya tebliğ hükmü eksikliği yoktur.