

Adi ortaklığın sermaye şirketine devredilmesi işleminin Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi ile Harçlar Kanunu karşısındaki durumu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	E-62030549-120[2023]-890817
Tarih	04.07.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Defterdarlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-62030549-120[2023]-890817

04.07.2024

Konu : Adi ortaklığın sermaye şirketine devredilmesi işleminin Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi ile Harçlar Kanunu karşısındaki durumu hk.

İlgi : 04.09.2023 tarih ve 5686221 sayılı özelge talep formu ile 14/09/2023 tarih ve 5846254 sayılı dilekçeniz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekinde yer alan dilekçenin incelenmesinden, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi babanız ...'ın 11/7/2023 tarihinde vefat etmesi nedeniyle varisleri olarak babanıza ait ticari işletmeye adi ortaklık şeklinde devam etme kararı aldığınız,

babanızdan veraseten intikal eden ve kanun gereği adi ortaklık şeklinde işletmeye devam ettiğiniz ... vergi kimlik numaralı bu ticari işletmeyi tüm aktif ve pasifiyle birlikte, tüm ortakları yasal varislerden oluşan ve aynı ortakların aynı pay oranlarıyla ortak olduğu ... A.Ş.'ye devredeceğiniz anlaşılmış olup, söz konusu devir işleminin Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile Harçlar Kanunu karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin son fıkrasında, faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş, bu madde de geçen "elden çıkarma" deyiminin mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği yine aynı maddenin ikinci fıkrasında açıklanmıştır.

Anılan Kanunun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) halinde değer artışı kazancı hesaplanmayacağı ve vergileme yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, adi ortaklık sözleşmeleri, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 620-645 inci maddelerinde düzenlenmiş olup, anılan Kanunun 620 nci maddesinde, adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlanmıştır. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığı gibi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. İki veya daha fazla gelir veya kurumlar vergisi mükellefinin, adi ortaklık kurmak suretiyle faaliyet göstermeleri halinde, ortaklıktan elde ettikleri karlar, hisseleri oranında gerçek kişilerin ticari kazancına veya şirketlerin kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmektedir.

Ayrıca, adi ortaklığın tüm aktif ve pasifi ile birlikte bir bütün halinde bir sermaye şirketine devri mümkün bulunmakta olup, bu devir işlemleri sonucunda mevcut adi ortaklık sona ermiş olacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; ... Adi Ortaklığının aktif ve pasifiyle bir bütün halinde ... A.Ş.'ye devredilmesi durumunda bu devir nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesi hükmünden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun;

1/1 inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

17/4-c maddesinde ise, 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 (1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere) ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemlerinin KDV'den istisna olduğu bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından KDV Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmünün uygulanmayacağı, işlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergilerin, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabileceği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/F-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" başlıklı bölümünde;

"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."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, adi ortaklığın Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde aktif ve pasifiyle bir bütün halinde sermaye şirketine devir işleminin, KDV Kanununun 17/4-c maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, KDV Kanununun 17/4-c maddesi kapsamında yapılan bir devir işleminde, adi ortaklık tarafından devir tarihi itibarıyla indirilemeyen sonraki döneme devreden KDV'nin devir alan sermaye şirketi tarafından indirimine konu edileceği tabiidir.

HARÇLAR KANUNU YÖNÜNDEN

492 sayılı Harçlar Kanununun 123 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, anonim, eshamlı komandit, limited şirket ve kooperatiflerin kuruluş, pay devri, sermaye artırım, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemlerin bu Kanunda yazılı harçlardan müstesna tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları" başlıklı 81 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, *"Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)"* hükmü yer almaktadır.

Buna göre, adi ortaklığın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde öngörülen şartlar dahilinde anonim şirkete aktif ve pasifiyle bütün olarak devredilmesi suretiyle sermaye artırım yapılması durumunda, devir nedeniyle yapılacak işlemlerden 492 sayılı Harçlar Kanununun 123 üncü maddesine göre harç aranılmaması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelve uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.