

**Şahıs Firması olarak ihale alan yüklenici bir sermaye şirketine sermaye artırımını yoluyla devri nedeniyle yapılacak işlemlerde Harç ve Damga vergisinden istisna edilmesi hk 7**

**Şahıs Firması olarak ihale alan yüklenici bir sermaye şirketine sermaye artırımını yoluyla devri nedeniyle yapılacak işlemlerde Harç ve Damga vergisinden istisna edilmesi hk**

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Tarih: 14.06.2011

Sayı: B.07.1.GİB.4.06.17.02-HÇ: 123.M-2010-109-416

Konu: Ferdi İşletmenin Sermaye Şirketine Devri İle İlgili İşlemlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu Hk.

İlgi: ...

İlgide kayıtlı dilekçenizin incelenmesinden, ferdi işletmenizi, 193 sayılı GVK.nun 81. maddesinin 2. fıkrası gereğince aktif ve pasifiyle birlikte sermaye şirketine devredeceğiniz belirtilerek bu işlemlere ilişkin olarak gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi, harçlar ve Vergi Usul Kanunu yönünden görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

**• GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ İLE VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME**

193 sayılı GVK.nun Mükerrer 80. maddesinin son fıkrasında, faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortisman 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" deyimini yukarıda yazılı 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 2. fıkrasında açıklanmıştır.

Aynı Kanunun 81. maddesinin ikinci fıkrasında, "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 artış kazancı hesaplanmayacağı, vergileme yapılmayacağı hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, ferdi işletmenizin bilançosunun aktif ve pasifiyle bütün halinde bir sermaye şirketine devrolunması, devrolunan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten devir bilançosuna göre hesaplanan özsermaye tutarında ortaklık payı alması (bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır) durumunda bu devir nedeniyle değer artış kazancı hesaplanmayacak ve vergileme yapılmayacaktır.

Öte yandan, GVK.nun 42. maddesinin birinci fıkrasında; “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır.) ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.” hükmüne yer verilmiş olup, aynı Kanunun 44. maddesinde ise, inşaat ve onarma işlerinde geğici ve kesin kabul usulüne tabi hallerde geğici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde için fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin için bitim tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Bu çerçevede, şahıs işletmenizin sermaye şirketine devri nedeniyle, devre ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih itibariyle şahıs işletmesi sona ereceğinden, şahıs işletmesi tarafından yapılmakta olan yıllara sari inşaat işinin tamamlanmasının mümkün olmayacağı tabiidir. Bu nedenle, söz konusu inşaat işi şahıs işletmesini devralan anonim şirket tarafından devam ettirilecek olup, yıllara sari inşaat işinin adı geçen şahıs işletmesi yönünden devir tarihi itibariyle bittiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, şahıs işletmenizin devir tarihine kadar olan hesaplarının kapatılarak yıllara sari inşaat ve onarma işine ait karın tespit edilmesi, tespit edilen bu kar veya zararın

şahıs işletmeniz tarafından genel esaslara göre yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi ve beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, yıllara sari iş dolayısıyla tevkif edilen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 213 sayılı VUK.nun "İspat edici kağıtlar" başlıklı 227. maddesinde "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." düzenlenmesi bulunmaktadır.

213 sayılı Kanununun 229. maddesinde; fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Kanunun 231. maddesinin 5 numaralı bendinde, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı; 232. maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları iş için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları; 328. maddesinde de devir ve trampanın satış hükmünde olduğu hükmü yer almaktadır.

Buna göre, ferdi işletmenizin sermaye şirketine devrolunması işlemi VUK.nun 328. maddesi gereği satış hükmünde kabul edileceğinden, ferdi işletmenizin elinde bulunan makine, teçhizat ve stoklara ilişkin fatura düzenlenmesi gerekecektir.

Diğer taraftan, 213 sayılı VUK.nun 313. maddesinde, "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen

değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.” hükmü; 320. maddesinde ise; “Amortisman süresi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesiri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazar alınabilir.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.” hükmü yer almaktadır.

213 sayılı Kanununun 315. maddesinde; “Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.” hükmüne yer verilmiş, söz konusu maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak “Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları” tespit edilmiş ve amortisman oranları ve süreleri 333, 339 ve 365 sıra no.lu VUK.nun Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 seri no.lu Genel Tebliğinin “19.3.2. Amortisman uygulaması” başlıklı bölümünde; “Devir ve bölünme 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 gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle devralan kurumda devir ve bölünme işlemi nedeniyle devrolan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, sermaye artırım payı olarak kül halinde sermaye şirketine devredilen ferdi işletmenizin sermaye şirketine devralınması durumunda, iktisadi kıymetler devralan sermaye şirketine geçtiğinden, devralınan iktisadi kıymetlere ilişkin olarak kalan süreler de dikkate alınarak bakiye değer üzerinden devralan şirketçe amortisman ayrılmasına devam edilmesi gerekmektedir.

#### **• KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME**

3065 sayılı KDVK.nun 1/1. maddesinde Türkiyede yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabii olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanununun 17/4-c maddesinde ise GVK.nun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından KDVK.nun 30. 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 indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.) katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu itibarla, işletmenizin bilanço esasına göre defter tutması durumunda GVK.nun 81/2. maddesi çerçevesinde aktif kıymetlerin

şahıs işletmesinden anonim şirkete devri işlemi katma değer vergisinden istisnadır.

#### ▪ BSMV YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28. maddesinin ikinci fıkrasında, "Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım – satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir." hükmü ve 6009 sayılı Kanunla değişik üçüncü fıkrasında ise, "90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas iştiğal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar." hükmü bulunmaktadır.

Aynı Kanunun mükellefi belirleyen 30. maddesinde ise, "Banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketleri öder..." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, 6802 sayılı Kanunun ikinci fıkrasında belirtilen işlemlerden herhangi birini esas iştiğal konusu olarak yapanlar banker kapsamında BSMV mükellefi olarak kabul edilmekte olup esas iştiğal konusu inşaat işletmeciliği olan şahıs işletmenizin aktif ve pasifinde yer alan iktisadi kıymetlerin yeni kurulacak sermaye şirketine devir işlemleri BSMV nin konusuna girmemektedir.

#### ▪ DAMGA VERGİSİ VE HARÇLAR YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu;9. maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Mezkur Kanuna ekli (2) sayılı tablonun “IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün (16) numaralı fıkrasında anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olacağı hükmü yer almaktadır

Diğer taraftan, 492 sayılı Harçlar Kanununun 123. maddesinde, “...Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımını, birleşme, devir, bölünme ve nev’i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri (Bu kooperatifler ile Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma Anonim Şirketi tarafından bankalardan kullanılacak krediler için verilecek kefaletler dahil) bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödemelerine ilişkin işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.” hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, ferdi işletmenizin bir sermaye şirketine, sermaye artırımını yoluyla devri nedeniyle yapılacak işlemlerin, 492 sayılı Harçlar Kanununun 123. maddesi çerçevesinde harçtan; bu işlem nedeniyle düzenlenecek kağıtların da Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun “IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” bölümünün (16) numaralı fıkrasına göre damga vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.