



BOĞAZIÇI BAĞIMSIZ DENETİM ve YMM A.Ş.

BOĞAZIÇI BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

	www.bbdas.com.tr		/bbdas.com.tr		/bogazici_bbdas
	info@bbdas.com.tr		/bogazicibbdas		/company/bogazici-bagimsiz

Hamza ERTEKİN
SMMM / Denetim ve İdare Müdürü
Boğaziçi Bağımsız Denetim ve YMM AŞ.
hamzaertekin@bbdas.com.tr

İstanbul, 10 Aralık 2024

TÜR DEĞİŞİKLİĞİ, DEVİR VE BÖLÜNME İŞLEMLERİNDE KDV İNDİRİMİ ÇIKMAZI

I- GİRİŞ

Bilindiği gibi; 2 Ağustos 2024 tarih 32620 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7524 sayılı Kanun’un 19’uncu maddesi ile, 2 Ağustos 2024 tarihinden itibaren yapılacak tür değişikliği, devir ve bölünme işlemlerinde; tür değiştiren, bölünen ve devir olan işletmelerin sonraki döneme devreden KDV’lerinin, yeni kurulacak şirkette/devir alan/birleşilen şirkette indirim konusu yapılması, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre mümkün olacağı yönünde değişiklik yapılmıştır.

Daha sonradan çıkarılan 31 Ekim 2024 tarih 32708 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 52 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile de usul ve esaslara yönelik açıklamalar yapıldı.

Böyle bir düzenlemede özellikle nevi değişikliği yapan gerçek kişi ile adi ortaklıkların ve diğer şirketlerin kül halinde devri ile öncekinin devamı niteliğinde sadece türünün değişmesi ile başka bir değişikliğe uğramadan aynı faaliyetine devam edecek olmasına rağmen, neden bu kapsama alındığı hususu ile KDV indiriminin vergi inceleme sonucuna göre yapılacak olmasında, daha kısa süreli bir vergi inceleme süresi getirilmesi gerekirken, zamanaşımı ile sınırlı tutulmaksızın 5 yılı aşabilecek çok daha uzun bir süre öngörülmesindeki maksat anlaşılmalıdır.

Merkez :	Mahmutbey Mah. 2416 Sok. E2 Blok İSTOÇ Aktem Plaza No:4 K:8/58 Bağcılar / İSTANBUL	Tel: 0 212 433 83 00	Fax: 0 212 433 83 03
Antalya İrtibat :	Etiler Mah. 832 Sok. Arat İş Merkezi K:8 No:4/20 Muratpaşa / ANTALYA	Tel: 0 242 248 26 06	Fax: 0 242 248 66 03
Kayseri İrtibat :	Gevher Nesibe Mah. İstasyon Cad. Sütsever Apt. No:55/11 K:6 Kocasinan / KAYSERİ	Tel: 0 352 220 50 30	Fax: 0 352 220 50 40
Bursa İrtibat :	İhsaniye Mah. İzmir Yolu Cad. No:110/A D:8 Nilüfer / BURSA	Tel: 0 224 240 09 07	Fax: 0 224 240 09 07
Bolu İrtibat :	Kıraçayır Mah. İzzet Baysal Cad. Güler 2 İş Hanı No:88 Kat:2/47 BOLU	Tel: 0 374 210 10 28	Fax: 0 374 210 10 29
Fethiye İrtibat :	Akarca Mah. Tarık Maro Cad. No:18/1 Fethiye /MUĞLA	Tel: 0 507 182 76 79	
Ticaret Sicil No :	700923	Mersis No :	0470058081600010
Web :	www.bbdas.com.tr	E-mail :	info@bbdas.com.tr

Oysa mevcut kanunlarımızda yer alan şirketleşme ve sermaye birikimi yolu ile daha güçlü kurumsal şirketlerin oluşturulmasına yönelik teşvik edici düzenlemeler bulunmasına rağmen, yapılan yeni düzenlemenin oluşturduğu çelişkili durum, aksi yönde tür değiştirecek veya yeni kurulacak/devir alacak/birleşilecek şirketlerde KDV indiriminden kaynaklanabilecek sıkıntılı süreçlerin başlamasına ve hatta nevi değişikliği, bölünme ve devir öncesi mükelleflerin bu işlemlerden vazgeçmeye veya yeni düzenlemelerden kaçınmaya yönelik farklı yollara sapmalarına sebep olabilecektir.

II- YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER

7524 Sayılı Kanununun 19'uncu maddesi ile aşağıdaki değişiklik yapılmıştır.

MADDE 19- 3065 sayılı Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendinin parantez içi hükmünde yer alan "mükerrer indirim yol açmayacak şekilde" ibaresinden sonra gelmek üzere ", Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre" ibaresi eklenmiştir.

Değişiklik sonrası 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-c maddesi aşağıdaki gibi olmuştur.

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 indirim yol açmayacak şekilde (7524 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 02.08.2024), Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre indirim konusu yapılır.),

52 Seri No.lu KDV Genel Tebliği İle Yapılan Düzenleme:

MADDE 13- Aynı Tebliğin (II/F-4.3.) bölümünün üçüncü paragrafında yer alan "mükerrer indirim yol açmayacak şekilde" ibaresinden sonra gelmek üzere "Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağlı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre" ibaresi eklenmiş ve aynı bölümün üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar ve Örnek eklenmiştir.

“7524 sayılı Kanununun 19 uncu maddesi ile yapılan düzenlemeyle, anılan maddenin yürürlüğe girdiği 2/8/2024 tarihi itibarıyla faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden işletme ve şirketlerin devreden KDV tutarlarının, yeni işletme veya şirketler tarafından indirim konusu edilebilmesi vergi incelemesi şartına bağlanmıştır. Devreden KDV tutarlarının indirim hesaplarına alınabilmesi için devir, bölünme, nevi değişikliği sonucu oluşan yeni işletme ya da şirket tarafından öncelikle bağlı bulunulan vergi dairesine konuya ilişkin vergi incelemesi yapılması hususunda bir talep dilekçesi ile başvurulması gerekir. Söz konusu talep ilgili vergi dairesince inceleme yapmaya yetkili ilgili denetim birimine ivedilikle aktarılır.

Vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporda uygun görülen indirim KDV tutarı, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihi kapsayan dönem beyannamesinde yeni işletme ya da şirket tarafından indirim konusu yapılabilir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 20/8/2024 tarihinde (B) A.Ş. ye devrolmuştur. Devir tarihi itibarıyla (A) Ltd. Şti. nin devreden KDV tutarı 10.000.000 TL’dir. (B) A.Ş. devreden KDV tutarını indirim hesaplarına alabilmek için bağlı bulunduğu vergi dairesine 2/9/2024 tarihinde inceleme yapılması talebi ile başvurmuştur.

Konuya ilişkin vergi inceleme raporu vergi dairesi kayıtlarına 15/1/2025 tarihinde intikal etmiş olup, raporun sonuç bölümünde 7.000.000 TL tutarında devreden KDV’nin (B) A.Ş. tarafından indirim hesabına alınabilmesi uygun bulunmuştur. (B) A.Ş. tarafından bu tutar 2025/01 dönemi KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.”

5520 Sayılı Kanun’un 19’uncu Maddesine Göre Tür Değiştirmelerinin Devir Hükümünde Olduğu Belirtilmektedir:

Devir, bölünme ve hisse değişimi

Madde 19

(1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

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

b) Münfesih kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.

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

III- DÜZENLEMENİN GETİRECEĞİ SAKINCALAR

Gerçek kişilerin şirkete dönüşmesi, adi ortaklıkların tüzel kişiliğe dönüşmesi, bölünme ve birleşmelerde; nevi değiştiren, bölünen veya birleşen işletmelerin sonraki döneme devreden KDV tutarları, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan 5 yıllık zamanaşımı süresi ile sınırlı kalmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre düzenlenecek vergi inceleme raporunda uygun görülmesi halinde yeni şirket, devir alan veya birleşilen şirketler tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Böyle bir düzenlemede nevi değişikliğinin de bu kapsama alınmasının hiçbir tutarlı tarafının bulunmadığı kanaatindeyim.

Kaldı ki, böyle bir düzenleme gerekli ise; KDV indirimine yönelik vergi incelemelerinin 6 ay en fazla 1 yıl gibi kısa bir süre içinde yapılmasına yönelik düzenleme yapılmalıyken, tabiri caiz ise zamanaşımı süresi ile de sınırlı kalmaksızın daha sonraki tarihlerde ucu açık bir şekilde yapılacak olması tamamen işin yokuşa sürülmesi anlamına gelmektedir.

Hep beraber düşünelim, 9 Aralıkta limited şirketten AŞ'ye dönüşen ve 5.000.000 TL devreden KDV si bulunan şirketin AŞ'de indirim konusu yapılması için 5 yıldan daha fazla bir sürenin beklenilmesi gerekiyor. Oysa AŞ 11.12.2024 tarihinde ihracat yapacak olduğunda, nevi değişikliği nedeniyle indirmesi gereken KDV yi indiremediği için yüklenemeyeceğinden KDV iadesi de alamayacaktır. Oysa ki ihracat istisnası nedeniyle yüklenilen KDV nin iade edileceği hükmü kanunumuzda bulunmaktadır. Hatta ihracata ilişkin işlemin yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın sonuna kadar iade istenebileceği yönünde de kısıtlayıcı bir hüküm bulunmaktadır. Mükellef bu ihracat nedeniyle yüklendiği KDV yi ne şekilde alabilecektir.

Yine aynı AŞ'nin satışını yurt içine yaptığını düşündüğümüzde, indirim hakkını kullanamayacağı için tahsil edeceği KDV nin tamamını ödemek durumunda kalacaktır.

5 yıl süre ile sınırlı olmayacak vergi incelemelerinin de nasıl yapılacağı, neyin nasıl tespit edileceği, devir gelen KDV nin hangi yıldan nasıl devir geldiği gibi hususların tespitinin de ne şekilde hangi kriterlere göre yapılacağı da ayrı bir merak konusudur.

Şimdi akliselim düşünelim, siz yukarıdaki LTD ŞT. Sahibi olsanız bu şartlarda AŞ ye dönüşmek için nevi değişikliği yapar mısınız? Ya bu işten vazgeçersiniz ya da devir KDV yi yeni şirkette inceleme yapılmadan indirim olarak kullanmanın yollarını aramaz mısınız? Ki yolları da mevcut...

Mevcut düzenlemenin mükellefleri göz göre göre zorla yanlış işler yapmaya sevk etmekten öte geçmeyecek bir düzenleme olduğu kanaatindeyim.

Kaldı ki, indirim zamanında yapılamamasından kaynaklı KDV ödenmesinden alın da KDV iadesinin alınamamasından kaynaklı bir sürü yeni ihtilaflarımız olacak...

IV- SONUÇ VE ÖNERİLER

Öncelikle söz konusu düzenlemeden nevi değişikliklerinin süratle çıkarılması gerektiğini düşünüyorum.

Diğer devir ve birleşmelerde ise, KDV indirimine yönelik vergi incelemeleri illa ki olacaksa, vergi mükellefleri nezdinde kabul edilebilir, şirketleşme ve şirket birleşmelerini teşvik düzenlemelerine paralel olarak daha kısa süreli vergi incelemesi yapılması yönünde değişiklik yapılmasının gerekli ve kaçınılmaz olduğu kanaatindeyim.

Aksi halde, KDV indiriminin zamanında yapılmamasından kaynaklı haksız KDV ödemeleri ve KDV iadelerinin alınamamasından kaynaklı bir çok vergi davaları ile uğraşılacağını görmek çok zor değil.

Bunların yanında, mükelleflerin bu işlemler sonucunda vergi incelemelerinden kaçınmak için sapacağı yolların da göz önüne alınarak, düzenlemede amaçlanan faydanın da göz ardı edilmeden kamu yararı doğrultusunda makul bir düzenleme yapılmasını bekliyorum.

Bu yanıştan en kısa sürede dönülmesi yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA:

- 7524 sayılı Kanun
- 3065 sayılı KDV Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 52 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

(!) Yayınlarımız, ilgili olduğu mevzuat düzenlemelerinin duyurulmasına yönelik genel açıklamalar içermektedir. Mevzuat düzenlemeleri karşısında, her olayın kendine has özellikleri ile birlikte değerlendirilerek getireceği yükümlülükler veya sağlayacağı avantajlar titizlikle değerlendirilmelidir. Mevzuat değişiklikleri üzerine yapılabilecek yorum, eleştiri veya tavsiyeler önemli görülen konulara dikkat çekmeye yönelik olup, uygulamada ilgili kurum veya kuruluşun belirlediği usul ve esaslara göre işlem yapılması esastır. Konularında uzman kadrolarımızdan olaya özgü ilave görüş alınmadan, sadece yayınlarımız esas alınarak yapılacak işlemler sonucunda doğabilecek zarar ve yükümlülüklerden yazar veya müşavirliğimiz sorumlu tutulamaz.