

FAALİYETİN DURDURULMASINDA DÖNEM SONU İŞLEMLERİ VE VERGİ İDARESİNİN UYGULAMASI

Sakıp ŞEKER *

I GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/6. maddesinde, "faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar"ın değer artışı kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmektedir.

Kanun maddesinde "elden çıkarma" deyimini; **madde metninde yazılı olan "mal ve hakların satılması, bir ivaz (bedel) karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder"** şeklinde açıklanmıştır.

Aynı kanun maddesinin son fıkrasında ise, "faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari bir işletmeye dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların ticari kazanç sayıldığı" ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari bir işletmenin faaliyeti devam ederken kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından elde edilen kazanç "**ticari kazanç**" olarak, faaliyeti durdurulduktan sonra yapılan satışlardan elde edilen kazanç ise, "**değer artışı kazancı**" olarak vergilendirilecektir. Bu nedenle, işletmenin faaliyetinin ne zaman devam ettiği, ne zaman veya hangi hallerde durdurulmuş sayıldığı vergi hukuku ve uygulaması yönünden büyük önemi bulunmaktadır. Kazancın ne'nin değişmiş olmasının, vergileme ve kazancın tespiti yönünden de bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Faaliyetin durdurulmasından sonra "**işletmenin tamamen elden çıkarılmasından**", işletmenin bir bütün halinde bir başkasına satılmasının, devredilmesinin, takas veya trampa edilmesinin, kamulaştırılmasının veya devletleştirilmesinin, "kısmen elden çıkarılmasından" ise; faaliyeti durdurulan işletmedeki gayrimenkullerin, tesislerin, demirbaşların veya emtianın ayrı ayrı satılmasının veya herhangi bir şekilde işletmeden çekilmesinin anlaşılması gerekmektedir.

BFAALİYETİN DURDURULMASI VE BIRAKILMASI KAVRAMLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nda faaliyetin durdurulmasının bir tanımı yapılmamış ancak, konuyla ilgili olarak VUK'un 161. maddesinde, "**vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder**" denilerek, işlerin geçici bir süre için durdurulmasının işi bırakma sayılmadığı hükme bağlanmıştır. Buna göre, mevsim nedeni ile işe ara verilmesi, hammadde yokluğu, stok fazlalığı veya geçici pazar daralmaları gibi nedenlerle işe ara verilmesi işi bırakma sayılmayacaktır.

Geçici nedenlerle işe ara verilmesi halinde mükellefin normal olarak bir bildirim mecburiyeti bulunmadığı halde, işi bırakan mükellefin, durumu vergi dairesine bir ay içinde bildirme mecburiyeti vardır. (VUK, Mad: 160 ve 168) Defter tutma mecburiyetinde olan mükellefler bildirimlerini yazılı olarak, götürü usule göre vergilendirilenler ise bu durumu vergi karnelerine işaret ettirmek suretiyle yerine getirirler. Uygulamada, işi bıraktığını veya durdurduğunu bildiren mükellefin iş yerinde vergi dairesince bir yoklama yapılarak bildirim doğruluğu denetlenmektedir.

işin durdurulması ile bırakılması

(diğer bir ifade ile işin terk edilmesi) ayrı anlamlar içermektedir. İşin bırakılması sayılması için sadece faaliyetin durdurulması değil vergiye tabi olmayı

gerektiren işlemlerin de tamamen sona erdirilmesi gerekmektedir. Vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerden anlaşılması gereken ticari organizasyonun devam etmesidir. Ticari organizasyonun iki temel özelliği vardır. Bunlar, alış (tedarik) ve satış işlemleridir.

İşin bırakılmış sayılabilmesi için ticari faaliyetin iki temel unsuru sayılan hem mal alışlarının hem de satış işlemlerinin durdurulması gerekmektedir. İşletme bir imalat işletmesi ise imalat işlemi de tamamen durdurulmalıdır. Ayrıca işin bırakılmasından söz edebilmek için işletmenin tamamen "tasfiye" edilmesi ve eldeki bütün iktisadi kıymetlerin elden çıkarılarak nakte çevrilmesi gerekir. Faaliyetin durdurulmasında ise imalat işlemleri ile birlikte alım ve satımın durdurulması yeterli görülmektedir. Hatta geçici olmamak şartıyla, tedarik işlemlerinin ve imalatın durdurulmuş olması, faaliyetin durdurulmuş sayılması için yeterlidir. Diğer bir deyişle, faaliyetin durdurulması için işletmedeki demirbaşların, alacak ve borçların veya emtianın tamamen satılmasına veya elden çıkarılmasına gerek yoktur.

İşini bırakan veya faaliyetini durduran mükellef, ilgili döneme ait gelir vergisi beyannamesini normal süresinde verecek ve vergi borçlarını da normal sürelerinde ödemeye devam edecektir. Ancak, KDV beyannamesi, mükellef ister gerçek usulde olsun ister götürü usulde olsun işin bırakıldığı ayı takip eden ayın 25. günü akşamına kadar verilecektir. (KDVK Md: 41/4) Değer artışı kazancına ilişkin gelir vergisi beyannamesi ise, gelir vergisi beyannamesinin normal verilme süresi içinde (mart ayında) verilecektir. Değer artışı kazancının faaliyetin durdurulduğu takvim yılı içinde elde edilmiş olması halinde, kist dönem ticari kazancı ile değer artışı kazancı aynı beyanname ile beyan edilecektir.

Öte yandan, faaliyeti durduran işletme deyiminin kapsamına, ticari faaliyetin yanında zirai veya mesleki faaliyette bulunan işletmeler de girmektedir. Bu nedenle faaliyetini durduran bir zirai işletmeye ait gayrimenkullerin veya faaliyetini durduran bir serbest meslek sahibinin bürosunda kalan demirbaşların satılmasından elde edilen kazançlar da değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

Bilindiği gibi, GVK'nın 56. maddesinin 5 numaralı bendinin parantez içi hükmüne göre zirai istihsalde kullanılan

lan gayrimenkullerin satılmasından elde edilen hasılat zirai kazancın hesabında dikkate alınmamaktadır. Zirai kazancın bilanço esasına göre tespit edilmesinde de aynı esas geçerlidir. (GVK Md. 59) Zirai faaliyetin durdurulmasından sonra zirai istihsalde kullanılan gayrimenkullerin, değer artışı kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı mükerrer 80 nci maddenin 6. bendinde belirtilmemiştir.

Ancak, 3239 Sayılı Kanun ile GVK'nın mükerrer 80. maddesine eklenen 7. bentteki parantez içi hükmü ile "gerçek usule tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak bir yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar" değer artışı kazancı kapsamına alınmıştır. 3824 Sayılı Kanun ile 1.1.1993 tarihinden geçerli olmak üzere, bu süre (elden çıkarma süresi) 4 yıla çıkarılmıştır.

Zirai kazancın tespitinde dikkate alınmayan bir iktisadi kıymet satışının, esas faaliyet durdurulduktan sonra satılmasından elde edilen kazancın artışı kazancı olarak vergiye tabi tutulmasının kanun koyucunun amacını aşacağı düşüncesindeyiz. Değer artışı kazancının vergiye tabi tutulmasının amacı, işletmenin faal olduğu sırada vergilendirilme imkanı bulunmayan bazı işlemlerin, verginin kapsamına alınarak, ilerde olması muhtemel muvazaalı işlemleri önlemek ve vergilemede eşitliği sağlamaktır. Konuya bu açıdan bakıldığında, zirai işletmeye ait gayrimenkullerin, zirai faaliyet durdurulduktan sonra elden çıkarılmasından doğan kazançların, zirai kazancın tespitinde olduğu gibi, değer artışı kazancı olarak da gelir vergisine tabi tutulmaması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte bu konuda farklı görüşler de bulunmaktadır.

Zirai işletmenin faaliyetini durdurmasından sonra, diğer kıymetler gibi, zirai üretimde kullanılmış olan gayrimenkullerin satışından sağlanan kazancın da, mükerrer 80. maddenin 6 numaralı bent hükmü kapsamına dahil edilmesine hiç bir engel yoktur. (1) Bu yorumun 3239 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeden önceki durumu yansıttığını düşünmekteyiz.

Buna göre, zirai faaliyet durdurulduktan sonra zirai faaliyetin yapıldığı gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergiye tabi tutulmayacak ancak, iktisap edildiği tarihten başlayarak (1.1.1993 tarihinden itibaren) 4 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar 7. bent hükmüne göre değer artışı kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır. Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkulden iktisap edildiği tarihten 4 yıl geçtikten sonra elden çıkarmalarda ise, faaliyet durdurulsun veya durdurulmasın, zirai kazancın tespitinde olduğu gibi değer artışı kazancı olarak da vergiye tabi olmayacaktır.

C GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA ŞAHİS İŞLETMELERİNİN TASFİYESİ DÜZENLENMEMİŞTİR

Gelir Vergisi Kanunu vergilendirmede işletmeyi değil, gerçek kişileri esas almıştır. Bu sebeple de işletmelerin tasfiyesine ait hüküm sevk etmemiştir. Buna göre, ticari veya sınai faaliyette bulunan bir gerçek kişi, sahibi bulunduğu işletmeyi vergi hukukuna göre tasfiye etmek zorunda değildir. Mükellef işini terk ettiği zaman, sadece hesap dönemi başından işi terk tarihine kadar olan devredeki faaliyetinden elde ettiği kazançları beyan eder. (2)

Bilindiği gibi, kurumlar vergisi mükelleflerinin faaliyetlerini durdurmaları halinde, hesap döneminin yerini tasfiye dönemi alır. (KVK: Md, 3035) Bir başka deyişle, kurumlar vergisi mükellefleri ve şahıs şirketleri yönünden faaliyetin durdurulması söz konusu değildir. Bunlarda tasfiyeye giriş, faaliyetin durdurulduğunu, tasfiyenin bitirilmesi ise işin bırakıldığını ifade eder. Tasfiye işlemi tasfiye memurları tarafından yürütülür.

Gelir Vergisi Kanunu'nda, kurumlar vergisindeki tasfiye işlemlerine benzer hükümlere yer verilmemiş olması, gerek şahıs şirketlerinin gerekse şahıs işletmelerinin benzer mahiyetteki (tasfiye dönemi) kazançlarının vergi dışında kalması anlamına gelmemektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri için

hesaplanan "tasfiye kân" yerine gelir vergisi mükellefleri için "değer artışı kazancı" hesaplanarak vergiye tabi tutulmaktadır. Durum böyle olmakla birlikte şahıs şirketleri ile şahıs işletmeleri ve adi ortaklıklara ilişkin tasfiye işlemleri farklı şekilde yürütülmektedir. TTK'da şirketlerin tasfiyelerine ilişkin esaslar yer aldığı halde, şahıs işletmelerinin tasfiyesine ilişkin hükümler yer almamaktadır. Bunun nedeni, şahıs işletmelerinin işletme sahibinin dışında, ayrı bir kişiliğinin bulunmamasıdır. Vergi uygulamasında böyle bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları söz konusu şirketlerden elde ettikleri kâr paylarını gelir vergisi mükellefi olarak beyan etmektedirler. GVK'nın 85. maddesinde, kollektif şirket ortakları ile komanditelerin şirketlerin faaliyet ve tasfiye hallerinde gelir elde etmemiş olsalar dahi gelir vergisi beyannameyi vermek zorunda olduklarına dair hüküm bulunmaktadır. Adi komandit şirketlerde ise, komandite ortağın elde ettiği kâr payı menkul sermaye iradı olarak, beyanname ile beyan edilmektedir. (GVK: Md: 74/2).

Bilindiği gibi, kollektif şirketler TTK'nın 206242. maddeleri çerçevesinde tasfiye edilirler. Komandit şirketlerin tasfiyesi de kollektif şirketlerin tasfiyesindeki hükümlere tabidir. (TTK: Md: 267) Adi ortaklıkların tasfiyesi ise Borçlar Kanunu hükümlerine göre basit usulle yapılmaktadır. Şahıs şirketlerinin tasfiyeleri sonucu hesaplanan kazancın adı farklı olmakla birlikte hesaplanan kazancın niteliği farklı değildir.

Şahıs şirketlerinin faaliyeti durdurulduktan sonra, tasfiye döneminde elde ettikleri kazançlar şahıs işletmelerinde olduğu gibi değer artışı kazancı olarak değil kurumlar vergisi mükellefleri gibi ticari kazanç olarak vergilendirilir. Çünkü şahıs şirketleri T.T.K.'ya göre tasfiyeye tabidirler. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kurumların tasfiyelerine ilişkin özel hükümler bulunduğu için, kurumlar vergisi mükelleflerinin tasfiye işlemleri sırasında hem T.T.K hükümlerini hem de KVK hükümlerini gözönünde tutmaları gereklidir. Şahıs şirketlerinin, tasfiyesi ise TTK hükümlerine göre yürütülmekle birlikte tasfiye sonucu hesaplanan kazancın vergilendirilmesinde vergi mevzuatı hükümlerinin de gözönünde tutulacağı tabiidir.

DVERGİ İDARESİNİN UYGULAMASI

1.Genel Olarak

Şahıs işletmelerinin tasfiyesi iki şekilde gerçekleştirilebilir. 1) İşletmeye ait mevcut mal veya demirbaşlar ya tamamen satılır ya da mükellef, işletmedeki iktisadi kıymetleri işi bırakma tarihi itibarıyla emsal bedeli ile işletmeden çeker. 2) İş bırakma tarihi itibarıyla işletmede kalan iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli veya kayıtlı değerleriyle ya da VUK'da belirtilen diğer değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilerek dönem kazancı belirlenir. Bu durumda işin bırakıldığı kabul edilmemekte, faaliyetin durdurulduğu kabul edilmektedir.

İşletmenin **birinci duruma göre tasfiye edilmesi halinde artık değer artışı kazancından söz edilemez.** Mükellef tarafından emsal bedeli ile işletmeden çekilen iktisadi kıymetlerin mükellef tarafından daha sonra satılması verginin konusuna girmez. Çünkü, emsal bedeli ile işletmeden çekilen iktisadi kıymetlerin özel eşyadan bir farkı kalmaz.

İş bırakma sırasında işletme tamamen tasfiye edilmemişse, işletmede kalan iktisadi kıymetlerin daha sonra satılmasından elde edilecek kazanç, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/6. maddesi uyarınca değer artışı kazancı olarak vergiye tabidir. Faaliyetin durdurulması veya terk edilmesinden sonra satışın hangi tarihte yapılmasının önemi yoktur. Burada zamanaşımı söz konusu değildir. Keza, satılan iktisadi kıymet ticari işletmeye aittir.

Elde edilen kazanç da ticari kazancın devamı niteliğindedir.

Vergi idaresi ise uygulamada bir taraftan mükellefin işletmeyi fiilen ve tamamen tasfiye etmeden iş bırakıldığını kabul etmemekte, diğer yandan da

mükellefin işletmeden emsal bedeli ile çektiği iktisadi kıymetleri ilerde satması halinde elde edilen kazancı, değer artışı kazancı olarak tekrar vergilendirme yoluna gitmektedir. Uygulamaya ilişkin bazı özelgeler aşağıdaki gibidir.

"t̄si terk eden mükellefler stoklarını terkten önce satış v.b. yollarla tasfiye ettikleri takdirde teslim bedeli üzerinden, stokları tasfiye edilmemişse işletmeden çekiş gösterilerek Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 31a maddesi gereğince maliyet bedeli üzerinden vergi hesaplayıp beyan etmek zorundadırlar. Hesaplanan bu vergiye rağmen indirilemeyen kısım kalırsa indirilemeyen katma değer vergisinin iadesi söz konusu olmayacaktır." (3)

Bakanlığın daha sonra verdiği özelgelerde ise, işletmeden çekiş bedelinin maliyet bedeli değil, emsal bedeli olması gerektiği şeklindedir. Emsal bedeli ile ilgili özelgeler ise aşağıdaki gibidir.

"... mükellefiyet kaydının silinmesini talep eden mükellefler, işi geçici bir süre için durdurmayıp, gerçekten de tamamen terk etmiş ise belirtilen tarih itibarıyla mükellefiyet kaydının silinm".r gerekir.

Bu durumda ise, faaliyetini terk ettiğini bildiren mükellefin, işletmesine kayıtlı bulunan emtiayı (malı), işi terk ettiği tarih itibarıyla emsal bedeli ile işletmeden çektiğinin kabul edilmesi ve söz konusu emtianın (malın), işletmede kayıtlı maliyet bedeli ile emsaeli arasındaki farkın, faaliyetin terk edildiği yılın ticari kazancının tespitinde dikkatine alınması gerekir.

Ancak, mükellefin faaliyetini terk tarihi itibarıyla işletmenin stokunda bulunan emtiayı (malı), işini terk ettikten sonra satması ve işi terk tarihindeki emsal bedelini aşan bir hasılat dolayısıyla bir kazanç elde etmesi halinde, bu kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nün mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendine göre değer artışı kazancı olarak beyan edilmesi ve vergilendirilmesi gerekir." (4)

Bakanlığın benzer başka bir konuya ilişkin özelgesi ise aşağıdaki gibidir.

"işini terk edilmesi halinde işini terk eden mükellefler, mevcutlarını terkten önce satış v.b. yollarla tasfiye ettikleri takdirde teslim bedeli üzerinden, mevcutlar tasfiye edilmemişse işletmeden çekiş göstererek Katma Değer Vergisi Kanunu'nün 31a maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden vergi hesaplayıp beyan etmek zorundadırlar. Hesaplanan bu vergilere rağmen indirilemeyen kısım kalırsa, indirilemeyen katma değer vergisinin iadesi söz konusu olmayacaktır" (5)

Yukarda da belirtildiği üzere şahıs işletmelerinin tasfiyesine ilişkin hükümlerin kanunda açıkça yer almamış olması ve aradan geçen 4050 yıllık uygulamada konunun hâlâ çözümlenmemiş olması vergi uygulamamız yönünden çok büyük bir eksikliklerdir. Maliye Bakanlığının kanun hükümlerinin aksine bir çözüm tarzı önerisi ve uygulaması da, konuyu daha da çıkmaza sokmuştur. Mükellefe bir taraftan işletmeyi tasfiye etmeden faaliyetini terk etmiş saymam denilmekte, diğer yandan da işletmeden emsal bedeli üzerinden çekilen ve özel eşya niteliği kazanan iktisadi kıymetin herhangi bir nedenle satılması değer artışı kazancı sayılarak vergilendirme yoluna gidilmektedir. Bir kere, mükellefe faaliyet durdurulduktan sonra işletmede kalan mallar emsal bedeli ile işletmeden çekmesi için bir zorlamada bulunulması, kanuna aykırıdır. Gelir vergisi "gelir" üzerinden alınır. Hiç kimseye de herhangi bir malı satın alması ve dolayısı ile elde etmediği bir kazancın vergisini ödemesi için zorlamada bulunulamaz. Bununla da kahnmayıp, mükellefçe emsal bedeli üzerinden satın alınmış sayılan iktisadi kıymetin tekrar satılması halinde, ortaya çıkacak kazancın tekrar vergiye tabi tutulması, hiç bir kanun hükmü ile bağdaşmaz. Bu ikinci aşamanın faaliyeti durdurulan işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılması ile bir ilgisi yoktur. Mükellefin kendisine fatura düzenlemesi, faaliyetin tamamen sona erdiğini ve işin bırakıldığını gösterir.

2 KONUNUN KDV YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

Olaya KDV Kanunu yönünden bakıldığında da yukarıda da belirtilen özelgelerdeki görüş ve uygulamaların hatalı olduğu ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, 1986 ve 1987 yıllarında verildiği anlaşılan ilk iki özelgede, işletmeden çekilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirilmesinin yapılması KDV Kanunu hükümlerine ve bu verginin mantığına aykırıdır. KDV'de vergiyi doğuran olay teslim ve hizmet ifasına bağlanmıştır. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesidir. Verginin matrahı ise esas olarak mal veya hizmetin satış bedelidir. KDV'nin matrahının maliyet bedeli olarak alındığı tek istisnai durum amortisman tabii iktisadi kıymetlerin bizzat imal ve inşasında geçerlidir. Bu nedenle katma değer vergisinin matrahının maliyet bedeli olarak kabul edilmesi kanun hükümlerine aykırı bir uygulamadır. Bakanlığın daha sonraki tarihli özelgelerinden, bu şekildeki uygulamadan vazgeçildiği anlaşılmaktadır.

Faaliyetin işletmeye ait bir iktisadi kıymetin, işletmeden çekilmek istenmediği halde işletmeden çekilmiş sayılmasını anlamak mümkün değildir. Ortada gerçek bir teslim olmadan, KDV Kanunu'nun 3/a maddesini gerekçe göstererek, iktisadi kıymetin maliyet bedeli veya emsal bedeli üzerinden vergi hesaplanması, kanunda olmayan bir zorlamayı ifade etmektedir. KDV Kanunu'nun hiç bir maddesinde işi bıraktığını bildiren mükellefin, işletmesindeki malları emsal bedeli ile çekmek zorunda olduğunu gösteren bir hüküm yoktur.

Mükellefin işletmesindeki tüm iktisadi kıymetlerini nakte çeviremeden işi bırakması, daha doğrusu faaliyetini durdurması onun lehine bir uygulama değildir. Eğer mükellefin devreden KDV var ise bırakan mükellefin bu yükü katlanması gerekmektedir. Faaliyet durdurulduktan sonra yapılacak satışlarda KDV tahsil edilemeyecek olması devleti bir vergi kaybına uğrattığı gibi algılanabilirse de, bu durum işin gereğindedir. Kaldı ki, kanun bu konuyu da çok açık olmamakla birlikte düzenlemiş bulunmaktadır. Bilindiği gibi, 30/a maddesine göre, vergiye tabii olmayan teslimlere ait olarak ödenen KDV indirim konusu edilemez. Bu durumda, faaliyetin durdurulduğu tarih itibarıyla işletmede kalan ve ileride KDV tahsil edilmeksizin elden çıkarılacak mallara ait olarak ödenen ve daha önceki dönemlerde indirim konusu edilen KDV'lerinin düzeltilmesinin daha doğru bir hareket tarzı olacağını düşünmekteyiz.

Tekrar belirtmek isteriz ki, mükelleflerin işi bırakmaları durumunda, işletmeyi tam olarak tasfiye edememeleri halinde, işletmede kalan malları veya demirbaşları emsal bedeli üzerinden çekmesi gerektiğine ilişkin hiç bir vergi kanununda hüküm yoktur.

3TAŞIT İŞLETMELERİNDE İŞİN BIRAKILMASI VE FAALİYETİN DURDURULMASI

Nakliye işletmelerinde bazı hallerde nakil vasıtası bizzat işletmenin kendisidir. Kural olarak ilgili nakil vasıtası veya vasıtaları işletmeden çekilmeden işin bırakılması söz konusu edilemez. Maliye Bakanlığı'nın bu konuya ilişkin bir özelgesi de yukarıdaki bölümde yer alan özelgeler doğrultusunda olup özelge metni aşağıdaki gibidir:

"Faaliyetini terk ettiğini bildiren mükellefin, işletmesinde kayıtlı bulunan kanyonu faaliyetini terk ettiği tarih itibarıyla emsal bedeli ile işletmeden çektiğinin kabul edilmesi ve söz konusu kamyonun işletmede kayıtlı değeri ile emsal bedeli arasındaki farkın faaliyetin terk tarihli itibarıyla tespit edilecek ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerekir.

Ancak, mükellefin faaliyetini terk tarihi itibariyle işletmeden çektiği kamyonu daha sonra satması ve işin tarihindeki emsal bedelini aşan bir hasılat dolayısı ile kazanç elde etmesi halinde, bu kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/16. maddesine göre değer artışı kazancı olarak vergilendirileceği tabiidir." (6)

Değer artışı kazancının amacı, faaliyeti durdurulan bir işletmeye ait iktisadi kıymetlerin işletmede kayıtlı değerleri ile işletmenin faaliyeti durdurulduktan sonra satılması halinde elde edilecek kazancın vergi dışında bırakılmasını önlemektir.

İşletme sahibinin nakil vasıtasını emsal bedeli ile işletmeden çektiğine göre ortada ne gelir vergisi yönünden ne de katma değer vergisi yönünden herhangi bir vergi kaybı yoktur. Bu durumda özel araç niteliği kazanan nakil vasıtasının işletme sahibi tarafından daha sonra satılması halinde yeniden değer artışı kazancı hesaplanması bize göre hatalı ve kanun koyucunun amacına ve hakkaniyete uygun değildir. Özel binek otomobilini satan kişi otomobilin alış ve satış bedeli arasındaki değerlendirme farkı üzerinden nasıl vergi ödemiyorsa, işletmeden emsal bedeli üzerinden çekilen nakil vasıtası için de değer artışı kazancı hesaplanmamalıdır.

Öte yandan, götürü usule tabi mükelleflerin işi bırakmaları veya durdurmaları halinde, kazancın götürü olarak tespit edilmesi ve defter tutulmaması nedeni ile değer artışı kazancı hesaplanması söz konusu olmayacaktır. Bu durum, götürü usule tabi mükelleflerin nakil vasıflarını herhangi bir nedenle elden çıkarmaları halinde de geçerlidir. (7)

4 İŞİN TERKİNDE SONRA ELDE EDİLEN KAZANÇ ARIZI KAZANÇ OLABİLİR Mİ?

Danıştay 9. Dairesi, bir kararında(8), nakliyecilik faaliyetinde bulunan yükümlünün işini terk ettikten sonra sattığı nakil vasıtasından elde ettiği kazancın, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesinin 2 ve 5. bentleri uyarınca arizi kazanç mahiyetinde bulunduğu gerekçesiyle, katma değer vergisine tabi tutulamayacağına hükmetmiştir(9)

İhtilafa konu olayda, mükellef 31.12.1986 tarihinde faaliyetini sonra erdirmiş olup, bu durumu 12.1.1987 tarihinde yasal süre içerisinde vergi dairesine bildirmiş, ancak nakil vasıtasını 9.1.1987 tarihinde satmıştır. Vergi dairesi de söz konusu nakil vasıtasının satışının, katma değer vergisine tabi olduğu gerekçesiyle mükellef adına KDV tarh etmiştir.

Bilindiği gibi GVK'nın 82/2. maddesi kapsamına giren arizi kazançların; "ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi (...) karşılığında elde edilen hasılat" olarak açıklanmıştır. İkinci bendin ifadesinden de anlaşılacağı üzere, nakil vasıtasının, işin terkinden sonra satılmasından elde edilen kazancın bu bent kapsamında değerlendirilmesi söz konusu edilemez. Bu bent kapsamına giren kazançlar esas itibariyle rakip firmaların piyasadan çekilmesi karşılığında ödenen paraların vergilendirilmesini amaçlamaktadır.

82. maddenin 5. bendinde sayılan arizi kazancın kapsamına ise, "**gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar**" girmektedir. Söz konusu bendin parantez içi hükmünden de anlaşılacağı üzere, işin terk edilmesinden sonra elde edilen kazançlar, zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili şeklindeki alacaklardır. Bir başka anlatımla, 5. bent kapsamına giren kazançlar; faaliyet dönemi içinde gerçekleştirilen, ancak tahsil veya tahakkuk işlemi işin terk edilmesinden sonra gerçekleşen alacaklarla ilgilidir. Örneğin, müteahhitlik yapan mükellefe işi terk ettikten sonra tahakkuk ettirilen ve ödenen hakediş tutarı 5. bent kapsamında değerlendirilerek, arizi kazanç olarak vergilendirilebilecek türde bir kazançtır.

Yukardaki bölümde de belirtildiği gibi, nakliyecilik yapan kişinin nakil vasıtasını satmadan, işini terk ettiğini kabule imkan yoktur. İşin terk edilmesi için VUK'un 161. maddesi uyarınca vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin tamamen durdurulması ve sona erdirilmesi gerekir. Nakliyecilik işinde taksi, otobüs veya kamyonu işletme sayılır. Bu nedenle, ilgili nakil vasıtası satılmadan işin bırakıldığı kabul edilemez. Bu durumda faaliyetin durdurulduğundan söz edilebilir. Faaliyetin durdurulmasından sonra işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise mükerrer 80/6. maddeye göre, değer artışı kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Arizi kazanç veya değer artışı kazancı kapsamındaki faaliyetler katma değer vergisinin konusuna girmediğinden, Danıştay 9. Dairesi'nin söz konusu kararının sonuç itibarıyla yerinde olduğunu ancak, gerekçesine katılmadığımızı belirtmek isteriz.

Öte yandan, Danıştay 4. Dairesi'nin götürü usule tabi yükümlünün nakil vasıtası satışıyla ilgili olarak verdiği bir kararın gerekçesi aşağıdaki gibidir:

"Olayda, götürü gelir vergisi mükellefi olarak 2 yıl çalıştırılan vasıtanın, faaliyete son verildikten sonra satıldığı anlaşılmaktadır. Mükellefin, söz konusu otomobili satmak için değil, mesleğini icra için aldığı, otomobilini 2 yıl süre ile bizzat çalıştırdığı tartışmasız olduğuna göre, satıştan doğan kâr arizi kazanç sayılamaz ve bu hükümlere göre vergilendirilemez." (10)

Yukardaki bölümde de belirtildiği gibi, Danıştay, götürü usule tabi mükelleflerin işi bırakmaları veya durdurmaları halinde, nakil vasıtası ve benzeri mahiyetteki iktisadi kıymet satışları için ne değer artışı kazancı, ne de arizi kazanç hesaplanamayacağı görüşündedir.

D FAALİYET! DURDURULAN İŞLETMEYE AİT İKTİSADİ KIYMETLERİN SATIŞINDA BELGE DÜZENİ

Vergi uygulamasında, işi bıraktığını bildiren mükellefin iş yerinde bir yoklama yapılarak mükellefin gerçekten işi bırakıp bırakmadığı tespit edilmektedir. Normal olarak mükellefin dilekçe tarihi itibarıyla işi bıraktığı kabul edilmektedir. Mükellef, işi bırakma veya faaliyetini durdurma tarihinden itibaren mal alımı veya imalat işi yapamaz, ancak işletmede bulunan iktisadi kıymetleri satabilir. Gerek faaliyetin durdurulduğu gerekse işin tamamen bırakıldığı tarihten sonra mükellefin fatura düzenlemesi mümkün değildir. Çünkü mükellefler işi bıraktıktan veya durdurduktan sonra ellerinde kalan ve kullanılmayan belgeleri vergi dairesine ibraz ederek iptal ettirmek mecburiyetindedirler, (11) Bu nedenle, faaliyetin durdurulduğu tarihten sonra yapılacak satışların gider pusulası ile yapılması gerekmektedir. Vergi mükellefi olmayan veya götürü usule tabi olanlara yapılacak satışların ise tutanak, makbuz, banka dekontu gibi bir belge ile belgelendirilmesi uygun olacaktır.

Öte yandan, mükellefiyeti 1991 yılını da son bulan mükellefin GVK'nın 42.^N maddesi kapsamına giren inşaat işinin kesin hakedişinin 28.8.1993 tarihinde yapılması nedeni ile, işverence hesaplanan KDV'nin ilgili müteahhit tarafından beyan edilmesinin mümkün olmadığı, bu nedenle hesaplanan KDV'nin işveren kuruluş (İller Bankası) tarafından KDV Kanunu'nun 9. maddesine göre, sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi şeklindeki İzmir Defterdarlığı'nca verilen bir özelge, Maliye Bakanlığı'nca da uygun görülmüştür. (12) Maliye Bakanlığı'nca verilen benzer mahiyetteki bir başka özelgede ise; ölüm halinde, mirasçılara yapılacak hakediş bedeli üzerinden KDV hesaplanmayacağı ve düzenlenecek gider pusulasının mirasçılar tarafından imzalanacağı seklindedir.

Bilindiği gibi, 3946 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte gider pusulası üzerinden gelir vergisi tevkifaü yapılması gerekmektedir. Ancak, 172 No'lu GVK Genel Tebliği'ne göre, götürü usule tabi olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile esnaf muafliğından faydalananların dışındakilerden alınan mal ve hizmet bedellerinden tevkifat yapılabilmesi için, yapılan işlemde elde edilen kazancın GVK'nın 82. maddesinde sayılan "**arızı kazançlar**" kapsamında olması gerekmektedir. Buna göre, değer artışı kazancına konu * olacak satış işlemlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak alıcının söz konusu işlemin değer artışı kazancını mı, yoksa arızı kazancı mı ilgilendirip ilgilendirmediğini bilmesi söz konusu olamayacağından uygulamada bazı sorunlarla karşılaşılabilir. ^Öte yandan, tebliğe göre, şahsi eşyasını veya tasarruf ettiği altın, mücevher v.b. kıymetli madenleri satan kişilerden, söz konusu işlem kazanç sağlama amacı taşımadığı ve servetin veya malvarlığının nakte dönüştürülmesi amaçlandığından gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Faaliyeti durdurulan işletmedeki mevcut tüm malların elden çıkarılmasına kadar geçen süre içerisinde, mükellefin vergi dairesindeki mükellefiyet kaydı devam edecektir.

Ancak bu süre içerisinde elde edilecek kazanç, değer artışı kazancı olduğundan, beyan edilecek kazanç nedeniyle mükellef; hayat standardına tabi olmayacak, hesaplanan gelir vergisi üzerinden geçici vergi hesaplanmayacak, diğer gelir nedeniyle ihtiyari toplama hakkından ve gayrimenkul sermaye iradı istisnasından (GVK: Md: 21) yararlanabilecektir. (13) Ayrıca, işin bırakılması halinde, işin bırakıldığı ayı takip eden aylara ilişkin geçici vergi taksitleri ödenmez. Geçici verginin ödenmeyecek olan taksitleri vergi dairesince terkin edilecektir. (GVK. Mükerrer Md: 120)

Faaliyetlerini durduran mükelleflerin, değer artışı kazancının hesabı ile ilgili işlemlerini, en son kullandıkları defterlerin kullanılmayan kısmında veya herhangi bir defterde izlemelerinin mümkün olduğu kanısındayız. Faaliyetin

durdurulmasından sonra elde edilecek kazancın türü ticari, zirai veya mesleki kazanç olmayacağı için, mükelleflerin defter tasdik ettirme ve beyanname verme gibi (değer kazancının beyanı hariç) yükümlülükleri de sona ermiş olacaktır.

ESONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında, yaklaşık 50 yıl geçmiş olmasına rağmen hâlâ şahıs işletmelerinin tasfiyesine ilişkin hükümlerde yeterli açıklık ve belirlilik yoktur. Vergi idaresi de bugüne kadarki uygulamasında Kanun Koyucu'nun gerçek amacına ve sisteme uygun, makul ve akılcı bir çözüm yolu bulamamış, konu yargı kararları ile de çözümlenebilmiş değildir.

Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili olarak yukarıda belirtilen özelleri ve bu yöndeki uygulamaları mevcut yasal düzenlemelere uygun değildir. İdarenin uygulaması ile işini bırakmak zorunda kalan mükellefler adeta cezalandırılmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın bu tarz bir uygulamaya girmesinin sebebi, faaliyetini durduran mükelleflerin vergi dairesince izlenmesinin hemen hemen mümkün olmamasıdır. Uygulama ile mükellefin izlenememesi nedeni ile ortaya çıkacak vergi kaybının önlenmesi amaçlanmakta, ancak mükellefin hiç olmazsa bir kısmı haksız bir uygulamayla karşı karşıya kalmakta; kanunun "faaliyetin durdurulması" ile ilgili mükerrer 80/ 6. maddesi amaca uygun olarak uygulanmamaktadır.

Diğer yandan, bazı mükelleflerin, işletmeye ait iktisadi kıymetleri emsal bedelenin çok altında bir bedel ile muvazaalı bir şekilde, işletmeden çektikleri ve çekilen iktisadi kıymetleri özel mülkiyete ait mal olarak daha sonra satmak suretiyle, ilgili kanun hükmünü kötüye kullandıkları görülmektedir. Kanun hükmünü bu şekilde yorumlamak mümkün değildir. Özellikle yapsatçılık şeklindeki inşaat işleri ile uğraşan bazı (müteahhitler) mükellefler bu şekilde hareket ederek vergi kaybına neden olmaktadır. Kanunun amacına aykırı şekilde bu ve benzeri mahiyetteki mükellefiyetler işlemleri, vergi idaresince izlenmeli ve yasa hükmünün amaç dışı uygulanmasına izin verilmemelidir. Esasen, bu tür uygulamaları önlemek için, tasfiyesi kapanan kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi, işini terk ettiğini belirten bütün mükelleflerin hesapları, vergi inceleme elamanlarıncı incelenmelidir. Bu bağlamda, işin bırakılması veya faaliyetin durdurulması işlemlerinin sonuçlandırılmasında, mali müşavirlik kurumundan da yararlanılabilir.

Bize göre, şahıs işletmelerinde faaliyetin durdurulduğunun mükellefçe vergi dairesine bildirildiği tarih itibarıyla, mükellef, işletmesindeki mevcut iktisadi kıymetlerin bir envanterini değerlendirme hükümlerine göre değerlendirerek bildirmelidir. Mükellefe belli bir süre verilerek (bu süre bir yıl olabilir) işletmesini tasfiye etmesi istenmeli ve bu süre sonunda tasfiye edilemeyen iktisadi kıymetlerin, emsal bedeli ile işletmeden çekildiğinin kabul edilerek, tasfiye işlemi tamamlanmalıdır.(14) **Bu durumda faaliyetin durdurulmasına kadarki dönemde elde edilen kazancın ticari (zirai veya meslekide olabilir) kazanç, faaliyetin durdurulduğu tarih ile işletmenin tamamen tasfiye edildiği tarih arasında elde edilen kazancın ise (tasfiye kârı) değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi uygun olacaktır.**

Vergi kanunlarında, faaliyetin durdurulması halinde, işletmede kalan iktisadi kıymetlerin emsal bedeli ile işletmeden çekilmesi gerektiğine ilişkin hiç bir hüküm yoktur. Aksine bir uygulama, GVK'nın mükerrer 80/6. maddesi hükmünü yok saymak anlamına gelir. Faaliyetin durdurulması halinde, katma değer vergisi sistemindeki indirim mekanizmasını işletilebilmek ve bu yöndeki endişeleri giderebilmek için, faaliyetin durdurulduğu tarih itibarıyla işletmede kalan ve ilerde KDV tahsil edilmeksizin elden çıkarılacak olan iktisadi kıymetlere ait olup, daha önceki dönemlerde indirim konusu edilen katma değer vergilerinin, KDV Kanunu'nun 30/a ve 33. maddeleri çerçevesinde

düzeltilmesinin daha doğru bir yaklaşım tarzı olacağını düşünmekteyiz.

- (1) Şükrü KIZILOĞLU, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, **Yaklaşım Yayınları**. Cilt: 2 s. 1581
- (2) Ali UYSAL Nurettin EROĞLU, Gelir **Vergisi Kanunu**, 3. Baskı, 1991 s. 517.
- (3) Maliye Bakanlığı'nın 10.11.1986 Gün ve GEL: KDV/260102917379155 Sayılı ve 9.1.1987 Gün ve GEL: KDV: 26010291671872 Sayılı **Özelgeleri**.
- (4) Maliye Bakanlığı'nın 22.4.1988 Gün ve GEL: GVK/12126719027014 Sayılı **Özelgesi**
- (5) Maliye Bakanlığı'nın 19.9.1988 Gün ve GEL: KDV: 260103110457334 Sayılı **Özelgesi** Maliye Bakanlığı'nın 13.3.1989 Gün ve 26010011965 Sayılı **Özelgesi** (Ş.KIZILOĞLU, Danıştay Kararları ve **Özelgeler**, **Yaklaşım Yayınları**, Cilt: 1. s. 799)
- (6) Danıştay 3. Dairesi'nin 10.12.1990 Gün ve E: 1990/861; K: 1990/3382 Sayılı Kararı (Ş.KIZILOĞLU, a.g.e. s. 798799)
- (7) Dn. 9. Dairesi 17.10.1994 Gün ve E: 1992/6229, K. 1994/122.
- (8) **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 1994 S. 22 s. 143
- (10) Danıştay 4. Dairesi'nin 6.2.1973 Gün ve E: 1971/7806; K: 1973/441 (Şükrü KIZILOĞLU, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, **Yaklaşım Yayınları**. Cilt: 2 s. 1649, Recep TURGAY, **Gelir Vergisi ve Tatbikati**, 2. Cilt s. 1149'dan naklen)
- (11) 1988/2 ve 3 Sıra nolu VUK iç Genelgeleri
- (12) Maliye Bakanlığı'nın 17.3.1994 Gün ve D. 79/012356 Sayılı **Özelgesi**. (**Yaklaşım Dergisi**, Ekim 1994 S. 22 s. 154)
- (13) İbrahim DEĞİRMENCİ, işi Bırakma Halinde İşletmede Mevcut Malların Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu, **Yaklaşım**, S. 12, Aralık 1993. s. 110

(14) Emsal bedeli, VUK'un 267. maddesine göre tespit edilmelidir. Ancak, altın, gümüş gibi kıymetli madenleri satan kuyumcularda, söz konusu malların **gerçek bedeli** bilindiğinden, bunların emsal bedelinin, bu maddeye göre değil, faaliyetin durdurulduğu günkü borsa satış fiyatı üzerinden değerlendirilmesi gerekir. Demirbaşların emsal bedelinin tespitinde ise, 267. maddenin üçüncü sırasının (taksir esasının) uygulanması gerektiğini düşünmekteyiz. Yeniden değerlemeye tabi tutulmayan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin emsal bedelinin "ikinci sıraya" göre yapılması, muvazaalı işlemlere yol açar. Kanun hükmünün amacı "**gerçek bedelin**" **doğru şekilde tespit edilmesidir**. Gerçek bedelden anlaşılması gereken piyasa fiyatıdır. Piyasa fiyatı ile kanunun birinci ve ikinci sırasına göre tespit edilecek emsal bedeli arasında bariz şekilde farklılık olmamalıdır.