

**K.V.K.'NUN
37 ve 39.
MADDELERİNE
GÖRE
YAPILAN
DEVİRLERDE;
KURUMLAR
VERGİSİ,
ZARAR
MAHSUBU,
YATIRIM
İNDİRİMİ VE
KDV
UYGULAMASINA
BİR BAKIŞ**



Mehmet KORKUSUZ
Vergi Kontrol Memuru

I - BİRLEŞME VE DEVİR

**A -T.T.K.'na Göre Birleşme
ve Devir Hükümleri:**

T.T.K.'nın 146. maddesinde birleşme; birden fazla şirketin birleşerek yeni bir şirket kurması veya bir veya birden fazla şirketin mevcut diğer bir şirkete katılması şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, şirketler, ya yeni bir şirket kurmak amacıyla ya da katılma yolu ile birleşirler. Yeni bir şirket kurmak amacıyla yapılan birleşmelerde iki veya daha çok şirket birleşerek yeni bir ortaklık meydana getirirler. Bu nedenle birleşmeyi kabullenen şirketlerin Tüzel Kişilikleri sona erer ve birleşen şirketlerin tüm hak ve borçları yeni kurulan ortaklığa geçer. Katılma yolu ile birleşmede ise, bir veya daha çok şirket, kurulu olan diğer bir şirkete katılmak suretiyle birleşir. Bu tür birleşmenin özelliği, katılmayı kabul eden şirketlerin hukuksal varlıklarının sona ermesidir. Böylece katılan şirketin tüm aktif ve pasif değerleri katılınan şirketin mal varlığına eklenir. Diğer bir anlatımla, kendine katılınan şirket bakımından bu birleşme bir devir alma niteliğindedir.

Ticaret şirketlerinin birleşmesinde, hem ortakların hem de şirketlerden alacaklı olan kişilerin hak ve çıkarlarının korunması amacıyla birleşmelerin belirli yöntemlerle yapılması öngörülmüştür. Bu yöntemler T.T.K.'nın 147, 148 ve 149. maddelerinde düzenlenmiş olup, bunlar genelde şekle ve usule yönelik hükümlerdir.

Birleşmenin bir çeşidi olan "Devralma"ya ilişkin hükümler T.T.K.'nun "Tasfiyesiz İnfisah" başlığını taşıyan bölümünde 451-454. maddelerinde yer almıştır. 451. maddede bir anonim şirketin diğer bir anonim şirketi tüm aktif ve pasifiyle içine alması ve yine dağılan anonim şirket alacaklılarının haklarının korunmasına yönelik hükümlere yer verilmiştir.

B - K.V.K.'na Göre, Birleşme ve Devir Hükümleri:

K.V.K.'nunda "Birleşme ve "Devir"e ilişkin hükümler 36 ve 37. maddelerde ayrı ayrı düzenlenmiş olup, takip eden 38. madde de "Devir Halinde Vergilendirme" 39. maddede ise "Devir Bilançosu ve Devir Beyannamesi" ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

K.V.K.'nun 36. maddesinde, bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde olduğu, ancak birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârının vergiye matrah olacağı, ayrıca tasfiye kârının tesbiti hakkındaki hükümlerin, birleşme kârının tespitinde de geçerli sayılacağı, bunun yanında münfesi kurumun veya kurumların ortaklarına veya sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya vasıta ile verilen değerlerin, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara verilen değerler yerine geçeceği belirtilmiştir. Yine aynı kanun maddesinde, birleşilen kurumdaki alınan değerlerin VUK'da yazılı esaslara göre değerlendirileceği, 34 ve 35. maddelere göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevlerin, birleşme halinde, birleşen kuruma terettüp edeceği hüküm altına alınmıştır.

K.V.K.'nun 37. maddesine göre, aşağıda yazılı şartlar dahilinde yapılan birleşmeler devir hükmündedir.

1 - Birleşme sonunda dağılan kurum ile birleşilen kurumun yasal ve iş merkezleri Türkiye'de bulunacaktır.

2 - Dağılan kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini, devralan kurum kül halinde devralacak ve aynen bilançosuna geçirecektir.

3 - Devralan kurum dağılan kurumun ortaklarına veya sahiplerine devraldığı servet oranında hisse verecektir.

Yukarıda belirtilen T.T.K. ve K.V.K.'nu hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, T.T.K.'da belirtilen "devralma" ile K.V.K.'da konu edilen "devir hali" birbirinin aynı değildir. Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen devir hali, koşulları yasada belirtilen özel bir birleşme biçimidir. Bu nedenle T.T.K.'da belirlenen esaslara uygun olarak yapılan devirlerin, K.V.K.'na göre de uygun sayılması mümkün değildir. K.V.K.'na göre bir birleşmenin devir hükmünde sayılabilmesi için 37. maddede belirtilen şartlara uyulması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hususlarda herhangi birine uyulmaması halinde, bu işlemin devir değil, birleşme olarak addedilmesi ve birleşen ve bir-

leşilen kurumlar hakkında K.V.K.'nunda birleşme hükümlerinin uygulanması gerekir.

II -DEVİRLERDE K.V.K.'NUN 37. MADDESİNE UYULMASI VE VERGİLEME AÇISINDAN SONUÇLARI :

Daha önceki açıklamalarda da görüleceği üzere, K.V.K.'nun 37. maddesinde belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde meydana gelen birleşmelerin devir hükmünde sayılacağı belirtilmiş olup, sözkonusu şartların yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi durumunda da, bu birleşmenin devir sayılamıyacağı ve birleşen ve birleşilen kurumlar hakkında kanunun birleşmeye ilişkin hükümlerinin uygulanacağı kanun metninden de anlaşılmaktadır.

37. maddede sözü edilen şartları geniş anlamda irdelemek gerekecektir. Bu nedenle belirtilen hususları aşağıda ayrı ayrı değerlendirelim.

— Birleşme sonucunda dağılan kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunacaktır. Bu ifadeden devir hükümlerinin tam mükellef kurumlar için geçerli olduğu, dar mükellef kurumlara devirle ilgili hükümlerin uygulanmayacağı anlaşılmaktadır.

— Dağılan kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini birleşilen kurum, kül halinde devralacak ve aynen bilançosuna geçirecektir.

Devir edilen kurumun, devir tarihindeki bilanço değerleri yeniden bir değerlemeye tabi tutulmamalıdır. Bilançodaki değerler devralan kuruma kül halinde intikal etmediği takdirde devir işleminden söz edilemez. Bu halde birleşme hükümleri geçerli olur ki, bu birleşme tasfiye hükmünde sayıldığından, birleşmeden doğan kâr da kurumlar vergisine tabi olacaktır.

— Birleşen Kurum münfesi kurumun ortaklarına veya sahiplerine devraldığı servet nispetinde hisse verecektir. Buradaki "servet" deyiminin ne anlama geldiğini tespit etmek için K.V.K.'nun 33. maddesine bakmak gerekecektir. Sözkonusu kanun maddesinde, servet deyimini "Özsermaye" olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle devirlerde, devrolan kurum tarafından, devrolan kurumun ortaklarına veya sahiplerine, dağılan kurumun devir tarihindeki bilançosu üzerinden hesaplanan özsermaye nispetinde hisse verilmesi gerekir. Buradaki amaç, her iki kurum ortaklarının ellerindeki hisse senetlerinin karşılığını temsil eden özsermayelerinin değişmemesi, diğer bir ifadeyle bir şirketin ortaklarının diğer şirketin ortakları aleyhine zenginleşmemesidir.

K.V.K.'na göre yapılan devirlerde, yukarıda açıklanan devir şartlarının ihlali genellikle 2 ve 3 nolu bentlerde belirtilen hususlarda ya-

pılmaktadır. Bunlar devrolan kurumun devir tarihindeki bilanço kalemlerinin, birleşilen kurumun bilanço ve hesaplarına eksik veya fazla tutarda geçirilmesi, yani kül halinde geçirilmemesi, ayrıca, devralan kurum tarafından, devrolan kurumun ortaklarına veya sahiplerine, devir tarihindeki bilançoda görülen nominal sermaye kadar hisse verilmesi şeklinde olmaktadır. Bu şekilde yapılan devirler haliyle K.V.K.'nun 37. maddesine uygun bir devir olmadığından, gerek devrolan kurum gerekse devralan kurumla ilgili olarak; Kurumlar Vergisi, Zararların Mahsubu, Yatırım İndirimi ve Katma Değer Vergisi açısından bir takım bağlayıcı sonuçları ortaya çıkarmaktadır. Şimdi bu sonuçları sırasıyla değerlendirelim.

A -Devir Halinde Kurumlar Vergisi:

K.V.K.'nun 38. maddesindeki Devir Halinde Vergilendirme başlığı altında, "Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesihi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazaçlar vergilendirilip, doğrudan doğruya birleşmeden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu şartlar;

1 - Münfesihi kurum ile birleşilen kurum müştereken imzalayacakları bir devir beyannamesini, birleşme tarihinden itibaren on beş gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verecekler ve bu beyannameye devir bilançosuna bağlayacaklardır.

2 - Birleşilen kurum münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer vecibelerini yerine getireceğini devir beyannamesine bağlı bir taahhütname ile taahhüt edecektir. Mahallin en büyük mal memuru bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir."

şeklinde düzenlenmiştir. Görüldüğü gibi devir halinde vergilendirmeme; sayılan bu hususların yerine getirilmesine bağlanmıştır. Tabiki burada sadece devir hükmündeki birleşmelerden bahsedilmektedir. Bunun yanında birleşmenin devir hükmünde sayılabilmesi için de 37. maddedeki şartlara uygun bir devrin yapılması sözkonusudur. Bu şartların herhangi birinin ihlali durumunda devirden söz edilemeyecek, her iki kurum hakkında birleşmeye ilişkin hükümler uygulanacaktır. Birleşmelerde tasfiyeye ilişkin hükümlerin esas alınacağı kanunda açıkça belirtildiği için, birleşen kurum tasfiyeye girmiş sayılacak ve birleşme dönemi itibarıyla tespit edilecek birleşme kârı üzerinden vergilendirilecektir. Birleşme halinde, birleşme döneminin başlangıcı ile bitimi konusunda kanunda kesin bir belirleme yapılmamış, sadece bu konuda tasfiye hükümlerinin geçerli olacağı belirtilmiştir. Bu nedenle K.V.K.'nun 30. madde metninin yorumundan; birleşme döneminin başlangıç tarihi kurumun yetkili organları tarafından alınan birleşme kararının tescil tarihi,

bitiş tarihi ise, birleşme bilançosunun yine yetkili organlarca onaylandığı tarih olarak anlaşılmaktadır.

B - Devir Halinde Zarar Mahsubu :

K.V.K.'nun 8. maddesine 3239 sayılı kanunla eklenen 14. bendinde, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla bu kanuna göre yapılan devirlerde münfesihi kurumun devir öncesi son bilançosunda görülen zararlar devralan kurumca beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği, bu indirimle ilişkin şartlar, usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu kanun maddesine bağlı olarak yayınlanan 31 seri nolu K.V. Genel Tebliğinde, bu konuda uyulması gereken esaslar belirlenmiş olup, zarar mahsubunun ancak devir işleminin K.V.K.'nun 37. maddesinde öngörülen şartlar çerçevesinde yapılması durumunda gerçekleştirilebileceği açıkça ifade edilmiştir. Bu nedenle devrin K.V.K.'nun 37. maddesinde belirtilen şartlara uygun olarak yapılmaması halinde, devir alan kurumun, devraldığı kurumun devir tarihi öncesi bilançosunda yer alan zararları beyan edilen kurum kazancından indirmesi mümkün olmayacaktır.

C - Devir Halinde Yatırım İndirimi Uygulaması :

Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 5. maddesinde, Yatırım İndirimine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş olup, yatırım indirimine konu aktif değerlerin satış veya devri hususunda da bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bizce buradaki "devir" deyimini, K.V.K.'nun 37. maddesinde yer alan devir'i de kapsadığı anlaşılmakta olup, G.V.K.'nun yatırım indirimine ilişkin usul ve esasları çerçevesinde, yatırım indirimine konu aktif değerleri devralan kurumların da bu kanun hükümlerinden yararlanacağı kesindir. Ancak G.V.K.'unda belirtilen hususlara uymakla beraber, devrin K.V.K.'nun 37. maddesindeki şartlara uygun olarak yapılmaması halinde durum ne olacaktır? Yatırım indirimine konu aktif değerlere sahip olan bir kurumun, başka bir kurum tarafından devralınması sırasında K.V.K.'nun 37. maddesine uyulmaması halinde devralan kurumun; devraldığı kuruma ait tamamlanmamış yatırımlara ilişkin yatırım indirimini ve devrolan kurumun yeterli kurum kazancı bulunmadığı için geçmiş dönemlere ait indiremediği yatırım indirimlerini indirip indiremeyeceği konusunda tereddütler ortaya çıkmaktadır. Bu konuda ne G.V.K.'da ne de K.V.K.'nda açık bir hüküm bulunmadığı gibi, yayınlanmış herhangi bir Tebliğ de bulunmamaktadır.

213 sayılı V.U.K.'nun 3. maddesinin ikinci fıkrasında Vergi Kanunları Lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanacağı belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmünden hareketle, de-

virlerdeki zarar mahsubuna ilişkin olarak düzenlenen kanun maddeleri ile yayınlanan 31 nolu K.V.Genel Tebliğindeki esasların, yatırım indirimi için de geçerli olması düşünülmelidir. Çünkü, temelde nitelik olarak zarar mahsubu ile yatırım indirimi arasında fark bulunmamaktadır. Her ikisi de kurumlara tanınmış bir haktır ve kurum kazancından indirilmesi gereken bir değerdir. Kaldı ki 31 nolu K.V.Genel Tebliğinde de, devir alınan kurumun birikmiş zararlarının kurum matrahından indirilecek olmasının, bilinen anlamda bir zarar mahsubu olmadığı, bunun bir vergi istisnası olduğu açıkça belirtilmektedir. Bilindiği gibi Yatırım İndirimi de mükelleflere tanınmış bir vergi istisnasıdır.

Yukarıdaki açıklamalara göre bizce, yatırım indirimine konu aktif değerlerin, K.V.K.'nın 37. maddesindeki hükümlere göre devri, yatırım indiriminin uygulanması açısından şartların ihlali sayılmamaktadır. Ancak devrin 37. maddedeki şartlara uygun olarak yapılmaması durumunda; devrolan kurumun tamamlanmamış yatırımlarına ilişkin olarak, devir alan kurum tarafından yatırıma devam edileceğinden, devir sonrası yatırım indiriminden yararlanabilmesi gerekir. Fakat devrolan yatırımla ilgili, devrolan kurum tarafından geçmiş yıllara ait indirilemeyen yatırım indirimlerinin, devralan kurumca, devirden sonraki kurum kazancından indirilmemesi gerektiği kanısındayız.

D - Devir Halinde K.D.V. Uygulaması:

Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin 4/c fıkrasına göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 39. maddelerinde sayılan işlemler vergiden istisna edilmiştir. Bundan önceki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere, K.V.K.'nın 37. maddesi "devir" ile ilgili olup, belli şartlarla yapılan birleşmelerin devir sayılacağı belirtilmiş ve K.D.V.K.'nın 17. maddesinin 4/c fıkrasında da sözkonusu şartlar çerçevesinde yapılan devirlerle ilgili işlemler Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir.

K.V.K.'nın 37. maddesinde belirtilen şartların ihlali durumunda ise, yapılan bu işlemin devir sayılmayıp, birleşme hükmünde sayılacağından, Katma Değer Vergisi istisnası da sözkonusu olmayacaktır. Çünkü KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesinde sadece devirden bahsedilmiş olup, birleşme ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu nedenle devirlerde K.V.K.'nın 37. maddesindeki şartlara uyulmaması durumunda, devir ile ilgili işlemlerin K.D.V. istisnasının dışında tutulması, devrolan kuruma ait devir bilançosunda yer alan mamül ve yarı mamül mallar, yardımcı malzemeler, demirbaşlar ve K.D.V.'nin konusunu teşkil eden diğer malların, birleşilen kuruma devri teslim hükmünde sayılması ve bilanço değerleri üzerinden Katma değer Vergisine tabi tutulması gerektiği kanısındayız.

III - DEĞERLENDİRME VE SONUÇ:

Yazımızın buraya kadar olan bölümlerinde yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, K.V.K.'na göre yapılan devirlerde 37. maddede belirtilen şartlara tam olarak uyulması gerekmektedir. Belirtilen şartlara uyulmaması durumunda, bu işlemin devir sayılamayacağı, birleşen ve birleşilen kurumlar hakkında birleşme hükümlerinin uygulanacağı K.V.K.'nın 36 ve 37. madde hükümlerinden de anlaşılmaktadır. Devirlerde K.V.K.'nın 37. maddesindeki şartlara uyulmaması durumunda, gerek kurumlar ve Katma Değer Vergisi, gerekse zararların mahsubu ve yatırım indirimi yönünden bir takım sonuçlar doğurmaktadır. Bu sonuçların vergi kanunları açısından değerlendirilmesi neticesinde, K.V.K.'na göre yapılan devirlerle ilgili işlemlerde aşağıda belirtilen hususların dikkate alınması düşüncesindeyiz.

Devirlerde K.V.K.'nın 37. maddesindeki şartlara uyulmaması durumunda:

— Yapılan işlemin devir sayılmaması nedeniyle, devrolan ve devralan kurumlar hakkında K.V.K.'nın birleşmeye ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekir. Bu durumda, devrolan kurum açısından birleşme dönemi belirlenmek suretiyle, birleşme kârının tespit edilmesi ve kurumlar vergisi yönünden vergilendirilmesi gerekmektedir.

— Devrolan kurumun devir öncesi mahsup edilemeyen zararlarının, devralan kurumca beyan edilecek kurum kazancından indirilmemesi gerekir. K.V.K.'nın 8/14. maddesi ile 31 nolu K.V.Genel Tebliğindeki hükümler de bu görüş doğrultusunda olup, uygulama yönünde geniş açıklamalar 31 nolu Genel Tebliğde yer almaktadır.

— Devrolan kurumun devir tarihindeki bilançosundaki geçmiş dönemlerle ilgili olup, indirilemeyen yatırım indirimi tutarlarının, devralan kurumca beyan edilecek kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Bu konuda açık herhangi bir kanun hükmü ve Genel Tebliğ olmadığı için, yatırım indiriminin esas bakımından mahsup edilemeyen zararlarla aynı olduğu düşüncesinden hareketle, Zarar Mahsubuna ilişkin hükümlerin yatırım indirimi konusunda da uygulanması görüşünderiz.

— Devrolan kurumun devir tarihindeki bilançosunda görülen ve KDV'nin kapsamına giren mallar ve demirbaşların birleşilen kuruma devri teslim hükmünde sayılması ve bilanço değerleri üzerinden Katma Değer Vergisine tabi tutulması gerekir. Dolayısıyla K.D.V.K.'nın 17/4-c maddesine göre KDV istisnasının uygulanmaması gerekmektedir.