



İbrahim ERCAN (*)

KOBİ BİRLEŞMELERİNE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJLAR

1 - GİRİŞ

03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5904 sayılı Gelir Vergisi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) eklenen geçici 5. maddeyle, KOBİ'lerin (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme) 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde bu birleşmeden doğan kazançlarına kurumlar vergisi istisnası ve ayrıca birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşme tarihinin içinde bulunduğu son hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dâhil olmak üzere 3 hesap döneminde elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

5904 sayılı Kanunun gerekçesinde, söz konusu geçici maddenin konulmasındaki amacın, KOBİ'lerin vergi yoluyla teşvik edilerek, mali yapılarını güçlendirmek, ölçek verimliliğini sağlamak, rekabet ortamına uyum kapasitelerini güçlendirmek, istihdam düzeylerini arttırmak ya da korumak olduğu belirtilmiştir.

Bu doğrultuda, söz konusu maddenin uygulanmasına ilişkin olarak, 13.08.2009 tarihinde 4 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği yayınlanarak uygulamanın usul ve esasları ayrıntılı olarak anlatılmıştır. Bu yazımızda, KOBİ'lerin 31.12.2009 tarihine kadar yapacakları birleşmelerine sağlanan vergisel avantajlar ve şartları, söz konusu geçici madde ve bu konuda yayınlanan genel tebliğ esas alınarak anlatılmaya çalışılacaktır.

2- KOBİ'LERDE BİRLEŞME

2.1- Kurumlar Vergisi Kanununda Birleşme

Kurumlar Vergisi Kanununun 18. maddesine göre, bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir.

Birleşme döneminin başlangıcı birleşmeye esas alınan bilançonun düzenlendiği tarih, birleşme döneminin sonu ise, birleşilen şirketin sermaye artırımına ilişkin ana sözleşme değişikliğinin tescil ve ilan edildiği tarihtir. Söz konusu tarihler arasındaki dönem birleşme dönemi olarak ifade edilir. Birleşme döneminde oluşacak kar ise birleşme karını oluşturur.

(*) Vergi Denetmeni

Bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda, birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme karı için tasfiye hükümleri geçerli olur. Ancak, birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur. Dolayısıyla, birleşme tarihine kadar, birleşen kurumda ortaya çıkan faaliyet karları ile birlikte değer artışlarının da vergilendirilmesi gerekir.

Vergili birleşme olarak da ifade edilen bu tür birleşmelerde, tasfiye karının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme karının tespitinde de geçerlidir. Ancak, münfesi kurumun veya kurumların, ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Öte yandan, birleşilen kurumdaki alınan değerler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yazılı esaslara göre değerlendirilecektir.

2.2- KOBİ Tanımı ve KOBİ Birleşmeleri

KVK'ya eklenen geçici 5. maddede ve bu konuda yayınlanan 4 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde kısaca belirtildiği üzere, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ); 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kurulan, 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ila 250 işçi çalıştıran, yine aynı yılın veya aynı yıla ilişkin hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlar toplamı 25 milyon TL'yi geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon TL'den az olan ticari işletmeler, olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu geçici 5. maddede, tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ'nin 18. madde uyarınca birleşerek yeni bir anonim şirket oluşturmalarını ya da tam mükellef bir veya birkaç KOBİ'nin tam mükellef olan ve anonim şirket statüsündeki diğer bir KOBİ'ye devrolunması, KOBİ'lerde birleşme olarak, ifade edilmiştir. Buna göre,

- Birleşen (devralınan ve devralanlar dahil) şirketlerin KOBİ niteliğinde olması,

- Birleşme neticesinde bir sermaye şirketinin kurulmuş olması veya devralan şirketin bir sermaye şirketi olması, gerekmektedir.

Ancak, birleşme işlemi sonucunda kurulacak yeni sermaye şirketi ile devralan şirketin birleşme işleminden sonra KOBİ şartlarını taşıyıp taşımadığının bir önemi bulunmamaktadır. Bu kapsamda yapılan birleşmelerin KVK'nın 19. maddesi çerçevesinde yapılan vergisiz birleşmelerle ilgisi bulunmamaktadır.

2.3- KOBİ'lerde Birleşme Tarihi

KVK'nın geçici 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, münfesi kurumun, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütnameyle taahhüt etmesi gerektiği belirtilmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'na göre aksine bir belirlenme olmadıkça hukuki durum tescille birlikte hüküm ifade etmektedir. KVK'nın 20. maddesinde ise şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihi olarak kabul edilmiştir.

Dolayısıyla, KOBİ birleşmesinin ticaret sicilinde tescil edildiği tarih, birleşme tarihi olarak kabul edilecek ve KOBİ birleşmelerine yönelik olarak 31.12.2009 tarihine kadar yapılan tesciller geçici 5. madde kapsamında değerlendirilecektir.

2.4- Birleşme Beyannamesinin Verilme Süresi

Münfesi kurumun birleşme tarihine kadar olan faaliyet kazançları ile birleşme kazançlarının

yer aldığı beyannamenin, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde münfesihi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Birleşme nedeniyle verilecek bu beyanname, münfesihi kurum adına birleşilen kurum tarafından verilecektir. Bu beyannamenin ekinde ayrıca, birleşilen kurumun münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini belirten taahhütnamenin yer alması gerekmektedir.

3- KVK’NIN GEÇİCİ 5. MADDESİYLE KOBİ BİRLEŞMELERİNE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJLAR

5904 sayılı Kanunla, KVK’ya eklenen geçici 5. madde ile, KOBİ’lerin 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde bu birleşmeden doğan kazançlarına kurumlar vergisi istisnası getirilmiş ve ayrıca birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşme tarihinin içinde bulunduğu son hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde edilen kazançları üzerinden alınacak kurumlar vergisine ilişkin oranı %75’ine kadar indirim hususunda Bakanlar Kuruluna, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda da Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

3.1- KOBİ Birleşmelerinde Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulaması

Yapılan düzenlemeyle KOBİ’lerin 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde bu birleşmeden doğan kazançlarına kurumlar vergisi istisnası sağlanmıştır. Bu istisnanın uygulanmasına 13.08.2009 tarihinde yayınlanan 4 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Buna göre, KOBİ tanımı kapsamındaki işletmelerin geçici 5. maddeye göre 31.12.2009 tarihine kadar yaptıkları birleşmelerde;

- Birleşilen kurum tarafından münfesihi kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı VUK’un değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi,
- Birleşmeden doğan kazançların tamamının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen şirketin sermayesine eklenmesi,

- Birleşilen kurumun, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini; münfesihi kurumun, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütnameyle taahhüt etmesi,

- Birleşme sonrasında üç yıl süreyle aylık ortalama bazda birleşilen kurum ile münfesihi kurum tarafından 01.04.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması, şartlarıyla birleşme işlemlerinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Söz konusu istisna kazançlar, kurum kazancına dahil edildikten sonra yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde ilgili satıra yazılmak suretiyle beyan edilecektir.

3.2- KOBİ Birleşmelerinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Yine, yapılan düzenlemeyle KOBİ’lerin 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşme

tarihine kadar elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin esaslara 13.08.2009 tarihinde yayınlanan 4 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde yer verilmiştir.

Buna göre, KOBİ tanımı kapsamındaki işletmelerin geçici 5. maddeye göre 31.12.2009 tarihine kadar yaptıkları birleşmelerde;

- Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlar,

- Birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde ettiği kazançlar,

anılan geçici maddenin onbirinci fıkrasına göre belirlenen indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle vergilendirilecektir.

Söz konusu geçici maddenin 11. fıkrasında, Bakanlar Kurulu, bu maddeden yararlanan işletmeler için kurumlar vergisi oranını, % 75'e kadar indirimli uygulamaya; Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir, denilmektedir. Bununla birlikte, 05.09.2009 tarih 27340 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2009/15386 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla indirimli kurumlar vergisi oranı % 5 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, KOBİ birleşmelerinde;

-Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlarından % 5 oranında,

-Birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlarından % 5 oranında, kurumlar vergisi alınacaktır.

Örnek 1: 01.09.2009 tarihinde KOBİ niteli-

ğindeki (A) Ltd. Şti., KOBİ niteliğindeki mevcut (B) A.Ş.'ye Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 5. madde uyarınca devrolunmuştur.

- (A) Ltd. Şti.'nin birleşme işleminden doğan kazançları kurumlar vergisi istisnasından,

- (A) Ltd. Şti.'nin 01.01.2009-01.09.2009 kıst döneminde elde ettiği faaliyetlerinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna olmayıp, indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilir.

- (B) A.Ş.'nin 01.01.2009-31.12.2009 dönemi kurum kazançları ile, 2010 ve 2011 dönemi kurum kazançları indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilir.

4- VERGİSEL AVANTAJLARDAN YARARLANMA ŞARTLARI

31.12.2009 tarihine kadar gerçekleştirilecek KOBİ birleşmelerinde 5904 sayılı Kanunla KVK'ya eklenen geçici 5. maddede ile sağlanan vergisel avantajlardan yararlanılabilmesi için gerekli şartların ayrıntısına bu konuda yayınlanan 4 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntı söz konusu şartlara aşağıda kısaca yer verilmiştir.

4.1- Birleşme Kapsamında Kıymetlerin Devri

KVK'nın geçici 5. maddesi uyarınca yapılacak KOBİ birleşmelerinde, münfesih kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı VUK'un değerleme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde birleşilen kurum tarafından devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi gerekmektedir.

Sabit kıymetlerden kasıt 213 sayılı VUK'un 313. maddesi uyarınca amortismanı tabi olan varlıklardır. Dolayısıyla, gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ile alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri sabit

kıymet olarak dikkate alınacaktır. Buna göre, birleşen münfesihi kurumun aktifinde görünen birleşme tarihindeki sabit kıymetler, rayiç bedelle birleşilen kuruma devredilecektir.

Münfesihi kurumun sabit kıymetler dışındaki diğer kıymetleri ise 213 sayılı VUK'un değerleme hükümlerine göre değerlemek suretiyle birleşilen kuruma devredilecektir.

4.2- Birleşme İşleminde Doğan Kazançların Sermayeye Eklenmesi

KOBİ birleşmelerinde münfesihi kurumda doğan birleşme kazançlarının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen kurumun sermayesine eklenmesi gerektir. Sermayeye eklenecek kazanç tutarı ise birleşme nedeniyle kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç tutarı ile aynı olacaktır.

4.3- Birleşen ve Birleşilen Kurumlar Arasındaki Külli Halefiyet

KOBİ birleşmelerinde, birleşilen kurumun, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, münfesihi kurumun birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyanname-sine ekli bir taahhünameyle taahhüt etmesi gerekmektedir.

Buna göre, birleşilen kurum, birleşen kurumun külli halefi haline gelmektedir. Birleşen kurumun tahakkuk etmiş veya daha sonraki tarihlerde tahakkuk edecek bütün vergi borçlarından birleşilen kurum sorumlu olacaktır.

4.4- İstihdam Şartı

KOBİ birleşmelerinde, birleşme işlemi sonrasında birleşilen kurumda, 3 yıl süreyle aylık ortalama bazda, birleşilen kurum ile münfesihi kurum tarafından 01.04.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirimlerine göre istihdam

edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması gerekmektedir.

Örnek 2: (A) Ltd. Şti. 2008 Aralık ayında vermiş olduğu sigorta bildirimlerine göre 15 işçi çalıştırmaktadır. Söz konusu şirket 01.04.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirimlerinde ise 8 işçi çalıştırmaktadır. Şirketin KOBİ tanımına ilişkin diğer koşulları sağladığı varsayılmıştır. Şirket, KOBİ niteliğindeki, 01.04.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirimlerine göre 30 işçi çalıştıran (B) A.Ş.'ye 01.09.2009 tarihinde geçici 5. madde çerçevesinde devrolunmuştur.

Buna göre, birleşilen kurumun, bu tarihten itibaren 3 hesap dönemi boyunca (31.12.2011 tarihine kadar) her ay itibarıyla 38 işçi istihdam şartını yerine getirmesi gerekecektir.

Bu süre zarfında herhangi bir ayda bahse konu istihdam şartının sağlanamaması halinde, birleşmeden dolayı istisna ve indirimli oran uygulamasından yararlanılabileceği mümkün olmayacaktır. İzleyen aylarda istihdam şartı yeniden sağlansa dahi geçici 5. maddede yer alan teşviklerden yararlanılamayacaktır.

Dolayısıyla, istihdam şartı ile birlikte geçici 5. maddenin birinci fıkrasında yer alan diğer şartların da yerine getirilmesi halinde istisna ve indirimli oran uygulamasından yararlanılabileceği mümkün olup şartların ihlali halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, genel hükümlere göre birleşilen kurumdan tahsil edilecektir.

4.5- Birleşilen Kurumun Daha Sonraki Tarihlerde Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerine Tabi Tutulmaması

KVK'nın geçici 5. maddesinin 4. fıkrasına göre, birleşilen kurumun; birleşme tarihinden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sona erdiği yılı izleyen 3. yılın sonuna kadar;

- KVK'nın 18 ve 19. maddelerine göre birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine tabi tutulmaması,

- Tasfiye edilmemesi,

- Sermaye azaltımında bulunmaması

gerekmektedir. 31.12.2009 tarihine kadar KOBİ'lerin kendi aralarında yapacakları birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri bu şartların ihlali anlamına gelmemektedir.

Bu şartlara uyulmaması durumunda, birleşmeden dolayı istisna uygulaması nedeniyle veya indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, ceza uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte birleşilen kurumdan tahsil edilecektir.

5- BİRLEŞME İŞLEMLERİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER VERGİSEL DURUMLAR

03.07.2001 ve 24451 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 4684 sayılı Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla, birleşme, devir, ve bölünme işlemleri ile ilgili olarak, KDV, damga vergisi, harçlar ve banka ve sigorta muameleleri vergisi ile ilgili konularda bazı düzenlemeler yapılmıştır.

5.1- Birleşmede Katma Değer Vergisi

KVK'nın Geçici 5. maddesinde, Bu maddeye göre yapılan birleşmeler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünme işlemleri gibi değerlendirilir, hükmüne yer verilerek, KOBİ'lerin birleşme işlemleri de KVK'nın 18 ve 19. maddesine göre gerçekleştirilen birleşme ve devir işlemlerine uygulanacak KDV hükümlerine tabi tutulmuştur.

4684 sayılı Kanunla KDV Kanunda yapılan değişiklikle KVK'daki koşullara uygun devir

işlemleri KDV Kanununun 17/4-c bendi ile KDV'den istisna edilmiştir.

Söz konusu maddede yer alan parantez içi hükme göre, KVK'ya göre yapılan devir ve birleşme işlemleri için KDV Kanununun 30/a bendi uygulanmayacak, yani devrolunan değerlerin edinimi sırasında yüklenen KDV'nin indirimine ilişkin olarak daha önce yapılan işlem düzeltilmeyecektir. Devir tarihine kadar fiilen indirilemeyen ve devrolan kurum bilançosunda indirilecek KDV olarak görülen tutarlar devralan kurum tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Bu doğrultuda, KDV/4-c maddesi gereğince KOBİ'lerin birleşme işlemleri KDV'den istisna olup, birleşen işletmenin değerlerini edinimi sırasında yüklendiği KDV'nin indirimine ilişkin olarak daha önce yapılan işlem düzeltilmeyecek ve devir tarihine kadar fiilen indiremediği ve bilançosunda indirilecek KDV olarak görülen tutarlar birleşilen işletme tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

5.2- Birleşme Sözleşmelerinde Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanununa ekli "Damga Vergisinden İstisna edilen Kağıtlar" başlıklı 2 sayılı tabloda bulunan "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlığını taşıyan bölümüne eklenen 17 no.lu fıkraya göre KVK'ya göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar, damga vergisinden istisna edilmiştir. KOBİ birleşmelerinde de düzenlenen kağıtlar, damga vergisinden istisna olacaktır.

5.3- Birleşme İşlemlerinde BSMV

Gider Vergileri Kanunu'nun 29. maddesine eklenen "s" bendi uyarınca KVK'ya göre yapılan birleşme, devir ve bölünme işlemlerinden doğan kazançlar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır. Buna göre, KOBİ birleşmeleri işlemlerinden doğan kazançlar da banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır

5.4- Birleşme İşlemlerinde Harçlar

Harçlar Kanunu'nun 123. maddesine 5035 sayılı Kanunla eklenen bir fıkra ile birleşme, devir ve bölünme nedeniyle yapılacak işlemlerin harca tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır. KOBİ birleşme işlemleri harca tabi tutulmayacaktır.

6- DİĞER HUSUSLAR**6.1- KOBİ Birleşmelerinde Zarar Mahsubu**

KVK'nın geçici 5. maddesi uyarınca gerçekleştirilecek KOBİ birleşmelerinde, birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, KVK'nın 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen şartlarla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

KVK'nın 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle sadece faaliyetten doğan zararların mahsubuna izin verilmektedir. Dolayısıyla, KOBİ birleşmelerinde münfesi kurumda, birleşme işlemi nedeniyle zarar ortaya çıkması halinde, bu zararların birleşilen kurum tarafından mahsup edilmesine imkan bulunmamaktadır.

Buna göre, KOBİ birleşmelerinde;

- Birleşen ve birleşilen kurumların son beş yıl ilişkili kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş olmaları,

- Birleşen kurumun faaliyetine birleşmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi

şartlarıyla, birleşme nedeniyle infisah eden kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen faaliyet zararları, birleşilen kurum tarafından kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

6.2- Amortisman Uygulamaları

KOBİ birleşmelerinde, birleşme nedeniyle infisah eden kurumdan devralınan amortisman tabi

iktisadi kıymetler için faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle münfesi kurumdaki kayıtlı değerleri üzerinden kalan süre için amortisman ayrılabilir.

Dolayısıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler için birleşilen kurumda yapılacak amortisman uygulamalarında, bu kıymetlerin devir değerleri değil, münfesi kurumdaki birikmiş amortismanlar dahil kayıtlı değerleri esas alınacaktır. Aynı şekilde bu kıymetlerin faydalı ömürlerinden, infisah eden kurumda amortisman tabi tutulan süreler düşülecek ve birleşilen kurumda kalan süre itibarıyla amortisman uygulaması yapılabilecektir.

Örnek 3: Amortisman tabi bir iktisadi kıymetin birleşen kurumdaki kayıtlı değerinin 10.000.- TL, faydalı ömrünün 5 yıl, birikmiş amortisman tutarının 4.000.- TL (Normal amortisman usulüne göre) ve birleşme işlemindeki rayiç bedelinin 12.000.- TL olduğunun varsayılması halinde, bu kıymet birleşilen şirkete 12.000.- TL üzerinden bir değerle devredilmiş olsa dahi birleşilen kurumda kalan 3 yıllık faydalı ömrü dikkate alınmak suretiyle toplam 6.000.- TL üzerinden amortisman uygulamasına konu olabilecektir.

6.3- Birleşilen Kurumda Devralınan**Varlıkların Satışı Nedeniyle Doğan Zararlar**

KVK'nın geçici 5. maddesinin yedinci fıkrasına göre, KOBİ birleşmelerinde birleşilen kurum tarafından birleşme işlemi nedeniyle devralınan varlıkların, devir bedelinden düşük bir bedelle satılması durumunda oluşan zararlar, bu kurumun kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmayacaktır.

6.4- Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış**Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu**

KVK'nın geçici 5. maddesinin sekizinci fıkrasına göre, KOBİ birleşmelerinde, birleşme suretiyle

devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının indirimli kurumlar vergisi uygulanan hesap dönemleri içinde satışı halinde, ayrıca KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi hükmünün uygulanması mümkün değildir.

6.5- Sadece Teşviklerden Yararlanmak

Amacıyla Yapılan İşlemlerin Durumu

5904 sayılı Kanunun geçici 2. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmünde, 31.12.2009 tarihine kadar uygulanacak KOBİ birleşmelerinde, birleşen veya birleşilen şirketlere anılan KVK'nın 13. maddesine göre ilişkili kişi sayılanlar tarafından istihdamın veya faaliyetin kaydırılması gibi sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemlerin bulunması halinde, KVK'nın geçici 5. maddesindeki teşviklerden yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

KOBİ birleşmelerine tanınan teşvikin amacı, KOBİ'lerin mali yapılarının güçlendirilmesi, ölçek verimliliğinin sağlanması, rekabet ortamına uyum kapasitelerinin geliştirilmesi, istihdam düzeylerinin artırılmasıdır. Bu amaçlar dışında, kurumlarda KVK'nın 13. maddesine göre; gelir vergisi mükelleflerinde Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre ilişkili kişi kabul edilenler tarafından birleşen ve birleşilen şirketlere, yüksek katma değeri ve kârlılığı bulunan faaliyetlerin ya da istihdamın kaydırılarak sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan benzeri işlemlerin bulunması halinde, anılan madde kapsamındaki teşviklerden yararlanılamayacaktır. Sayılan işlemler veya benzerleri gibi sadece teşvikten yararlanmak amacıyla yapılan işlemlerin, birleşen kurumlarda birleşme tarihinden önce veya sonra yapılması arasında fark bulunmamaktadır. Ayrıca, bu tür kötüye kullanım hallerinde, hem birleşen

hem de birleşilen kurumların KVK'nın geçici 5. maddesinde yer alan teşviklerden yararlanmaları mümkün değildir."

7- SONUÇ

5904 sayılı Gelir Vergisi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 5. maddeyle, KOBİ'lerin (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme) 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde bu birleşmeden doğan kazançlarına kurumlar vergisi istisnası ve ayrıca birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşme tarihinin içinde bulunduğu son hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere 3 hesap döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

Bu doğrultuda, KOBİ birleşmelerinde, birleşilen kurum tarafından münfesi kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı VUK'un değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi, birleşmeden doğan kazançların tamamının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen şirketin sermayesine eklenmesi, birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, birleşme sonrasında üç yıl süreyle aylık ortalama bazda birleşilen kurum ile münfesi kurum tarafından 01.04.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması, şartlarıyla birleşme işlemlerinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Ayrıca, münfesi kurumun birleşme tarihinin içinde bulunduğu son hesap döneminde elde ettiği kazançları kurumlar vergisinden istisna olmayıp, söz konusu kazançları ile, birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere 3 hesap döneminde elde edilen kazançları üzerinden alınacak kurumlar vergisine ilişkin oranı %75'ine kadar indirme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu 05.09.2009 tarih 27340 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2009/15386 sayılı kararıyla indirimli kurumlar vergisi oranını %5 olarak belirlenmiştir.

Bununla birlikte, şirket birleşmelerine sağlanan diğer vergisel avantajlar kapsamında; yapılan birleşmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden, yine yapılan birleşme işlemlerinden doğan kazançlar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesna olup, birleşme nedeniyle yapılacak işlemler de harca tabi tutulmayacaktır.

KAYNAKÇA

- Maliye Bakanlığı (03.04.2007) 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Ankara.
- Maliye Bakanlığı (13.08.2009) 4 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Ankara.
- Şibli GÜNEŞ, Şirket Birleşmelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 93.
- T.C. Yasalar (03.07.2001), 4684 sayılı Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Ankara.
- T.C. Yasalar (03.07.2009), 5904 sayılı Gelir Vergisi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Ankara.
- T.C. Yasalar (13.06.2006), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara.
- T.C. Yasalar (10.01.1961), 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara.
- T.C. Yasalar (09071956), 6267 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara.