



DEVİR YOLUYLA BİRLEŞME (VERGİSİZ BİRLEŞME)

Serdar KUŞCU^(*)

1 - GİRİŞ

Birleşme bir veya daha fazla ticaret şirketinin malvarlığının tasfiye olunmaksızın, içlerinden birine veya yeni kurulan bir ortaklığa, kendiliğinden külli halefiyet yolu ile geçmesi; bu suretle mal varlıklarının birleşmesi ve intikal eden mal varlığının karşılığı olarak, infisah eden ortaklığın ortaklarının, hesaplanan bir değiş tokuş ölçüsüne göre, bünyesinde birleşilen ortaklıkta, kendiliğinden ortaklık payı kazanmasıdır.¹

Birleşmenin amacı; birden fazla şirket bünyesinde yürütülen faaliyetlerin aynı şirket bünyesinde toplanması, üretim ve pazarlama faaliyetlerinin tek çatı altında toplanması, faaliyetlerin aynı sektördeki diğer şirketlerin faaliyetleri ile bütünleştirilmesi, eleman ve maliyet tasarrufu sağlamak olabilmektedir.²

Türk Ticaret Kanunu'nun³ (TTK) 146'ncı maddesi birleşmeyi, "Birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak (devir) etmesinden ibarettir." şeklinde tarif etmiş ve çeşitli ticaret şirketlerine ait hususi hükümler mahfuz kalmak şartıyla birleşme hakkında TTK'nın 146-151'inci maddelerdeki hükümlerin tatbik olunacağını hükme bağlamıştır. Aynı Kanunun 451-454'üncü maddelerinde ise şirketlerin birleşmesine yönelik usul ve esaslar düzenlenmektedir. Bunun dışında, konunun vergisel boyutuna da Kurumlar Vergisi Kanunu'nda⁴ (KVK) yer verilmiştir.

Vergi kanunlarımızda, ekonomik kaynakların daha verimli kullanılmasını sağlayacak birleşme işlemini kolaylaştırmak amacıyla, birtakım vergi

^(*) Vergi Denetmeni

¹ www.vergidegundem.com, Vergi Uygulamaları İle Şirket Devir Ve Birleşmeleri, Mehmet KÜÇÜKKAYA.

² Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s.717, HUD 2009.

³ 09.07.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

avantajları tanınmıştır. Biz de bu çalışmamızda devir yoluyla birleşmeyi (vergisiz birleşme) ele alacak ve başta KVK olmak üzere vergi kanunları yönünden sağlanan vergi avantajlarını açıklamaya çalışacağız.

2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

2.1- Devir İçin Aranılan Şartlar

KVK'nın 19'uncu maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre⁵, iki şirket arasında gerçekleştirilen birleşmenin devir sayılabilmesi için aşağıdaki şartların mevcudiyeti gerekmektedir.

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

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

Görüldüğü üzere bir birleşmenin devir sayılabilmesi için öncelikle birleşen ve birleşilen kurumların kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması, yani her iki kurumun da tam mükellefiyete tabi olması gerekmektedir. Dolayısıyla dar mükellefiyete tabi kurumlarda devir hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir.

Kurumların birleşmesinin devir sayılabilmesi için ikinci şart, birleşen (infisah eden) kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından kül halinde devir alınarak aynen bilançosuna geçirmesidir. Buna göre birleşen kurum ile birleşilen kurum bilançolarında yer alan kalemlerin tutarları üzerinde herhangi bir

değişiklik yapılmaksızın, üst üste konulması suretiyle konsolide edilmesi gerekmektedir.

KVK'nın 19'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkrası, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.⁶ Mezkur Kanunu'nun 20/1'inci maddesine göre devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir.

2.2- Devir Halinde Vergilendirme Koşulları

KVK'nın "Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme" başlıklı 20'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında; "Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, müfeseh kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan karlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Müfeseh kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları müfeseh kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, müfeseh kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları müfeseh kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

⁵ Aynı maddenin ikinci fıkrasında, kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmelerinin de devir hükmünde olduğu belirtilmiştir.

⁶ a.g.e. , s.721, HUD, 2009.

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdaki teminat isteyebilir.” hükümlerine yer verilmiştir

Yukarıda yer alan şartlar asli şart olmaları nedeniyle bu şartlardan herhangi birinin gerçekleştirilememesi halinde, kanunun öngördüğü himayeden yararlanılması mümkün olmayacaktır.⁷

Devir işleminin vergisiz yapılabilmesi için birinci koşul, münfesi kurum (birleşen kurum) ile birleşilen kurumun devir tarihi itibarıyla hazırladıkları ve müştereken imzalamış oldukları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini (devir beyannamesi), birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün (30 gün) içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermeleridir.

Devir tarihine kadar olan kıst hesap döneminin önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde devir işlemlerinin de tamamlanmış olması durumunda, devrolan şirketin (münfesi kurumun) tüzel kişiliği artık kalmadığından, normalde devrolan kurum (münfesi kurum) tarafından genel esaslara göre verilmesi gereken bu beyannamenin de devre ilişkin olarak verilecek kıst dönem kurumlar vergisi beyanna-

mesi ile birlikte verilmesi gerekmektedir. Söz konusu beyannameler de münfesi ve birleşilen kurum tarafından müştereken imzalanacaktır.

Devir işleminin vergisiz gerçekleştirilebilmesi için ikinci koşul, birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve vergileme ile ilgili diğer bütün ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt etmesidir. Ayrıca birleşilen kurum, mahallin en büyük mal memurunun talep etmesi durumunda teminat göstermek zorundadır.

Yukarıda belirtilen şartların aynen yerine getirilmesi durumunda, devir nedeniyle oluşan kar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecek, sadece münfesi kurumun (birleşen kurum) devir tarihine kadar olan kazançları vergilendirilecektir. Görüldüğü üzere devir yolu ile birleşme, tasfiye gibi hukuki ve mali açıdan son derece külfetli olabilecek bir yola gidilmeksizin işletmelere önemli bir yapılanma imkânı vermektedir.

2.3- Münfesi Kuruma (Birleşen Kurum)

Ait Zararlar

KVK'nın 9'uncu maddesine göre; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirilebilmektedir.

Diğer taraftan; aynı maddenin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca, Kanunun 20'inci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların, devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının yukarıda belirtilen

⁷ Dr. Ahmet KAVAK, Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri, s.183, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005.

şartlara ilave olarak;

- Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması,

- Devralınan kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi,

koşullarını taşımak kaydıyla, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Kanun hükmünden anlaşılabileceği üzere, devir halinde devreden zarar tutarları, devralınan kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır. Öz sermaye sınırlamasını aşan zarar tutarları ise iptal edilecektir. Devralınan kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde zarar mahsubunun mümkün olmayacağı tabiidir. Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu (VUK) uyarınca tespit edilmiş olan hesap dönemi başındaki öz sermayesidir. VUK'un 192'inci maddesi uyarınca, aktif (mevcutlar ve alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir.

Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyaı doğmuş sayılacaktır.

Sonuç olarak devrolan şirketin (münfesihi kurum) geçmiş yıl zararlarının olması halinde, devralan şirket (birleşilen kurum), bu zararları Kanunu 9'uncu maddesinde yazılı esaslar göz önünde bulundurulmak suretiyle indirim konusu yapılabilir.

2.4- Geçici Vergi Uygulaması

Konuya ilişkin olarak 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nin⁸ "Devir halinde vergilendirme ve beyan" başlıklı (20.1.) bölümünde; "Öte yandan,

geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı döneme ilişkin olarak devir işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir. Devir nedeniyle münfesihi hale gelen kurumun, devir tarihine kadar ödediği geçici vergiler, devir dolayısıyla vergilenecek devir öncesi kazanç üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Mahsup edilemeyen tutarın kalması halinde, bu tutar birleşilen kurumun kurumlar vergisinden mahsup edilecektir." hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla hukuki varlığı sona eren münfesihi kurum, devir tarihinin içinde bulunduğu dönemler için geçici vergi beyannamesi vermeyecektir.

3- GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

Devrin gelir vergisini ilgilendiren kısmı, devir halinde gerçek kişi yada gerçek kişi şirket ortakları lehine oluşan değerlerin nasıl bir vergilendirme rejimine tabi tutulacağıdır. Bu konuyla ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun⁹ Mükerrer 80, 81'inci maddelerinde yapılmıştır.

Kanunun 81'inci maddesi aşağıdaki gibidir:

"Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez :

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirket

⁸ 03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ketine 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.).

3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)"

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere; bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip ve 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 hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

4- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun¹⁰ (KDVK) 17/4-c maddesi hükmüyle, KVK'ya göre yapılan devir ve bölünme işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiş olup, in-

fisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergilerin, devredilen kurumların varlıklarını aktif ve pasifiyle kül halinde devralan kurum tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre KVK'daki koşullara uygun devir işlemleri, KDVK'nın 17/4-c bendi ile KDV'den istisna edilmiş olup devir tarihine kadar fiilen indirilemeyen ve devrolan kurumun bilançosunda "indirilecek KDV" olarak görünen tutarlar devralan kurum tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

5- VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹¹ (VUK) "Süre" başlıklı 168'inci maddesinde; değişiklik bildirimlerinin, bildirilecek olayın vukuu tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine bildirilmesi hükmüne bağlanmış olup, 246 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin¹² "İşini Terk Eden Mükelleflerin Belge İbraz Ödevi" başlıklı bölümünde; " 1- İş bırakma mükellefler, Vergi Usul Kanunu uyarınca notere tasdik ettirmiş veya "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile, en son kullandıkları ciltleri, iş bırakma bildiriminde bulundukları süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal

¹⁰ 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹² 08.01.1996 Tarih ve 22577 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edilmesini sağlayacaklardır.” açıklamasına yer verilmiştir.

Öte yandan, kullanılmamış belgeler üzerindeki bilgilerin ne şekilde yenisiyle düzeltileceğine ilişkin uygulama usulü, 240 Seri No’lu VUK Genel Tebliği’nin¹³ A/2 bölümünde; “... kullanılması zorunlu belgeler üzerinde yer alan eski sicil numaraları, okunaklı bir şekilde çizilerek bu belgeler; yeni vergi numarası elle yazılmak veya kaşeyle ya da bilgisayarla basılmak suretiyle kullanılmaya devam edilebilecektir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre; KVK hükümlerine göre devir suretiyle birleşme işlemlerinin tamamlanmış olması nedeniyle devir olan şirkete (münfesih kurum) ait fatura ve sevk irsaliyelerinden en son kullanılanlar ile kullanılmayanların devir tarihinden itibaren bir ay içinde devir olan şirketin bağlı olduğu vergi dairesine ibraz olunarak bir tutanakla tespit ettirilmesi ve kullanılmamış olan belgelerde yer alan eski bilgiler okunacak şekilde üstü çizilerek eski ünvanın iptali ve yeni ünvanın kaşe ile, elle veya bilgisayarla basılarak devir olunan şirket (birleşilen kurum) tarafından kullanılması mümkündür.

Birleşen şirket tüm aktif ve pasifiyle kül halinde diğer bir şirkete devrolunacağından, devralınan iktisadi kıymetler için birleşilen şirketçe amortisman ayrılmaya devam edilir. Aynı şekilde yenileme fonu da aynen devam eder.

6- DAMGA VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu’na¹⁴ ekli “Damga Vergisinden İstisna Edilen Kağıtlar” başlıklı (2) sayılı tablonun “IV.Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlığını taşıyan bölümüne eklenen (17) numaralı fıkraya göre (Yürürlük: 03.07.2001), KVK’ya göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

7- HARÇLAR KANUNU AÇISINDAN

Harçlar Kanunu’nun¹⁵ 123’üncü maddesine göre; anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle yapılacak işlemleri harca tabi tutulmayacaktır.

8- GİDER VERGİLERİ KANUNU AÇISINDAN

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun¹⁶, “İstisnalar” başlıklı 29’uncu maddesine eklenen (s) bendine göre; KVK’ya göre yapılan birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kazançlar banka ve sigorta muameleleri vergisinden (BSMV) müstesnadır.

9- SONUÇ

Devir yoluyla birleşme, bir yada birkaç şirketin bütün aktif ve pasifiyle bir diğer şirkete katılarak infisah etmesi ve katıldıkları şirketin bünyesine iltihakıdır (devridir). Bir başka deyişle; bir kurumun tüzel kişiliği devam etmekte, diğer şirketler ise kendisine katılmış bulunmaktadır.

¹³ 28.06.1995 Tarih ve 22327 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁴ 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁵ 17.07.1964 Tarih ve 11756 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁶ 23.07.1956 Tarih ve 9362 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Birleşme hakkında Türk Ticaret Kanunu'nun 146-151'inci maddelerdeki hükümlerin tatbik olunacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 451-454'üncü maddelerinde ise şirketlerin birleşmesine yönelik usul ve esaslar düzenlenmektedir. Bunun dışında, konunun vergisel boyutuna Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer verilmiştir. Ayrıca diğer vergi kanunlarında da birleşme ve devre ilişkin hükümler bulunmaktadır.

Devir yolu ile birleşme, tasfiye gibi hukuki ve mali açıdan son derece külfetli olabilecek bir yola gidilmeksizin işletmelere önemli bir yapılanma imkânı yaratmaktadır. Bu suretle ekonomik ölçeğe ulaşma, yönetimde rasyonelleşme, verimliliği artırma, mali bünyeyi kuvvetlendirme gibi konularda devir yolu ile birleşme önemli bir araç konumundadır. Ayrıca vergi kanunlarımızda da, ekonomik kaynakların daha verimli kullanılmasını sağlayacak birleşme işlemini kolaylaştırmak amacıyla, pek çok vergi avantajı bulunmaktadır. Biz de yazımızda başta Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere vergi kanunları yönünden sağlanan bu vergi avantajlarını açıklamaya çalıştık.