



KURUMLAR VERGİSİNDE ŞİRKET BİRLEŞMELERİ ve DEVİR

Ahmet TEKİN^(*)

1 - GİRİŞ

Küreselleşmenin bir çok ekonomik etkisi mevcuttur. Bu etkilerin büyük bir kısmı da günümüz ekonomik yapısının temel taşları olan şirketler üzerinde görülmektedir.

Şirketlerin, küreselleşme olgusunun sonucu olarak ortaya çıkan rekabet koşullarında ayakta kalabilmeleri, teknolojilerini yenileyebilmeleri, maliyetleri azaltıcı önlemlere ve araştırma-geliştirme faaliyetlerine ağırlık vermelerini bir zorunluluk haline getirmiştir.

Mevcut ekonomik yapı içerisinde, uluslararası rekabetle başa çıkabilecek, bölgesel pazarlar dışındaki kârlı alanlara ulaşabilmek için şirketler geçmiş yıllarda sahip olduklarından çok daha fazla sermaye, yatırım ve nitelikli iş gücüne ihtiyaç duymaktadırlar. Günümüzde şirketlerin bunlara ulaşabilmesinin en uygun araçları olarak şirket birleşmeleri, devralmalar ve ele geçirmeler

görülmektedir.

Özellikle, ekonomide görülen büyüme dönemlerinde şirketler arasındaki birleşme ve devralmalar artış göstermektedir.

Şirketlerin birleşmelerinin kurumlar vergisi karşısındaki durumu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun'da düzenlenmiştir. Birleşme 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun''da ayrı ve özel bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Şirket birleşmelerinde farklı faktörler arasında vergisel avantajlardan yararlanmak önemli bir yer teşkil etmektedir. Bu makalede şirket birleşmeleri hakkında özet açıklamalara yer verilerek Kurumlar Vergisi içerisindeki yeri üzerinde durulmuştur.

2- ŞİRKET BİRLEŞMELERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

2.1- Şirket Birleşmelerinin Nedenleri

Birleşmenin temel amacı büyüme, büyüme gerçekleştirilirken başka amaçlara da ulaşmaktadır. Bunlar kısaca, pazara yönelik neden-

^(*) Yrd.Doç.Dr., Dumlupınar Üniversitesi Maliye Bölümü

ler, üretime yönelik nedenler, sermaye yapısına bağlı nedenler ve sinerjik nedenlerdir. Birinci ayırimda, pazara hâkim olmak ve rekabetçi avantaja sahip olmak amacı vardır. Üretime yönelik nedenler, ölçek ekonomilerinden yararlanma düşüncesine dayanmaktadır. Sermaye yapısına bağlı nedenler olarak, büyük firmaların küçük firmalara oranla borçlanma maliyetlerinin düşük olması, birleşme sonucu firmanın uygun koşullarda finansal kaynak bulma olanağının artması gösterilebilir. Dördüncü ve son unsur olarak nitelenen sinerjinin etkileri de genel anlamda, gelir artışı, maliyetlerdeki düşüşler ve sermaye maliyetinin azalması olarak özetlenebilir¹.

Ayrıca diğer sebepleri de şu şekilde sıralayabiliriz².

- Müşteri portföyünün arttırılması,
- Piyasadaki konumunu güçlendirmek ve beklenmeyen şoklarla başa çıkmak,
- Birleşen şirketle aralarındaki rekabetin ortadan kaldırılması,
- Daha rasyonel çalışma, yeni yönetim ve pazarlama teknikleri edinmek,
- Personel giderleri başta olmak üzere genel giderlerden tasarruf sağlanması,
- Yeni ürün geliştirmek, araştırma geliştirme maliyetlerini azaltmak,
- Vergisel avantajlardan yararlanılması,
- Kredi olanaklarından faydalanılması,
- Üretim süreçleri üzerinde en etkin düzeyde kontrol ve koordinasyon sağlanması,
- Riskleri dağıtmak gibi bir çok avantajlardan yararlanmak amaçları da birleşmeyi cazip hale

getiren nedenler arasındadır.

Yukarıdaki şirket birleşme sebeplerinden biri olan vergisel avantajlardan yararlanılması, maddesinde şirket zararlarının hasılatın hesaplanmasında mahsup edilebileceği ile ilgili İstanbul Defterdarlığı Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğünün 9.9.2002 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14-5162 sayılı muktezasında bu konuya şöyle bir açıklama getirilmiştir.

“...Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinin 4684 sayılı Kanunla değişen 7 numaralı bendinde kurumlar vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların (aynı sektörde faaliyet göstermesi, son beş yılla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37 ve 39. maddeler çerçevesinde devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları ile 38. maddede belirtilen bölünme işlemi sonucu münfesi olan kurumun zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararlar dahil.) kurum kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

...Yapılan değişikliklerle devir veya bölünme yoluyla infisah eden kurumların birikmiş zararlarının belirli şartlar dahilinde devralan kurumlar tarafından mahsup edilmesine imkan sağlanmıştır. Zarar mahsubu yapılabilmesi için devir veya bölünme suretiyle infisah eden kurumlar ile devralan kurumların aynı sektörde faaliyet göstermeleri, infisah eden kurumların son beş yıla ait ku-

¹ BERK,Niyazi ,”Finansal Yönetim” Türkmen Kitabevi, İstanbul,6.Baskı, sf,448-452.

² KAVAK, Ahmet, “Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ağustos 2005, sf, 48

rumlar vergisi beyannamelerini kanuni sürede vermiş olmaları ve mahsup edilecek zarar tutarının devir veya bölünme tarihi itibarıyla devrolan veya bölünen kurumun zarar dışındaki aktif toplamını geçmemesi gerekir.”

2.2- Şirket Birleşmelerinin Sınıflandırılması

Şirket birleşmeleri literatürde değişik biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Şirket birleşmeleri ekonomik faaliyet alanlarına göre ve hukuki yapılarına göre şöyle sınıflandırılabilir.

2.2.1- Ekonomik Faaliyet Alanlarına

Göre Şirket Birleşmelerinin Sınıflandırılması

Ekonomik faaliyet alanlarına göre şirketlerin birleşmesi dört grupta incelenebilir.³

- Yatay Birleşmeler
- Dikey Birleşmeler
- Endüstri İçi Birleşmeler
- Endüstri Dışı Birleşmeler

2.2.1.1- Yatay Birleşmeler

Yatay birleşme, bir şirketin faaliyette bulunduğu iş kolundaki pazar payını artıracak yönde büyüme göstermesidir. Şirketler oluşturduğu fonları aynı iş kolundaki yatırımlara ayırarak veya benzer mal üreten şirketleri satın alarak ya da birleşerek yatay birleşmeyi sağlayabilmektedirler.⁴

Yatay birleşmeler aynı iş kolunda ve şirketlerin rakipleri aleyhine gelişen bir birleşmedir. Ya-

tay büyümede, şirketin rekabet gücünü artırarak tekeli hale gelmesi söz konusu olabilmektedir. Televizyon üreten bir şirketin, televizyon üreten bir diğer şirketle birleşmesi yatay birleşmelere örnek olarak gösterilebilir.

2.2.1.2- Dikey Birleşmeler

Dikey birleşme, bir şirketin ya geriye doğru kendisine mal sağlayan şirketlerle ya da ileriye doğru kendi ürününü satın alan şirketlerle birleşmesi şeklinde olmaktadır.⁵

Aynı sektörde/pazarda ve tedarik zinciri içerisinde bulunan şirketler arasındaki birleşmeler ve satın almalar, dikey birleşme ve satın alma olarak adlandırılmaktadır. Tedarik zincirinde, şirket ürünlerinin tüketici pazarına yönelik dağıtımını yapan diğer şirketlerle yapılan birleşme ve satın alma, ileriye yönelik olarak yapılan dikey birleşme ve satın almalarından oluşmaktadır. Şirketin gir-dilerini sağlayan tedarikçi pazarına yönelik tedarik faaliyetinde bulunan şirketlerle yapılan birleşme ve satın almalar, geriye yönelik dikey birleşme ve satın almalar olarak adlandırılmaktadır.⁶

Diğer bir anlatımla dikey birleşme; bir ürün ya da hizmetin üretiminden satışına kadar birbirini izleyen süreçlerin tek bir şirket bünyesinde toplanmasıyla oluşan birleşme şeklidir.

Dayanıklı tüketim malzemeleri üreten bir şirketin perakende satış zinciri kurması veya perakende satış mağazaları ile birleşmesi ileriye doğru birleşmeye örnek olarak gösterilebilir. Bu sa-

³ KAVAK, a,g,e, sf,48-49

⁴ CİVAN, Mehmet&EKŞİ,İbrahim Halil, “KOBİ’lerde Yeniden Yapılanma ve Bağlamda Şirket Birleşmeleri ile İlgili Bir Uygulama”, 1. Orta Anadolu Kongresi Ankara:T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme Dairesi Başkanlığı, 2001

⁵ CİVAN, Mehmet&EKŞİ,İbrahim Halil, a,g, e,sf,513

⁶ CİVAN, Mehmet&EKŞİ,İbrahim Halil, a,g, e,sf,513

yede, şirketler kendi mamulünün üretim ve satışta daha etkili hale gelebilmektedir. Ayrıca şirketler satışla ilgili tahminleri daha gerçekçi yapabilme imkânına kavuşmaktadırlar. Otomobil üreten bir şirketin mevcut teknolojiyi değiştirmeden benzin deposu, jant üretmesi veya üreten şirketlerle birleşmesi geriye doğru dikey birleşmeye örnek olarak gösterilebilir.

2.2.1.3- Endüstri İçi Birleşmeler

Dairesel birleşmeler aynı türe ait birleşmeler olarak da adlandırılmaktadırlar. Ürettikleri ürünler birbirleriyle ilişkili olmadığı halde, aynı dağıtım kanalını kullanan şirketlerin birleşmesiyle gerçekleştirilen birleşme şeklidir. Dairesel birleşmeler yatay birleşmelerle benzerlik göstermektedirler⁷.

Televizyon üreten bir şirketin, bilgisayar, vcd çalar vb. gibi ürünler üreten diğer şirketlerle birleşip, faaliyetlerini genişletmesi dairesele birleşmelere örnek olarak gösterilebilir.

2.2.1.4- Endüstri Dışı Birleşmeler

Farklı sektör veya pazardaki şirketler arasında birleşme ve satın almalar söz konusu olmaktadır.⁸ Şirketler, bilgi ve deneyimlerinin bulunmadığı, kendileri için yeni olan pazarlara ortalamanın üzerinde getiri sağlamak ve diğer nedenlerden dolayı girmek istemektedirler. Bağımlı bir çeşitlendirme stratejisi olan bu uygulamada, farklı sektörlerdeki şirketler karşılıklı arzu ve mutabakatla anlaşma yapabilmektedirler. Ayrıca, şirket-

lerden birinin tek taraflı arzusu ile de farklı sektördeki kuruluş satın alma işlemleri yapılmaktadır.

Bu birleşme türünde şirketler birbirleri ile rakip değildirler. Otomobil üreten bir şirket ile turizm şirketinin birleşmesi çok yönlü dağılımlara örnek olarak gösterilebilir.

2.2.2- Hukuki Yapılarına Göre Şirket Birleşmeleri

Hukuki yapılarına göre şirket birleşmelerini, biçimsel ve biçimsel olmayan birleşmeler şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

2.2.2.1- Biçimsel Birleşmeler

Belli bir biçime uygun olarak gerçekleştirilen birleşmeler biçimsel birleşmeler olarak adlandırılmaktadır. Biçimsel birleşmeler gerçekleşme biçimleri açısından, bağımsız birimlerin bağımsızlıklarını koruyarak oluşturdukları birleşmeler (tröst, holding, konsorsiyum, satın alma, ortak girişim), ve bağımsız birimlerin bağımsızlıklarını ortadan kaldırarak oluşturdukları birleşmeler (birleşme, bütünleşme, ele geçirme) şeklinde ortaya çıkmaktadırlar.⁹

2.2.2.2- Biçimsel Olmayan Birleşmeler

Şirketler arasındaki rekabetin sınırlandırılması veya başkaca bir konuda işbirliği yapmak üzere oluşan ve belli bir biçime sahip olmayan birleşmelerdir. Bu birleşme biçimlerinde, şirketler hukuki varlıklarını korumaktadırlar. Biçimsel olmayan birleşmeler; centilmenlik anlaşmaları, kartel, çıkar grupları, aynı

⁷ BAŞ, İ.Melih, "Şirket Birleşmelerine Finansal Bir Bakış: Özellikle Birleşmeler", Verimlilik Dergisi, Ocak, 1990, Ankara, sf, 50

⁸ KAVAK, a.g.e., sf, 49

⁹ AKAY, Hüseyin, "İşletme Birleşmeleri ve Muhasebesi", Yayılım Matbaası, İstanbul, 1997, sf, 21

kişilerden oluşması nedeni ile işbirliği içinde çalışan şirketler şeklinde sınıflandırılabilir.¹⁰

3- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN BİRLEŞME (VERGİLİ BİRLEŞME)

Türk Ticaret Kanunu'nda iki çeşit birleşme-
den söz edilmiştir.

-İki veya daha fazla şirketin bir araya gelerek
yeni bir şirket kurmaları (*yeni şirket kurulması
yoluyla birleşme*),

-Bir veya daha fazla şirketin mevcut bir şirkete
katılması (*devir yoluyla birleşme*)'dir.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, Kurumlar Vergisi mükellefidirler. Bu şirketlerin birleşmelerinin kurumlar vergisi karşısındaki durumu KVK'da düzenlenmiştir. Birleşme KVK'da ayrı ve özel bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Vergi kanunlarımız şirketlerin birleşmesi hususunda Türk Ticaret Kanunu'na göre daha hassas davranarak, kesinlikle vergi işlevini devreye koymuşlardır.¹¹

Kurumlar Vergisi Kanunu, birleşme kavramını tasfiye hükmünde saymış, birleşme karının tasfiye kârı olarak sayılmasını **öngörerek** vergiye tabi olacağını vurgulamıştır.¹²

5520 No'lu Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 21/06/2006 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 5520 Sayılı KVK'nın dör-

düncü bölümünde Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi düzenlenmiştir.

Yeni KVK'nın 17. maddesinde tasfiye, 18. maddesinde birleşme, 19 ve 20. maddelerinde birleşmenin özel bir hali olan devir düzenlenmiştir. KVK'nın 17, 18, 19, 20. maddeler başlıkları ile aşağıda yer almaktadır.

3.1- Birleşme Kavramı

Yeni KVK'da birleşmenin tanımı yapılmamıştır. Ancak anlam itibariyle birleşme, Kanun'un 1. maddesinde sayılmak suretiyle belirlenen sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarından bir veya birkaçının tasfiyesiz infisah suretiyle bir başka kuruma intikali anlamını taşıyan bir olgu olarak değerlendirilebilir. Birleşme bir veya birden fazla kurumun diğer bir kurumla tek bir hukuki varlık haline gelmesidir.¹³

KVK'nın 18. maddesine göre, bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olmaktadır.

Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, 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. (KVK, md., 18.)

¹⁰ AKAY, a.g.e., sf,23-24

¹¹ YASAMAN, Hamdi, "Anonim Ortaklıklarının Birleşmesi, Ankara Üniversitesi Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:205, Ankara,1987, sf,60-61

¹² ÇALDAÇ, Yurdakul, "Şirketler Muhasebesi (KVK, GVK, SPK, Muhasebe Kayıtları), Gazi Kitabevi, Ankara, Yenilenmiş 3. Baskı, 2003, sf,471

¹³ SARILI, Mustafa Ali, "Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması", Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2010, sf,353

Birleşilen kurumdan alınan değerler Vergi Usul Kanunu'nda yazılı esaslara göre değerlendirilmektedir. Kanunun 17. maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olmaktadır.

Birleşmelerde, dağılan şirketin varlıkları ve borçları tasfiye edilmez (paraya çevrilmez). Şirketin tüm aktif ve pasif değerleri devralan (birleşilen) şirkete geçmektedir. Bundan sonra devralan şirket, birleşen şirketin alacaklarının ve borçlarının sorumlusu olmaktadır. Birleşen (dağılan) şirketin pay sahipleri ise, devralan şirketin ortakları olmaktadır.¹⁴

3.2- Birleşmeye İlişkin Dönemler

KVK'nın 18. maddesinde belirtildiği üzere, bir veya bir kaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde kabul edilmiş ve ancak birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karının vergiye matrah olacağı ve nihayet birleşme karının aynen tasfiye karı gibi hesaplanacağı açıklanmıştır.

Bilindiği üzere tasfiye halinde vergilendirme tasfiye dönemi itibarıyla yapılmakta ve tasfiye karı da, tasfiye dönemi sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi basındaki servet değeri arasındaki müspet farktan oluşmaktadır. Bu nedenle birleşme karı, birleşme dönemi itibarıyla tespit edilip vergilendirilmesi gerekecektir.

Birleşme halinde, birleşme döneminin baş-

langıcı ile birleşmenin tamamlanması konusunda, kanunda kesin bir düzenleme yapılmamış ve tasfiye hükümlerinin geçerli olacağı belirtilmiştir.

Tasfiye halinde şirketin infisahının tescil tarihi tasfiyenin başlangıcı, tasfiye sonu bilançosunu veya kesin hesabın genel kurulca tasdiki ise tasfiyenin bitimi olarak kabul edilmektedir.¹⁵

Birleşmelerde, birleşmenin başlangıcı ve bitimi belli olan bir dönem yoktur. Ancak tasfiyedeki tasfiye döneminin başlangıcına paralel olarak, birleşme dönemi, birleşme kararının tescil ve ilan edildiği tarihte başlar, birleşen şirketin borçlarının ödenmesi veya güvence altına alınmasını izleyerek düzenlenen birleşme bilançosunun kesinleştiği tarihe kadar devam eder.¹⁶

Birleşilen kurum yeni kurulan bir şirket olması durumunda, kuruluş işlemlerinin tamamlanmasından sonra keyfiyetin tescil ve ilan edildiği tarih, birleşmenin sona erdiği tarih kabul edilecektir.

3.3- Birleşme Kârının Hesaplanması

KVK'nın 18. maddesinde, birleşme karının tespitine ilişkin esaslara göre hesaplanacağı belirtilmiştir. Tasfiye karı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi basındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır. Ancak, tasfiye karı hesaplanırken tasfiye döneminin basındaki ve sonundaki servet değerlerine bir takım eklemelerin yapılması ve bundan sonra bulunacak rakamların kıyaslamaya esas alınması gerekir.¹⁷

¹⁴ ALTUÇ, Osman & AYBOĞA, Hanifi, "Örneklerle Uygulamalı Şirket Kuruluşları", EvrimYayınevi, İstanbul, Motif Basım, 1996, sf,164

¹⁵ ÖZBALCI, a.g.e., sf,581

¹⁶ KIZILOĞLU, Şükrü, "Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Cilt 2, Ankara, 1990, sf, 64

¹⁷ GÜNEŞ, İsmail Hakkı & AKBIYIK Ali Arslan, "Kurumlar Vergisi Açısından Vergili Birleşmeler", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:56, Temmuz-Eylül 2001, sf, 16

Yukarıda değindiğimiz üzere, birleşme dönemi- nin özelliği gereğince, birleşme kârının, birleşmede esas alınan servet değeri ile birleşme öncesi servet değerinin kıyaslanması suretiyle bulunması gerekir.

Birleşme öncesi servet değeri, birleşme dola- yısı ile infisah eden kurumun birleşmeden önce- ki mali bilançosuna göre tespit edilen öz serma- yedir. Bu bilançoda birleşilen kuruma intikal edecek varlıklar vergi usul kanununun iktisadi iş- letmelere dahil kıymetlerin değerlendirilmesi ile ilgi- li hükümlerine göre 'iktisap bedeli' ile değeri- lenmiştir. Birleşme dolayısı ile birleşen kuruma ait varlıklar, cari değerle değerlendirilmeye tabi- i tutulacak, birleşilen kurumdaki bu şekilde bulu- nan değer karşılığında pay alınacaktır. Birleşme kararının tespiti için, birleşme öncesi servet değeri ile kıyaslanacak olan bu değerdir

3.4- Birleşme Kârının Beyanı ve Ödenmesi

Birleşme kararının ilişkin beyannamenin, birleş- menin gerçekleştiği tarihten itibaren (birleşmenin gerçekleştiği tarih, devralma suretiyle gerçekleşt- tirilen birleşmelerde sermaye artışının ticaret sici- line tescil ve ilan edildiği tarihtir. Yeni kuruluş suretiyle gerçekleştirilen birleşmelerde ise (yeni kuruluşun ticaret siciline tescil ve ilan edildiği ta- rihtir) 15 gün içerisinde birleşilen kurum tarafın- dan, münfesihi kurumun bağlı olduğu vergi daire- sine verilir ve bu kara ilişkin vergi stopaj ve fon- lar aynı süre içinde ödenir.¹⁸

3.5- Birleşme ile İlgili Beyannamelerin Verilmesi

KVK'nın 18. madde son fıkrası hükmü uyarın- ca birleşme nedeniyle sorumluluk birleşen kuru- ma yüklenilmiştir. Anılan maddeye göre, birleş- len kurum tasfiye memurları gibi sorumlu tutul- muştur. Bu sorumlulukları aşağıdaki şekilde özet- lemek mümkündür.

3.5.1- Birleşme Beyannamesi

Verilmesine İlişkin Sorumluluk

Birleşmeden doğan kâr, birleşmenin gerçek- leşmesinden itibaren 30 gün içinde birleşilen ku- rumca verilecek beyanname ile ilgili vergi daire- sine bildirilmesi gerekmektedir. Beyannamenin zamanında verilmemesi halinde uygulanacak ce- za birleşen kurumun varlığından ödenir.¹⁹

3.5.2- Birleşme Öncesi (Kıst)

Döneme Ait Beyannamenin Verilmesi

Birleşen şirketler, hesap dönemi başından bir- leşme kararının tescil ve ilan edildiği tarihe ka- dar olan süreye ilişkin kıst dönem beyannamesi- ni, birleşme kararının tescil ve ilan edildiği ayı takip eden dördüncü ayın, KVK md.14 uyarınca, 25'inci günü akşamına kadar vermesi gerekir.

Ancak birleşmenin tamamlanmasının bu sü- reden önce gerçekleşmesi halinde kıst döneme ait beyannamenin birleşme beyannamesi verme süresi içinde birleşme beyannamesi ile birlikte birleşilen kurum tarafından verilmesi gerekir.²⁰

Birleşen kurumun, birleşmenin sonuçlanma- sından önceki dönemlerle ilgili olup, bundan sonra verilmesi gereken beyannamelerini verme sorumluluğu birleşen kuruma ait olduğundan söz

¹⁸ AKAY, a.g.e., 78

¹⁹ KAVAK, a.g.e., sf,164

²⁰ KAVAK, a.g.e., sf, 163

konusu beyannamelerin verilmesi, birleşme kararının beyanından sonraya bırakılamaz.

birleşme tarihinin içinde bulunduğu dönemden itibaren geçici vergi beyannamesi vermeyecektir

3.5.3- Tahakkuk Etmiş Vergilerin Ödenmesi İtirazlı Tarhiyat İçin Karşılık Ayrılması ve Birleşme Muamelesinin İncelenmesi

Birleşen kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile birleşme beyannamesine göre hesaplanan vergilerini birleşilen kurum ödemek zorundadır. Bu ödemeler yapılmadan birleşen kurum ortaklarına hisse senedi verilemeyecek ve bir paylaştırmada yapılmayacaktır. Bu yapılmazsa vergi asıl ve zamları ile vergi cezalarından birleşilen kurum sorumlu olacaktır.

İtirazlı tarhiyat varsa bunlar için birleşilen kurumca karşılık ayrılır. Bu karşılık ayrılmadan birleşen kurum ortaklarına hisse senedi verilemez ve başka herhangi bir paylaştırma yapılamaz. Birleşilen kurum vergi dairesine başvurarak birleşme işlemlerinin incelenmesini istemek zorundadır. Birleşilen kurum birleşme beyannamesinin incelenmesine ilişkin sonuçlardan sorumludur.

3.6- Birleşme Kârı Üzerinden Tarh Edilen Vergilerin Ödenmesi ve Geçici Vergi

Birleşme karına ilişkin olarak verilen birleşme beyannamesi üzerine tarh edilen KVK md. 32 uyarınca %20 oranındaki Kurumlar Vergisi birleşme beyannamesi verme süresi içinde kurum tarafından ödenir.²¹ Birleşme tarihi itibarıyla hukuki varlığı sona eren kurumların birleşme karına ait kurumlar vergisi beyannamesinin birleşmenin kesinleşmesinden itibaren 30gün içinde verilmesi gerektiğinden, hukuki varlığı sona eren kurumlar,

3.7- Birleşme Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavirliklere Tasdik Ettirilmesi

3568 sayılı kanuna dayanılarak yayınlanan 18 seri no'lu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nde, birleşme beyannamesi ve eklerinin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilebileceği belirtilmiştir.

Buna göre, birleşilen şirket tarafından düzenlenen birleşme beyannamesi ve ekleri yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilebilir. Bu durumda, birleşme işlemleri aksi iddia ve ihbar edilmediği sürece, idarenin denetim elemanlarınca incelenmiş kabul edileceğinden ayrıca inceleme yapılmaz.

Böyle bir tasdik sonrasında birleşilen kurumun sorumluluğunun ortadan kalkması gerekir.

Ancak herhangi bir nedenle birleşme işlemlerinin sonradan incelenmesine gerek görülür ve inceleme neticesinde tespit edilen matrah farkına dayanan vergi ve ceza istenilmesi gerekirse, yeminli mali müşavirin müşterek ve müteselsilin sorumluluğunun olacağı tabidir.²²

4- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEVİR (VERGİSİZ BİRLEŞME)

4.1- Devir Kavramı

KVK 19. maddesine göre aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir: (KVK, md., 19.)

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin

²¹ KAVAK,a.g.e., sf,163

²² KAVAK,a.g.e.,sf,165

Türkiye’de bulunması,

b) Münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

Yukarıda yer alan 19. maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde ifade edilen şartların birlikte mevcudiyeti halinde birleşme işlemleri KVK anlamında devir hükmündedir. Bu madde, Kanun’un 20. maddesi ile birlikte ele alındığında, devir işlemi vergisiz birleşme olarak adlandırılabilir.²³

4.2- Devir Halinde Vergilendirme

Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilip, doğrudan doğruya birleşmeden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez.(KVK, md., 20.) Devir halinde devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlar devralan kurum tarafından kullanılarak mahsup edilebilir.²⁴ Bunun için ayrıca devralınan kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl devam edilmesi ile devreden ve devralan kurumun son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde vermiş olması da gerekir.

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

1. Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi 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, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, 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 olan vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer yükümlülüklerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan Kurumlar Vergisi beyannamesi ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt etmektedir.

Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdaki teminat isteyebilir.

Vergi Kanunlarımız, şirketlerin birleşmesi konusunda Türk Ticaret Kanunu’ndan farklı olarak, vergi işlevini devreye koymuşlardır. Buna göre, kanun birleşme kavramını tasfiye hükmünde saymış, birleşme kârının tasfiye kârı olarak sayılması öngörerek vergiye tabi olacağını vurgulamıştır.

Bir veya birkaç işletmenin diğer bir işletme ile birleşmesi, infisah eden şirketler açısından tasfiye kapsamında sayılmıştır.

Birleşmede, vergiye matrah olarak tasfiye kârı yerine birleşme kârı ön görülmüştür. KVK devir hali hariç tutulmak üzere tüm birleşme türlerini vergiye tabi tutmuştur.

Buna göre 18. maddede düzenlenen birleşme vergili birleşme, 19’uncu maddede düzenlenen

²³ ASLANOĞLU, Suphi, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Şirket Birleşmeleri ve Birleşmelerin Muhasebeleştirilmesi-II”, Yaklaşım Dergisi Yaklaşım Yayıncılık, Sayı, 177, Eylül 2007, sf, 176

²⁴ ŞENYÜZ, Doğan & YÜCE, Mehmet & GERÇEK, Adnan “Türk Vergi Sistemi Dersleri” Ekin Yayınevi, 5.Baskı, Bursa, 2011, sf,217

devir ise vergisiz birleşme olarak tanımlanabilir.

İstanbul Defterdarlığının 13.07.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11-KVK-37 sayılı özelgesinde konuyla ilgili şu noktalara değinilmiştir.

“...C) Bu maddeye göre yapılan devir ve bölünmelerde, devir veya bölümüne tarihine kadar olan kazancın vergilendirilmesi için devir veya bölünmeye ilişkin şirket yetkili kurulu kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih itibariyle hesaplanan kazanç, bu kararın ilan edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde bölünme veya devir dolayısıyla münfesihi hale gelen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilir. Bu beyannameye devir veya bölünme bilançosu ile gelir tablosu bağlanır.” hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca aynı kanunun 42. maddesinin son bendinde; “39. maddesinin (A) ve (B) fıkrası hükümleri dahilinde vukua gelen devir ve bölünmelerde, münfesihi kurum namına tahakkuk eden vergiler 40. maddede yazılı sürelerde birleşilen veya devralan kurumlardan alınır.” hükmü yer almıştır.

Bu hükümler çerçevesinde şirketinize devralan ve devir tarihi itibariyle münfesihi hale gelen şirketin 4811 sayılı kanundan doğan vergi borçları ile bu kanundan yararlanılarak özel ödeme vadeleri tayin edilmiş diğer vergi borçları ile Kanundan yararlanmasi süresinden sonra doğan ve henüz vadesi gelmemiş olan vergi borçları içinde şirketinizce Kurumlar Vergisi Kanunun 39/2. bendi uyarınca devir beyannamesine bağlı bir beyanname ile taahhüt edilerek (Mahallin en büyük mal memuru bu hususta birleşilen Kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.) ödenmesi mümkün bulunmaktadır.”

4.3- Devir İçin Aranılan Şartlar

KVK'nın 19. maddesi hükmüne göre, iki şirket arasında gerçekleştirilen birleşmenin devir sayılabilmesi için aşağıdaki şartların mevcudiyeti gerekir.

4.3.1- Kanuni veya İş Merkezlerinin

Türkiye’de Bulunma Şartı

Bir birleşmenin devir sayılabilmesi için öncelikle birleşen ve birleşilen kurumların kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunması, yani her iki kurumun tam mükellefiyete tabi olması gerekir. Dolayısıyla dar mükellefiyete tabi kurumlar da devir hükümlerinin uygulanması söz konusu değildir.²⁵

Hemen belirtelim ki, genel olarak kurumların iş merkezleri, kanuni merkezlerinin bulunduğu yerdedir. Kanuni merkez, kurumların ana sözleşmeleri veya kuruluş kanunlarında gösterilen merkezdir. İş merkezi ise, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve idare edildiği yerdir.

İş merkezi Türkiye’de bulunan ve bu nedenle tam mükellef sayılan kurumların devir yolu ile diğer kurumlarla birleşmesi neredeyse imkânsız gibidir.

4.3.2- Birleşen Kurum Devir Tarihindeki

Bilanço Değerlerinin Tamamı Birleşen

Kurum Tarafından Kül Halinde Alınarak

Aynen Bilançosuna Geçirilmelidir

Birleşmenin devir hükümlerine tabi olması için ikinci şart, birleşen (devir alınan) kurumun bilanço değerlerinin birleşilen kurum tarafından kül halinde devir alınması ve aynen birleşilen kurumun bilançosuna geçirilmesidir. Devir ve tam bölünme durumunda devralınan ve bölünen kurumun zarar-

²⁵ CAN, İsmail, “Ferdî İşletmelerin Devri, Şirketlerin Nevi Değiştirmesi ve Birleşme, Devir “ Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Dergisi, sayı,4,1993, sf, 45

ları kurumlar vergisi kanunun 9-a maddesinde belirtilen şartlar içerisinde indirilebilmektedir.²⁶

Devirde, birleşen kurum bünyesinde birleşme tarihine kadar oluşmuş değer fazlaları devir tarihinde vergiye tabi tutulmamakta, vergileme ilerinde, değer fazlalığının birleşilen kurum bünyesinde gerçekleşeceği tarihte yapılmak üzere ertelenmektedir.²⁷

4.4- Devir Halinde Vergilendirme Koşulları

KVK'nın 20. maddesinde yer alan şartların yerine getirilmesi halinde birleşen kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazancın vergilendirileceği, devir sonrası, birleşmeden doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği söz konusu maddede hüküm altına alınmıştır.²⁸

Devir işlemlerinin vergilendirilmemesini sağlayan iki şart aşağıda belirtilmiş olup, söz konusu şartlar asli şart olmaları nedeniyle bu şartlardan herhangi birinin gerçekleştirilememesi halinde, kanunun öngördüğü himayeden yararlanılması mümkün olmayacaktır.

4.4.1- Devir Beyannamesi

5422 sayılı Eski KVK'nın 39. maddesinin devir ile ilgili hükümleri incelendiğinde Kurumlar Vergisi beyannamesinin vergi dairesine verilmesi gereken sürenin ne zaman başlayacağı konusu tartışmalara konu olmuştur. Bu konu Maliye idaresinin uygulamaları ve muktezalar ile çözüm-

lenmeye çalışılmıştır. Maliye İdaresi konu ile ilgili çeşitli muktezalarda bu sürenin devralan şirkette, devri sağlayan ana sözleşme değişikliğinin tescilinin ilanından itibaren başladığı yolunda görüş bildirilmiştir.

Ancak 5520 sayılı KVK'da devir tarihini ilk fıkranın (a) bendinde "Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih devir tarihidir" denilmiş ve bu konuya açıklık getirmiştir.

Yeni KVK'nın devir müessesine getirdiği en büyük değişiklik ise devir beyannamesinin ortadan kalkmasıdır. Bunun yerine KVK'nın 20. maddesinde kurumlar vergisi beyannamesi ifadesi kullanılmıştır. Bu lafzi bir değişikliktir. Ancak devir beyannamesini ortadan kaldırması bakımından önemli bir değişiklik olarak sayılması gerekmektedir. Zira bu eski KVK'nın 39. madde hükmünde yer alan devir beyannamesinin ne olduğu hususunda kanunda herhangi bir belirleme olmadığı gibi, vergi idaresi tarafından da bugüne kadar bir açıklama yapılmış değildir.²⁹

Konuyla alakalı olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 21.08.1997 Tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5024-35482 Sayılı Muktezasında Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılacak devirlerde, bu hususun Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmesi halinde, ilan tarihinden itibaren 15 gün içinde devir beyannamesinin verilmesi hakkında açıklayıcı bilgi verilmiştir.

²⁶ BİLİCİ, Nurettin, "Vergi Hukuku -Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi", Seçkin Yayınevi, 21. Baskı Ankara, 2009, sf, 230

²⁷ KAVAK, ag.e.,sf,176

²⁸ ÖZEN, Necati, "Devralınan Kurumlara Ait Zararların Kurum Kazancından İndirilmesi Esasları", Vergi Sorunları Dergisi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, sayı,65 , Nisan 1993, sf,74

²⁹ KAVAK, a.g.e., sf, 185

4.4.2- Vergi Borçları

Devir işleminin vergisiz gerçekleştirilebilmesi için ikinci koşul, birleşilen şirket, infisah eden yani birleşen şirketin tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve vergileme ile ilgili diğer bütün vecibeleri yerine getireceğine dair noterce düzenlenmiş bir taahhünameyi, devir beyannamesi ekinde, münfesihi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verecektir. Ayrıca birleşilen kurum, mahallin en büyük mal memurunun talep etmesi durumunda teminat göstermek zorundadır.

Yukarıda sayılan şartların aynen yerine getirilmiş olması durumunda, devir nedeniyle oluşan kar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecek, sadece birleşen şirketin devir tarihine kadar olan kazançları vergilendirilecektir.³⁰

4.5- Birleşen Kurumca Kıst Döneme Ait**Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi**

KVK'nın 19 ve 20. maddelerinde yazılı olduğu biçimde gerçekleştirilen ve yukarıda açıklanan birleşmelerde birleşme karı vergilendirilmekte, sadece birleşen kurumun normal faaliyet dönemi başından devir tarihine kadar yani devri sağlayan mukavele değişikliğinin tescil ve ilan edildiği tarihe kadar olan faaliyet karı vergilendirilmektedir.

Belirtilen biçimde devir yolu ile birleşen şirketin devir tarihine kadar olan kurum kazancının vergilendirilmesi için, istisna ve indirimlerde dikkate alınarak düzenlenen ve imzalanan kurumlar vergisi beyannamesi, devir bilançosu ile gelir tablosu da eklenmek suretiyle, devre ilişkin şirket yetkili kurul kararının Türkiye Ticaret Sicili Gaze-

tesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde, birleşen şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Konuyla alakalı olarak, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 09.06.97 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4924-25/23829 sayılı özelgesinde

“Anonim şirketin limited şirkete dönüştürülmesi için devir beyannamesinin ne zaman verileceği; Limited şirketin hesap dönemi sonunda geçici vergisinin kıst dönem kurumlar vergisi tutarı üzerinden mi, yoksa kıst dönemden sonraki ayların kurumlar vergisi tutarı üzerinden mi hesaplanacağı; kıst dönem kazancı üzerinden tahakkuk ettirilecek gelir vergisi tevkifatının hangi tarihlerde ödenmesi gerektiği; kıst dönem kazancının tespitinde finansman giderleri indirimi kısıtlaması ile ilgili hangi oranın dikkate alınacağı; Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Vergi Dairesine ibrazı için 15 günlük ek süre verilip verilemeyeceği hakkında.” şeklindeki soruya yanıt şöyledir;

“...Dilekçenizde yer alan gerekçe ve Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesi hükmü çerçevesinde, kıst döneme ilişkin beyanname verme süresinin uzatılması mümkün bulunmamaktadır.”

Devre ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin devre ilişkin şirket yetkili kurul kararının Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten devir tarihinden itibaren **30** gün içinde birleşen (münfesihi) şirket tarafından verilmemiş olması devri hükümsüz kılmaz, ancak beyannamenin verilmesinden ve vergilerin ödenmesinden birleşilen kurum sorumlu olur.

Zira devir işleminin tamamlanması ile birleşen şirketin hükmü şahsiyeti sona ermekte, birleş-

³⁰ GÜNDÜZ, N.Kemal & PERÇİN, Necati, “ Kurumların Devri Halinde Vergilendirme”, Vergi Sorunları Dergisi Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, sayı,134 , Kasım 1999, sf,64

şen kuruma ait tahakkuk etmiş ve edecek vergilerin ödenmesi ve vergileme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi devir alan yani birleşen şirkete geçmektedir.³¹

4.6- Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi

Devir koşullarına uygun olarak yapılan birleşme nedeniyle, devir tarihine kadar olan süreye ilişkin karın beyanı üzerinden tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi normal süresinde, yani devrin gerçekleştirildiği yılı takip eden yılın Nisan ayının son günü aksamına kadar birleşilen kurum tarafından ödenir.

Örnek: Bir A.Ş. 12.02.2007 tarihinde devir yolu diğer bir A.Ş. ile birleşmiştir. Birleşen A.Ş. 01.01.2007-12.02.2007 tarihine kadar elde ettiği kazancın, 12.02.2007 devir tarihinden itibaren 30 gün içinde yani, 14.03.2007 tarihine kadar kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edecektir. Beyan üzerine tarh edilen kurumlar vergisi, 2008 yılının Nisan ayının son günü aksamına kadar birleşilen kurum tarafından ödenecektir. Ayrıca birleşen ve birleşilen şirketlerin müştereken imzalayacakları devir beyannamesi ile birleşilen şirket tarafından verilecek taahhütnamede belirtilen süre içinde verilecektir.

Ancak devir koşullarına uygun olarak yapılan birleşimde, birleşen şirketin devir tarihinden önceki takvim yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi normal süresi içinde verilecektir. Bu demektir ki, birleşen şirketin devir öncesi kist dönem kurumlar vergisi beyannamesi dışında kalan diğer beyannameler ilgili yasalarda belirtilen süreleri içinde verilecektir.³²

4.7- Birleşen Şirketin Kıst Dönem

Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavire

Tasdik Ettirilmesi

Devir hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilen birleşmelerde, birleşen şirketin devir tarihine kadar elde ettiği kurum kazancının beyanına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin 3568 sayılı yasa kapsamında yayımlanan 18 no'lu genel tebliğ hükümleri çerçevesinde yeminli mali müşavire onaylatılıp, devir işlemlerinin mevzuata uygun olarak gerçekleştirildiği hususu tasdik raporuna bağlatılabilir.

Bu durumda yeminli mali müşavir tasdik raporunu, kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresini takip eden en geç iki ay içinde ilgili vergi dairesine verecektir.

4.8- Birleşme ve Devir ile İlgili Vergi

Kanunları Açısından Özellik Arzeden

Konular

Şirketlerin birleşmelerinde vergi yasaları yönünden özellik arzeden konular aşağıdaki gibidir.

4.8.1- Birleşme Giderleri

KVK'nın 8. maddesinin c bendi hükmüne göre; genel heyet toplantıları için yapılan giderlerle birleşme, fesih veya tasfiye giderleri hasılatından indirilebilecek giderlerdir.

Birleşme ve devir halinde, hem birleşen veya devri olan, hem de birleşilen veya devir alan kurum bünyesinde, birleşme ve devre bağlı olarak bazı giderler yapılmaktadır. Bunlardan birleşilen (devir alan) kurum bünyesinde yapılanlar ilk tesis ve taazzuv gideri niteliğindedir. Çünkü birleşilen (devir alan) kurumda, işlerin devamlı olarak genişletilmesi ile ilgilidir. İlk tesis ve taazzuv gider-

³¹ KAVAK, a.g.e., sf, 186

³² KAVAK, a.g.e., sf,187

leri aktifleştirildiği takdirde 5 yılda amortismanı ayırma yoluyla itfa edilir veya doğrudan dönem gideri yazılabilir.³³

KVK'nın 8. maddesinin c bendine göre; matrahtan düşülecek birleşme ve devir giderleri, birleşme ve devir dolayısıyla, infisah edecek kurumlardaki giderleri kapsamaktadır. Madde hükmünde, birleşme giderlerinin tasfiye ve fesih giderleri ile birlikte yer alması da, bu anlayışı teyit etmektedir.

4.8.2- Devralınan Sabit Kıymetlere İlişkin Amortismanlar ve Yeniden Değerleme

KVK'nın 18. maddesine uygun birleşmelerde birleşilen kuruma intikal eden amortismanı tabii iktisadi kıymetler, onun açısından yeni bir iktisap olarak dikkate alınıp amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamasına tabi tutulmalıdır. Bir diğer ifadeyle bu kıymetlerin amortismanına yeniden başlanılmalıdır.

KVK'nın 19. maddesine göre gerçekleştirilen birleşmelerde birleşilen kurum, devralınan iktisadi kıymetlerle ilgili amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamasına kalınan yerden devam etmelidir.

Uygulamada bilinmezlikle karşılanan bir konuda şöyledir: kurumu devralan birleşilen kurumun, kendisine intikal eden amortismanı tabi iktisadi kıymetlerle ilgili amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamasını nasıl yapacağıdır.

Bu konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığının 5.9.1990 tarih ve 2-24457-320-116/076329 sayılı muktezasında şöyle belirtilmiştir.

"...şirketiniz bünyesinde bütün aktif ve pasifleri ile devir suretiyle birleştirilmesinin kararlaştırıldığı belirtilerek, kıst dönem için amortisman

uygulanıp uygulanmayacağı ile söz konusu dönem için yeniden değerlendirme yapıp yapılmayacağı ve yapılacaksa yeniden değerlendirme oranının bildirilmesinin istenildiği anlaşılmıştır.

...Ancak, olayın özelliği gözönüne alınarak devir yılına mahsus olmak ve amortismanın "yıllık ayırma" vasfını kaybetmemek üzere, devralınan iktisadi kıymetler için yıllık dönem itibarıyla ayrılacak amortismanın, her üç şirketin bu yıl içindeki kıst dönem süreleri esas alınmak suretiyle orantı yolu ile bulunması ve bulunacak miktarların her üç şirketçe dönemlerine isabet eden miktar kadar ayrılması gerekir."

Yine, bir başka muktezada (İstanbul Defterdarlığı'nın V82-VUK11313 sayı ve 26.12.1992 tarihli muktezası) yukarıdaki muktezanın içeriğine ek yapılabilecek mahiyette olmak üzere aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"1- Devrolunan şirketin birleşme tarihine kadar olan dönem için devralan şirketin ise birleşme tarihinden sonraki dönem için amortisman hesaplaması gerekmektedir. Söz konusu olayın özelliği gözönüne alınarak, devir yılına mahsus olmak ve amortismanın "yıllık ayırma" vasfını kaybetmemek üzere devir alınan iktisadi kıymetler için yıllık dönem itibarıyla ayrılacak amortismanın, her iki şirketin bu yıl içindeki kıst dönem süreleri esas alınmak suretiyle orantı yolu ile bulunması ve bulunacak miktarların her iki şirketçe dönemlerine isabet eden miktar kadar ayrılması gerekir.

2. Ayrıca, öteden beri faaliyet göstermekte olan ve kurumlar vergisi kanununun 37. maddesine uygun olarak devrolunan şirketin, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerinin bilançonun kül halinde devredilmesi şartı ile devralan şirket tara-

³³ ŞAHÖZKAN, Burak Can, " Banka Birleşmeleri, Türkiye Bankalar Birliği Yayını, Yayın No:233, yıl,2003, sf,161

findan yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, şirketiniz tarafından kıst olarak ayrılacak amortismanlarında dahil edilmesi suretiyle devir olan diğer şirketin bilançosunda yer alan birikmiş amortismanların devralan şirket tarafından yeniden değerlemeye esas alınması gerekir.” Yeniden değerlendirme uygulaması, 213 sayılı VUK’un mükerrer 298. maddesinde; 5024 sayılı Kanunun 2. maddesiyle yapılan değişiklikle 01.01.2004 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

4.8.3- Birleşen Şirketin Gayrimenkullerinin ve Taşıtlarının İşletmeye Devri

Birleşme olayı, birleşilen şirket açısından devralma suretiyle birleşmelerde sermaye artırımı anlamına gelirken, yeni kuruluş suretiyle birleşmelerde kuruluş işlemi anlamına gelmektedir.

Birleşilen şirket, münfesiş şirket ortaklarına vereceği hisse tutarı kadar sermaye artırımına gitmek için ana sözleşmesini değiştirir (devralma suretiyle birleşmelerde) ya da yeni kurulan şirketin sermayesi münfesiş şirket ortaklarına verilecek hisse tutarı kadar olacak şekilde oluşturulmaktadır. (yeni kuruluş suretiyle birleşmelerde) birleşilen şirketin sermaye karşılığı konan aynı haklar üzerinde malik sıfatıyla tasarrufta bulunabilmesi için öncelikle bunların kendi adına tapu siciline tescilini istemesi gerekmektedir.³⁴

Konuyla ilgili: **Gelirler Genel Müdürlüğü’nün** 09.05.1997 SAYI : B.07.0.GEL.0.51/5111-44/19341 muktezasında;

“Bu durumda, ... Tic. Ltd.Şti.’nin ... Sanayi ve Tic.Ltd.Şti. ile birleşmesi yukarıda sözü edilen şartlar dahilinde gerçekleşen bir devir işlemi ise

ve sözü edilen gayrimenkulün Tic.Ltd.Şti.’nin bilançosunun aktifinde kayıtlı bulunduğu tarih ile Sanayi ve Tic.Ltd.Şti. tarafından satışın yapıldığı tarih arasında en az iki tam yıllık bir süre geçmişse bu gayrimenkulün satışından sağlanan kazancın, aynı yıl sermayeye eklenmesi şartıyla kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkündür. Ayrıca, vergiden müstesna tutulan bu kazançlar üzerinden, % 10 oranında tevkifat yapılacaktır. Ancak, birleşme işlemi 5422 sayılı Kanun’un 36’ncı maddesi çerçevesinde gerçekleşmiş ise o takdirde söz konusu istisnanın uygulanamayacağı tabiidir.”

Gayrimenkullerin tapu kaydına tescili gereklidir. Gayrimenkullerin tapu kaydına tescili bir yazı ile istenir. Tescille birlikte birleşilen şirket tasarruf hakkına kavuşmaktadır. Gayrimenkullerin birleşilen şirkete intikali harçlar kanununa tabidir.³⁵

Birleşilen işletmenin aktifindeki taşıtlar, külli halefiyet yoluyla birleşilen şirkete intikal etmektedir.

Konuyla ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-8/12- sayılı muktezasında aşağıdaki şekilde karar verilmiştir.

“Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 37.maddesine uygun devir işleminin tasfiye olarak kabul edilmesi söz konusu değildir. Bu nedenle, sermaye satışının gerçekleştirilmesinden itibaren 5 yıl süreyle devralan kurumun tasfiye edilmemesi ve sermayeye eklenen kazancın bu süre içinde işletmeden çekilmemesi halinde herhangi bir vergilendirme söz konusu olmayacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere geçici 28.maddede belirtilen istisnanın uygulanabilmesi için gayri-

³⁴ AKAY, a.g.e., sf, 99

³⁵ AKAY, a.g.e., sf, 99

menkulün kurumun bilançosunun aktifinde en az iki yıl süreyle yer alması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37.maddesi hükümleri çerçevesinde yapılan devirlerde bu süre gayrimenkulün devreden kurum ile devralan kurumun bilançolarında yer aldığı toplam süre dikkate alınarak belirlenecektir.” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, aktifine kayıtlı iken devir suretiyle San.ve Tic.Ltd.Şti.'nin aktifine geçen gayrimenkullerin satışından elde edilen kazancın söz konusu gayrimenkullerin adi ortaklık ile limited şirketin aktifinde toplam iki yıl kalmış olması ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/12.maddesinde yer alan diğer şartlarında sağlanmış olması halinde anılan istisna hükmünden yararlanması olanaklıdır.”

4.8.4- Birleşen Şirketin Hak İmtiyaz ve Ruhsatları

Birleşen işletmenin elde ettiği teşvikler, yatırım indirimi belgesi, inşaat ve maden arama ruhsatları ile imtiyaz belgelerinde mündemiç olan hakları da külli halefiyet uyarınca birleşilen şirkete intikal eder. Bu durumda da ilgili makamlarca gerekli bilgi ve belgelerin verilerek vizelerin alınması gerekmektedir.³⁶

4.8.5- Özsermaye Tesbiti

Özsermaye, para ya da mal olarak sahip ya da ortaklarca işletmeye konulan sermaye ile kurum kazancının işletmede bırakılan bölümü, yedek akçe ve bu nitelikteki karşılıklar ve dönem kârından oluşmaktadır.

Maliye Bakanlığı, “**1 Numaralı Muhasebe Sis-**

temi Uygulama Genel Tebliği” ile bilanço ilkeleri, bilanço düzenleme kuralları ve bilançonun biçimsel yapısı hakkında açıklamalarda bulunmuştur. 01.01.1994 tarihinden itibaren mükellefler bilançolarını bu tebliğde belirtilen ilkeler ve kurallar doğrultusunda ve belirlenen biçimsel yapıda hazırlamaktadırlar. Bu da bilançoların mükellefler tarafından hazırlanması sırasında tekdüzeliği sağlamakta olup, özsermaye hesaplamasını da kolaylaştırmaktadır.³⁷

Maliye bakanlığı tarafından hazırlanan bilanço, net değer esasına göre düzenlenmiştir. Dolaşısıyla bilançonun aktif toplamı net aktifi, pasif toplamı da net pasifi göstermektedir.³⁸

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan bilanço üzerinde özsermaye tutarı iki ayrı şekilde hesaplanabilir.

1. Bilançonun aktif toplamından borçların düşülmesi suretiyle Özsermaye hesaplanabilir.

Özsermaye = Aktif Toplamı-Borçlar Toplamı

2. Bilançonun pasifinde yer alan 5 numaralı hesap sınıfındaki özkaynaklar hesaplarının incelenerek özsermayeyi artırıcı nitelikteki hesapların toplanması ve özsermayeyi azaltıcı nitelikteki hesapların bu toplamdan çıkarılması neticesinde özsermaye hesaplanabilir. Bu açıklama şu şekilde formüle edilebilir;

- + Sermaye
- + Hisse Senetleri İhraç Primleri
- + M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları
- + Maliyet Artış Fonu
- + Diğer Sermaye Yedekleri
- + Yasal Yedekler

³⁶ AKAY, a.g.e., sf, 99

³⁷ AKAY, a.g.e., sf, 100

³⁸ AKAY, a.g.e., sf, 101

- + Statü Yedekleri
- + Olağanüstü Yedekler
- + Diğer Kâr Yedekleri
- + Özel Fonlar
- + Geçmiş Yıllar Kârları
- + Dönem Net Kârı

TOPLAM _____

- (-) Ödenmemiş Sermaye
- (-) Geçmiş Yıllar Zararları
- (-) Dönem Net Zararı

ÖZSERMAYE TOPLAMI

Şirketlerin birleşmelerinde özsermayenin belirlenmesi, değiştirme birimi ve devralan şirketin arttıracığı sermaye tutarının ve yeni kurulan şirketin sermaye tutarının hesaplanması açısından büyük önem göstermektedir.³⁹

4.8.6. Değiştirme Priminin ve Artırılacak Sermaye Tutarının Hesaplanması

Birleşmenin gerçekleştirilmesinde en önemli hususlardan biri değiştirme priminin tespittir. Çünkü birleşmede, devrolan ortaklığın, devralan ortaklığa intikal edecek malvarlığı karşılığında, bunların pay sahiplerine tespit edilen değiştirme primine göre devralan ortaklığın payları verilmektedir.

Bunun gibi yeni kuruluşta da birleşmeye katılan ortaklıkların malvarlıklarının değerine göre yeni kurulacak ortaklıkta sermayeye katılmaktadırlar.

Yeni kuruluş şeklindeki birleşmelerde, yeni kurulan şirketin esas sermayesi devrolan şirketin

veya şirketlerin özvarlıkları toplamı kadar olacağından, bu nevi birleşmelerde birleşme primi doğmayacaktır.⁴⁰

Değiştirme primi, birleşen kurum hisse senetlerinin cari değeri ile, birleşilen kurum hisse senetlerinin cari değerinin birbirlerine olan oranıdır. Değiştirme biriminin belirlenmesi için, hem birleşilen hem de birleşen kurumun mal varlığının cari değerinin bilinmesi gerekmektedir. Cari değer; bilanço değeri, borsadaki fiyatlar veya dağıtılan temettülere göre hesaplanabilir. Bu üç değere göre hesaplanan değiştirme primi farklı çıkmaktadır. Değiştirme primi, kesin esaslara bağlanması mümkün olmayan tamamen kendine özgü bir değer ifade etmektedir. Tarafların karşılıklı görüşmeleri ile belirlenmektedir.

4.8.7- Birleşme Primi

Devralma yoluyla vaki olan birleşmelerde, birleşilen kurum birleşme nedeniyle devir aldığı servet karşılığı olarak birleşen kurumun ortaklarına, paylar hisse senedine bağlanmış ise hisse senedi, paylar hisse senedine bağlanmamış ise ortaklık hali verecektir.⁴¹

Bunun için çok istisnai haller dışında, sermaye artırımına gidilmesi gerekecektir. Birleşilen kurumun hisse senetlerinin nominal değerleri ile rayiç değerlerinin aynı olması durumunda sorun olmayacaktır. Ancak, pek çok halde durum böyle değildir. Yani birleşilen kurumun hisse senetleri nominal bedelin üstüne çıkmıştır.

Bu durumda birleşilen kurumun yapacağı sermaye artırımı, devir alacağı servet tutarından da-

³⁹ AKAY, a.g.e., sf, 101

⁴⁰ KAVAK, a.g.e., sf, 168

⁴¹ AKAY, a.g.e., sf, 104

ha az olacak ve böylece bilançonun pasifinde yer alan bir birleşme primi doğacaktır.⁴²

Birleşme primi, emisyon primi hükmünde olup, birleşilen şirketin kurum kazancının bir unsurudur.⁴³

Emisyon primi, şirketin kuruluşu ya da sermayesinin artırımı sırasında, hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde bir bedelle satılması halinde, pay sahiplerinden tahsil edilen hisse senetlerinin itibari değeri tutarını aşan kısmıdır. Emisyon primleri, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, emisyon priminin birleşilen şirket tarafından ortaklara nakden dağıtılması halinde, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 94/6-b maddesi kapsamında tevkifat yapılacaktır.

Öte yandan, birleşilen şirket emisyon primlerini sermaye artırımında kullanması durumunda herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

4.9- Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre

Yapılan Birleşmelerde Katma Değer Vergisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi hükmüne göre yapılan birleşme vergili birleşme, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi hükmüne göre yapılan birleşme ise vergisiz birleşme olarak adlandırılmaktadır. KVK'ya göre yapılan birleşmelerde KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı birleşmenin KVK'nın 18. maddesine mi, yoksa KVK'nın 19. maddesine uygun olarak mı gerçekleştirildiğine göre değişiklik arz etmektedir.⁴⁴

KVK'nın 18. maddesine göre yapılan birleşme, ister yeni kuruluş ister katılma şeklinde gerçekleşsin KDV'ye tabidir. Birleşen şirketlerce, teslim konu olan aktif değerlerin devir veya emsal bedelleri üzerinden fatura düzenlenip KDV düzenlenmeli ve beyan edilmelidir. Birleşilen şirketin ise bu vergiyi indirmesi gerekmektedir.⁴⁵

KDVK'nın 17/4-c maddesi uyarınca KVK'nın 19 ve 20. maddelerinde belirtilen şartlara uygun olarak yapılan birleşmelerde (Kurumlar Vergisi Kanunu devir olarak adlandırmıştır.) birleşen kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile birleşme beyannamesine göre hesaplanan vergilerini birleşilen kurum ödemek zorundadır.⁴⁶ Bu ödemeler yapılmadan birleşen kurum ortaklarına hisse senedi verilemeyecek ve bir paylaştırmada yapılmayacaktır. Bu yapılmazsa vergi asıl ve zamları ile vergi cezalarından birleşilen kurum sorumlu olacaktır.

5- SONUÇ

Vergi Kanunlarımız, şirketlerin birleşmesi konusunda Türk Ticaret Kanunu'dan farklı olarak, vergi işlevini devreye koymuşlardır. Buna göre, kanun birleşme kavramını tasfiye hükmünde saymış, birleşme kârının tasfiye kârı olarak sayılmasını öngörerek vergiye tabi olacağını vurgulamıştır.

Bir veya birkaç işletmenin diğer bir işletme ile birleşmesi, infisah eden şirketler açısından tasfiye kapsamında sayılmıştır.

⁴² ÖZBALCI, a.g.e., sf, 586

⁴³ ÖZBALCI, a.g.e., sf, 587

⁴⁴ CİN, Hüseyin, "Şirketlerde Devir Birleşme ve Muhasebe Kayıtları ", Yüksek Lisans Tezi Kocaeli, 2007, sf, 66

⁴⁵ CİN, a.g.e., sf, 66

⁴⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği , "Beyanname Düzenleme Kılavuzu ", Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2008, sf, 697

Birleşmede, vergiye matrah olarak tasfiye kârı yerine birleşme kârı öngörülmüştür. KVK devir hali hariç tutulmak üzere tüm birleşme türlerini vergiye tabi tutmuştur.

KVK da yer alan 19. maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde ifade edilen şartların birlikte mevcudiyeti halinde birleşme işlemleri devir hükmündedir. Bu madde, Kanun'un 20. maddesi ile birlikte ele alındığında, devir işlemi vergisiz birleşme olarak adlandırılabilir.

KVK'nın 20. maddesinde yer alan şartların yerine getirilmesi halinde birleşen kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazancın vergilendirileceği, devir sonrası, birleşmeden doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği söz konusu maddede hüküm altına alınmıştır. Devir işlemlerinin vergilendirilmemesini sağlayan söz konusu şartlar asli şart olmaları nedeniyle bu şartlardan herhangi birinin gerçekleştirilememesi halinde, kanunun öngördüğü himayeden yararlanılması mümkün olmayacaktır.

KAYNAKÇA

- AKAY, Hüseyin, *İşletme Birleşmeleri ve Muhasebesi*, İstanbul: Yaylım Matbaası, 1997
- ALTUĞ Osman, Hanifi Ayboğa, *Örneklerle Uygulamalı Şirket Kuruluşları*, İstanbul: Evrim Yayınevi, Motif Basım, 1996.
- ASLANOĞLU Suphi, *Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Şirket Birleşmeleri ve Birleşmelerin Muhasebeleştirilmesi-II*, Yaklaşım Dergisi, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Sayı:177, Eylül 2007.
- BAŞ İ. Melih, *'Şirket Birleşmelerine Finansal Bir Bakış: Özellikle Birleşmeler'*, Verimlilik Dergisi, Ankara, Ocak 1990.
- BERK Niyazi, *Finansal Yönetim*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, 6.Baskı
- BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku-Genel Hü-*

kümler-Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 21. Baskı

- CAN İsmail, *Ferdi İşletmelerin Devri, Şirketlerin Nevi Değiştirmesi ve Birleşme Devri*, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı: 4, 1993.

- CIVAN Mehmet, EKŞİ İbrahim Halil, *'Kobi'lerde Yeniden Yapılanma ve Bu Bağlamda Şirket Birleşmeleri ile İlgili Bir Uygulama'*, 1. Orta Anadolu Kongresi, Ankara: T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Kosgeb (Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme Dairesi Başkanlığı), 2001.

- CIN Hüseyin, *"Şirketlerde Devir Birleşme Ve Muhasebe Kayıtları"* Yüksek Lisans Tezi, Koçcaeli, 2007

- ÇALDAĞ Yurdakul, *Şirketler Muhasebesi (KVK, GVK, SPK, Muhasebe Kayıtları)*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, Yenilenmiş 3.Baskı

- GÜNDÜZ N. Kemal & PERÇİN Necati, *Kurumların Devri Halinde Vergilendirme*, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı: 134, Kasım 1999

- GÜNEŞ İsmail Hakkı & AKBİYİK Ali Arslan, *Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Vergili Birleşmeler*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 56, Temmuz-Eylül 2001.

- KAVAK Ahmet, *Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara, Ağustos 2005

- KIZILOĞLU Şükrü, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Cilt: 2, Ankara, 1990

- MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, "Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Acar Basım ve Cilt San.Tic.A.Ş. İstanbul, 2008"

- ÖZBALCI Yılmaz, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999

- ÖZEN Necati, *Devralınan Kurumlara Ait Zararların Kurum Kazancından İndirilmesi Esasları*, Vergi Sorunları Dergisi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı: 65, Nisan 1993.
- SARILI, Mustafa Ali, *Türk Vergi Sistemi Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2010
- ŞAHÖZKAN Burak Can, *Banka Birleşmeleri*, Türkiye Bankalar Birliği Yayını, Yayın No: 233, 2003
- ŞENYÜZ,Doğan&YÜCE,Mehmet &GERÇEK, Adnan, *Türk Vergi Sistemi Dersleri* , Ekin Yayınevi, Bursa,2011
- YASAMAN Hamdi, *Anonim Ortaklıklarının Birleşmesi*, Ankara: Ankara Üniversitesi Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No: 205, 1987.