

Betül SELİN^(*)

KURUMLARDA, DEVİR, BİRLEŞME, BÖLÜNME ve HİSSE DEĞİŞİMİ

Ferit GEYLANI^(**)

1 - GİRİŞ

İşletmeler, gelişen ekonomik ve ticari işlemler çerçevesinde rekabet avantajı sağlamak, pazar paylarını arttırmak, planladıkları hedeflere varmak veya dünya ile entegre olmak bakımından, hukuksal yapılarında değişiklik yaparak ticari yaşamlarına yeni boyutlar kazandırmak suretiyle faaliyetlerini sürdürme olgusuna gereksinim duymaktadırlar.

Söz konusu gereksinimler sonucu ortaya çıkan ticaret şirketlerinde birleşme, devir, bölünme, hisse değişimi işlemleri ile bu işlemler nedeniyle doğan vergisel yükümlülükler makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

2- DEVİR ve BİRLEŞME

Birleşme, iki veya daha çok şirketin, yeni bir şirket bünyesinde katılmaları suretiyle ortaya çıkabileceği gibi, bir veya birden fazla şirketin mevcut bir şirkete intibak etmeleri suretiyle de gerçekleşebilmektedir. Şirketin birleşmesi, var olan birden fazla şirketin bir araya gelerek birleşmesi ve ayrı bir tüzel kişilik oluşturmaları olarak ifade edilmektedir. Birleşme iki işletmenin faaliyetlerinin birleştirilmesini öngören genel bir uygulamadır. Devir ise, Kurumlar Vergisi kanununda şartları yer alan özel bir “birleşme” türüdür.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 18/1. maddesine göre, “Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergi matrahı olur.”

^(*)Vergi Müfettiş Yardımcısı

^(**)Vergi Müfettiş Yardımcısı

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 136. Maddesinde: "(1) Şirketler; a) Bir şirketin diğerini devralması, teknik terimle "devralma şeklinde birleşme" veya b) Yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri, teknik terimle "yeni kuruluş şeklinde birleşme", yoluyla birleşebilirler. (3) Birleşme, devrolunan şirketin malvarlığı karşılığında, bir değişim oranına göre devralan şirketin paylarının, devrolunan şirketin ortaklarınca kendiliğinden iktisap edilmesiyle gerçekleşir. (4) Birleşmeyle, devralan şirket devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün hâlinde devralır. Birleşmeyle devrolunan şirket sona erer ve ticaret sicilinden silinir."denilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu, Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan "yeni bir ticaret şirketi kurulması" ve "iltihak (devirli birleşme)" şeklinde tanımlanan birleşme şekillerini (makalenin ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak düzenlenecek devir halinde birleşmeler hariç), vergilendirme noktasında herhangi bir ayırım yapmaksızın aynı şekilde hüküm altına almıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 136'ncı maddesine göre birleşmenin bir türü olarak tanımlan devir, kendisine iltihak olunan şirket hukuki varlığını korumakta, katılan şirket ise infisah etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunun 19 uncu maddesine göre ise devir; Ticaret Kanununda bahsedilen devirden farklı olarak, koşulları mezkûr kanunda ifade edilen özel bir birleşme şeklidir. Kurumlar Vergisi Kanunun 19. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen şartları sağlamak suretiyle yapılan birleşmelerin "devir" sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

2.1- Devir Olarak Nitelendirilen Birleşmeler

Aşağıda sayılan şartları sağlayan "birleşmeler", "devir" olarak nitelendirilip, bu çerçevede yapılan birleşmeler nedeniyle oluşacak kâr, vergi dışı bırakılacaktır. Devir tarihi olarak ise, şirket yetkili kurulunun devire ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği tarih esas alınacaktır.

1- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması, yani her iki kurumun da "tam mükellef" olması.

2- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.

3- Münfesih kurum ile birleşilen kurum;

a) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

b) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması haline, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

4- Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt etmelidir. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilmektedir.

Örnek 1: Hesap dönemi takvim yılı olan (A) Ltd. Şti. 04/6/2012 tarihinde nev'i değiştirerek (A) A.Ş.'ye devredilmiştir. Bu durumda, (A) Ltd. Şti.' nin 01/01/2012 –04/06/2012 tarihleri arası kıst dö-

nemine ilişkin beyannamenin 04/07/2008 tarihi mesai saati sonuna kadar münfesihi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Örnek 2: (A) Ltd. Şti.'nin 11/2/2013 tarihinde (A) A.Ş.'ye dönüşmesi halinde ise münfesihi (A) Ltd. Şti.'nin 01/01/2013 – 11/02/2013 tarihleri arası kıst dönemine ilişkin beyanname ile 2007 hesap dönemine ilişkin beyannamenin 13/03/2013 tarihi mesai saati sonuna kadar münfesihi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte; Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan “koşulları sağlayan “devir” işlemleri Katma Değer Vergisinin 17/4-c maddesi gereği KDV’den istisna edilmiştir. Ayrıca devir işlemleri; Damga Vergisi Kanunu 2 sayılı tablo IV/17’ye göre damga vergisinden, Harçlar Kanunu’nun 123. maddesinin 3. fıkrasına göre harçtan ve Gider Vergileri Kanunu’nun 29. maddesinin (s) bendine göre BSMV’ den istisnadır.

2.2- Vergiye Tabi Birleşme Kârının Hesaplandığı Durumlar

Makalemizin 2.1. bölümünde bahsedilen şartları sağlamayan devirlerde “birleşme kârı” hesaplanıp vergilendirilecektir. Söz konusu birleşme kârı; birleşme nedeniyle infisah eden kurumun infisah tarihine kadar devam eden ticari faaliyetinden doğan kâr ile birleşilen kuruluşun aktif değerlerinin envanter işlemine tabi tutulması nedeniyle ortaya çıkan birleşme kârından meydana gelecektir.

Birleşme halinde tarafların müşterek yükümlülüğünde olan “vergilendirilecek kazanç” en az iki en çok üç dönemde oluşur. Bu dönemler¹;

- Hesap döneminin başladığı tarihten birleşme döneminin başlangıcı sayılan ve birleşmeye esas alınan bilançonun düzenlendiği tarihe kadarki süreç.
- Birleşmenin başlangıç tarihi ile birleşilen şirketin sermaye artırımına ilişkin esas mukavele değişikliğinin tescil ve ilan edildiği tarihler arasındaki süreç.
- Kurumlar Vergisi Kanunun 19. maddesi çerçevesinde devir hükmünde yapılan birleşme işlemi söz konusu ise, münfesihi kuruluşun önceki hesap dönemleridir.

2.3- Birleşebilecek Şirketler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen yenilikle birlikte şirketlerin aynı nev’iden olma şartı ortadan kalkmış bulunmaktadır. Yeni düzenlemeye göre sermaye şirketleri; sermaye şirketleriyle, kooperatiflerle ve devralan şirket olmaları şartıyla kollektif ve komandit şirketlerle birleşebilirler. Şahıs şirketleri; şahıs şirketleriyle, devrolunan şirket olmaları şartıyla sermaye şirketleriyle, devrolunan şirket olmaları şartıyla kooperatiflerle birleşebilirler. Kooperatifler; kooperatiflerle, sermaye şirketleriyle ve devralan şirket olmaları şartıyla şahıs şirketleriyle birleşebilirler. Ayrıca eski Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenmemiş olan iki husus daha bulunmaktadır. Bu düzenlemelerden ilkinde tasfiye hâlindeki bir şirket, malvarlığının dağıtılmasına başlanmamışsa ve devrolunan şirket olması şartıyla, birleşmeye katılabilir. İkinci olarak ise sermayesiyle kanuni yedek akçeleri toplamının yarısı zararlarla kaybolan veya borca batık durumda bulunan bir şirket, kaybolan sermayeyi veya gerekiyorsa borca batıklık durumunu karşılayabilecek tutarda serbestçe, tasarruf edilebilen özvarlığa sahip bulunan bir şirket ile birleşebilir.

¹ Cevdet Okan BAHAR, Vergi Dünyası Dergisi, 2008 Ocak, 317. sayı

3- BÖLÜNME ve HİSSE DEĞİŞİMİ

3.1- Bölünme

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla getirilen düzenlemeye göre bölünme tam bölünme ve kısmi bölünme olarak ikiye ayrılmıştır. Tam bölünme ve kısmi bölünmeye ilişkin hükümler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3 üncü maddesinde yer almaktadır.

Ekonomide etkinlik, verimlilik artışı ve rekabet avantajı sağlanması için şirketlerin bölünme nedenleri arasında²;

- Şirketlerin enflasyon süresince verimliliklerini kaybetmeleri ve optimum ölçeklerden uzaklaşarak verimsiz bir yapıya dönüşmeleri.
- İşletmenin faaliyetlerinin gerekliliği ve yeterliliği konusunda ortaklar ve gruplar arasında ortaya çıkan görüş ve anlayış farklılıkları.
- Mevzuattaki yetersizliklerin veya zorlukların şirketlerin yeniden yapılanmasını zorlaştırması. gibi hususlar sayılabilir.

3.1.1- Tam Bölünme

Bölünen şirketin hukuki ve ekonomik varlığının tamamıyla sona erdiği bölünme çeşidi olan, tam bölünmede, bölünen şirket tasfiyesiz olarak infisah eder ve bilanço değerleri bütünüyle iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devredilir ve karşılığında devralan şirketlerin ortaklık payı alınır.

Kurumlar Vergisi Kanunun 19/3-a maddesinde yer alan tam bölünmenin şartları aşağıda yer verilen maddeler şeklinde sıralanabilir;

- 1- Bölünen şirket, tasfiyesiz olarak infisah ederek, bütün mal varlığını, alacak ve borçlarının mukayyet değerleri üzerinden devretmelidir.
- 2- Bölünen şirket tam mükellef bir sermaye şirketi olmalıdır.
- 3- Bölünen şirketin bilanço değerlerini devr alacak mevcut veya yeni kurulacak şirketler; iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketi olmalıdır.
- 4- Bölünen şirketin (devredilen sermaye şirketinin) ortaklarına devralan sermaye şirketlerinin sermayelerini temsil eden iştirak hisseleri verilecektir. Bu hisselerin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmı nakit olarak ödenebilecektir.

Tam bölünme sırasında, bölünen şirketin bilanço değerleri kayıtlı (mukayyet değer) üzerinden devralan şirketlere hesaplanıp intikal ettirilirken, bölünen ve devralan şirketlerin karşılıklı olarak devre konu varlıklarının değerlerini belirlemek suretiyle bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak bir değişim oranı tespit etmelidirler.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20/2'nci maddesinde yer alan şartlar sağlandığı takdirde, bölünme sonucu infisah eden kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecektir. Bölünmeden dolayı ortaya çıkan kâr ise, hesaplanmayıp vergiye tabi tutulmayacaktır. Bahsi geçen maddede yer alan şartlar şunlardır;

- 1- Tam bölünme sonucu infisah eden kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile, bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin

² Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2011

verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

bölünmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

2- Bölünme sonucu infisah eden kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek olan tüm vergi borçlarından ve diğer ödevlerinden müteselsilen sorumlu olacaklarını, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ek yapacakları bir taahhütname ile taahhüt etmeleri gerekmektedir.

Bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir;

1- Bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

2- Bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir.

3.1.2- Kısmi Bölünme

Şirket varlıklarının bir kısmını, -karşılığında sermaye payı alınmak şartıyla- başka bir şirkete aynı sermaye olarak devretmesine kısmi bölünme denir. Aynı sermaye teşkil eden şirket hukuki ve ekonomik varlığını korumaya, faaliyetlerini yürütmeye devam eder.

Kısmi bölünme aslında özü itibarıyla bir şirketin başka bir şirkete bir aynı sermaye koyma işlemidir. Ancak her işletmenin aktifindeki her unsuru istediği her şirkete aynı sermaye olarak koyarak ve karşılığında o şirketin hissesinin alması da söz konusu değildir. Kısmi bölünme olarak değerlendirilecek aynı sermaye koyma işlemleri sınırlı olarak düzenlenmiştir.

Kısmi bölünmeyi, tam bölünmeden ayıran en önemli nokta, tam bölünmede bölünen kurumun tasfiyesiz olarak infisah etmesine karşılık, kısmi bölünmede bölünme sonucu infisah eden bölünen kurumun bölünme sonrasında da hukuki varlığını, tüzel kişiliğini sürdürmesidir. Bir başka anlatımla ile kısmi bölünme, infisah ile sonuçlanmayan bir bölünme türüdür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde yer verilen şartları sağlayan kısmi bölünme işlemlerinden dolayı doğan kârlar hesaplanmaz ve vergiye tabi tutulmaz.

3.2- Hisse Değişimi

Hisse değişimi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3-c maddesinde tanımlanmış olup anılan madde hükmü aşağıdaki şekildedir:

c) Hisse değişimi: Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

Kanunda yer alan hisse değişiminin şartlarını şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Devralan kurumun tam mükellef sermaye şirketi olmalı.
- İştirak hisseleri devredilen kurumun sermaye şirketi olmalı (tam veya dar mükellef).
- Devralan kurumun diğer şirketin hisselerini yönetim ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde olmalı.
- İştirak hisseleri devredilen kurumun ortaklarına devralan kurumun kendi sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin verilmeli.

Yine madde hükmüne göre hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

Diğer bölünme türlerinde olduğu gibi hisse değişiminde de aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.

Kısmi bölünme işleminde olduğu gibi hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.

4- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

“Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi” işlemlerinin gerçekleştirilmesi aşamasında emsalere uygunluğu sağlamayı amaçlayan ve yine Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde düzenlenen “Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” kurallarına bağlı kalması esastır. Bu nedenle transfer yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hususuna da değinmek yerinde olacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu madde 13'e göre:

(1) “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

- a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- b) Maliyet artı yöntemi
- c) Yeniden satış fiyatı yöntemi

6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin

son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

5- SONUÇ

Vergi mevzuatında devir, birleşme, bölünme ve hisse değişimi işlemleri ile ilgili hükümlere de Kurumlar Vergisi Kanununun 18, 19, 20'nci maddelerinde yer verilmiştir. Yukarıda da açıklandığı üzere, sadece kurumlara özgü bu hususlar belli kurallara bağlanmıştır. Mezkûr kanunun ilgili maddelerinde yer alan şartların sağlanması durumunda, devir, bölünme ve hisse değişimi gibi işlemlerden dolayı elde edilen bir kazançlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Şirketlerin nevi değişikliği sonucu, şartlara bağlı olarak bu işlemlerin vergi dışı tutulmasındaki amaç, şirketlerin günümüz değişen ekonomik koşullarına uyumunu kolaylaştırmaktır. Bu itibarla, "Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi" işlemlerinin gerçekleştirilmesi aşamasında emsallere uygunluğu sağlamayı amaçlayan ve yine Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde düzenlenen "Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" kurallarına da bağlı kalması esastır.

KAYNAKÇA

- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011.
- Cevdet Okan BAHAR, Yaklaşım Dergisi, 2008-Ocak
- Katma Değer Vergisi Kanunu
- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Türk Ticaret Kanunu
- Vergi Dünyası Dergisi, 2008 Ocak, 317. sayı