

LİMİTED ŞİRKETLERDE DEVİR VE BİRLEŞME

Sabri Odak

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

GİRİŞ

Limited şirketin tanımı Türk Ticaret Kanunu 503'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. "İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limited denir."

Ortaklar tarafından konulan sermaye için, hisse senedi çıkarılamaz. Ayrıca, limited şirketler sigortacılık faaliyetinde bulunamazlar.

Ortakların sayısı ikiden az ve elliden çok olamaz. Mukavelenin yazılı yapılması ve bütün kurucular tarafından imzalanarak noterden tasdik edilmesi şarttır.

Limited şirketlerin esas sermayesinin en az beşyüz milyon Türk lirası olması şarttır. Ortakların koyacakları sermayenin en az yirmibeş milyon Türk lirası veya bunun katları olması gerekir. Ancak, sermayelerin 2001/3500 sayılı Karar ile 31.12.2005 tarihine kadar 5 milyar Türk lirasına çıkartılması gerekiyor.

TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE BİRLEŞME VE DEVİR

TTK'da Limited şirket bölümünde birleşme ve küll halinde devire ait hükümler bulunmamaktadır. Anonim şirketlere ait hükümlere atıfta da yapılmamıştır. Bu çerçevede, TTK'nun Ticaret Şirketleri bölümündeki genel hükümler uygulanacaktır. (TTK Md.146-152)

Birleşmenin tanımı TTK'nın 146 ncı maddesinde yapılmıştır. "Birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketlerinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibarettir."

Bu madde hükmündeki;

Bir veya daha fazla ticaret şirketinin diğer bir ticaret şirketine iltihak (devralınmak) olunması hali, devrolunan şirketin varlığının sona ermesi halidir. Dolayısıyla, infisah etmektedir. Devralan şirket ise eski varlığına devam etmektedir.

İki veya daha fazla ticaret şirketlerinin birleşmesi halinde ise; birleşen şirketlerin varlıkları sona ermekte, ancak birleşme ile yeni bir şirket kurulmuş olmaktadır.

TTK'na göre, birleşen şirketlerin aynı neviden olması gerekmektedir.

Birleşme yalnız aynı neviden olan şirketler arasında caizdir. Şu kadar ki, birleşme bakımından kollektif ile komandit şirketler ve anonim ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, aynı neviden sayılır (TTK Md.147).

TTK Md.147'nin amir hükmüne göre;

- Bir Limited Şirket'in bir Limited Şirket ile,
- Bir Limited Şirket'in bir Anonim Şirket ile ,
- Bir Limited Şirket'in bir Hisseli Komandit Şirket ile

birleşme olanakları vardır.

Birleşmek için şirketlerin, yetkili organları kendi aralarında birleşmenin şartları üzerinde tartışarak bir anlaşma düzenlemeleri gerekmektedir.

Birleşme için ilgili şirketlerin, mukavelelerinin değişmesi hakkındaki usul ve şartlar dairesinde, ayrı ayrı karar vermeleri ve bu kararın tescil ve ilan olunması gerekir (TTK Md.148).

Birleşen her iki şirketin bilançoları aktif ve pasifleri incelenir, varlığı sona eren şirketin borçlarının ne şekilde ödeneceğine dair bir taahhütname ile karara bağlanır.

Birleşen şirketlerin her biri, aralarında tespit edilecek bir örneğe göre tanzim edilmiş olan bilançosunu ilan eylemeye ve birleşme sebebiyle varlıkları sona eren şirketler ise ayrıca kendilerine ait borçların ne suretle ödeneceğine dair tanzim edecekleri beyannameyi bilanço ile birlikte ilana mecburdurlar (TTK Md.149).

Birleşme kararı ilan gününden itibaren üç ay sonra hüküm ifade eder.

Birleşme kararının ilan gününden itibaren hüküm ifade edebilmesi için;

- Birleşen şirketlerin, borçlarını ifa etmeleri yahut borca tekabül eden parayı TCMB yahut muteber diğer bir bankaya yatırmaları,
- Alacaklıların şirketlerin birleşmesine razı olmaları, gerekmektedir.

Alacaklılardan her biri ilandan sonra üç ay içinde yetkili mahkemeye müracaatla birleşmeye itiraz edebilirler.

Birleşmenin hüküm ifade edebilmesi için;

- Alacaklıların yetkili mahkemeye itirazda bulunmamaları,
- Bulunması halinde, itirazın reddine dair mahkemenin kararı kesinleşmesi, gerekir.

İtirazlar bir sonucu bağlanmadıkça, üç aylık süre geçmiş olsa dahi, birleşme söz konusu olamaz.

İlandan itibaren itiraz olmamış ise, birleşme hukuken tahakkuk eder.

Yukarıdaki maddede tayin olunan müddet içinde itiraz edilmemişse, birleşme muamelesi katileşir ve kalan yahut yeni kurulan şirket, ortadan kalan şirketlerin yerine geçer. Bunların bütün hak ve borçları, kalan veya yeni kurulan şirkete intikal eder. Şirketlerin birleşmesinden yeni bir şirket meydana gelmişse, keyfiyetin ayrıca tescil ve ilanı zaruridir (TTK Md.151).

Duran Varlıkların Tescili

Ticaret Sicili Gazetesi'nde birleşme ili ilgili tescil ilanları yapıldıktan sonra, nakil vasıtaları ve gayrimenkullerin kayıtlı oldukları kurumlardan yeni şirket (devralan şirket) üzerine devir işlemlerinin yapılması gerekir.

Ticaret Sicili Memurluğu (1)

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 ihtihak etmesinden ibarettir. (TTK 146.Md)

- Birleşme ancak aynı nev'iden olan şirketler arasında mümkündür.
- Birleşme sözleşmesinin onaylanmasına ilişkin, şirket sermayesinin üçte ikisini oluşturan ortakların olumlu oyu ile alınmış ortaklar kurulu kararının noter onaylı iki sureti,
- Birleşen şirketlerin ünvanı altında temsile yetkili kişi/kişilerin imzası bulunan birleşme sözleşmesi,
- Bilanço,
- Birleşme nedeniyle infisah edecek (devir alınan) şirkete/şirketlere ait

borçların ne suretle ödeneceğine ilişkin borç beyannamesi,

hazırlanarak Ticaret Sicili Memurluğu'na ibraz edilmesi gerekir.

Birleşmeden dolayı devralan şirketin sermaye artırımının tescili talebinde devir olan şirket kolektif şirket, komandit şirket veya limited şirket ise şirketin öz varlığının tespitine ilişkin Mahkemece atanan bilirkişi raporu ve atama kararı veya Yeminli Mali Müşavir Raporu ve Faaliyet Belgesi ibraz edilmelidir.

Mukavelelerin değiştirilmesi ile ilgili , TTK'nun 513 üncü maddesinin hükmü şöyledir.

“Mukavelede daha yüksek bir nisap öngörülmemiş ise mukavele, sermayenin üçte ikisini temsil eden ortakların kararıyla değiştirilebilir. Ortakların mesuliyetini genişletme hakkındaki kararların, her halde ittifakla verilmesi gerekir.”

Mukavelede yapılan her değişiklik tescil ve ilan edilir.

Şirketlerin birleşmeleri halinde hükmi şahsiyeti sona erenlerin kayıtları silinir ve yeniden meydana gelen şirket, yeneden tescil olunur. Birleşme, bir şirketin mamelekinin diğer şirket tarafından devir alınması şeklinde ise hükmi şahsiyeti sona erenin veya erenlerin kaydı silinir ve devir alan şirketin tescile tabi kayıtlarında devir sebebiyle meydana gelen değişiklikler varsa bunlar tescil olunur (TST Md.79) .

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN BİRLEŞME VE DEVİR

Kurumlar Vergisi Kanununa göre, vergiye tabi olan birleşme “BİRLEŞME”, vergiyi doğurmayan birleşme de “DEVİR” olarak adlandırılmıştır.

Birleşme (Vergiye Tabi Birleşme)

Günümüzde firmalar ekonomik güçlerini birleştirerek daha büyük işler yapmanın yoluna gidebiliyorlar.

Birleşen kurum malvarlığının, birleşilen kuruma geçişi ile vergiler doğmasına yol açabilir. Ancak, birleşme devir şeklinde olursa vergiler doğmadan işlem tamamlanmış olur.

Birleşen (devir olunan) kurum, tasfiye hükmündedir.

Birleşme olayı Kurumlar Vergisi Kanununun 36 ıncı maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Maddenin amir hükmü şöyledir:

“Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur.

Tasfiye karının tesbiti hakkındaki hükümler, birleşme karının tesbitinde de caridir. Şu kadar ki, münfesihi kurumun veya kurumların ortaklarına veya sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya vasıta ile verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer.”

Devir Yoluyla Birleşme

Bu tür birleşmede, devralan şirket varlığını ve tüzel kişiliğini korur. Devrolunan şirket ise infisah ederek tüzel kişiliği sona erer.

Katılma şeklinde birleşme ise, kendisine katılan şirketi devralmış olacaktır. Dolayısıyla, bu tür birleşmeler devralma olarak da adlandırılır.

Devir müessesesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 37 inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Madde hükmü şöyledir:

Aşağıda yazılı şartlar dahilinde vaki olan birleşmeler devir hükmündedir.

1. Birleşme neticesinde infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunacaktır.

2. Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini birleşilen (devralan) kurum, kül halinde devralacak ve aynen bilançosuna geçirecektir.

Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde şekil değiştirmeleri de devir hükmündedir.

Devir işleminin tasfiye olarak algılanmaması gerekir. Bu nedenle, sermaye artışının gerçekleştirilmesinden itibaren 5 yıl süreyle devralan kurumun tasfiye edilmemesi ve sermayeye eklenen kazancın bu süre içinde işletmeden çekilmemesi halinde bir vergilendirme olmayacaktır.

Devir olunan şirket tasfiyesiz olarak infisah edecek ve bütün mal varlığını, alacak ve borçlarını mukayyet değerleri üzerinden devredecektir.

Aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplarla birlikte devrolunur.

Devirlerde, birleşmeden doğan karlar hesaplanmaz ve vergiye tabi tutulmaz.

İştirak İlişkisi Bulunan Kurumlardan Devir Sonucu Oluşacak Sermaye Tutarı

Kurumlar Vergisi Kanununun 37 nci maddesi uyarınca yapılan devirlerde, devralan kurum ile devreden kurum arasında iştirak ilişkisinin olması durumunda sözkonusu maddenin 2 nci bendinde yer alan “münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini birleşilen (Devralan) kurum, kül halinde devralacak ve aynen bilançosuna geçirecektir.” Şartının nasıl yerine getireceği konusunda uygulamada bazı tereddütlerin bulunduğu anlaşılmaktadır.

Bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği başka bir kurumu kül halinde devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının sözkonusu iştirak paylarına isabet eden tutardan daha az gerçekleşmesi Kurumlar Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde belirtilen şartların ihlali anlamına gelmemektedir (KVK Genel Teb.No:67).

İştirakler hesabında yer alan değer, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki müspet veya menfi farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilgilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenmesi mümkün bulunmakta olup bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancı tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında

sona erdirilmesi de mümkün bulunmaktadır.

Devir Halinde Kurumlar Vergisi Beyannamesi Verme Süresi

Kurumlar Vergisi Kanununun 38 inci maddesi hükmü gereğince yapılan devirlerde, kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar üzerinden vergilendirilecektir.

Münfesi kurum ile birleşilen kurum, müştereken imzalayacakları bir devir beyannamesini, birleşme tarihinden itibaren on beş gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler ve bu beyannameye devir bilançosunu bağlarlar (KVK Md.39/A-1).

Devralan kurum, beyanname vermeyecek, devrolunan kurum ise devre ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarih devir tarihi olarak dikkate alınacak ve bu tarih itibariyle hesaplanan kazanç tescil işleminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilecek bir beyanname ile beyan edilecektir.

Birleşen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğine dair bir taahhütname ile taahhüt edecektir. Bu taahhütnameyi beyanname ekinde devrolunan şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine beyanname ekinde verilecektir. Mahallin en büyük memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.

Devir Halinde Vergilerin Ödeme Süreleri

Devir halinde tahakkuk edilen vergilerin ödeme zamanı Kurumlar Vergisi Kanununun 42 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Devrolunan kurum adına tahakkuk eden vergiler, KVK'nun 40 ıncı maddede yazılı sürede devralan kurum tarafından 42 inci maddenin son fıkrası hükmüne göre bir defada ödenir. Başka bir deyişle, devir tarihine kadar doğan kazanç için tahakkuk eden kurumlar vergisi, beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar tek taksit ile ödenecektir.

Devir Halinde Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 28'inci Madde Uygulaması

Kurumların aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin Kurumlar Vergisi Kanununun 37 nci maddesine uygun bir şekilde yapılacak devirden önce satılması ve bu satıştan doğan kazancın devrin gerçekleşmesinden sonra Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesi kapsamında sermayeye eklenmesi durumunda, bu kazanç, kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. İstisnanın uygulanabilmesi için devir beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organlarınca karar verilmesi, devralan kurum tarafından devrin yapıldığı döneme ilişkin olarak verilecektir. Kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden önce Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvurulması ve sermaye artırımı işlemlerinin bu kurumlar vergisi beyannamesinin veri-

leceği hesap dönemi sonuna kadar tamamlanması gerekmektedir (KVK G.T.67/9).

28'inci maddede belirtilen istisnanın uygulanması için gayrimenkulun kurumun bilançosunun aktifinde en az iki yıl yer alması gerekmektedir. KVK'nun 37 inci maddesi hükümlerine göre yapılan devirlerde bu süre gayrimenkulun devreden kurum ile devralan kurumların bilançolarında yer aldığı toplam süre dikkate alınacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nin geçici 28 inci maddesindeki bu istisna, 5281 sayılı Kanunun ile 1.1.2005 tarihinden itibaren Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesine bir ekleme yapılarak süreklilik haline getirilmiştir.

Devrolunan Kurumun Zararları

Kurum zararının her yıl kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmesi gerekir.

Ayrıca, geçmiş yıl zararlarının karlardan mahsup edilebilmesi için 580-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI hesabında yılların ve zarar tutarlarının ayrı ayrı olarak belirtilecek ve bu zararlar son 5 yıla ilişkin olacaktır.

Devrolunan kurumun zararlarının mahsup edilebilmesi için; (2)

- Devir işleminin K.V.K.nun 37'nci maddesine göre gerçekleşmiş olması,
- Devir nedeniyle infisah eden kurumla devralan kurum aynı sektörde faaliyet göstermesi,
- Kurumlar vergisi beyannamesinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmesi,

- Zararların 5 yıldan fazla nakletmemesi,
- Devir nedeniyle infisah eden kurumun son 5 yıla ait Kurumlar Vergisi beyannamelerinin kanuni sürede verilmiş olması,

şartları birarada aranmaktadır.

Zarar mahsubu ve diğer indirimlerin daha detaylı açıklamaları KVK'nun Mük.Md.14'te yapılmıştır.

Devir Halinde Geçici Vergi

Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 38 inci maddeleri hükümlerine göre yapılan devirlerde, münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini birleşilen (devralan) kurum, kül halinde devralmakta ve aynen bilançosuna geçirmektedir. Devrin gerçekleşmesiyle münfesihi kurumun mükellefiyeti sona ereceğinden bu tarihten itibaren geçici vergi de ödemeyecektir. Öte yandan münfesihi kurumun, devir tarihine kadar olan kazançlarının vergilendirilmesi için verilen devir beyannamesinde, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen geçici verginin kalması halinde bu tutar devralan kuruma intikal edecektir. İntikal eden bu geçici vergi, devralan kurumun öncelikle diğer vergi borçlarına mahsup edilecek, artan kısmı devralan kuruma iade edilebilecektir (KVK G.Teb.38/II-3).

Birleşme ve devir hallerinde, birleşme ve devir tarihi itibarıyla hukuki varlığı sona eren kurumların birleşme karı veya devir tarihine kadar doğan kazançlar için 15 gün içinde beyannamesi verilmesi gerekir. Birleşme ve

devir tarihinin içinde bulunduğu dönemler için geçici vergi beyannamesi verilmesi sözkonusu değildir.

Devir İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Durumu

Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri ile ilgili katma değer vergisi istisna edilmiştir.

İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devreden mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabilir.

Ancak, yeni kuruluş yoluyla birleşen veya devir yoluyla yapılan birleşmelerde birleşen kurumdan birleşilen kuruma intikal eden katma değer vergisi içinde KDVK'nun 30 uncu maddenin (a) bendindeki, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi mevcut ise hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez.

Birleşen kurumdan birleşilen kuruma devir eden mallar mevcut ise; Bu mallara ait katma değer vergisi, birleşen kurum tarafından vergi dairesine ödenecektir. Birleşilen kurum ise bu katma değer vergisini indirim konusu yapabilecektir.

Bizce, birleşen (devrolunan) kurumun, stoklarındaki malları birleşilen (devralan) kuruma mukayyet değeri ile fatura düzenleyerek satması halinde daha uygun olur ve hesaplar karışmaz.

Şekil değiştirme, kurumlar vergisi açısından devirle aynı planda mütalaa edilmiştir. Katma Değer vergisinde ise, şekil değiştirme, esasen vergileme nedeni sayılmamak gerekir.(3)

Kurumlar arası birleşmeler katma değer vergisine tabidir. Birleşme dolayısı ile, birleşen kurum bilançosuna dahil kıymetlerin, birleşilen kuruma intikal etmesi, bir anlamı ile bir mal tedavüldür. Vergileme yapılması normal sayılabilir. (3)

Limited şirketlerde, gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın sermayeye ilave edilebilmesi için, alınacak ortaklar kurulu karar ile vergi dairesinden izin alınması gerekir. Gayrimenkulün satışı ile ilgili kesilen faturada, katma değer vergisi tahakkuk edilmeyecektir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 10.maddesinde, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28.maddesi ile geçici 29.maddesinin birinci fıkrasının (6) ve (7) numaralı bentleri kapsamındaki teslimler vergiden müstesnadır.

Bu istisna, 5281 Sayılı Yasa ile KDVK'nun 17 nci (4) numaralı fıkrasına (r) bendi eklenmiş ve 01.01.2005 tarihinden itibaren kalıcı hale getirilmiştir.

Sermaye Devri

Devralınan kurumun ortakları, devrolunan kurumun aktif ve pasifini kül halinde devralırken, almış oldukları kararda devir oranlarının belirtilmesi gerekir. Başka bir deyişle, devrolunan kurumun ödenmiş sermayesi, devralan kurumun sermayesine ilave edilecek. Bu sermaye, anlaşma gereği sahip olunan pay oranına göre var olan sermayeye ilave edilerek sermaye artışı yapılacaktır. Dolayısıyla, bir nevi sermaye artışı sözkonusu olacaktır.

Limited şirketlerde, devir işleminden dolayı sermaye artışının yapılabilmesi için, devir işleminin tescil ve ilanından üç ay geçtikten sonra sermaye artışı ile ilgili ortaklar kurulu kararı alınacak ve bu karar Ticaret Sicili Memurluğu'nda tescil ve ilan edilecektir.

Örnek

Aşağıda yazılı (X) Limited Şirketi , (Y) Limited Şirketine devir olunacak
(Y) Limited'nin 31.12.2004 Tarihli Bilançosu (Devralan)

Aktif		Pasif	
Kasa	20.000.-	Banka Kredileri	3.900.000.-
Bankalar	1.000.000.-	Satıcılar	400.000.-
Alicılar	500.000.-	Ödenecek Vergiler	60.000.-
Stoklar	2.500.000.-	Ödenmiş Sermaye	1.000.000.-
Devreden KDV	30.000.-	Yasal Yedekler	150.000.-
Binalar	2.500.000.-	Olağanüstü Yedekler	540.000.-
Taşıtlar	250.000.-	Net Kar	200.000.-
Diğer Demirbaşlar	50.000.-		
Birikmiş Amortis.	(600.000.-)		
Toplam	6.250.000.-		6.250.000.-

(X) Limited Şirketi 31.12.2004 Tarihli Bilançosu (Devreden)

Aktif		Pasif	
Kasa	10.000.-	Banka Kredileri	500.000.-
Bankalar	35.000.-	Satıcılar	200.000.-
Alicılar	100.000.-	Ödenecek Vergiler	20.000.-
Stoklar	600.000.-	Ödenmiş Sermaye	100.000.-
Devreden Kdv	25.000.-	Yasal Yedekler	10.000.-
Binalar	200.000.-	Olağanüstü Yedekler	50.000.-
Taşıtlar	20.000.-	Net Kar	20.000.-
Diğer Demirbaşlar	10.000.-		
B.Amortismanlar	(100.000.-)		
Toplam	900.000.-		900.000.-

(x) Limited şirketinin stoklarında bulunan 600.00.-YTL mal kayıtlı değerle (Y) Limited şirketine fatura kesilerek devir olunacaktır. Katma değer vergisi oranı % 1 olarak uygulanmıştır.

Yevmiye kaydı (X Firması)

15.4.2005

120-ALICILAR HSB.	606.000.-
120.10.01-(Y) Limited Şirketi	
150-STOKLAR HSB.	600.000.-
150.10.02- (x) Gıda	
391-HESAPLANAN KDV	6.000.-
...No'lu fatura ile satılan mal	

Yevmiye kaydı (Y Firması)

15.4.2005

150-STOKLAR HSB.	600.000.-
150.10.01-(X) Gıda	
191-İNDİRİLECEK KDV	6.000.-
320-SATICILAR	606.000.-
...No'lu fatura ile satılan mal	

100-KASA HSB.	10.000.-	
102-BANKALAR HSB.	35.000.-	
120-ALICILAR HSB.	706.000.-	
190-DEVREDEN KDV.HSB.	19.000.-	
252-BİNALAR HSB.	200.000.-	
254-TAŞITLAR HSB.	20.000.-	
255-DEMİRBAŞLAR HSB.	10.000.-	
257-B.AMORTİSMANLAR HSB.	(100.000)	
300-BANKA KREDİLERİ HSB.		500.000.-
320-SATICILAR HSB.		200.000.-
360-ÖD.VERGİ VE FON.HSB.		20.000.-
500-ÖDENMİŞ SERMAYE HSB.		100.000.-
540-YASAL YEDEKLER HSB.		10.000.-
542-OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HSB.		50.000.-
590-DÖNEM NET KARI HSB.		20.000.-

..... tarih ve sayılı Ticaret Sicili Gazetesi ile yapılan devir

Yukarıdaki aktif hesaplar, ortaklar kurulu kararı ile (her iki şirketin ortaklar kurulu kararı ile) (Y) Limited Şirketine devir olunacak. Bizce devir işlemleri ile ilgili yevmiye kayıtları Ticaret Sicili Memurluğu'daki tescil tarihi dikkate alınması gerekir.

Devir işlemlerinden sonra (Y) Limited Şirketi'nin aktif durumu aşağıdaki gibi olacaktır.

Aktif Durumu

Kasa	:	30.000.-
Bankalar	:	1.035.000.-
Alıcılar	:	1.206.000.-
Stoklar	:	3.100.000.-
Devreden Kdv.	:	55.000.-
Binalar	:	2.700.000.-
Taşıtlar	:	270.000.-
Diğer Demirbaşlar	:	60.000.-
B.Amortismanlar	:	(700.000.-)
Aktif Toplamı	:	7.756.000.-

Devir işlemlerinden sonra (Y) Limited Şirketi'nin pasif durumu;

Banka Kredileri	:	4.400.000.-
Satıcılar	:	1.206.000.-
Ödenecek Vergiler	:	80.000.-
Ödenmiş Sermaye	:	1.100.000.-
Yasal Yedekler	:	160.000.-
Olağanüstü Yedekler	:	590.000.-
Net Karlar	:	220.000.-
Pasif Toplamı	:	7.756.000.-

Sermaye Durumu

(X) Limited Şirketi (devreden)

Yusuf Demir	%45 Hisse	45.000.-YTL
Hasan Demir	%55 hisse	55.000.-YTL

(Y) Limited Şirketi (Devralan)

İrem Çakırbağçe %2 hisse 20.000.- YTL
Doğukan Çakırbağçe %98 hisse 980.000.- YTL

Devir Neticesinde (Y) Limited Şirketin Sermaye Durumu:

İrem Çakırbağçe : 20.000 + 2.000.- = 22.000.- YTL
Doğukan Çakırbağçe : 980.000 + 98.000.- = 1.078.000.- YTL.
Toplam Ödenmiş Sermaye = 1.100.000.- YTL

AMORTİSMAN DURUMU

Devir Halinde Amortisman Uygulanması

KVK'nun 37'inci maddesinin amir hükmü; yapılan birleşmeler devir hükmündedir.

Devir tarihine kadar olan işlemler devrolunan şirkete aittir. Dolayısıyla, bu tarihe kadar olan giderlerin içinde bulunan amortisman giderleri devrolunan şirketin gelir tablosunda yer alacaktır.

İdare, amortisman giderlerini yıllık olarak ilkeye bağlamıştır. Bu çerçevede devrolunan tarihe kadar kısmı kıst amortisman uygulanarak devrolunan şirketin giderlerinde yer alacaktır. Kalan yıllık süre içinde devralınan şirketin giderlerine intikal edilecektir.

Olayın özelliği gözönüne alınarak devir yılına mahsus olmak ve amortismanın "yıllık ayırım" vasfını kaybetmemek üzere, devralınan iktisadi kıymetler için yıllık dönem itibariyle yeniden değerlendirme de yapılmak suretiyle ayrılacak amortismanların, her iki şirketin bu yıl içindeki kıst dönem süreleri esas alınmak suretiyle orantı yolu ile her iki döneme paylaştırılması gerekir (Maliye Bakanlığı 6.5.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2968-298-74/18588 sayılı Özelge) (4)

Örnek

(X) Limited Şirketi, 15.4.2005 tarihinde alınan ortaklar kurulu kararı ile kül halinde aktif ve pasifini, (B) Limited Şirketi'ne devir edilmesi için karar alınmıştır. Notere tasdik edilen bu karar Ticaret Sicili Memurluğu'nda 20.4.2005 tarihinde tescil ve ilan edilmiştir.

Bu duruma göre; (X) Limited Şirketi 1.1.2005 -20.4.2005 tarihleri arasına isabet eden 110 günlük kıst amortismanı uygulayacaktır. Kalan (365-110) 255 günlük amortisman için de (B) Limited Şirketi tarafında uygulanarak giderlerine intikal edecektir.

Birleşme Halinde Amortisman uygulaması (5)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 36 ncı maddesinde belirtilen türden birleşmeler, devirden farklılık göstermektedir. Çünkü bu durumda bilançonun kül halinde devri söz konusu olmayıp değerlendirilmek suretiyle birleşme olmaktadır. Bir başka ifade ile söz konusu 36 ncı maddeye göre birleşme halinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetler açısından Vergisi Usul Kanunu'nun 328 inci maddesinde düzenlenen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılmasına ilişkin hükümler uygulanır. Birleşilen kurum, dev-

raldığı iktisadi kıymetleri satın almışçasına amortismanına tabi tutar.

YARARLANAN KAYNAKLAR

1. www.ito.org.tr
2. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004 s.726
3. Yılmaz Özbacı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık A.Ş., s.502.
4. Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları Cilt 4 s.1053.
5. Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.584.