

ŞİRKET BİRLEŞİMLERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

● ŞİBLİ GÜNEŞ*

1-GİRİŞ

Yazımızın başlığında ifade edilen şirket evliliklerinden kastımız şirket birleşmeleridir. Birleşme ve devir, şirketler arasında ekonomik gelişmelerin ortaya çıkardığı bir büyüme şeklidir. Şirket evlilikleri (birleşme işlemleri) genellikle üç ana nedenle yapılmaktadır. Birinci neden, aynı sektörde faaliyet gösteren işletmeler ile birleşerek, rekabeti kendi lehine çevirmektir. İkinci neden ise, üretim sürecinin farklı aşamalarında bulunan kurumlar ile birleşme yoluna gidilmesi olup, bu sayede, satın almada fiyat avantajı elde edilmiş olacak, stoklama maliyetleri azaltılacak ve pazarlık sorunları ise en aza inmiş olacaktır. İşletmeleri bu şekilde birleşmeye iten üçüncü neden ise, birleşmenin ortaya çıkaracağı sinerji etkisidir. Birleşme sonucu, birleşen işletmelerin bağımsız oldukları duruma göre daha karlı hale geçmesi sinerji etkisinin bir sonucudur.

Birleşme genel anlamı ile, bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurum ile birleşmesi durumunda da birleşme sebebiyle infisah etmesi ve birleşen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerlerin belli bir edim olarak verilmesidir. (Özmen, 2007) Şirket birleşmeleri ile ilgili 03.07.2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanun ile Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin(KOBİ) birleşmelerine yönelik önemli sayılabilecek vergisel avantajlar sağlanmıştır.

* Vergi Denetmeni

2- BİRLEŞME İŞLEMLERİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLARI

2.1- Türk Ticaret Kanunu (TTK) Bakımından Birleşme;

Türk Ticaret Kanununa göre birleşme (Madde 146), iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından (füzyon) veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibarettir (devir).

Buna göre birleşme iki şekilde gerçekleştirilebilecektir;

- Ya iki ya da ikiden fazla sayıda şirket birleşerek yeni bir şirket oluşturmalıdır (Füzyon, kaynaşma hali)

- Veyahut bir şirket başka bir şirkete bütün aktif ve pasifiyle katılarak infisah edip katıldığı şirketin içinde erimelidir.

TTK'nın 146-151'inci maddelerine göre şirket birleşmelerinin gerçekleşmesi için 3 tane genel şart bulunmaktadır.

-Birleşme yalnız aynı nev'iden şirketler arasında gerçekleşebilir. Birleşme bakımından kolektif ile komandit şirketler ve anonim ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, aynı neviden sayılır. Bu madde hükmüne göre, bir anonim şirket limited ya da kolektif şirket ile birleşmemektedir.

-Birleşme için ilgili şirketlerin, sözleşmelerinin değişmesi hakkındaki usul ve şartlar dairesinde, ayrı ayrı karar vermeleri ve bu kararın tescil ve ilân olunması gerekir.

-Birleşen şirketlerin her biri, aralarında tespit edilecek bir örneğe göre düzenlenmiş olan bilançosunu ilân etmeye ve birleşme sebebiyle varlıkları sona eren şirketler ise ayrıca kendilerine ait borçların ne şekilde ödeneceğine dair düzenleyecekleri beyannameyi bilanço ile birlikte ilâna mecburdurlar.

Birleşmenin İlke ve Koşulları;**- Malvarlığı bütünüyle devredilmelidir.**

Birleşen şirket, malvarlığının tümünü birleşilen şirkete devretmelidir. Bu aslında tamamlayıcı bir kuraldır. Birleşme sözleşmesinde iki taraf anlaşarak bazı unsurların birleşme dışında bırakılmasını kararlaştırabilir.

- Malvarlığını devreden şirket birleşme ile infisah etmelidir.

Birleşme işleminin hukuki bir sonucu olarak birleşen şirket veya şirketlerin, mal varlıklarını devrettikten sonra hukuki varlıklarının sona ermesi gerekir. Şirketin malvarlığını devretmesi karşılığında devralınan hisseler ortaklara intikal etmeyip şirket varlığında (aktifte) muhafaza edildiği ve bu sebeple şirketin hukuki varlığının sona ermediği hallerde, birleşmeden sözedilemez.

- Karşı edim yeni şirketin payları olmalıdır.

Birleşme dolayısıyla ortadan kalkan şirketin mal varlığının karşılığını, yeni şirketin payları oluşturmalıdır. Malvarlığı karşılığında nakdi ödeme yapıldığı durumlarda birleşme değil, satınalma söz konusu olacaktır.

2.2- Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Bakımından Birleşme

KVK'nın 18. 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 vergiye matrah olur."

KVK'ya göre kurumların birleşmesi tasfiye hükmündedir. Birleşme tasfiye hükmünde olmasına rağmen vergileme tasfiye karına göre değil, birleş-

me karına göre yapılacaktır. Birleşme karı ise, tasfiye karı gibi hesaplanacaktır. Ancak, münfesiş kurumun veya kurumların ortaklarına veya sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı yoldan verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdaki alınan değerler Vergi Usul Kanununda yer alan esaslara göre değerlendirilir.

Birleşme döneminin başlangıcı birleşmeye esas alınan bilançonun düzenlendiği tarihtir. Birleşmenin sona ermesi ise birleşilen şirketin sermaye artırımına ilişkin esas sözleşme değişikliğinin tescil ve ilan edildiği tarih olacaktır. Birleşme dönemi, birleşmenin başlangıç ve bitiş tarihleri arasındaki dönem olacaktır. Bu dönem içerisinde oluşacak kar ise birleşme karı olacak ve tasfiye karının tespitine göre hesaplanması gerekecektir.

Birleşme karı aşağıdaki sebeplerden kaynaklanabilir;

- Birleşen şirketin, tüzel kişiliğinin sona ereceği tarihe kadar devam eden ticari faaliyeti nedeniyle doğacak olan kar;
- Birleşen şirketin aktif kıymetlerine (emtia, gayrimenkul, demirbaş vb.) biçilen yeni değerler nedeniyle oluşacak kar;
- Birleşen kurum kayıtlarında gözükmese dahi birleşen kurum şerefîyesinin realize edilmesinden doğacak kardan meydana gelecektir.

Birleşme halinde hesap dönemi yerine birleşmeye ilişkin tasfiye dönemi geçerli olacaktır. Tasfiye dönemine ilişkin tasfiye karı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır. Birleşme dönemi ile ilgili olarak birleşme karı, birleşmede esas alınan servet değeri ile birleşme öncesi servet değerinin arasındaki fark olacaktır.

Birleşme öncesi servet değeri, birleşme dolayısıyla infisah eden kurumun birleşmeden önceki bilançosuna göre tespit edilen öz sermayesidir. Birleşme öncesi çıkarılan bu bilançoda birleşilen kuruma intikal eden varlıklar VUK' un iktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirilmesi ile ilgili hükümlerine göre değerlendirilmiştir.

Birleşmede esas alınan servet değeri ise, birleşen kuruma ait varlıkların cari değerle değerlendirilmeye tabi tutulması sonucu bulunacak öz sermayedir. Birleşmeye esas alınan servet değeri ile birleşme öncesi servet değeri arasında bulunan fark birleşme karını oluşturacaktır. Diğer taraftan, birleşmeye esas alınan bilançoda bulunan öz sermaye değeri birleşilen kurumdan alınacak pay senetlerinin değerini oluşturur. Birleşilen kurumun öz sermayesinin birleşme tarihindeki değeri tarafların karşılıklı iradesi ile tespit edilir.

Birleşme kârının hesaplanması sırasında, birleşen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerlerin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerine göre belirlenmesi gerekeceği tabiidir.

KVK'nın 18. maddesinde tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevlerin, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olacağı belirtilmiştir.

Birleşme halinde, birleşen kurum adına birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergilerin, birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödeneceği KVK'nın 21. maddesi ile hükme bağlanmıştır. Buna ilaveten birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenecektir.

ÖRNEK: (B) A.Ş., (G) A.Ş.' ye katılma kararı almış olsun. (B) A.Ş.'nin birleşme öncesi bilançosundaki aşağıdadır:

(B) A.Ş. Birleşme Öncesi Bilanço

Alacaklar	1.000.000	Borçlar	3.000.000
Stoklar	2.500.000	Sermaye	1.000.000
Sabit Kıymetler(Net)	1.800.000	MDV DAF	1.300.000
Toplam	5.300.000	Toplam	5.300.000

Birleşme sözleşmesinde stoklar için 3.500.000-TL, sabit kıymetler için ise 3.000.000-TL değer tespit edilmiştir. Bu duruma birleşme karı, 2.200-TL olacaktır. (4.500-2.300=2.200.000-TL) Birleşme bilançosu,

(B) A.Ş. Birleşme Bilançosu

Alacaklar	1.000.000	Borçlar	3.000.000
Stoklar	3.500.000	Sermaye	1.000.000
Sabit Kıymetler(Net)	3.000.000	MDV DAF	1.300.000
		Birleşme Karı	2.200.000
Toplam	7.500.000	Toplam	7.500.000

şeklinde olacaktır. Birleşecek kurumun cari değerlere göre, öz varlığı 4.500.000-TL’ dir. Dolayısıyla birleşen kurumdan cari değeri 4.500.000-TL olan hisse senedi alacaktır.

2.3- Birleşme İşlemlerinde Özellik Arz Eden Diğer Vergisel Durumlar

3 Temmuz 2001 yılında yürürlüğe giren 4684 Sayılı “Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Hükümler” isimli kanun ile birleşme, devir ve bölünme işlemleri ile ilgili olarak, KDV, damga vergisi, harçlar ve banka ve sigorta muameleleri vergisi ile ilgili konularda bazı düzenlemeler yapılmıştır.

- **Birleşmede Katma Değer Vergisi**

Birleşmede birleşen şirkete intikal eden münfesiş şirkete ait mallar, teslim kapsamında olduğu için KDV hesaplanması gerekir. Vergiyi doğuran olay, birleşme döneminin sonunda birleşme işlemlerinin tamamlandığı (birleşme bilançosunun tasdik edildiği) dönemde ortaya çıkar. Hesaplanan bu vergi devrolan kurum tarafından vergi dairesine yatırılır. Ödenen söz konusu KDV, devralan kurum tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

- **Birleşme Sözleşmelerinde Damga Vergisi**

Damga Vergisi Kanununa ekli “Damga Vergisinden İstisna Edilen Ka-

ğıtlar” isimli 2 sayılı tabloda bulunan “IV- Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kağıtlar” başlığını taşıyan bölümüne eklenen 17 no’lu fıkraya göre KVK’ya göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar, damga vergisinden istisna edilmiştir.

- **Birleşme İşlemlerinde BSMV**

Gider Vergileri Kanunu’nun 29. maddesine eklenen s bendi uyarınca KVK’ya göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler işlemlerinden doğan kazançlar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.

- **Birleşme İşlemlerinden Harç Alınıp Alınmayacağı**

Harçlar Kanunu’nun 123. maddesine 5035 Sayılı Kanun ile eklenen bir fıkra ile birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle yapılacak işlemlerin harca tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır.

2.4- KOBİ Birleşmeleri

03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5904 sayılı “Gelir Vergisi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” başlıklı kanun ile Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin(KOBİ) birleşmelerine yönelik önemli sayılabilecek vergisel avantajlar sağlanmıştır.

2.4.1- KOBİ Tanımı ve KOBİ Birleşme Avantajlarından Yararlanmanın Şartları :

Anılan Kanunda KOBİ’nin, 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kurulmuş olup 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ila 250 işçi çalıştıran ve 2008 hesap

döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlar toplamı 25 milyon Türk Lirasını geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon Türk Lirasından az olan ticari işletmeleri ifade ettiği açıklanmıştır.

16/6/2009 tarihinde kabul edilen 5904 sayılı Kanun'un 7.maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 5. maddesine göre; "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin bu madde kapsamında 31/12/2009 tarihine kadar yapılan birleşmelerinde;

a) Birleşilen kurum tarafından münfesihi kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi,

b) Birleşmeden doğan kazançların tamamının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen şirketin sermayesine eklenmesi,

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

ç) Birleşme sonrasında üç yıl süreyle aylık ortalama bazda birleşilen kurum ile münfesihi kurum tarafından, 1/4/2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmak üzere aylık istihdam sağlanması,

şartlarıyla birleşme işlemlerinden doğan kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır."

Burada bahsi geçen birleşmeden kasdın ise, tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ'nin 18'inci madde uyarınca birleşerek yeni bir anonim şirket oluşturmalarını ya da tam mükellef bir veya birkaç KOBİ'nin tam mükellef olan ve anonim şirket statüsündeki diğer bir KOBİ'ye devrolunmasını ifade ettiği anılan Kanun'da açıklanmıştır.

Bu hükümlere göre, sabit kıymetlerinin rayiç bedelle aktarılması ve indirimli kurumlar vergisi uygulaması avantajları söz konusu kanunun yayım tarihinden 31 Aralık 2009 tarihine kadar olan birleşmelere uygulanacaktır.

Öte yandan, birleşilen şirketin anonim şirket statüsünde olması; birleşen ve birleşilen mükelleflerin tam mükellef olması gerekmektedir.

Ayrıca, birleşmeden doğan ve vergiye tabi tutulmayan kazancın şirketin sermayeye eklenmesi ve indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sona erdiği yılı takip eden üç yıl içerisinde birleşilen şirkette tasfiye veya sermaye azaltma yoluna gidilmemesi, ayrıca devralınan varlıkların bölünme veya hisse değişimi gibi uygulamalar yoluyla işletme dışına çıkarılmaması gerekmektedir. Birleşme sonrasında üç yıl süreyle aylık ortalama bazda birleşilen şirket ile devralınan şirket tarafından 1 Nisan 2009 önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanmalıdır.

2.4.2- KOBİ Birleşmelerine Sağlanan Vergisel Avantajlar

- 5904 sayılı Kanun'a göre, devralınan KOBİ'nin sabit kıymetleri, mevcut defter değerleriyle ilişkilendirilmeden normal piyasa değerleriyle birleşilen kuruma aktarılabilir. Devrolunan kurumdaki defter değerleriyle birleşilen kurumda hesaplanan yeni değerleri arasındaki fark, birleşilen kurumda kar olarak kayıtlara intikal ettirilecek ancak bu kar vergilendirilmeyecektir. Birleşilen kurumda amortisman veya bu sabit kıymetlerin elden çıkarılmasında vergiye tabi tutulacak kazanç, yeni tutarlar esas alınarak belirlenecektir.

Örneğin, “(A) A.Ş.”nin “(B) Ltd. Şti.”ni burada bahsedilen düzenleme çerçevesinde devralarak birleşme yoluna gittiklerini ve bu şirketlerin KOBİ kapsamında olduklarını; “(B) Ltd. Şti.”nin sabit kıymet olarak bir binası olduğu ve bu binanın mevcut defter değerinin 200.000-TL olduğunu; ancak bu binanın birleşme tarihindeki piyasa alım satım değeri olan rayiç bedelinin

1.000.000-TL olduğunu varsayalım. Bu duruma göre, 5904 sayılı Kanun kapsamında gerçekleşecek birleşme sonucunda, “B Ltd. Şti.”ne ait olan bina, “(A) A.Ş.”nin kayıtlarına mevcut defter değerleriyle değil rayiç bedel olan 1.000.000-TL ile intikal ettirilecektir. Bu bakımdan, birleşilen kurum olan “(A) A.Ş.”, amortisman veya bu sabit kıymetlerin elden çıkarılmasında vergiye tabi tutulacak kazancını, 1.000.000-TL tutarını esas alarak belirleyecektir.

- Bir başka vergisel avantaj ise, Bakanlar Kurulunun yetkisini kullanması durumunda, uygulanabilecek olan yine birleşilen şirkette üç yıl boyunca elde edilecek kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesi ile ilgilidir. Anılan Kanun, Bakanlar Kurulu’na işletme büyüklükleri veya vergiye tabi matrah tutarlarına göre farklılaştırmak suretiyle; birleşilen kurumun ve bu kuruma devrolunan kurumun kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi oranını %75’e kadar indirme yetkisi vermektedir. Bu hükme göre, birleşilen kurumda üç yıl süresince elde edilecek kazançta ve devrolunan kurumun devir tarihi itibarıyla oluşan kazancına uygulanacak kurumlar vergisi oranının %5’e kadar indirilmesi mümkün olabilecektir.

2.4.3- Zarar ve Varlıkların Satılması

Birleşilen kurum tarafından devralınan kurum varlıklarının devir bedelinden düşük bedelle satılması oluşan zararlar, birleşilen kurumun kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

Ancak birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla özsermaye tutarlarını geçmeyen zararları, beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla birleşilen kurumun kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Birleşme yoluyla devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının indirimli kurumlar vergisi uygulanan hesap dönemlerinde satışı durumunda elde edilen kazancın tamamı kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Başka bir ifadeyle, iki yıldan fazla süreyle

elde tutulan gayrimenkuller ile iştirak hisselerinin satışı halinde elde edilen kazancın %75'inin kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik uygulama yukarıda belirtilen durumda geçerli olmayacaktır.

2.4.4- Şartların İhlal Edilmesi Durumu

5904 sayılı Kanununa göre yapılan KOBİ birleşmesi yapıldıktan sonra, istihdam sağlama, faaliyete devam edilerek tasfiyeye gidilmemesi ve sermaye azaltılmaması, varlıkların bölünme veya hisse değişimi suretiyle işletme dışına çıkarılmaması şartların sağlanmaması durumunda zamanında alınamayan vergiler, gecikme faizi ile birlikte birleşilen kurumdan tahsil edilme yoluna gidilecektir.

3- SONUÇ

Son zamanlarda, işletmelerin birleşmenin avantajlarından yararlanmak amacıyla sıkça başvurmaya başladıkları görülmektedir. Türkiye'de birleşme, TTK' da ve KVK' da düzenlemiştir. TTK' da, birleşme tasfiyesiz infisah hükmündedir. KVK' da ise birleşme, tasfiye hükmündedir.

KVK madde 18'e göre yapılan birleşme işlemleri, birleşme dönemi süresince elde edilecek bir kar olması durumunda kurumlar vergisi matrahına eklenmek suretiyle vergilendirilecektir. Bu birleşme işlemi sırasında kar çıkması durumunda, kurumlar vergisi aşamasında bir yarar sağlamayacak ancak yürütülen işlemler esnasında yukarıda bahsedilmiş olan diğer vergi kanunları açısından istisnalara tabi olacaktır.

5904 sayılı Kanunun gerekçesinde açıklandığı şekliyle, mali yapılarını güçlendirmek, ölçek verimliliğini sağlamak, rekabet ortamına uyum kapasitelerini güçlendirmek, istihdam düzeylerini artırmak ya da korumak gibi amaçlarla KOBİ'lerin vergi yoluyla teşvik edilmesinin hedeflendiği düzenleme, söz konusu Kanunun bu şekliyle sağladığı vergi avantajları nedeniyle geniş

bir uygulama alanı bulabilir. Ancak, uygulama süresinin bu yılın sonuna kadar sınırlandırılması ve yılın sonuna az bir süre kalması nedenleriyle mevzu bahis birleşmelerin sınırlı düzeyde kalması sonucunu doğurabilecektir. Bizce, bu birleşmelerin geniş bir uygulama alanı bulabilmesi için yılın sonuna kadar sınırlandırılan sürenin daha uzun bir süreyi kapsaması yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Düzenleme Kılavuzu (2007). İstanbul: HUD Yayınları

Özmen, M. Akif (2007) **Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi ve Revizyon**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

T.C. Yasalar. **Kurumlar Vergisi Kanunu**. <http://www.gib.gov.tr/>, 2009 [çevrimiçi erişim]

T.C. Yasalar. **5904 sayılı kanun**. <http://www.gib.gov.tr/>, 2009 [çevrimiçi erişim]

T.C. Yasalar. **1 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği**. <http://www.gib.gov.tr/>, 2009 [çevrimiçi erişim]

T.C. Yasalar. **Türk Ticaret Kanunu**. <http://www.gib.gov.tr/>, 2009 [çevrimiçi erişim]

T.C. Yasalar. (03.07.2001) **4684 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Hükümler**. Ankara: Resmi Gazete (24451 sayılı)