

KÜÇÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETME (KOBİ) BİRLEŞMELERİ

● İmral DURAN*

1. GİRİŞ

3/7/2009 tarihli ve 27277 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanuna eklenen geçici 5 inci maddede, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) 31/12/2009 tarihine kadar yapacakları birleşme işlemlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Yazımızda, bahse konu düzenleme üzerine, gerçekleştirilecek birleşme işlemleri ve bu işlemler sonucu yararlanılacak teşvikler üzerinde durulacaktır.

2. GENEL OLARAK KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN BİRLEŞME VE DEVİR HÜKÜMLERİ

Öncelikle, Mevcut 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan birleşme ile 19. maddede yer alan devir hükümleri üzerinde durmakta fayda bulunmaktadır.

2.1. Kurumlar Vergisi Kanununun 18. Maddesinde Yer Alan Birleşme Müessesesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 18. maddesinde birleşme hükümlerine yer verilmiş, 19. maddesinde ise devir, bölünme ve hisse değişimi hükümlerine yer verilmiştir.

* Gelir İdaresi Başkanlığı - Kurumlar Vergisi ve Menkul Değerler Müdürlüğü

Anılan Kanununun 18. maddesinde yer alan birleşme hükümleri, vergi teorisinde “Vergili Birleşme” olarak adlandırılmaktadır.

Bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda, birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme kârı için tasfiye hükümleri geçerli olmakta ve birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olmaktadır. Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de uygulanmakta dolayısıyla, birleşme tarihine kadar, birleşen kurumda ortaya çıkan faaliyet kârları ile birlikte değer artışlarının da vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, münfesihi kurumun veya kurumların, ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler olarak dikkate alınmaktadır. Birleşme kârının hesaplanması sırasında, birleşen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerler, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hükümlerine göre belirlenerek işletmeden çekilen değer olarak kabul edilmektedir.

Öte yandan, birleşen kurumun birleşilen kurumdan aldığı değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilmektedir. Tasfiye hükümlerine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma düşmektedir.

2.2. Kurumlar Vergisi Kanununun 19. Maddesinde Yer Alan Devir Müessesesi

5520 sayılı Kanununun 19. maddesinde ise devir, bölünme ve hisse değişimi hükümlerine yer verilmiştir. Bu madde uyarınca gerçekleştirilecek devir hükümleri, esas itibarıyla birleşme işleminin özel bir türü niteliğinde olup “Vergisiz Birleşme” olarak adlandırılmaktadır.

Gerek bu maddede yer alan devir hükümleri gerek bölünme ve hisse değişimi hükümleri, bir vergi erteleme müessesesi olup istisna uygulaması değil-

dir. Çünkü bu işlemlerde, devir olunan veya bölünme suretiyle devredilen varlıklar bilançoda yer alan mukayyet değerleriyle devir alan şirketlere aktarılmaktadır. Netice itibarıyla, devir alan şirkette satışa veya değerlemeye tabi tutulması halinde vergileme yapılmaktadır.

3. KOBİ BİRLEŞMELERİ

Türkiye’de işletmelerin çok büyük bir kısmı KOBİ niteliğindedir. Genellikle bu şirketler aile şirketleri şeklinde olup aile bireyleri tarafından yönetilmektedir. Çoğu zaman uzmanlık ve bilgiye dayanmayan bir yönetim tarzının hakim olduğu bu şirketlerde, genellikle kurumlaşma sağlanamamakta, iyi yönetim ilkeleri hayata geçirilememekte ve dolayısıyla, kayıt dışılık da yüksek boyutlarda olabilmektedir. Bu şirketlerin iyi yönetilememeleri, ölçek ekonomisini sağlayamamaları ve finansal yapılarının da güçlü olmaması nedenleriyle büyümeleri mümkün olamamakta, dahası her yıl küçümsenmeyecek oranda iflaslar yaşanabilmektedir.

Türkiye'nin bu geleneksel yapısı içinde şirketlerin normal iktisadi ve ticari gerekçelerle birleşmeleri oldukça zor görünmektedir. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ), mali yapılarını güçlendirmek, ölçek verimliliği sağlamak, rekabet ortamına uyum kapasitelerini güçlendirmek, istihdam düzeylerini artırmak ya da korumak gibi amaçların, bu işletmelerin birleşmelerini sağlamakla belli ölçüde gerçekleştirilebileceği düşüncesiyle 5904 sayılı Kanunla KOBİ birleşmeleri için bazı vergi teşvikleri ihdas edilmiştir.

Anılan Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 5 inci maddenin gerekçesinde, birleşmelerin teşvik edilmesi ile birlikte, reel sektörün yeniden yapılanmasına katkıda bulunulacağı, daha sağlıklı ve rekabetçi şirketler oluşturulabileceği, bu sağlıklı şirketlerle üretimin, istihdamın ve ihracatın artırılması, yabancı ortaklar ve profesyonel yöneticiler nedeniyle kurumlaşmanın sağlanması, buna bağlı olarak bu şirketlerin kayıtlı ekonomi içinde çalışmalarının temini ile vergi gelirlerinin olumlu yönde etkileneceğinin öngörüldüğü belirtilmektedir.

3.1. Tanımlar

Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 5 inci maddenin üçüncü fıkrasında, madde uygulamasına göre Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ) tanımına yer verilmiştir.

Buna göre, KOBİ;

- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kurulan,
- 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ilâ 250 işçi çalıştıran,
- 2008 hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlar toplamı 25 milyon TL’yi geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon TL’den az olan ticari işletmeleri ifade etmektedir.

Bu tanım çerçevesinde, 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10’dan az veya 250’den fazla işçi çalıştıran işletmelerin anılan madde çerçevesinde KOBİ olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bir işletme, 250’den az işçi çalıştırmakla birlikte, 2008 hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlar veya net aktif toplamı 25 milyon TL’den fazla ise yine KOBİ kapsamında değerlendirilmemektedir.

Aynı şekilde, 1/1/2009 tarihinden sonra kurulan işletmelerin, hem Aralık 2008 itibarıyla işçi çalıştırma şartını sağlayamadıklarından hem de 2008 yılı sonu itibarıyla mali tablo düzenleme imkanları bulunmadığından, geçici 5 inci madde kapsamında KOBİ olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca, Kanuna eklenen geçici 5 inci maddenin üçüncü fıkrasında, “Birleşme” tanımına yer verilmiştir.

Anılan maddenin uygulamasında “Birleşme”; Tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ’nin Kurumlar Vergisi Kanununun 18 inci maddesi 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 etmektedir.

Maddenin TBMM Genel Kurulunda görüşülmesi esnasında, birleşme sonucu kurulacak veya devralacak şirketin “anonim şirket” olarak sınırlandırılmasının işlemlerin gerçekleşmesine olumsuz etkisi olacağı düşüncesiyle, Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 7 nci madde ile “anonim şirket” ifadelerinin, “sermaye şirketi” olarak dikkate alınması sağlanmıştır.

Dolayısıyla,

- Birleşen (devralınan ve devralanlar dahil) şirketlerin KOBİ niteliğinde olması,

- Birleşme neticesinde bir sermaye şirketinin kurulmuş olması veya devralan şirketin bir sermaye şirketi olması

gerekmektedir. Ancak, birleşme işlemi sonucunda kurulacak yeni sermaye şirketi ile devralan şirketin birleşme işleminden sonra KOBİ şartlarını taşıyıp taşımadığının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

3.2. KOBİ Birleşmelerinde Birleşme Kazancı İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 5 inci madde ile KOBİ'lerin 31/12/2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde bu birleşmeden doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmış, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşme tarihinin içinde bulunduğu son hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde edilen kazançları üzerinden alınacak kurumlar vergisine ilişkin oranı %75'ine kadar indirme hususunda Bakanlar Kuruluna, maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirleme hususunda da Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

KOBİ tanımı kapsamındaki işletmelerin geçici 5 inci maddeye göre 31/12/2009 tarihine kadar yaptıkları birleşmelerde;

- 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,

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

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

- Birleşme sonrasında üç yıl süreyle aylık ortalama bazda birleşilen kurum ile münfesi 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 istisna edilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 5 inci maddesi, bu Kanuna göre yapılmakta olan devir ve bölünme işlemlerinden farklı olarak, doğrudan birleşme işlemlerinden doğan münfesi kurum kazançlarını, kurumlar vergisinden müstesna tutmaktadır.

Hatırlanacağı üzere, devir ve bölünme işlemlerinde istisna uygulaması değil vergi erteleme uygulaması yapılmaktadır.

Söz konusu istisna kazançlar, zarar artırıcı istisna ve indirimler arasında değerlendirilmedikleri takdirde kazanç beyan edemeyen işletmelerin bu istisnadan yararlanamamaları gündeme gelebilecektir. Oysa, geçici 5 inci maddede yer alan istisna ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde yer alan diğer istisnalar arasında fark bulunmamaktadır. Bu nedenle, birleşme kazançlarının kurum kazancına dahil edildikten sonra yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde ilgili satıra yazılmak suretiyle beyan edilmesi bir zorunluluktur.

Diğer taraftan, münfesi kurumun birleşme tarihine kadar olan faaliyet kazançları ise bu istisna kapsamında bulunmamaktadır. Bu kazançlara ilişkin açıklamalara bir sonraki bölümde yer verilmiştir.

3.3. KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulaması

Geçici 5 inci maddenin ikinci fıkrasında, KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına yer verilmiştir.

Buna göre,

- Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlar,

- Birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde ettiği kazançlar

anılan geçici maddenin onbirinci fıkrasına göre belirlenen indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle vergilendirilecektir.

Maddenin onbirinci fıkrasında Bakanlar Kuruluna, KOBİ birleşmelerinden yararlanan işletmeler için kurumlar vergisi oranını % 75'e kadar indirimli uygulamada hususunda yetki verilmiştir. Dolayısıyla, anılan geçici madde uyarınca birleşme işlemi nedeniyle infisah eden KOBİ'nin birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği faaliyet kazançları Bakanlar Kurulunca belirlenen indirimli kurumlar vergisi oranı üzerinden vergilendirilecektir.

05/09/2009 tarihli ve 27340 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13/8/2009 tarihli ve 2009/15386 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 5 inci maddesi uyarınca 31/12/2009 tarihine kadar anılan madde kapsamında yapılacak birleşmelerde, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlarının % 5 oranında kurumlar vergisine tabi tutulması kararlaştırılmıştır.

Birleşilen kurumun ise birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlar da aynı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen % 5 indirimli kurumlar vergisi oranı üzerinden vergilendirilecektir.

Örnek : 1/8/2009 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) Ltd. Şti., KOBİ niteliğindeki mevcut (B) A.Ş.'ye geçici 5 inci madde uyarınca devrolunmuştur.

- (A) Ltd. Şti.'nin birleşme işleminden doğan kazançları kurumlar vergisi istisnasından,

- (A) Ltd. Şti.'nin 1/1/2009-1/8/2009 kıst döneminde elde ettiği faaliyetlerinden doğan kazançları indirimli kurumlar vergisinden,
- (B) A.Ş.'nin 1/1/2009-31/12/2009 dönemi kurum kazançları indirimli kurumlar vergisinden,
- (B) A.Ş.'nin 1/1/2010-31/12/2010 dönemi kurum kazançları indirimli kurumlar vergisinden,
- (B) A.Ş.'nin 1/1/2011-31/12/2011 dönemi kurum kazançları indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.

3.4. KOBİ'lerde Birleşme İşleminin Kapsamı

3.4.1. Birleşme Kapsamında Kıymetlerin Devri

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 5 inci maddesi uyarınca yapılacak KOBİ birleşmelerinde, münfesi kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde birleşilen kurum tarafından devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 266 ncı maddesinde, rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, birleşen münfesi kurumun aktifinde görünen sabit kıymetler birleşme tarihinde belirlenen normal alım satım bedelleri üzerinden birleşilen kuruma devredilecektir.

Sabit kıymet ifadesinden, ne anlaşılması gerekeceği hususunda vergi kanunlarında bir açıklık bulunmamaktadır. Bu nedenle, sabit kıymet belirlemesine ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması uygun olur kanaatindeyiz. Dolayısıyla, gayrimenkullerle anılan Kanunun 269 uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ile alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri sabit kıymet olarak dikkate alınmalıdır. Bu-

na göre, birleşen münfesi kurumun aktifinde görünen birleşme tarihindeki sabit kıymetler, rayiç bedelle birleşilen kuruma devredilecektir.

Dolayısıyla,

- Gayrimenkuller, bunların tamamlayıcı parçaları ve eklentileri,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Telif, patent, imtiyaz hakkı, royalti vb. gayrimaddi haklar

rayiç bedelle değerlendirilerek birleşilen kuruma devredilen kıymetler arasında sayılabilir.

Münfesi kurumun sabit kıymetler dışındaki diğer kıymetleri ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle birleşilen kuruma devredilecektir.

Örneğin, amortisman tabii aktif kıymetler normal alım satım bedelleri üzerinden, stoklarda yer alan emtia ise Vergi Usul Kanununun 274 üncü maddesi uyarınca maliyet bedeli üzerinden birleşilen kuruma devredilecektir.

Bu devir işlemleri neticesinde münfesi kurumda ortaya faaliyet kazançları dışında, devredilen kıymetler nedeniyle de kazanç çıkacaktır.

Öte yandan, KOBİ birleşmelerinde münfesi kurumunun bilançosunda görünen kıymetlerin bir bütün halinde devredilmesi gerekeceği unutulmamalıdır. Bu kapsamda, münfesi kurumun alacaklarının ve borçlarının da devredilmesi doğal sonuçtur. Devredilen bu alacaklar ve borçlar (özellikle mevduat ve krediler) birleşme tarihi itibarıyla Vergi Usul Kanununun 281 inci ve 285 inci maddesine göre değerlendirilmek suretiyle devredilecektir. Değerleme işlemi sonucunda doğan faiz veya kur farkı gelir veya giderleri de münfesi kurumun birleşme tarihinde tespit edilecek birleşme kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Şayet, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılacak değerlendirme işlemlerinden doğan değerlendirme kazançlarının, birleşme kararının diğer bir ifadeyle istisna kazanç tutarının tespitinde dikkate alınmaması halinde, sadece rayiç bedelle devredilen kıymetlerden kaynaklanan bir birleşme kazancı ortaya çıkacaktır

ki; bahse konu durum nedeniyle KOBİ niteliğindeki bir çok işletme açısından istisna uygulaması anlamsız hale gelebilecektir. Her ne kadar, değerlendirme esnasında Vergi Usul Kanunu değerlendirme hükümleri nedeniyle bir çok iktisadi kıymet için kazanç doğma ihtimali bulunmasa da alacak ve borçlar, menkul kıymetler gibi maliyet bedeli ve mukayyet bedel dışında diğer değerlendirme ölçülerine tabi kıymetler açısından birleşme karı/zararı doğması kaçınılmazdır.

Öte yandan, geçici 5 inci maddenin uygulanmasında, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde yer alan devir hükümleri yol gösterici olmak durumundadır. Bahse konu “Devir” işlemleri mukayyet değer üzerinden yapılmakta ve devir işleminden kaynaklanan kar veya zararın ortaya çıkmaması dolayısıyla birleşmenin vergisiz yapılması sağlanmaktadır. Geçici 5 inci maddede ise iktisadi kıymetlerin devri, bazı değerlendirme ölçülerine (rayiç bedel veya VUK değerlendirme ölçüleri) bağlanmış bulunmaktadır. Dolayısıyla, Kanun koyucunun KOBİ birleşmelerinde değerlendirme kazançlarını vergiden istisna etmek istediği ortadadır. Değerleme kazançlarının ise istisnaya tabi olan veya olmayan olarak ayrıştırılmasını gerektirecek herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

3.4.2. Birleşme İşleminde Doğan Kazançların Sermayeye Eklenmesi

KOBİ birleşmelerinde münfesi kurumda doğan birleşme kazançlarının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen kurumun sermayesine eklenmesi gerekmekte olup sermayeye eklenecek kazanç tutarı, birleşme nedeniyle kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç tutarı ile aynı olacaktır.

3.4.3. Birleşen ve Birleşilen Kurumlar Arasındaki Külli Halefiyet

KOBİ birleşmelerinde, birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, münfesi kurumun birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütnameyle taahhüt etmesi gerekmektedir.

Buna göre, birleşilen kurum birleşen kurumun külli halefi haline gelmektedir. İster tahakkuk etmiş olsun isterse daha sonraki tarihlerde doğacak olsun birleşen kurumun bütün vergi borçlarından birleşilen kurum sorumlu olacaktır. Dolayısıyla, sonraki bir tarihte, birleşen kurum adına yapılacak bir tarhiyat nedeniyle birleşilen kurumun yükümlülüğünün bulunması da kaçınılmazdır.

3.4.4. İstihdam Şartı

KOBİ birleşmelerinde, birleşme işlemi sonrasında birleşilen kurumda, üç yıl süreyle aylık ortalama bazda, birleşilen kurum ile münfesi kurum tarafından 1/4/2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması gerekmektedir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 2008 Aralık ayında vermiş olduğu sigorta bildiresine göre 15 işçi çalıştırmaktadır. Söz konusu şirket 1/4/2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildiresinde ise 10 işçi çalıştırmaktadır. Şirketin KOBİ tanımına ilişkin diğer koşulları sağladığı varsayılmıştır. Şirket, KOBİ niteliğindeki, 1/4/2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildiresine göre 30 işçi çalıştıran (B) A.Ş.'ye 1/8/2009 tarihinde geçici 5 inci madde çerçevesinde devrolunmuştur.

Buna göre, birleşilen kurumun, bu tarihten itibaren üç hesap dönemi boyunca (31/12/2011 tarihine kadar) her ay itibarıyla 40 işçi istihdam şartını yerine getirmesi gerekecektir.

3.4.5. Birleşme Şartlarının İhlali

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 5 inci maddesinin birinci fıkrasındaki şartların sağlanmaması veya ihlal edilmesi halinde, istisna ve indirimli oran uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, istih-

dam şartı ile birlikte geçici 5 inci maddenin birinci fıkrasında yer alan diğer şartların da yerine getirilmesi halinde istisna ve indirimli oran uygulamasından yararlanılabileceğinden, şartların ihlali halinde zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin, genel hükümlere göre vergi ziyası cezası ile birlikte birleşilen kurumdan tahsil edilme ihtimali gündeme gelebilecektir. Çünkü şartların gerçekleşmemesi veya ihlali durumunda işlem birleşme işlemi olmaktan çıkacaktır.

İstihdam şartına ilişkin olarak madde belirtilen süre zarfında, herhangi bir ayda bahse konu istihdam şartının sağlanamaması halinde, birleşmeden dolayı istisna ve indirimli oran uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün olmayacağı gibi, izleyen aylarda istihdam şartı yeniden sağlansa dahi geçici 5 inci maddede yer alan teşviklerden yararlanılması söz konusu değildir.

3.4.6. Teşviklerden Yararlanılabilmesine İlişkin Diğer Bir Şart; Birleşilen Kurumun Daha Sonraki Tarihlerde Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemlerine Tabi Tutulmaması Şartı

Geçici 5 inci maddenin dördüncü fıkrasında, birleşilen kurumun; indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sona erdiği yılı izleyen üçüncü yılın sonuna kadar, 31/12/2009 tarihine kadar KOBİ'lerin kendi aralarında yapacakları birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri hariç olmak üzere Kanunun 18 ve 19 uncu maddelerine göre birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine tabi tutulması veya tasfiye edilmesi ya da sermaye azaltımında bulunması halinde, birleşmeden dolayı istisna edilen ya da indirimli oran uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin, gecikme faizi ile birlikte birleşilen kurumdan tahsil edileceği belirtilmektedir.

Geçici 5 inci maddenin dördüncü fıkrasına göre, birleşilen kurumun; birleşme tarihinden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sona erdiği yılı izleyen üçüncü yılın sonuna kadar;

- Kanunun 18 inci ve 19 uncu maddelerine göre birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine tabi tutulmaması,

- Tasfiye edilmemesi,
- Sermaye azaltımında bulunmaması,

gerekmektedir. 31/12/2009 tarihine kadar KOBİ'lerin kendi aralarında yapacakları birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri bu şartların ihlali anlamına gelmemektedir.

Bu şartlara uyulmaması durumunda, birleşmeden dolayı istisna uygulanması nedeniyle veya indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, ceza uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte birleşilen kurumdaki tahsil edilecektir.

Öte yandan, KOBİ'lerin kendi aralarında 31/12/2009 tarihine kadar ister bu madde kapsamında olsun isterse Kanunun 18 ve 19 uncu maddeleri kapsamında olsun birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi yapabilmelerini engelleyen bir düzenleme bulunmamaktadır.

3.5. Birleşme Tarihi

Kanunun geçici 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, 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 taahhünameyle taahhüt etmesi gerektiği belirtilmektedir.

Türk Ticaret Kanuna göre aksine bir belirleme olmadıkça hukuki durum tescille birlikte hüküm ifade etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 20 nci maddesinde ise şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihi olarak kabul edilmiştir.

Dolayısıyla, KOBİ birleşmesinin ticaret sicilinde tescil edildiği tarih, birleşme tarihi olarak kabul edilmek durumundadır. Bu çerçevede KOBİ birleşmelerine yönelik olarak 31/12/2009 tarihine kadar yapılan tesciller geçici 5 inci madde kapsamında değerlendirilmelidir.

3.6. Birleşme Beyannamesinin Verilme Süresi

Münfesihi kurumun birleşme tarihine kadar olan faaliyet kazançları ile birleşme kazançlarının yer aldığı beyannamenin, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Birleşme nedeniyle verilecek bu beyanname, münfesihi kurum adına birleşilen kurum tarafından verilecektir. Bu beyannamenin ekinde ayrıca, birleşilen kurumun münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini belirten taahhütnamenin yer alması gerekmektedir.

3.7. KOBİ Birleşmelerinde Zarar Mahsubu

Geçici 5 inci madde uyarınca gerçekleştirilecek KOBİ birleşmelerinde, birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen şartlarla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Hatırlanacağı üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinde devir bölünme işlemlerinde zarar mahsubu hükümlerine yer verilmiş olup

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

- Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi

şartları ile devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca, yukarıda yer alan şartların ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai doğmuş sayılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle sadece faaliyetten doğan zararların mahsubuna izin verilmektedir. Dolayısıyla, KOBİ birleşmelerinde münfesi kurumda, birleşme işlemi nedeniyle zarar ortaya çıkması halinde, bu zararların birleşilen kurum tarafından mahsup edilmesine imkan bulunmamaktadır.

Buna göre, KOBİ birleşmelerinde,

- Birleşen ve birleşilen kurumların son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini kanunî süresinde vermiş olmaları,

- Birleşen kurumun faaliyetine birleşmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi

şartlarıyla, birleşme nedeniyle infisah eden kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen faaliyet zararları, birleşilen kurum tarafından kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek : (A) Ltd. Şti. ve (B) Ltd. Şti. unvanlı KOBİ niteliğindeki iki kurum, yeni kurulacak (C) A.Ş. bünyesinde geçici 5 inci madde çerçevesinde birleşeceklerdir. (A) Ltd. Şti. ve (B) Ltd. Şti.'nin birleşme tarihindeki öz sermaye tutarları ile faaliyet kâr/zarar durumları aşağıdaki gibidir:

(A) Ltd. Şti.

Öz sermaye: 10.000 TL

Faaliyet zararı: 15.000 TL

Birleşme zararı: 10.000 TL

(B) Ltd. Şti.

Öz sermaye: 50.000 TL

Faaliyet zararı: 30.000 TL

Birleşme kârı: 20.000 TL

- (A) Ltd. Şti.'nin faaliyet sonuçlarının konsolide edilmesi sonucu birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki şekildedir:

Ticari Bilanço Zararı (25.000)

Birleşme Kazancı İstisnası (0)

Cari Dönem Zararı (25.000)

Söz konusu şirketin 25.000 TL'lik bu zararının 10.000 TL'si birleşme nedeniyle ortaya çıktığından, bu tutarın (C) A.Ş. tarafından mahsup edilebilmesi mümkün olmayacaktır. Ayrıca, 15.000 TL'lik faaliyet zararının ise sade-

ce öz sermaye tutarını aşmayan 10.000 TL'si (C) A.Ş. tarafından mahsup edilebilecektir.

- (B) Ltd. Şti.'nin faaliyet sonuçlarının konsolide edilmesi sonucu birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki şekildedir:

Ticari Bilanço Zararı	(10.000)
Birleşme Kazancı İstisnası	(20.000)
Cari Dönem Zararı	(30.000)

Bu durumda, 30.000 TL'lik zararın tamamı söz konusu şirketin öz sermaye tutarını aşmadığından (C) A.Ş. tarafından mahsup edilebilecektir.

3.8. Amortisman Uygulamaları

KOBİ birleşmelerinde, birleşme nedeniyle infisah eden kurumdan devralınan amortisman tabi iktisadi kıymetler için faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle münfesihi kurumdaki kayıtlı değerleri üzerinden kalan süre için amortisman ayrılabilir.

Dolayısıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler için birleşilen kurumda yapılacak amortisman uygulamalarında, bu kıymetlerin devir değerleri değil, münfesihi kurumdaki birikmiş amortismanlar dahil kayıtlı değerleri esas alınmalıdır. Aynı şekilde bu kıymetlerin faydalı ömürlerinden, infisah eden kurumda amortisman tabi tutulan süreler düşülecek ve birleşilen kurumda kalan süre itibarıyla amortisman uygulaması yapılabilir.

Örnek : Amortisman tabi bir iktisadi kıymetin birleşen kurumdaki kayıtlı değerinin 10.000.- TL, faydalı ömrünün 5 yıl, birikmiş amortisman tutarının 4.000.- TL (Normal amortisman usulüne göre) ve birleşme işlemindeki rayiç bedelinin 12.000.- TL olduğunun varsayılması halinde, bu kıymet birleşilen şirkete 12.000.- TL üzerinden bir değerle devredilmiş olsa dahi birleşilen kurumda kalan 3 yıllık faydalı ömrü dikkate alınmak suretiyle toplam 6.000.- TL üzerinden amortisman uygulamasına konu olabilecektir.

Sonuç olarak, KOBİ birleşmelerinde her ne kadar devredilen kıymetle-

rin rayiç bedelleriyle veya değerlenmiş değerleriyle devrini öngörse de amortisman uygulaması bakımından, önceki kurum ile sonraki kurum arasında ilave bir teşvik veya gider yazma imkanı sağlamamıştır.

3.9. Birleşilen Kurumda Devralınan Varlıkların Satışı Nedeniyle Doğan Zararlar

Kanunun geçici 5 inci maddesinin yedinci fıkrasına göre, KOBİ birleşmelerinde birleşilen kurum tarafından birleşme işlemi nedeniyle devralınan varlıkların, devir bedelinden düşük bir bedelle satılması durumunda oluşan zararlar, bu kurumun kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmamalıdır.

Maddede değerlendirme işleminden doğan zararlara ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla, değerlendirme işlemlerinin satış olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacağından, değerlendirme işlemlerinden doğan zararların kurum kazancından indirilebilmesinde bir engel olmadığını düşünüyoruz. Ancak, bu hususun belirsizliğini koruduğunu hatırlatmakta yarar bulunmaktadır.

3.10. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu

Kanunun geçici 5 inci maddesinin sekizinci fıkrasına göre, KOBİ birleşmelerinde, birleşme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının indirimli kurumlar vergisi uygulanan hesap dönemleri içinde satışı halinde, ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi hükmünün uygulanması mümkün değildir.

3.11. Sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemlerin durumu

5904 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmünde, 31/12/2009 tarihine kadar uygulanacak KOBİ birleşmelerinde, birleşen veya birleşilen şirketlere anılan Kanunun 13 üncü maddesine göre ilişkili kişi sayılanlar tarafından istihdamın veya faaliyetin kaydırılması gibi sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemlerin bulunması halinde, geçici 5 inci maddedeki teşviklerden yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

KOBİ birleşmelerine tanınan teşvikin amacı, KOBİ'lerin mali yapılarının güçlendirilmesi, ölçek verimliliğinin sağlanması, rekabet ortamına uyum kapasitelerinin geliştirilmesi, istihdam düzeylerinin artırılmasıdır. Bu amaçlar dışında, kurumlarda Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre; gelir vergisi mükelleflerinde Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre ilişkili kişi kabul edilenler tarafından birleşen ve birleşilen şirketlere, yüksek katma değeri ve kârlılığı bulunan faaliyetlerin ya da istihdamın kaydırılarak sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan benzeri işlemlerin bulunması halinde, anılan madde kapsamındaki teşviklerden yararlanılamayacaktır. Sayılan işlemler veya benzerleri gibi sadece teşvikten yararlanmak amacıyla yapılan işlemlerin, birleşen kurumlarda birleşme tarihinden önce veya sonra yapılması arasında fark bulunmamaktadır. Ayrıca, bu tür kötüye kullanım hallerinde, hem birleşen hem de birleşilen kurumların Kanunun geçici 5 inci maddesinde yer alan teşviklerden yararlanmaları mümkün değildir.

3.12. Katma Değer Vergisi İstisnası Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 5 inci maddesine göre yapılan KOBİ birleşmeleri, Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından, Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri gibi değerlendirilecektir.

Bilindiği gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun 17 inci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendine göre, Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla, KOBİ birleşmelerinde de aynı istisnadan yararlanabileceklerdir.

3.13. KOBİ Birleşmelerinde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Durumu

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 5 inci maddesinin dokuzuncu fıkrasında, KOBİ tanımı kapsamına giren gelir vergisi mükelleflerinin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde aranan şartları (değerleme hükümleri hariç) sağlamaları kaydıyla, bu geçici madde hükümlerinden yararlanabileceği belirtilmiştir.

Bu çerçevede, Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde yer alan mukayyet değerle devir şart hariç olmak üzere, maddede aranan diğer şartlar dahilinde gelir vergisi mükellefleri de Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 5 inci maddesi hükümlerine göre birleşme işlemi yapabilecekler ve geçici maddenin sağladığı teşviklerden yararlanabileceklerdir.

KAYNAKÇA

T.C. Yasalar(09.07.1956). **6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (9353 sayılı)

T.C. Yasalar (21.06.2006). **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı)

T.C.Yasalar(03.07.2009) **5904 sayılı Gelir vergisi kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**. Ankara: Resmi Gazete (27277 sayılı)

