

ŞİRKET BİRLEŞMELERİNİN VERGİSEL BOYUTLARI

Bu metnin tüm hakları mahfuzdur. Yazarın izni olmaksızın iktibas hükümleri dışında alıntı yapılamaz, kısmen veya tamamen çoğaltılamaz. Bu metindeki ifadelerden hareketle yazılı uzman görüşü alınmaksızın işlem tesisi halinde oluşabilecek herhangi bir zarardan dolayı hiç bir sorumluluk kabul edilmez.

İNDEKS

I. GENEL BİLGİ

II. BİRLEŞMENİN TANIMI

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN BİRLEŞME

A. VERGİLİ BİRLEŞME

1. Birleşme öncesi (Kıst) döneme ait beyannamenin verilmesi
2. Birleşme beyannamesinin verilmesi
3. Birleşme karı üzerinden tarh edilen vergilen ödenmesi
4. Birleşme halinde sorumluluk
5. Vergili birleşme beyannamesinin Yeminli Mali Müşavirlere tasdik ettirilmesi
6. Birleşme ile ilgili özellik arzeden konular
7. Vergili birleşmede diğer vergi kanunlarının uygulanması
8. Vergili birleşmede sorunlar ve çözüm önerileri

B. VERGİSİZ BİRLEŞME (DEVİR)

1. Vergisiz birleşme (Devir) için aranan şartlar
2. Devir halinde vergilendirme koşulları
3. Birleşen kurumca kıst döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi
4. Tahakkuk eden vergilerin ödenmesi
5. Birleşen şirketin kıst dönem beyannamesinin Yeminli Mali Müşavire tasdik ettirilmesi
6. Vergisiz birleşme ile ilgili diğer hususlar
7. Vergisiz birleşmede diğer vergi kanunlarının uygulanması
8. Vergisiz birleşmede sorunlar ve çözüm önerileri

IV. SONUÇ

YARARLANILAN KAYNAKLAR DİZİNİ

I. GENEL BİLGİ

Zamanımızdaki teknolojik gelişmeler, küreselleşme nedeniyle rekabetin ulusal pazarlardan uluslararası pazarlara taşınması ve talep artışının karşılanması gibi etkenlerle işletmelerin üretimlerini artırmalarını ve büyümelerini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenler yanında aşağıdaki nedenler şirketleri birleşmeye iten en önemli etkenlerdir.¹

- Müşteri portföyünün genişletilmesi,
- Piyasadaki konumun güçlendirilmesi ve risklerin azaltılması,
- Birleşen şirketle aralarındaki rekabetin ortadan kaldırılması,
- Rasyonel çalışma, yeni yönetim ve pazarlama tekniklerinin elde edilmesi,
- Genel giderlerden tasarruf sağlanması,
- Araştırma geliştirme maliyetlerini azaltılması,
- Bir kısım vergisel avantajlardan yararlanılması,
- Kredi imkanlarının artırılması,
- Üretim aşamalarında en etkin düzeyde kontrol ve koordinasyon sağlanması,

Birden çok şirketin bağımsız olarak faaliyet gösterirken faaliyetlerini bir araya getirerek birleşme yoluna gitmeleri için kazanç elde etmeyi bekliyor olmaları gerekir. Böyle bir kazancın sağlanması ise genelde sinergi (synergy) olarak tanımlanır.² Yani işletmelerin faaliyetleri birleştirilmek suretiyle elde edecekleri gelir, tek tek işletmelerin sağlayabilecekleri getiriler toplamından daha fazladır.³

Ekonomistler birleşmeleri aşağıda belirtildiği üzere yatay, dikey, endüstri içi ve endüstri dışı olmak üzere dört grupta sınıflandırmışlardır.⁴

1.Yatay Birleşme : Bir firmanın kendi iş alanındaki bir başka firma ile birleşmesidir.

2.Dikey Birleşme : Alıcının hammadde kaynakları yönünden geriye, ya da nihai tüketici yönünden ileriye doğru genişlediği birleşmedir.⁵

3.Endüstri İçi Birleşme : Birbirleriyle ilişkili kurumları kapsar, ancak bu firmalar aynı ürünün üreticisi (yatay) ya da aralarında üretici-tedarikçi ilişkisi olan firmalar (dikey) değillerdir.⁶

¹ OKTAY Müjde, *Ortak Girişimler Joint Ventures, İstanbul Sanayi Odası Gümrük Danışmanlığı Ofisi, Yayın No: 1997-6, s.28. DAYINLARLI Kemal, Joint Venture Sözleşmesi, Ankara 1989, s.175-176. AUERBACH Alan J., Mergers and Acquisitions, The University of Chicago Press, s.69. GÜVEMLİ Oktay, Kurum Topluluğunun Muhasebe, Finansman, Vergi ve Ticaret Hukuku Açısından Yönetimi, M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı, İstanbul 1993, s.15-17.*

² ÇELİK Orhan, *Şirket Birleşmeleri ve Birleşmelerde Şirket Değerlemesi, Ankara 1999, s.31.*

³ KÜÇÜKTOP Sema A., *Tasfiye, Devir, Birleşme, Nevi Değiştirme ve İşletmelerin Birleştirilmesinin Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Borçlar Kanunu ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumlarının Değerlendirilmesi” Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yeterlik Etüdü, H.U.K., İstanbul Grup Kitaplığı Sayı 31328009, Ankara 1995., s.57.*

⁴ BRIGHAM Eugene F., *Fundamentals of Financial Management, University of Florida, s.567.*

⁵ BREALEY Richard A./MYERS Stewart C./MARCUS Alan J.(Çeviren BOZKURT Ünal, ARIKAN Türkan, DOĞUKANLI Hatice) *İşletme Finansman Temelleri, Ekim 1997, İstanbul, s.608.*

4.Endüstri Dışı Birleşme : Birbirleriyle ilişkili olmayan kurumların birleşmesidir.⁷

II. BİRLEŞMENİN TANIMI

Teknik ve hukuki anlamda birleşme bir veya birden çok ticaret ortaklığının malvarlığının, tasfiye olmaksızın, içlerinden birine veya yeni kurulan bir ortaklığa, kendiliğinden ve külli halefiyet yolu ile geçmesi; bu suretle malvarlıklarının birleşmesi ve intikal eden malvarlığının karşılığı olarak, infisah eden ortaklığın ortaklarının, hesaplanan bir değişim oranına göre, bünyesinde birleşilen ortaklıkta ortaklık payı kazanmasıdır.⁸

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere birleşme kavramı devralma ve yeni kuruluş nevindeki birleşmeleri kapsayan üst kavramdır.⁹

Bu cümleden olarak Türk Ticaret Hukukunda iki çeşit birleşmeden söz edilebilir. Bunlardan birincisi devralma, diğeri ise, yeni kuruluştur.

Devralma Yoluyla Birleşme : En az bir ortaklığın, ortaklarının başka bir ortaklığa alınması karşılığında malvarlığı veya işletmesini aktif ve pasifleriyle bir bütün olarak o ortaklığa devrederek tasfiyesiz dağılması sonucunda iki veya daha çok ortaklığın tek bir ortaklık durumuna gelmesidir.¹⁰

Yeni Ortaklık Kurulması Yoluyla Birleşme : En az iki ortaklığın, ortaklarının yeni kurulan bir ortaklığa alınmaları karşılığında malvarlıkları veya işletmelerini aktif ve pasifiyle birer bütün olarak bu ortaklığa devrederek tasfiyesiz dağılmaları sonucunda iki veya daha çok ortaklığın tek bir ortaklık durumuna gelmesidir.¹¹

Belirtilen tanımlamalardan anlaşılacağı üzere birleşmede devralan veya yeni şirkete katılan şirketler tasfiyesiz infisah ederler ve varlıkları devralan veya yeni kurulan şirkete külli halefiyet yolu ile intikal eder. İnfisah eden şirket ortakları devralan veya yeni kurulan şirketin ortağı olurlar.

⁶ BRIGHAM Eugene F., a.g.e., s.567.

⁷ BRIGHAM Eugene F., a.g.e., s.567.

⁸ TEKİNALP Ünal/PORAY Reha/ÇAMOĞLU Ersin, *Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku*, 7. Baskı, İstanbul 1997, s.99.

⁹ YASAMAN Hamdi, *Anonim Ortaklıkların Birleşmesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü*, Yayın No: 205, Olgaç Matbaası, Ankara 1987, s.35.

¹⁰ TÜRK Hikmet Sami, *Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü*, Yayın No:185, Olgaç Matbaası, Ankara 1986, s.37.

¹¹ TÜRK Hikmet Sami,a.g.e., s.37-38.

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN BİRLEŞME

A. VERGİLİ BİRLEŞME

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, Ticaret Kanunu'nda olduğu şekilde birleşme ve devir ayrımı yapılmaksızın, her iki birleşme işlemi, 36'ncı maddede açıklandığı üzere, aynı hükme tabi tutulmuş ve birleşmenin tasfiye hükmünde olduğu belirtilmiştir.¹²

Bahsi geçen yasanın 36'ncı maddesinin birinci fıkrasında; "Bir veya bir kaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur." hükmüne yer verilmek suretiyle, Ticaret Kanunu'na göre farklı iki düzenleme getirilmiştir.

Bunlardan ilki Ticaret Kanunu'nda yeni bir şirket kurulması ve devir yolu ile birleşme farklı düzenlendiği halde kurumlar vergisinde aynı kapsamda değerlendirilerek vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir. İkincisi ise, birleşme Ticaret Kanunu'nda tasfiyesiz infisah hali olarak kabul edilmesine rağmen, kurumlar vergisinde tasfiye hükmünde sayılmıştır.¹³

Burada belirtelim ki, K.V.K.'nin 37 ve 38'inci maddeleri kapsamında vergisiz birleşme olarak kabul edilen "devir" ile, T.T.K.'nunda düzenlenen ve birleşmenin bir çeşidi olan ve yukarıda kısaca değinilen "devir" arasında hiç bir benzerlik yoktur.¹⁴

Buna göre, birleşme (vergili birleşme) ve devir (vergisiz birleşme) olarak ayrıma tabi tutulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki belirtilen bu farklı düzenlemenin amacı, tamamen kamu menfaatini ilgilendiren yönü ile; birleşen kurum için tasfiye niteliğinde olan ekonomik bir olgunun vergi dışı bırakılmasını önlemek ve bu yolla birleşen kurum bilançosunda yer alan veya gözükmeyen değerlerin ve gizli yedeklerin diğer bir kuruma aktarılarak vergisi ödenmeden sermayeye dönüştürülmesinin engellenmesidir.¹⁵

¹² ŞANVER Salih, *Gelir ve Kurumlar Vergisi, Nihat Sayar Yardım Vakfı Yayınevi, No:227, İstanbul 1972, s.229.* YILMAZ İsmet Cemal, *'Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku Açısından Şirketlerin Birleşme, Devir ve Nevi Değiştirmeleri'* Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, 1.8.1977 tarih ve XLVIII-13/119-69 sayılı Yeterlik Etüdü, H.U.K. İstanbul Grup Kitaplığı, s.107.

¹³ ÖZBALCI Yılmaz, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1997, s.579.*

¹⁴ KIZILOĞLU Şükri, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulamaları Cilt 2, Ankara 1990, s.1596.* Maliye Bakanlığının 28.10.1980 tarih ve 22118-154/80677 sayılı müktezası. (YALTI Billur, *Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tasfiye, Birleşme, Nevi Değiştirme, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1987, s.174.*)

¹⁵ Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, s.191.

1. Birleşme Öncesi (Kıst) Döneme Ait Beyannamenin Verilmesi

Birleşen şirketler, hesap dönemi başından birleşme kararının tescil ve ilan edildiği tarihe kadar olan süreye ilişkin kıst dönem beyannamesini, birleşme kararının tescil ve ilan edildiği tarihi izleyen aydan itibaren dört ay içinde vermesi gerekir.¹⁶ Ancak birleşmenin tamamlanmasının bu süreden önce gerçekleşmesi halinde kıst döneme ait beyannamenin birleşme beyannamesi verme süresi içinde birleşme beyannamesi ile birlikte birleşilen kurum tarafından verilmesi gerekir.

2. Birleşme Beyannamesinin Verilmesi

Birleşme dönemine ilişkin beyanname birleşmenin gerçekleştiği (Birleşme bilançosunun kesinleştiği ve birleşen şirket ünvanının silindiği) tarihten itibaren 15 gün içinde infisah eden (birleşen) şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine birleşilen kurum tarafından verilir (K.V.K.'nın 31'inci maddesinin kıyasen uygulanması).¹⁷ Beyannameye birleşme bilançosu ve kar-zarar cetveli eklenir.

3. Birleşme Karı Üzerinden Tarh Edilen Vergilerin Ödenmesi

Birleşme karına ilişkin olarak verilen birleşme beyannamesi üzerine tarh edilen % 30 oranında kurumlar vergisi ile, kurumlar vergisinin % 10'u olarak hesaplanan fon payı birleşme beyannamesi verme süresi içinde birleşilen kurum tarafından ödenir.

4. Birleşme Halinde Sorumluluk

Sermaye şirketlerinin birleşmesinde, tasfiye memurlarına düşen sorumlulukların ve ödevlerin tamamı birleşilen kurum tarafından yerine getirilecektir.

Ancak birleşen kurumların birleşme işlemlerinin gerçekleşmesinden önceki dönemlere ilişkin olarak yerine getirilmesi gereken vergileme ile ilgili ödevlerin (örneğin defter tutma, beyanname verme, belge ve defterlerin saklanması ve ibraz edilmesi gibi) yerine getirilmemiş olmasından doğan sorumluluklar V.U.K.'nın 10 ve 333'üncü maddesi kapsamında, ilgili dönemlerde görev yapan kanuni temsilcilere ait olacağından birleşen kurum sorumlu olmayacaktır.¹⁸

Birleşme sonunda başlayan incelemenin sonuçlarının birleşilen kuruma bildirilmesinden sonra, birleşilen kurumun sorumluluğu ortadan kalkar.¹⁹

¹⁶ YALTI Billur, *Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tasfiye, Birleşme, Nevi Değiştirme, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1987, s.199*

¹⁷ PAKLAR Selahattin, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Uygulaması, 1987, 2. Baskı, s.580.*

¹⁸ ŞENYÜZ Doğan, *Türk Vergi Sistemi (Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi) 3. Baskı, s.477.*

¹⁹ ÖZBALCI Yılmaz, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1997, s.606.*

5. Vergili Birleşme Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavirlere Tasdik Ettirilmesi

3568 sayılı kanuna dayanılarak yayınlanan 18 seri nolu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde, birleşme beyannamesi ve eklerinin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilebileceği belirtilmiştir.

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

Böyle bir tasdik sonrasında birleşilen kurumun sorumluluğunun ortadan kalkması gerekir.

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

6. Birleşme İle İlgili Özellik Arzeden Konular

a. Birleşme Giderleri

Birleşme nedeniyle gerek birleşen ve gerekse birleşilen kurumlar tarafından yapılan giderler K.V.K.'nun 14/3'üncü maddesi kapsamında kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirilir.

Birleşilen kurum tarafından yapılan birleşme giderleri, işin genişletilmesine yönelik olması nedeniyle ilk tesis ve taazzuu gideri niteliğindedir.²⁰ Bu giderler istenirse aktifleştirilerek beş yılda amortisman yolu ile itfa edilebilir.

b. Birleşen Kurumlara İlişkin Zararlar

Birleşen kurumlar mali bilançolarına göre oluşan zararlarını kendi karlarından mahsup edebilecektir. Dolayısıyla birleşen şirket zararları en son birleşme karından mahsup edilebilir,²¹ kalan zararların birleşilen şirket bünyesinde oluşacak kardan mahsup edilmesi mümkün değildir.²²

²⁰ YALÇIN Hasan/YÜCEL Selçuk, *Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler, Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, İstanbul 1996, s.215-216.*

²¹ DŞ. 4D. 30.4.1968 T.E. 1964/396, K. 1968/2469 ve 19.2.1968 T.E. 1964/510, K. 1968/688 sayılı kararlarında 'Birleşmenin K.V.K. 'nun 36'ncü maddesi hükmü karşısında, infisah eden kurum bakımından tasfiye hükmünde bulunduğu, bu durumda hükmi şahsiyeti sona eren şirket zararının, tasfiye kararının hesabı sırasında ve şirket bünyesinde nazara alınması icap edeceği' belirtilmiştir. (PAKLAR Selahattin, a.g.e., s.588).

²² TARAĞÇI Hızır, *Mükellefiyetlerin Sona Ermesi ve Kurumlaşma, Değişim Yayınları, 1995, s.513.*

c. Birleşen Şirkete Ait Gayrimenkullerin Satışında K.V.K.’nun Geçici 28’inci Maddesinin Uygulanması

Vergili birleşmelerde, birleşen şirkete ait gayrimenkulün birleşilen şirkete intikali yeni iktisap olarak dikkate alınacağından, devir tarihinden itibaren iki tam yıl geçmesi halinde, gayrimenkulün birleşilen şirket tarafından satılması ve satış karının sermayeye ilavesi şartıyla kurumlar vergisi istisnasından yararlanılabilir.

d. Birleşme Primi

Devir yoluyla gerçekleşen birleşmelerde, birleşilen kurum birleşme nedeniyle devir aldığı servet karşılığı olarak birleşen kurumun ortaklarına hisse senedi veya ortaklık hakkı verecektir.²³

Birleşilen kurumun hisse senetlerinin nominal değerleri ile rayiç değerlerinin aynı olması durumunda sorun olmayacaktır. Ancak, pek çok halde durum böyle değildir. Yani birleşilen kurumun hisse senetleri nominal bedelin üstüne çıkmıştır. Bu durumda birleşilen kurumun yapacağı sermaye artırımını, devir alacağı servet tutarından daha az olacak ve böylece bilançonun pasifinde yer alan bir birleşme primi doğacaktır.²⁴

Birleşme primi, emisyon primi hükmünde olup, birleşilen şirketin kurum kazancının bir unsurudur²⁵ ve K.V.K.’nun 8/5’inci maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması yanı sıra 31.12.2002 tarihine kadar gelir vergisi tevkifatına da tabi tutulmayacaktır.

Yeni kuruluş şeklindeki birleşmelerde, yeni kurulan şirketin esas sermayesi devrolan şirketin veya şirketlerin özvarlıkları toplamı kadar olacağından, bu nevi birleşmelerde birleşme primi doğmayacaktır.²⁶

e. Birleşen Şirketin, Birleşilen Şirket Sermaye Payına Sahip Olması

Birleşmeler, genelde birbirleri ile iştirak ilişkisi içindeki şirketler arasında gerçekleştirilir. Birleşen şirket, katılacağı şirketin sermaye payına sahip olması durumunda, birleşilen şirket birleşme neticesinde kendi hisse senetlerini iktisap etmiş olur. Bu takdirde birleşilen şirket, bu ölçüde daha az sermaye artırımını ile yetinir.²⁷

f. Birleşilen Şirketin, Birleşen Şirkette İştirakinin Olması

Devir yolu ile gerçekleştirilen birleşmelerde, birleşilen şirketin birleşen şirkette iştiraki olduğunda, birleşilen şirketin hisse senetlerinin birleşen şirket hisse senetlerine oranla daha fazla değer kazanması halinde, birleşilen şirket lehine bir kar doğar.²⁸

²³ AKAY Hüseyin, *İşletme Birleşmeleri ve Muhasebesi*, İstanbul 1997, s.104.

²⁴ ÖZBALCI Yılmaz, *a.g.e.*,s.586.

²⁵ ÖZBALCI Yılmaz, *a.g.e.*,s.587.

²⁶ AKAY Hüseyin, *a.g.e.*, s.105.

²⁷ ÖZBALCI Yılmaz, *a.g.e.*,s.587.

²⁸ KIZILOT Şükri, *a.g.e.*, s.1603.

Bu kar emisyon primi niteliğinde olduğundan kurumlar vergisinden istisna olduğu gibi, gelir vergisi tevkifatına da tabi tutulmaz.

7. Vergili Birleşmede Diğer Vergi Kanunlarının Uygulanması

a. Gelir Vergisi Kanunu

i. Birleşen şirket, G.V.K.'nun 94'üncü maddesinde yer alan ödemeleri nedeniyle tevkif ettikleri vergiye ait muhtasar beyannameyi en geç birleşme beyannameyi ile birlikte vermek ve vergi ve fon payını da aynı sürede ödemek zorundadır.

ii. Birleşen şirketlerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları tamamlamamış olmaları durumunda, evvelce uygulanan yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler geri alınmayacaktır.

Birleşilen şirket ise yatırım indiriminden yararlanma şartlarını taşıması kaydıyla kalan yatırım indiriminden yararlanmaya devam edecektir.²⁹

b. Katma Değer Vergisi Kanunu

Vergili birleşme nedeniyle, birleşen şirkete ait malların birleşilen şirkete devri, K.D.V.K'nun birinci maddesi hükmü uyarınca ve emsal bedel üzerinden katma değer vergisine tabidir.

c. Damga Vergisi Kanunu

Birleşme nedeniyle düzenlenen birleşme sözleşmeleri, sermaye artırımları, yeni kuruluşlarda kuruluş mukaveleleri damga vergisine tabidir.³⁰

d. Harçlar Kanunu

Birleşme yolu ile infisah eden şirkete ait gayrimenkullerin mülkiyetinin birleşilen şirkete veya yeni kurulan şirkete devrolunması aynı sermaye koyma hükmünde olacağından Harçlar Kanunu'na bağlı (4) sayılı tarifenin 20/b pozisyonu uyarınca rayiç bedel üzerinden tapu harcına tabidir.³¹

Ayrıca birleşme sözleşmelerinin, mukavele değişikliğinin, noter işlemleri, ilgililere verilen ve Harçlar Kanunu'na bağlı (2) sayılı tarifenin II/5-a pozisyonunda yazılı mukavele, senet, yazılı kağıt ve kayıt suretleri noter harçlarına tabidir.³²

²⁹ 187 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (3.8.1995 tarih ve 22363 sayılı R.G. 'de yayınlanmıştır), MAÇ Mehmet, Kurumlar Vergisi 3. Baskı, Denet Yayıncılık, s.977. Maliye Bakanlığının 8.4.1993 tarih ve 127/22658 sayılı Özelgesi (KIZILOT Şükrü, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler 3. Cilt, Ankara 1996, s.526)

³⁰ Damga Vergisi Kanunu Md. 1 (1 Sayılı Tarife), Maliye Bakanlığının 1.4.1993 tarih ve 227/20505 sayılı özelgesi.

³¹ ÖCAL M.Erdoğan, Birleşme ve Devir, Price Waterhouse, s.10 (Yayınlanmamış seminer notları)

³² Maliye Bakanlığının 1.4.1993 tarih ve 227/20505 sayılı özelgesi.

e. Finansman Kanunu(Taşıt Alım Vergisi)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 36'ncı maddesi kapsamında yapılan birleşme nedeniyle, birleşilen kuruma devredilen motorlu taşıtlar, Taşıt Alım Vergisine tabi değildir.

f. 6183 Sayılı Kanun

Amme alacağının birleşme, devir ve nevi değiştirme işlemleri nedeniyle tehlikeye girmesini önlemek amacıyla³³ kanunun 36'ncı maddesinde yapılan düzenlemede;

“Bu kanunun tatbiki bakımından:

- a. İki veya daha ziyade hükmü şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmü şahıs,
- b. Devir halinde devir alan hükmü şahıs,
- c. Şekil değiştirme halinde yeni hükmü şahıs,

Birleşen, devir alan veya eski şekilde hükmü şahıs ve şahısların yerine geçer” hükmü vazedilerek kamu alacağının ödenmesi bakımından güvence altına alınması sağlanmıştır.

g. Vergi Usul Kanunu

i. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 36'ncı maddesi kapsamında birleşen sermaye şirketlerinin V.U.K.'nun 328 ve 329'uncu maddeleri uyarınca ayırmış oldukları yenileme fonu tasfiye durumunda olduğu gibi birleşme tarihi itibarıyla kara eklenir.³⁴

ii. K.V.K.'nun 36'ncı maddesine uygun birleşmelerde birleşilen kuruma intikal eden amortismanla konu iktisadi kıymetler kendi açısından yeni bir iktisap gibi dikkate alınarak amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamasına tabi tutulacaktır.³⁵

Ancak bu tür birleşmelerde amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesi, V.U.K.'nun mükerrer 298'inci maddesi uyarınca, iktisadi kıymetlerin devir alındığı yılı izleyen yıldan itibaren yapılabilecektir.³⁶

iii. Birleşen şirketin son bilançosunda yer alan yeniden değerlendirme fonu ilgili iktisadi kıymetin birleşilen kuruma devri satış hükmünde kabul edildiğinden birleşme karının hesabında dikkate alınacaktır.³⁷

³³ ÖZMEN Selahattin, *Amme Alacaklarının Tahsil-Ödeme Kılavuzu*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1996, s.378-379.

³⁴ YILMAZ Kazım, *V.U.K., G.V.K., K.V.K. ve K.D.V.K. Açısından Değerleme*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1997, s.429.

³⁵ AKDOĞAN M.Uğur, *a.g.n. s.29. Maliye Bakanlığının 2.7.1987 tarih ve 22124 sayılı müktezası (MAÇ Mehmet, a.g.e., s.37.11).*

³⁶ *Maliye Bakanlığının 8.4.1993 tarih ve 127/22658 sayılı özelgesi (KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.526-527).*

³⁷ *Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, s.202.*

8. Vergili Birleşmede Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 36'ncı maddesinde yer alan özel düzenlemede birleşme, birleşen şirketler açısından tasfiye hükmünde olduğu kabul edilmiş ve tasfiye karı yerine vergiye konu edilen karın birleşme karı olacağı belirtilmiştir.

Ancak bu madde hükmünün uygulandığını söylemek pek mümkün değildir. Zira yasanın 37 ve 38'inci maddelere uygun olarak gerçekleştirilen birleşmelerde vergileme yapılmamaktadır. Hal böyle olduğuna göre vergisiz birleşme olanakları varken vergili birleşmenin uygulama alanı yok denecek kadar azdır.

Diğer taraftan sözü edilen birleşmede oluşan birleşme karı, normal faaliyet sonucu elde edilen kurum kazancı gibi vergilendirilmektedir. Oysa bir çok yabancı ülke vergi hukuklarında bu kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir.

En azından vergilendirme amaçlandığında bunun değer artışı kazancı gibi dikkate alınması yönünde bir kısım yasal düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmaktadır.

B. VERGİSİZ BİRLEŞME (DEVİR)

Daha önce de belirtildiği üzere, kurumlar vergisi bakımından devir, bir birleşme şekli olarak tanımlanmış olmayıp, vergisiz birleşmenin şartlarını ortaya koymak amacıyla kullanılmıştır.

Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37-39'uncu maddelerinde düzenlenen devir müessesesi, yeni bir şirket kurulması veya katılım yolu ile birleşmenin vergisiz gerçekleşmesine olanak sağlar.³⁸ Bu nedendir ki, bu tür birleşmelerde devir kavramı yanı sıra vergisiz birleşme kavramı da kullanılmaktadır.

1. Vergisiz Birleşme (Devir) İçin Aranılan Şartlar

İki şirket arasında gerçekleştirilen birleşmenin devir sayılabilmesi için K.V.K.'nin 37. maddesinde yazılı aşağıdaki şartların mevcudiyeti gerekmektedir.

- a. Birleşme Neticesinde İnfisah Eden Kurum İle Birleşilen Kurumun Kanuni veya İş Merkezleri Türkiye'de Bulunmalıdır
- b. Birleşen Kurum Devir Tarihindeki Bilanço Değerlerinin Tamamı Birleşilen Kurum Tarafından Kül Halinde Alınarak Aynen Bilançosuna Geçirilmelidir.

Buna göre birleşen kurum ile birleşilen kurum bilançolarında yer alan kalemlerin tutarları üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın, üst üste konulması suretiyle konsolide edilmesi gerekmektedir.³⁹

³⁸ YALTI Billur, a.g.t., s.202. ULUSOY Yılmaz, Anonim ve Limited Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Değerlendirme, s.705.

³⁹ ÖRMECİ Musa, Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulama Esasları Mart 1995, s.678, PAKLAR Selahattin, a.g.e., s.586.

Yasanın bahsi geçen 37'nci maddesinin birinci fıkrasının üç numaralı bendinde yer alan "Birleşilen kurum münfewsih kurumun ortaklarına veya sahiplerine devraldığı servet nispetinde hisse verecektir" hükmü 4108 sayılı Kanunun 39'uncu maddesi ile yürürlükten kaldırılmak suretiyle Ticaret Hukuku paralelinde bir düzenlemeye gidilmiştir.

Böylece birleşen şirket ortaklarına verilen hisse miktarı devir koşulları arasından çıkarılarak vergisiz birleşmede geçmişte rastlanan olumsuz etkileri bertaraf edilmiştir.

Bu serbesti sonucunda birleşen şirket ortaklarına, devralınan özvarlık tutarının altında, birleşilen kurumun hisse senetlerinin verilmesi halinde, birleşilen kurumun sermayesini birleşen kurum ortaklarına verdiği hisse tutarı kadar artıracaktır. Bu durumda birleşilen şirket bilançosunda özvarlık artışı ile sermaye artışı arasında oluşan ve pasifte yer alacak olan, birleşme primi veya devir primi, birleşen şirket bilançosunun aynen birleşilen şirket bilançosuna kül halinde geçirilmesi koşuluna aykırı kabul edilerek vergilendirilip vergilendirilmeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır.⁴⁰

Konuyla ilgili olarak 67 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde⁴¹ açıklandığı üzere; bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği başka bir kurumu kül halinde devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutarda daha az gerçekleşmesinin, K.V.K.'nin 37'nci maddesinde yazılı kül halinde devralıp aynen bilançosuna geçirmesi şartının ihlali anlamına gelmeyeceği, bu nedenle iştirakler hesabında yer alan değer, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki müspet veya menfi farkın kurum kazancı ile ilgilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenmesinin mümkün olduğu ve bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesinin de mümkün bulunduğu belirtilerek, devirlerde sadece iştirak ilişkisinden doğan müspet veya menfi farkların vergisiz birleşmeye etkisi olmayacağı kabul edilmiştir.

2. Devir Halinde Vergilendirme Koşulları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde yer alan şartların yerine getirilmesi halinde birleşen kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazancın vergilendirileceği, devir sonrası, birleşmeden doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği söz konusu maddede hüküm altına alınmıştır.⁴²

Devir işlemlerinin vergilendirilmemesini sağlayan iki şart aşağıda belirtilmiş olup, söz konusu şartlar asli şart olmaları nedeniyle bu şartlardan herhangi birinin gerçekleştirilememesi halinde, kanunun öngördüğü himayeden yararlanılması mümkün olmayacaktır.⁴³

⁴⁰ KARSAN M. Erol, 'K.V.K.'da Belirtilen Esaslara Uygun Şekilde Gerçekleştirilen Devirlerde Vergiye Tabi Emisyon Primi Doğar mı?', *Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Aralık 1987, sayı 76, s.18.*

⁴¹ 67 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 6.2.2000 tarih ve 23956 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.

⁴² ÖZEN Necati, 'Devralınan Kurumlara Ait Zararların Kurum Kazancından İndirilmesi Esasları' *Vergi Sorunları, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Nisan 1993, sayı:65, s.75.*

⁴³ YALTI Billur, a.g.t., s. 214.

a) Devir Beyannamesi Birleşme Tarihinden İtibaren 15 gün İçinde Vergi Dairesine Verilmelidir

Devir işleminin vergisiz yapılabilmesi için birinci koşul, birleşen kurum ile birleşilen kurumun müştereken imzalamış oldukları devir beyannamesini birleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde birleşen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermeleri ve adı geçen devir beyannamesine devir bilançosunu eklemeleri zorunludur.

Buradaki devir tarihi Türk Ticaret Kanunu'nun 148'inci maddesine göre devri sağlayan mukavele değişikliğinin tescil ve ilan edildiği tarihtir.

Sözü edilen madde hükmünde yer alan devir beyannamesinin ne olduğu hususunda kanunda herhangi bir belirleme olmadığı gibi, vergi idaresi tarafından da bugüne kadar bir açıklama yapılmış değildir. Bu beyannamenin birleşen ve birleşilen kurumlarca müştereken imzalanacak bir yazılı beyan olması gerektiği anlaşılmaktadır.⁴⁴

Bu beyannameye müfeseh kurumun devir bilançosu ekleneceği ifade edilmiş olmasına karşın birleşmenin gerçekten K.V.K.'nun 37'nci maddesinde belirtilen devir koşullarına uygun biçimde gerçekleşmiş olup olmadığının ilk etapta idarece denetlenebilmesini sağlamak amacıyla, birleşilen kurumun devir öncesi ve devir sonrası bilançolarının da adı geçen beyannameye eklenmesi gerektiği görüşündeyiz.

Son olarak belirtmek gerekir ki, yukarıda bahsedilen devir beyannamesi ile birleşen kurumun hesap dönemi başından devir tarihine kadar olan faaliyet karının vergilendirilmesine yönelik olarak K.V.K.'nun 39'uncu maddesine istinaden verilen ve sadece birleşen kurumca imzalanan kıst dönem beyannamesi tamamen farklıdır.

b) Birleşilen Şirket Birleşen Şirketin Vergi Borçları İçin Taahhütname Vermelidir

Vergisiz birleşme için ikinci koşul, birleşilen şirket, infisah eden yani birleşen şirketin tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve vergileme ile ilgili diğer bütün vecibeleri yerine getireceğine dair noterce düzenlenmiş bir taahhütnameyi, devir beyannamesi ekinde, müfeseh kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verecektir.

Ayrıca birleşilen kurum, mahallin en büyük mal memurunun (illerde defterdar, ilçelerde mal müdürü) talep etmesi durumunda teminat göstermek zorundadır.

Belirtilen şartların aynen yerine getirilmiş olması durumunda, devir nedeniyle oluşan kar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecek, sadece birleşen şirketin devir tarihine kadar olan kazançları vergilendirilecektir.⁴⁵

⁴⁴ BİNGÖL Mehmet, *Özel Hukuk ve Vergi Hukuku Açısından Tasfiye, Devir ve Birleşme, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yeterlik Etüdü, H.U.K. İstanbul Grup Kitaplığı, Sayı 31328005, İstanbul 1983, s.126. KÜÇÜKTOP Sema A., a.g.ett., s.85.*

⁴⁵ GÜNDÜZ N.Kemal/PERÇİN Necati, *'Kurumların Devri Halinde Vergilendirme' Vergi Sorunları, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Kasım 1999, sayı 134, s.64.*

3. Birleşen kurumca kıst döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 38'inci maddelerinde yazılı olduğu biçimde gerçekleştirilen birleşmelerde birleşen kurumun normal faaliyet dönemi başından devir tarihine kadar olan faaliyet karı vergilendirilmektedir.⁴⁶

Devir yolu ile birleşen şirket devir tarihine kadar olan kurum kazancını, istisna ve indirimleri dikkate alarak, düzenlemiş ve imzalamış oldukları kurumlar vergisi beyannamesini devir bilançosu ile kar-zarar cetvelini de eklemek suretiyle, devir tarihinden itibaren 15 gün içinde bağlı bulunduğu vergi dairesine vermek zorundadır.

4. Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi

Devir koşullarına uygun olarak yapılan birleşme nedeniyle, devir tarihine kadar olan süreye ilişkin karın beyanı üzerinden tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi ve fon payı normal sürelerde yani devrin gerçekleştirildiği yılı takip eden yılın Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere, üç eşit taksitte birleşilen kurum tarafından ödenir.⁴⁷

Ayrıca birleşen ve birleşilen şirketlerin müştereken imzalayacakları devir beyannamesi ile birleşilen şirket tarafından verilecek taahhütnamede belirtilen süre içinde verilecektir.

5. Birleşen Şirketin Kıst Dönem Beyannamesinin Yeminli Mali Müşavire Tasdik Ettirilmesi

Devir hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilen birleşmelerde, birleşen şirketin devir tarihine kadar elde ettiği kurum kazancının beyanına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin 3568 sayılı yasa kapsamında yayımlanan 18 nolu genel tebliğ hükümleri çerçevesinde yeminli mali müşavire onaylatılıp, devir işlemlerinin mevzuata uygun olarak gerçekleştirildiği hususu tasdik raporuna bağlatılabilir.

Bu durumda yeminli mali müşavir tasdik raporunu, kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresini takip eden en geç iki ay içinde ilgili vergi dairesine verecektir.⁴⁸

6. Vergisiz Birleşme İle İlgili Diğer Hususlar

a) Devir Giderleri

Birleşen kurumların birleşme nedeniyle yaptıkları giderler ilk tesis ve taazzuu gideri olarak aktifleştirilebileceği gibi doğrudan gider yazılması da mümkündür.⁴⁹

⁴⁶ 67 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (6.2.2000 tarih ve 23956 sayılı R.G. 'de yayınlanmıştır).

⁴⁷ 67 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (6.2.2000 tarih ve 23956 sayılı R.G. 'de yayınlanmıştır)

⁴⁸ 3568 sayılı Kanun Genel Tebliği Seri No:24 (24.3.1998 tarih ve 23296 sayılı R.G. 'de yayınlanmıştır).

⁴⁹ ÖZBALCI Yılmaz, a.g.e., s.6233-624.

b) Birleşen Kuruma Ait Zararlar

Devir koşullarına uygun olarak gerçekleşen birleşmelerde, birleşen şirkete ait mali zararlar birleşilen kurum bünyesinde mahsup edilme imkanı yoktur. Ancak karlı bir şirketin aynı yolla zararlı bir şirketle birleşmesi halinde söz konusu zararların mahsup edilmesini önleyen bir düzenleme yoktur. Bu durumda karlı şirketin birleşen şirket olması ile birleşilen şirket olması konumuna göre, zarar mahsubu yönünden farklı uygulamayı beraberinde getirmektedir.

Kaldı ki devir alınan ve devir alan kurumların bilançolarının konsolide edileceği anlayışı içinde birleşen kurumun zararları da devir alan kuruma intikal edecektir.⁵⁰

Bu nedenlerle birleşen şirkete ait olup mahsup edilmeyen zararların külli halefiyet gereğince birleşilen şirket tarafından, kendi kazançlarından mahsup edilmesi yönünde bir düzenleme yapılması yerinde olacağı gibi, şirket birleşmelerinin teşviki de sağlanmış olacaktır.

c) Geçici Vergi Uygulaması

Birleşme nedeniyle hukuki varlığı sona eren kurumlar devir tarihinin içinde bulunduğu dönemler için geçici vergi beyannamesi vermezler.⁵¹

d) Devir Halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 28/a Madde Hükmünün Uygulanması

Kurumlar Vergisi Kanunu'na 4444 sayılı Kanunla eklenen ve 4503 sayılı Kanunla⁵² değiştirilen geçici 28'inci maddesinin (a) bendi uyarınca, tam mükellefiyete tabi kurumların en az iki yıl aktiflerinde yer alan iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu kısa belirlemeden sonra, devir halinde söz konusu madde hükmünün, iki başlık altında açıklanması uygun olacaktır.

i. Birleşen Şirketin Gayrimenkullerinin Devir Tarihinden Önce Satmış Olması

Kurumlar, aktifinde kayıtlı gayrimenkullerini K.V.K.'nun 37'nci maddesinde yazılı koşullara uygun biçimde yapacakları devirden önce satmaları ve bu satıştan doğan kazancın, devrin gerçekleşmesinden sonra K.V.K.'nun geçici 28/a maddesi kapsamında sermayeye eklenmesi durumunda, sermayeye eklenen bu kazanç kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

⁵⁰ TARAKÇI Hızır, *Mükellefiyetlerin Sona Ermesi ve Kurumlaşma, Değişim Yayınları, 1995, s.513.*

⁵¹ DEMİR Ahmet, *Geçici Vergi Uygulaması, İstanbul 1999, s.170.*

⁵² 4503 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, Finansman Kanunu, Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve 4481 sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 27.1.2000 tarihinde kabul edilerek, 29.1.2000 tarih ve 23948 sayılı R.G. 'de yayımlanmıştır.

Ancak, istisnanın uygulanabilmesi için devir beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organlarınca karar verilmesi, devralan kurum tarafından devrin yapıldığı döneme ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesi verilmesinden önce Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvurulması ve sermaye artırım işlemlerinin bu kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği hesap dönemi sonuna kadar tamamlanması gerekmektedir.⁵³

ii. Birleşen Şirkete Ait Gayrimenkullerin Devir Tarihinden Sonra Birleşilen Şirket Tarafından Satılması

Birleşilen kuruma intikal eden gayrimenkulün, birleşen şirket bilançosunun aktifine kayıtlı bulunduğu tarih ile birleşilen şirket tarafından satışın yapıldığı tarih arasında en az iki yıllık bir süre geçmiş olması halinde, gayrimenkulün satışından sağlanan kazancın aynı yıl sermayeye eklenmesi şartıyla kurumlar vergisi istisnasından yararlanır.⁵⁴ Kurumlar vergisinden istisna edilen bu tutar, G.V.K.'nun 94/6-b-ii maddesi kapsamında % 15 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır.

7. Vergisiz Birleşmede Diğer Vergi Kanunlarının Uygulanması

a) Gelir Vergisi Kanunu

i. Devir koşullarına uygun surette gerçekleştirilen birleşmelere ilişkin olarak, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden G.V.K.'nun 94/6-b-ii maddesi uyarınca yapılacak gelir vergisi tevkifatına ait muhtasar beyanname, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayı izleyen ayın 20'nci günü akşamına kadar verilmesi gerekir.⁵⁵

Devir işleminde devir bilançosunda görülen net dönem kazancı, birleşilen şirkette sermaye payına dönüştüğünden, kazancın ortaklara dağıtılmış kabul edilerek tevkif edilen gelir vergisi ve fon payının tamamının muhtasar beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerektiği kanaatindeyiz.⁵⁶

ii. Birleşen şirketlerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarını tamamlamamış olmaları halinde, evvelce yararlanılan yatırım indirimi nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler geri alınmayacaktır.

Birleşilen şirket ise, yatırım indiriminden yararlanma şartlarını taşıması koşuluyla kalan yatırım indiriminden yararlanmaya devam edecektir.⁵⁷

⁵³ 67 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (6.2.2000 tarih ve 23956 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır).

⁵⁴ 67 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (6.2.2000 tarih ve 23956 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır) Maliye Bakanlığının 9.5.1997 tarih, 44/19341 ve 28.5.1998 tarih, 94/19994 sayılı müktezalari (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler (1996-1998), Başbakanlık Basımevi, Ankara 1999, s.130-131 ve 166-167).

⁵⁵ DEMİRAG Levent, 'Devir Yoluyla Birleşmelerde G.V.K. Md. 94/6-b Uyarınca Yapılan Vergi Tevkifatının Ödenme Zamanı' Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Temmuz 1997, Sayı 191, s.37.

⁵⁶ GÜNESER Gürcan, 'Şirket Devirlerinde Vergisel Sorunlar' Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Yayını, Aralık 1997, sayı 111, s.19.

⁵⁷ 187 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (3.8.1995 tarih ve 22363 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır).

b) Katma Değer Vergisi Kanunu

Devir koşullarına uygun olarak gerçekleştirilen birleşmelerde, birleşilen kuruma birleşen kurum tarafından devredilen değerler K.D.V.K.'nun 17/4-c maddesi uyarınca katma değer vergisine tabi değildir. Bir diğer anlatımla birleşmelerin, iki tam mükellef şirket arasında gerçekleşmesi, istisnanın uygulanması açısından zorunlu kılınmış ve öte yandan birleşen şirketin devir tarihindeki bilançosunu birleşilen şirketin bir bütün halinde devralıp aynen bilançosuna geçirmesi gerekmektedir.⁵⁸ Bu durumda kısmi devirler nedeniyle katma değer vergisi istisnası söz konusu olmayacaktır.

Devir yolu ile yapılan birleşme işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmesi aşağıda açıklandığı üzere üç ayrı sorunla karşı karşıya kalmaktadır.

i. K.D.V.K.'nun 30/a Maddesi Hükümünün Uygulanması

Devir yolu ile gerçekleştirilen birleşmeler K.D.V.K.'nun 17/4-c maddesi gereğince katma değer vergisine tabi tutulmayacak, ancak adı geçen konunun 30/a maddesi hükümünün uygulanması gerekecektir.⁵⁹ Buna göre söz konusu 30/a maddesinde yer alan "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" mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez hükmü uyarınca, devir koşullarına uygun olarak yapılan birleşmede, birleşilen kuruma intikal eden mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirilemeyeceğinden bu katma değer vergisi verilen beyannameye hesaplanan katma değer vergisine eklenerek beyan edilmesi gerekmektedir.⁶⁰

Ancak beyan edilen katma değer vergisi yasanın 58'inci maddesi uyarınca, birleşen kurum tarafından, devir tarihine kadar elde edilen kurum kazancının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınabilecektir.⁶¹

Bu şekilde yapılan KDV düzeltmesi vergisiz birleşmeyi ve kurumlaşmayı engellemekte, bu yolla birleşmeyi gerçekleştiren kurumları ise zor duruma düşürmektedir.

Belirtilen çelişkinin ortadan kaldırılması için yukarıda belirtilen K.D.V.K.'nun 30'uncu maddesinin (a) bendinin başına, "Bu kanunun 17/4-c maddesi hariç" ibaresi konularak, yasal bir düzenleme yapılmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz.

MAÇ Mehmet, a.g.e., s.977. Maliye Bakanlığının 29.4.1991 tarih ve 11037/8121 sayılı özelgesi (Kurumlar Vergisi Müktezalari, s.447-448).

⁵⁸ DOĞAN Abdullah Aykon, Açıklamalı-İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Müktezalari, Mart 1987, s.279.

⁵⁹ TARAKÇI Hızır, a.g.e. ,s.498.

⁶⁰ EROL Can, 'İşletmelerin Devir ve Birleşmelerinde K.D.V. Uygulaması' Yaklaşım, Aralık 1993, sayı 12, s.139. Maliye Bakanlığı Hessap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, s.211.

⁶¹ SÜRAL Arıcan, 'Birleşme-Devir ve Şekil Değiştirme Hallerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması (1)' Yaklaşım, Şubat 1993, sayı 2, s.64. KIRIKTAŞ İlhan, 'Şahıs Firmaların Limited veya Anonim Şirketlere Devir ya da Dönüşümlerinde K.D.V. İstisnası' Yaklaşım, Ocak 1997, sayı 49, s.49.

ii. Birleşen Şirketin Sonraki Dönemlere Devreden Katma Değer Vergisi Birleşilen Şirket Tarafından İndirim Konusu Yapılabilir mi?

Vergisiz birleşmelerde, birleşen şirketin indirim konusu yapmadığı nedenle sonraki dönemlere devreden katma değer vergisinin birleşilen şirket tarafından indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda K.D.V.K.'da açık bir hüküm olmamasına karşın vergi idaresinin bu konudaki yaklaşımı indirim konusu yapılabileceği yönündedir.⁶²

iii. Birleşen Şirketin İade Hakkı Doğuran İşlemleri Nedeniyle Oluşan K.D.V. Alacağıın Birleşilen Şirkete İade Edilip Edilmeyeceği

Vergisiz birleşmelerde birleşilen şirket iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle oluşan K.D.V. iade alacağı birleşilen şirkete geçtiğinden, iade kendisine yapılacağı gibi, aynı şekilde tecil-terkin işlemleri de yapılabilecektir.⁶³

c) Harçlar Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu ve 6183 sayılı Kanun

Vergili birleşmede açıklandığı şekliyle uygulanır.

d) Vergi Usul Kanunu

i. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin itfa edilmeyen kısmı (diğer iktisadi kıymetlerle birlikte) devir nedeniyle, birleşilen kuruma intikal edeceğinden, bu kurum tarafından V.U.K.'nun 326'ncı maddesi uyarınca, kalınan yerden amortisman ayırmaya devam edebilecektir.⁶⁴

ii. Devralınan İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Ayırma ve Yeniden Değerleme Uygulaması

Vergisiz birleşmede, birleşen şirketin tüm aktif ve pasifiyle kül halinde diğer bir şirkete devrolunacağından, devralınan iktisadi kıymetler için birleşilen şirketçe amortisman ayırmaya devam edilir.

Ancak, devir yılına mahsus olmak üzere, ayrılacak amortismanın, her iki şirketin bu yıl içindeki kıst dönem süreleri esas alınmak suretiyle ayırması gerekir.⁶⁵

⁶² Maliye Bakanlığının 25.11.1993 tarih ve 73577 sayılı özelgesi (EROL Can, 'Devredilen İşletmelerin İndiremedikleri K.D.V., Devrolan sermaye Şirketi Tarafından İndirilebilir mi? Yaklaşım, Şubat 1994, sayı 14, s.90) ile 11.8.1994 tarih ve 54134 sayılı özelgesi (USLU Yakup, Ferdi İşletmelerin Sermaye Şirketine Devrolunması ve Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketine Dönüşümünün Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu, Yaklaşım, Haziran 1995, Sayı:30, s.89).

⁶³ KIRIKTAŞ İlhan, a.g.m., s.49.

⁶⁴ GÜNDÜZ N.Kemal/PERÇİN Necati, a.g.m., s.282. YILMAZ Kazım, a.g.e., s.392-393.

⁶⁵ Maliye Bakanlığının 8.4.1993 tarih ve 127/22658 sayılı müktezası (KIZILOTL Şükri, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, 3. Cilt, Ankara 1996, s.526).

Birleşmede amortismanına tabi iktisadi kıymetler ile birlikte amortismanlarda aynen birleşilen şirkete intikal edeceğinden, bu kıymetlerin geçmiş dönemlerde yeniden değerlemeye tabi tutulması sonucunda oluşan ve sermaye artımında kullanılmayan yeniden değerlendirme fonunda aynen devredilmesi gerekecektir. Yeniden değerlendirme açısından kıst dönem uygulaması mümkün olmadığından, devir yılı da dahil olmak üzere birleşilen kurum devraldığı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.⁶⁶

iii. Devir Halinde Yenileme Fonu

Vergisiz birleşmelerde, birleşen şirketin tüm aktif ve pasifiyle kül halinde diğer bir şirkete devrolunacağından yenileme fonu da aynen devreder. Söz konusu fon, iktisadi kıymet henüz alınmamış olduğundan aynen durmaktadır veya yeni bir kıymet alınmış ve amortismanlarına mahsuben kısmen kullanılmış olabilir.

Hiç kullanılmamışsa, yenileme fonu üç yıllık bekleme süresi sonunda birleşilen kurumca kara atılarak vergilendirilir. Bu sürede amaca uygun iktisadi kıymet alınması halinde bu kıymetlerin amortismanlarının mahsubunda kullanılır. Kısmen kullanılmış yenileme fonları ise amortisman mahsuplarında kullanılmaya devam olunur.

8. Vergisiz Birleşmede Sorunlar ve Çözüm Önerileri

a) Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergisiz birleşmeye olanak veren düzenlemede yazılı koşullara uygun olarak gerçekleştirilen birleşmeler, devir olarak isimlendirilmiş ve birleşme nedeniyle oluşan karın hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu düzenlemede aranan temel koşullardan ikisi hakkında görüşlerimizi belirtmek istiyoruz.

Bunlardan birincisi, K.V.K.'nun 38/1'inci maddesinde yer alan ve münfesi (birleşen) kurum ile birleşilen kurumun müştereken imzalayacakları bir devir beyannamesinden neyin anlatılmak istendiği hususudur. Bugüne değin vergi idaresi bu konu hakkında beyannamenin içeriği de dahil olmak üzere en küçük bir açıklama yapmadığı gibi uygulamada, adı geçen yasanın 39'uncu maddesine göre verilen ve birleşen kurumun devir tarihine kadar oluşan karın vergilendirilmesini sağlayan beyanname olarak algılanagelmıştır. Bu ise tamamen yanlıştır ve yasanın bu madde ile amaçladığı beyannamenin mahiyeti bu değildir. Zira bu beyanname her iki tarafça imzalanan devir koşullarını içeren, tarafların vergi dairesi, hesap numarası, ortaklık yapıları ve ortakları, yetkili imzaları gibi hususları belirten yazılı bir bildirimden ibaret olması gerekir.

Yanlışt uygulama ve anlamalara da son verilmesi ve kanun koyucunun maksadının yerine getirilmesi için söz konusu beyannamenin içeriği ile mahiyeti hakkında gerekli açıklamanın Maliye Bakanlığınca bir tebliği ile yapılması yerinde olacaktır.

⁶⁶ TARAKÇI Hızır, 'Devir Halinde Birleşilen Kurum Bünyesinde Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulaması' Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Temmuz 1995, sayı 167, s.92. GÜNDÜZ N.Kemal/PERÇİN Necati, a.g.m., s.65. YILMAZ Kazım, a.g.e., s.282.

İkinci husus aynı maddenin 2'nci fıkrasının son cümlesindeki “Mahallin en büyük mal memuru bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir” hükmünün uygulamasındaki belirsizliktir.

Bilindiği üzere mahallin en büyük mal memuru illerde defterdar, ilçelerde mal müdürüdür. Her ikisi de gelir idaresi ile dolaylı olarak ilgilidir. Vergi Kanunlarının uygulaması doğrudan vergi dairesi müdürlüklerince yerine getirildiği, söz konusu devre ilişkin beyannamenin, taahhütnamenin vergi dairesine verildiği hususu dikkate alındığında bu olaylardan haberdar olmayan ve herhangi bir mevzuat gereği de haberdar edilmesi zorunluluğu bulunmayan mahallin en büyük mal memuru bu konudaki yetkisini nasıl kullanabilecek veya bu yönde bir talepte bulunabilecektir. Bu ancak müstakil vergi dairesi olmayan ilçelerde vergi dairesi müdürü yetkisini de uhdesinde bulunduran mal müdürleri tarafından uygulanabilecektir. Bu ise kanun koyucunun asıl amacını içermemektedir. Bu nedenle söz konusu maddenin uygulamasına işlerlik kazandırılması bakımından yapılacak bir düzenleme ile “mahallin en büyük mal memuru” ibaresi yerine “vergi dairesi müdürü” ibaresinin konulması uygun olacaktır.

b) Vergisiz birleşmede, birleşen kurum devir tarihine kadar elde ettiği kurum kazancına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini K.V.K.'nun 39'uncu maddesi uyarınca, devir tarihinden itibaren 15 gün içinde vermesi gerektiği, ancak bu beyan üzerinden tarh edilen verginin müteakip yılın Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında ödeneceği bahsi geçen yasanın 42'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan normal dönem kazancına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi de normal süresinde (Nisan ayında) verilecek olduğuna göre birleşen kurumun kıst döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin devir tarihinden itibaren 15 gün içinde verilmesine yönelik madde hükmü anlamsız kalmaktadır. Bu nedenle adı geçen 39'uncu maddede yer alan 15 günlük beyanname verme süresinin normal süre olarak değiştirilmesi, maddeler arasındaki uyum bakımından yerinde olacaktır kanısındayız.

c) Vergisiz birleşme işlemlerinin katma değer vergisinden istisna edildiği ancak aynı yasanın 30/a maddesi hükmü uyarınca, devir koşullarına uygun olarak gerçekleştirilen birleşmelerde, birleşilen kuruma intikal eden mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacağından bu katma değer vergileri, birleşen kurumca verilecek son katma değer vergisi beyannamesinde beyan edilip ödenmesi gerekecektir. Bu şekilde ödenen katma değer vergisinin her ne kadar birleşen kurumca gider olarak dikkate alınmakta ise de, bu husus vergisiz birleşme ile uygunluk arzmemektedir. Bu husus birleşmeyi engelleyen en büyük sorun olarak yaşanmaktadır.

Bu hususun ortadan kaldırılması için yapılacak bir düzenlemede söz konusu 30/a maddesinin başına “Bu kanunun 17/4-c maddesi hariç” ibaresinin konulması yeterli olacaktır.

d.Devir koşullarına uygun olarak gerçekleştirilen birleşmelerde, birleşen şirketin mevcut mali bilanço zararları, birleşilen kurum bünyesinde mahsup edilmesi söz konusu olmadığı halde, karlı bir şirketin aynı yolla zararlı bir şirketle birleşmesi halinde, söz konusu zararların mahsup edilmesini önleyen herhangi bir yasal düzenlemede mevcut değildir.

Hal böyle olduğuna göre, bir kısım sınırlamalar çerçevesinde birleşen kurum zararlarının birleşilen kurum bünyesinde, külli halefiyet esası da dikkate alınarak, mahsup edilmesi yönünde yasal düzenleme yapılması yerinde olur kanısındayız.

IV. SONUÇ

Kurumların birleşmesinde, bir yandan ticaret hukuku diğer yandan vergi hukuku hükümlerinin uygulanması yanı sıra rekabet yasası, sermaye piyasası ve bankalar yasası gibi çeşitli yasaların uygulanması da söz konusudur. Her yasanın kapsam ve amaçlarının farklı oluşu nedeniyle birbirine paralel hükümlerin var olmaması çok doğal karşılanmalıdır.

Ancak günümüz koşullarında uluslararası alanda var olan rekabete karşı koyabilmek ve teknolojik gelişmelere ayak uydurabilmek için büyük ve güçlü olmak gerekmektedir.

Büyük ve güçlü olabilmenin en önemli yollarından biri de, başka şirketlere katılmak veya başka şirketleri bünyeye katmakla, yani birleşme ile mümkün olabilmektedir.

Birleşme ile önemli bir büyüklüğe ulaşarak var olan kıt kaynakların daha verimli kullanılması hem mikro hem de makro ekonomi açısından çeşitli yararlar sağlanmış olacaktır.

Bu denli önemli fonksiyonları gerçekleştiren birleşme işlemlerinde mevcut yasaların engelleyici ve zorlaştırıcı hükümleri yerine teşvik edici ya da kolaylaştırıcı hükümlere yer verilmesi en ideal olanı ise de, bunun sağlanması çoğu zaman bir süreç içinde gerçekleşmektedir.

Bu cümleden olarak vergili birleşmelerde, birleşme karının kurum kazancı olarak değil, değer artışı kazancı gibi vergilendirilmesi en gerçekçi yaklaşım olacaktır.

Vergisiz birleşmelerde verilmesi istenilen müşterek imzalı devir beyannamesinin şekli ve ihtiva edeceği bilgilerin nelerden oluştuğu çok açık bir şekilde belirlenmelidir.

Vergisiz birleşmelerde katma değer vergisi ile ilgili olarak getirilen istisna hükmünün uygulanması karşısında var olan katma değer vergisi düzeltme işleminin ortadan kaldırılması yönünde yasal düzenleme yapılmalıdır.

Zararlı şirketlerin devralınmasında mali bilanço zararlarının belirli koşullarla birleşilen şirket bünyesinde oluşan kurum kazancından indirimine olanak veren yasal düzenleme yapılmalıdır.

Birleşen şirketlerin devir tarihine kadar oluşan kurum kazancının beyanı ile ilgili kurumlar vergisi beyannamesinin birleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde değil, müteakip yılın Nisan ayında verilmesi yönünde yapılacak bir düzenleme, bu şekilde verilen beyan üzerinden tahakkuk eden vergilerin ödenmesi yönündeki genel hükümlerle paralellik sağlamış olacaktır.

Özetle bu düzenlemelerin şirket birleşmelerinin hızlandırılması ve içinde bulunulan ekonomik krizin aşılmasında olumlu katkılar sağlayacağı inancındayız.

YARARLANILAN KAYNAKLAR KİTAPLAR

- AKAY, Hüseyin
AUERBACH Alan J.
BREALEY, Richard A/MYERS,
Stewart C./MARCUS, Alan J. (Çeviren
BOZKURT, Ünal/ARIKAN,
Türkan/DOĞUKANLI, Hatice)
BRIGHAM, Eugene F.
ÇELİK, Orhan
- DAYINLARI, Kemal
DEMİR, Ahmet
DOĞAN, Abdullah Aykon
- GÜVEMLİ, Oktay
- KIZILOĞLU, Şükrü
- KIZILOĞLU, Şükrü
MAÇ, Mehmet
OKTAY, Müjde
- ÖRMECİ, Musa
ÖZBALCI, Yılmaz
- ÖZMEN, Selahattin
- PAKLAR, Selahattin
- PORAY, Reha/TEKİNALP,
Ünal/ÇAMOĞLU, Ersin
ŞANVER, Salih
- ŞENYÜZ, Doğan
- TARAKÇI, Hızır
- TÜRK, Hikmet Sami
- ULUSOY, Yılmaz
YALÇIN, Hasan/YÜCEL, Selçuk
- YASAMAN, Hamdi
- YILMAZ, Kazım
- İşletme Birleşmeleri ve Muhasebesi, İstanbul 1997.
Mergers and Acquisitions, The University of Chicago Press.
İşletme Finansmanının Temelleri, Ekim 1997, İstanbul.
- Fundamentals of Financial Management University of Florida.
Şirket Birleşmeleri ve Birleşmelerde Şirket Değerlendirmesi,
Ankara 1999
Joint Venture Sözleşmesi, Ankara 1989.
Geçici Vergi Uygulaması, İstanbul 1999
Açıklamalı-İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama
Müktezalari, Mart 1987.
Kurum Topluluğunun Muhasebe, Finansman, Vergi ve Ticaret
Hukuku Açısından Yönetimi, M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı,
İstanbul 1993.
Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler,
3. Cilt, Ankara 1996.
Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması Cilt 2, Ankara 1990.
Kurumlar Vergisi, 3. Baskı, Denet Yayıncılık A.Ş.
Ortak Girişimler Joint Ventures, İstanbul Sanayi Odası Gümrük
Danışmanlığı Ofisi Yayın No: 1997-6.
Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulama Esasları Mart 1995.
Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara
1997.
Amme Alacaklarının Tahsil Ödeme Kılavuzu, Beta Basım
Yayımları Dağıtım, İstanbul 1996.
Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Uygulaması, 1987,
2.Baskı.
Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku, Güncelleştirilmiş 7. Baskı,
Beta Basım Yayımları Dağıtım A.Ş.
Gelir ve Kurumlar Vergisi, Nihat Sayar Yardım Vakfı Yayınevi,
No:227, İstanbul 1972.
Türk Vergi Sistemi (Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi),
3. Baskı, Bursa 1997.
Mükellefiyetlerin Sona Ermesi ve Kurumlaşma, Değişim
Yayımları, 1995.
Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesi, Banka ve Ticaret Hukuku
Araştırma Enstitüsü Yayın No:185, Olgaç Matbaası, Ankara
1986.
Anonim ve Limited Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Değerlendirme.
Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler, Hesap
Uzmanları Kurulu Yayını, İstanbul 1996
Anonim Ortaklıklarının Birleşmesi, Banka ve Ticaret Hukuk
Araştırma Enstitüsü Yayın No:205, Olgaç Matbaası, Ankara
1987
V.U.K., G.V.K., K.V.K. ve K.D.V.K. Açısından Değerleme,
Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1997.
- Kurumlar Vergisi Muktezalari 1981 – 1997. İstanbul Maliye
Vakfı Yayınları – 3.
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu,
İstanbul Grup Kitaplığı, 26102120.

MAKALELER

- DEMİRAĞ, Levent “Devir Yoluyla Birleşmelerde G.V.K. Md. 94/6-B Uyarınca Yapılan Vergi Tevkifatının Ödenme Zamanı” Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Temmuz “1997, Sayı:191.
- EROL, Can “İşletmelerin Devir ve Birleşmelerinde K.D.V. Uygulaması” Yaklaşım, Aralık 1993, Sayı:12.
- GÜNDÜZ, N. “Kurumların Devri Halinde Vergilendirme” Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Kasım 1999, Sayı:134.
- Kemal/PERÇİN, Necati “Şirket Devirlerinde Vergisel Sorunlar” Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Aralık 1997, Sayı :111.
- GÜNESER, Gürcan “K.V.K. ’ da Belirtilen Esaslara Uygun Şekilde Gerçekleştirilen Devirlerde Vergiye Tabi Emisyon Primi Doğar mı?” Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Aralık 1987, Sayı : 76.
- KARSAN, M.Erol “Şahıs Firmalarının Limited veya Anonim Şirketlere Devir ya da Dönüşümlerinde K.D.V. İstisnası” Yaklaşım, Ocak 1997, Sayı:49.
- KIRIKTAŞ, İlhan “Devralınan Kurumlara Ait Zararların Kurum Kazancından İndirilmesi Esasları” Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Yayını, Nisan 1993, Sayı:65.
- ÖZEN, Necati “Birleşme-Devir ve Şekil Değiştirme Hallerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması (1)” Yaklaşım, Şubat 1993, Sayı:2.
- SÜRAL, Arıcan “Devir Halinde Birleşilen Kurum Bünyesinde Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulaması’ Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Temmuz 1995, sayı 167
- TARAKÇI Hızır “Ferdî İşletmelerin Sermaye Şirketine Devrolunması ve Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketine Dönüşümünün Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”Yaklaşım, Haziran 1995, Sayı:30.

TEZLER

- YALTI, Billur “Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tasfiye, Birleşme, Nevi Değiştirme”Yüksek Lisan Tezi, İstanbul 1987.

SEMİNER NOTLARI

- ÖCAL, M.Erdoğan “Birleşme ve Devir” Price Waterhouse, (Yayınlanmamış Seminer Notları).
- AKDOĞAN, M.Uğur “Birleşme (Merger)” Price Waterhouse, Haziran 1998, (Yayınlanmamış Seminer Notları).

YETERLİK ETÜDLERİ

- BİNGÖL, Mehmet “Özel Hukuk ve Vergi Hukuku Açısından Tasfiye, Devir ve Birleşme” Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yeterlik Etüdü, H.U.K. İstanbul Grup Kitaplığı, Sayı 31328005, İstanbul 1983.
- KÜÇÜKTOP, Sema A. “Tasfiye, Devir, Birleşme, Nevi Değiştirme ve İşletmelerin Birleştirilmesinin Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Borçlar Kanunu ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumlarının Değerlendirilmesi” Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yeterlik Etüdü, H.U.K., İstanbul Grup Kitaplığı Sayı 31328009, Ankara 1995.
- YILMAZ, İsmet Cemal “Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku Açısından Şirketlerin Birleşme, Devir ve Nevi Değiştirmeleri” Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları 1.8.1977 Tarih ve XLVIII-13/119-69 Sayılı Yeterlik Etüdü, H.U.K. İstanbul Grup Kitaplığı

KANUNLAR

- Türk Ticaret Kanunu (6762 Sayılı).
- Kurumlar Vergisi Kanunu (5422 Sayılı).
- Gelir Vergisi Kanunu (193 Sayılı).
- Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 Sayılı).
- Fon Payı (Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun) (3824 Sayılı).
- Emlak Vergisi Kanunu (1319 Sayılı).
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183 Sayılı).
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (197 Sayılı).
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 Sayılı).
- Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi Hakkında Kanun (4325 Sayılı).
- Vergi Usul Kanunu (213 Sayılı).
- Damga Vergisi Kanunu (488 Sayılı).
- Finansman Kanunu (1318 Sayılı).
- Harçlar Kanunu (492 Sayılı).

GENEL TEBLİĞLER

- 67 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- 187 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.
- 3568 sayılı Kanun 24 Seri Nolu Genel Tebliğ
-

MALİYE BAKANLIĞI ÖZELGELERİ

- 1.4.1993 T. ve 227/20505 Sayılı Özelge.
- 21.12.1999 T. ve 44/056563 Sayılı Özelge.

Bülten ve Yayın Talep Formu

İSTANBUL

Gülümhan SARI YILMAZ

Tel No: (0212) 326 60 60

Faks No: (0212) 326 60 50

gulumhan.sariyilmaz@tr.pwcglobal.com

ANKARA

Gül ÇEKİNEL

Tel No: (0312) 410 45 45

Faks No: (0312) 410 45 50

gul.cekinel@tr.pwcglobal.com

İZMİR

Ayçin Ayvaz

Tel No: (0232) 497 70 70

Faks No : (0232) 497 70 50

aycin.ayvaz@tr.pwcglobal.com

2003 BÜLTEN TALEP FORMU

Ad/Soyad	
Görev/Ünvan	
Firma Adı	
Firma Adresi	
Telefon/Faks	
E-mail adresi	

YAYINLARIMIZIN		
1	100 VERGİ AVANTAJI	
2	VERGİDE YAPILAN 100 ÖNEMLİ HATA	
3	KREDİ FAİZLERİ TAHAKKUK ETTİKLERİ DÖNEMDE GİDER OLARAK KABUL EDİLMELİDİR	
4	4444 İLE KVK'YA EKLENEN GEÇİCİ 28'İN GRUP İÇİ ŞİRKETLERDE UYGULANMASI	
5	ÖZEL GİDER İNDİRİMİ UYGULAMA REHBERİ	
6	ŞİRKET YÖNETİCİ VE ORTAKLARININ ŞAHSİ SORUMLULUKLARI	
7	2002 YILI MALİ TAKVİMİ	
8	YENİ TEŞVİK DÜZENLEMELERİ	
9	A GUIDE FOR COSTUMS AND FOREIGN TRADE	
10	ŞİRKET BİRLEŞMELERİNİN VERGİSEL BOYUTU	
11	DIŞ TİCARET VE GÜMRÜK KILAVUZU	
12	VERGİ KANUNLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER – TEMMUZ 2001	
13	TURKEY, TRANSACTION TAXES ON BANKING & CAPITAL MARKETS	
14	TURKEY, INVESTMENT INCENTIVES	
15	INVESTMENT FUNDS IN TURKEY	
16	TURKEY, TAXATION OF INVESTMENT INCOME	
17	TURKEY, SPECIAL EXPENSE ALLOWANCE GUIDE	
18	TURKEY, THE UNIFORM CHART OF ACCOUNTS	
19	TURKEY, A VAT GUIDE	
20	TURKEY, PRIVATE PENSION SYSTEM	
21	TURKEY, INDIVIDUAL LABOUR LAW	
22	2003 YILI MALİ TAKVİMİ	
23	THE FREE ZONES	

Vergi bültenleri ve yayınlarımız PricewaterhouseCoopers'in ücretsiz hizmetidir. Haber verilmeden çoğaltılamaz. Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.

Eksik bültenler ve yayınların tamamlanması için ilgili arkadaşlarımıza talepte bulunabilirsiniz.

PricewaterhouseCoopers Türkiye Hizmetleri:

- . Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri
- . Vergi ve Mali Hukuk Danışmanlık Hizmetleri
- . Kurumsal Finans ve Mali Danışmanlık Hizmetleri
- . Global Risk Yönetimi Çözümleri
- . İş Yönetim Hizmetleri
- . Muhasebe ve Mali İşler Yönetim Hizmetleri
- . İnsan Kaynakları Danışmanlığı Hizmetleri
- . Eğitim Hizmetleri

PricewaterhouseCoopers Türkiye Ofisleri:

İstanbul

Süleyman Seba Cad. BJK Plaza No.48 B-Blok
Kat: 9 34357 Akaretler, Beşiktaş, İSTANBUL
Tel: (90-212) 326 6060
Faks: (90-212) 326 6050

Büyükdere Cad. No.111 K.2-5

34394 Gayrettepe, İSTANBUL
Tel: (90-212) 355 5858
Faks: (90-212) 355 5850

Ankara

Paris Cad. No.12/4 06540
Kavaklıdere, ANKARA
Tel: (90-312) 410 4545
Faks: (90-312) 410 4550

İzmir

Hürriyet Bulvarı, No:4/1 Kavala Plaza
K.6/605 35210 Alsancak, İZMİR
Tel: (90-232) 497 7070
Faks: (90-232) 497 7050

marketing@tr.pwcglobal.com
www.vergiportali.com