

© 2006 Ernst & Young
All Rights Reserved.
Ernst & Young is a
registered trademark.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu

ERNST & YOUNG
Quality In Everything We Do



Not: Bu doküman 30 Ekim 2006 tarihinde yürürlükte olan mevzuat çerçevesinde genel bilgi vermek amacıyla ERNST & YOUNG tarafından hazırlanmıştır. İzin almadan çoğaltılamaz ve yayınlanamaz.

TASFİYE, BİRLEŞME & DEVİR, BÖLÜNME & HİSSE DEĞİŞİMİ

I. Tasfiye

I.1 Konu ile İlgili Düzenlemeler

Eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Verginin Tarhı" başlıklı İkinci Kısımın, "Tasfiye-Birleşme-Devir-Bölünme ve Hisse Değişimi" başlıklı Beşinci Bölümünde 30 ila 35 inci maddelerinde toplam (6) madde halinde düzenlenen tasfiye halinde kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin hükümler, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı İkinci Kısımın "Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi" başlıklı Dördüncü Bölümünde yer alan 17 nci maddesinde toplanmıştır.

I.2 Sıkça Sorulan Sorular

1. Tasfiye nedir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "tasfiye"nin tanımı yapılmamış olmakla birlikte, ancak anlam itibariyle tasfiye, Kanunun 1 inci maddesinde verginin mükellefleri olarak sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortak-

lıklarının mükellefiyetini sona erdiren bir durumdur.

Tüzel kişiliği olsun olmasın, kurumlar vergisi kanunu kapsamında yer verilen kurumların tamamı ticari işletme vasfıyla kar elde etmeyi amaçladığından ve tasfiye ile anılan kurumların kar gayesinden uzaklaşarak bütün hesaplarının, kesin ve nihai olarak kapatılması, aktiflerinin paraya çevrilmesi, borçlarının ödenmesi, kalan malvarlığının dağıtılması amaçlandığından; tasfiye müessesesi kurumlar vergisi açısından özel düzenlemeye tabi tutulmuştur.

Vergileme dışında anılan kurumların tasfiyesine ilişkin düzenlemelerin tespiti için, her birinin kuruluşlarına dair özel mevzuatların da incelenmesi zaruret arz etmektedir (Örneğin sermaye şirketlerine ilişkin olarak 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu).

2. Düzenleme kimleri ilgilendiriyor?

Tasfiye haline giren tam mükellef kurumları ilgilendirmektedir. Kanunun 22 nci maddesinin 5 inci fıkrası ile yapılan atıf uyarınca tasfiyeye ilişkin hükümler dar mükellef kurumlar için de uygulanır.

Öte yandan tasfiye hükümlerinin dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarına uygulanıp uygulanmayacağı konusu eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi yeni Kanunda da açık değildir.

Bu noktada Yeni Kanunun 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde yer verilen tasfiyenin kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlayacağına dair hükmün uygulama açısından belirleyici olabileceği kanaatindeyiz. Buna göre tasfiyeye ilişkin genel kurul kararının tescile tabi olduğu kurumlar aşağıdaki şekildedir;

- Sermaye Şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi kamu kuruluşları
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler

Tüzel kişiliği haiz olmayan iş ortaklıklarında genel kurul olmadığından, evvelki dönem Danıştay içtihatlarına ve idare uygulamalarına da uygun şekilde Yeni Kanun'un tasfiye hükümlerinin iş ortaklıklarına uygulanmayacağı kanaatindeyiz.

3. Tasfiye dönemi nedir?

Tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi dikkate alınmaktadır.

- Tasfiyenin başlangıcı; kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihtir.
- Tasfiyenin sonu; tasfiye kararının tescil edildiği tarihtir.
- Tasfiyenin başlangıcından aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem, ilk tasfiye dönemidir.
- İlk tasfiye dönemini müteakip sonraki her takvim yılı bağımsız birer tasfiye dönemidir.
- Tasfiye sonunun içinde bulunduğu takvim yılı başından tasfiye sonu tarihine kadar olan dönem ise son tasfiye dönemidir.
- Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

4. Tasfiyenin zararlarla kapanması hali ve sonuçları nelerdir?

Tasfiye, ilgili özel kanun hükümleri de göz önünde bulundurulduğunda bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır. Tasfiyeye giren kurumun alacakları tahsil edilip aktifleri paraya çevrildiğinde, elde edilen hasıllardan kurum borçları ödendiğinde, sürecin bütününe etkileyen bir zarar oluşması mümkündür. İşte tasfiye sonu itibarıyla zarar oluştuğunda tasfiyenin zararlarla kapanması sözkonusu olmaktadır.

Her tasfiye dönemi için beyanname verilmekte ve ayrı vergileme yapılmaktadır. Ancak, tasfiyede, kesin vergilemenin yapılması için

tasfiyenin sonlanması gerekmektedir. Tasfiyenin zararlarla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilmekte ve varsa anılan dönemlerde ödenen vergiler mükellefe iade edilmektedir.

5. Tasfiyelerde tarh zamanaşımı nasıl hesaplanmaktadır?

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır. Bu itibarla tarh zamanaşımının dolması ile birlikte vergi alacağı da ortadan kalkmakta, hukuki sonuçları itibarıyla hak düşümüne denk sonuçlar oluşmaktadır.

Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımının, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlamaktadır.

6. Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde kurumlar vergisi uygulaması nedir?

Kurumların tasfiyeye girebilmeleri gibi, süreç içerisinde kendi özel mevzuatlarında yer alan şartları yerine getirmek suretiyle tasfiyeden dönebilmeleri de mümkündür.

Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmayacaktır. Böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olacak, tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçecektir. Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri, tasfiyeden vaz-

geçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlayacaktır.

7. Tasfiye beyannamelerinin verilme süreleri nelerdir?

Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün (Eski Kurumlar Vergisi Kanunundaki 15 günlük süre 30 güne çıkarılmıştır) içinde tasfiye halindeki kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Bu beyan-namelere, bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesinin eklenmesi zorunludur.

8. Tasfiye karı nedir?

Tasfiye halindeki kurumların, vergi matrahları tasfiye karından ibaret olacaktır. Tasfiye karı da, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

9. Servet değeri nedir?

Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen özsermayedir. Bir yıldan uzun süren tasfiye prosedürlerinde, tasfiyenin başladığı tasfiye dönemini müteakip bağımsız tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin

son bilançosunda görülen servet değeridir.

- Vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları
- Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı hariç olmak üzere, tasfiye halindeki kurum nezdindeki her çeşit karşılık ile dağıtılmamış kazançlar bu sermayeye dahildir.

10. Tasfiye karı ne şekilde hesaplanır?

Tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki servet değerleri farkı olarak tanımlanan ve vergi matrahını teşkil eden tasfiye karının hesaplanmasına ilişkin olarak;

- Ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine,
- Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine, eklenmesi gerekmektedir.

Öte yandan karın tespiti sırasında Kanunun indirilecek giderlere, zarar mahsubuna, diğer indirimler ve kabul edilmeyen indirimlere ilişkin düzenlemeleriyle, ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenmesinde, transfer fiyatlandırmasına ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

11. Tasfiye memurlarının Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında

sorumlulukları nelerdir?

Kurumların tasfiye haline girmeleri ile birlikte, şirketin varlık amacı tasfiye gayesi ile sınırlanmakta ve bu bağlamda hak ve yükümlülükleri kural olarak yetkili organlarca veya kanun hükümlerine istinaden belirlenen tasfiye memurlarınca yerine getirilmeye başlanmaktadır. Tasfiye memurları;

- kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile
- kurumun tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve
- diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara (imtiyazlı olmayan bütün alacaklar) ödeme ve ortaklara paylaşırma yaptıkları takdirde, bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından kendi malvarlıkları ile şahsen ve müteselsilen sorumlu olmaktadır.

12. Tasfiye memurları Kurumlar Vergisi Kanunu anlamında sorumluluklarını kimlerle ve hangi şartlarla paylaşabilirler?

- Tasfiye memurlarının sorumluluklarının doğduğu durumlarda, tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları (vergi cezaları bu kapsamda değildir), tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranabilir ki bu kanunkoyucu tarafından vergi idaresine tanınmış bir seçimlik hak olarak belirlenmektedir.

Şayet vergi dairesi tasfiye memuru yerine vergi aslı tarhiyatlarını ortaklara yöneltmiş ve ortaklardan tahsilat yapmış ise tahsil olunan bu vergi asılları (ve bağlı zamları) için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz. Ancak vergi cezaları için her halükarda tasfiye memurlarının şahsi sorumluluklarının devam ettiği söylenebilecektir.

- Tasfiye memurları, şahsen ve müteselsilen sorumlu oldukları tutarlara istinaden yaptıkları vergi aslı ödemelerinden dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadî kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılıma yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

13. Tasfiye karı üzerinde tarh olunan vergi hangi sürelerde ödenir?

Tasfiye edilen kurum adına tasfiye kârı üzerinden tarh olunan vergilerin, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir. Tasfiye edilen kurumun Kurumlar Vergisi Kanununa göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

14. Tasfiye beyannamesinin verilmesinden sonra tasfiye memurlarınca yapılması gereken herhangi bir işlem var mıdır?

Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları,

işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile istemeleri gerekmektedir. Talep dilekçesinin sunulmamasına ilişkin herhangi bir açık müeyyide öngörülmemiş olmakla birlikte, tasfiye kapanışı yapılmış olan kurumun incelenme riski zaman- aşımı süresi sonuna kadar herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın devam eder.

Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının şahsi ve müteselsil sorumlulukları devam eder.

15. Kurumların tasfiyesine ilişkin Yeni Kanun ile getirilen değişiklikler nelerdir?

- Tasfiye halinde kurumlar vergisi uygulaması tek bir maddede toplanmıştır,
- Tasfiyenin başlangıç ve bitiş tarihleri açık şekilde belirlenmiştir,
- Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde yapılması gereken işlemler konusunda açıklayıcı hükümlere yer verilmiştir,
- Tasfiye dönemlerine ait tasfiye beyannamelerinin vergi dairelerine verilme süresi beyan esasında yapılan değişikliğe uygun şekilde tasfiye döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar olarak yeniden belirlenmiştir.
- Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin beyannamenin verilme

süresi tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün olarak değiştirilmiştir.

- İşletme hesabı esasına göre defter tutanların beyannamelerine kar ve zarar cetveli yerine işletme hesabının özetini beyannameye eklemelerine ve tasfiye karlarının ne surette ekleneceğine ilişkin hüküm kaldırılmıştır.
- Tasfiye kararının tespiti sırasında ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenmesinde emsal bedele yapılan atıf, Yeni Kanunun 13 üncü maddesi ile ihdas olunan Transfer Fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yollama yapılmak suretiyle yeniden düzenlenmiştir.
- Tasfiye işlemlerinin incelenmesini teminen tasfiye memuruna yapılacak müracaata istinaden vergi dairesince vergi incelemesine başlanması süresi 3 ay olarak, vergi incelemesinin tamamlanmasını müteakip vergi dairesinin inceleme sonuçlarını tasfiye memuruna yazı ile bildirme süresi ise 30 gün olarak değiştirilmiştir.

16. Tasfiye müessesine ilişkin yeni düzenleme hangi tarihten itibaren yürürlük arz etmektedir?

Tasfiye müessesine ilişkin yeni düzenleme, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu itibarla 01.01.2006 tarihi ve sonrasında başlanacak tasfiye işlemleri ile bu tarihten sonrasına sarkan işlemler, yeni Kanun hükümlerine tabi olacaktır.

II. Birleşme & Devir

II.1 Konu ile İlgili Düzenlemeler

Birleşme ve devir halinde kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin hükümler, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı İkinci Kısımın "Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi" başlıklı Dördüncü Bölümünde yer alan 18-20 nci maddelerinde toplanmıştır.

Kanunun 18 inci maddesinde Birleşme, 19 uncu maddenin 1 inci fıkrasında birleşmenin özel bir türü olan Devir ve 2 nci fıkrasında kurumlar vergisi uygulaması açısından devir hükmünde olan tür değişikliği ile 20 nci maddenin 1 inci fıkrasında devir halinde vergilendirme düzenlenmiştir.

II.2 Sıkça Sorulan Sorular

1. Birleşme nedir?

Kurumlar Vergisi Kanununda birleşmenin tanımı yapılmamıştır. Ancak anlam itibarıyla birleşme, Kanunun 1 nci maddesinde sayılmak suretiyle belirlenen sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarından bir veya birkaçının tasfiyesiz infisah suretiyle bir başka kuruma intikali anlamını taşıyan bir olgudur.

Vergileme dışında anılan kurum-

ların birleşmelerine ilişkin düzenlemelerin tespiti için, her birinin kuruluşlarına dair özel mevzuatın da incelenmesi zaruret arz etmektedir (Örneğin sermaye şirketlerine ilişkin olarak 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu).

2. Devir nedir?

Vergi Kanunları uygulaması anlamında birleşme üst kavram olmakla birlikte, bazı şartların mevcudiyeti halinde kimi birleşme işlemlerinin devir hükmünde olduğu belirtilmiştir. Ticaret hukukunda ise birleşme ve devir şeklinde farklı kavramlar yoktur. Kanunun 19 uncu maddesinin 1 inci fıkrası hükmü uyarınca;

- birleşme işlemine taraf kurumların (infisah eden ve birleşilen kurumlar) kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması, ve
- müfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin (mukayyet değerden), birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde (tüm aktif ve pasifleri ile birlikte, kül halinde) devralarak, kendi bilançosuna aynen aktarması, şartlarının birlikte mevcudiyeti halinde birleşme işlemleri kurumlar vergisi kanunu anlamında devir hükmündedir.

Bu madde, Kanunun 20 nci maddesi ile birlikte okunduğunda; devir işlemi vergisiz birleşme olarak adlandırılabilir.

3. Tür değiştirme nedir?

Tür değişikliğinin (Ticaret hukuku anlamında nev’i değişikliği) de Kurumlar Vergisi Kanunu’nda tanımı yapılmamıştır. Vergi uygulaması açısından devir hükmünde olduğuna değinilmekle yetinilmiş olan tür değişikliği anlam itibarıyla,

kurumların mevcut hukuki formlarının malvarlığında herhangi değişiklik yapılmaksızın bir başka hukuki forma dönüştürülmesi işlemidir. Özel Kanunlarında aksine hüküm bulunmadıkça tür değiştirme, yeni türe ait kuruluş merasimine tabidir ve böylece çevrilen kurum eskisinin devamıdır.

4. Düzenleme kimleri ilgilendiriyor?

Birleşme işlemine taraf kurumlar ile nevi değiştiren kurumları ilgilendirmektedir. Devir müessesinin şartları arasında taraf kurumların kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması ön şart olduğundan, bu kısım dar mükellef kurumları kapsamamaktadır.

5. Birleşme işlemlerinde vergileme ne şekilde yapılmaktadır?

Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir ve birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olmaktadır.

Tasfiye karının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme karının tespitinde de geçerlidir. Bu karın hesaplanması sırasında, birleşilen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerlerin, transfer fiyatlandırması esaslarına göre belirlenmesi gerekmektedir. Müfesihi kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdan alınan de-

ğerler Vergi Usul Kanunu’nun değerlemeye mütealik hükümleri uyarınca değerlemeye tabi tutulacaktır.

Tasfiyeden farklı olarak tasfiye dönemi benzeri süreçler içermeyen birleşme işlemlerinde birleşme kararının tespiti özetle; birleşmeye taraf infisah eden kurumun birleşmeden önceki mali bilançosuna göre bulunan özsermayesi ile emsal bedel esas alınarak yapılan değerlendirme sonucu bulunan özsermaye arasındaki farktır. Ayrıca bu farka, birleşme suretiyle infisah eden kurumun varsa firma değeri, peştemallık gibi değerlerinin de eklenmesi gerekmektedir.

6. Birleşme işlemlerine bağlı vergisel sorumluluk ve ödevler kime aittir?

Tasfiye işlemine benzer bir şekilde bir veya birkaç kurumun infisahu ile neticelenen birleşme işlemlerine bağlı olarak tasfiye memurlarının vergisel sorumluluk ve ödevleri birleşilen (hukuki mevcudiyeti devam eden) kuruma ait olmaktadır.

7. Birleşme işlemlerine ilişkin olarak yapılan giderler kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilir mi?

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (c) bendi uyarınca, birleşme giderleri ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde hasılatından indirilebilir.

8. Devir tarihi nedir?

Eski Kanundan farklı olarak devir tarihi; şirket yetkili kurulunun (örneğin anonim şirketlerde genel kurul) devre ilişkin kararının

Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih olarak açık şekilde belirlenmiştir.

9. Devir işlemlerinde vergilendirme ne şekilde yapılmaktadır?

Belli şartlara uyulduğu takdirde; devir işlemine bağlı olarak münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir, birleşmeden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Bu şartlar aşağıdaki şekildedir;

- Münfesih kurum ile birleşilen kurum;

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

- Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine ibraz edecekler.

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

Ancak bu şartların birlikte mevcu-

diyete halinde devir işleminden doğan karlar hesaplanmaz ve kurumlar vergisine tabi tutulmaz. Aksi takdirde, işlem devir hükmünde olsa dahi birleşme şeklinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

10. Devir işlemlerine ilişkin olarak yapılan giderler kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilir mi?

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (c) bendi uyarınca, devir giderleri de ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde hasılatından indirilebilir.

11. Devir halinde kıst dönem karının beyanı ve ödenmesi ne şekilde yapılacaktır?

Devir tarihi itibarıyla hazırlanacak münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin, birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verileceği belirtilmiştir. Bu noktada 30 günlük sürenin başlangıcı olan ilan tarihinin devir tarihinden sonraki bir tarih olacağı aşikardır.

Öte yandan ödemeye ilişkin düzenleme ise Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Ödeme Süresi" başlıklı 21 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında; devir tarihi itibarıyla beyanname hazırlanması halinde, devralan veya birleşilen kurumun devrin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar, diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde devralan veya birleşilen kurumlarca ödeneceği düzenlenmiştir.

12. Devir halinde zarar mahsubu ne şekilde gerçekleştirilebilmektedir?

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirilebilmektedir.

Devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararların birleşilen kurum tarafından indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

- Son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.
- Devralınan kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılmakta ve gecikme faizinin de birlikte doğumuna yol açmaktadır.

13. Devir alan veya devir alınan kurumun diğerinde iştirakinin bulunmasının devir işlemine etkisi nedir?

Türk Ticaret Kanunu'nun 329 uncu maddesi hükmü uyarınca; şirket, kendi hisse senetlerini temellük edemeyeceği gibi rehin olarak da kabul edemez. Bu senetlerin temellükü veya rehin alınması neticesini doğuran akitler hükümsüzdür. Ancak bu genel kuralın istisnaları da aynı maddede sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Anılan maddenin 3 üncü bent hükmü uyarınca, hisse senetleri bir mamelekin veya işletmenin borç

ve alacaklarıyla beraber temellük edilmesi neticesinde şirkete geçmişse, şirketin kendi hisselerini edinmesi mümkündür. Bu durumda, şirketin edindiği kendi hisselerini ilk fırsatta tekrar elden çıkarması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı konuya ilişkin olarak 67 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde düzenleme yapmış ve devir alan kurumdaki sermaye artışının iştirak tutarı kadar eksik gerçekleştirilmesinin devir şartlarının ihlali anlamına gelmeyeceği açıklamasını yapmıştır. Devir alan kurumun devir aldığı kurumdaki iştiraki yanında, devir alınan kurumun devir alan kurumdaki iştiraki bakımından da aynı değerlendirme yapılacaktır.

14. Birleşme ve özellikle devir işlemlerinin vergisel avantajları nelerdir?

Devir işleminin, vergisiz birleşme işlemi olduğuna yukarıda değinilmiştir. Bunun dışında gerek devir işlemlerini gerekse de birleşme işlemlerini teşvik edici istisna mekanizmalarına çeşitli vergi kanunlarında dağınık bir şekilde yer verilmiştir. Bunlar;

- Birleşme ve devir işlemleri nedeniyle yapılacak işlemler harca tabi tutulmaz,
- Birleşme ve devir işlemleri nedeniyle düzenlenecek kağıtlar damga vergisine tabi tutulmaz,
- Devir işlemleri katma değer vergisinden istisnadır.

15. Kurumların birleşme ve devrine ilişkin Yeni Kanun ile getirilen değişiklikler nelerdir?

- Devir tarihi açık şekilde belirlenmiştir,

- Devir beyannamesi kaldırılmıştır,
- Müfeseh kuruma ait müştereken imzalanacak kurumlar vergisi beyannamesinin vergi dairesine sunulma süresi birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilanını müteakip 30 gün olarak yeniden belirlenmiştir,
- Maliye Bakanlığı'na devir işlemleri ile ilgili usulleri belirleme konusunda yetki verilmiştir.

16. Birleşme ve devir müessesine ilişkin yeni düzenleme hangi tarihten itibaren yürürlük arz etmektedir?

Birleşme ve devir müessesine ilişkin yeni düzenleme 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu itibarla 01.01.2006 sonrasında gerçekleştirilen birleşme ve devir işlemleri yeni düzenlemenin kapsamına girmektedir.

III. Bölünme & Hisse Değişimi

III.1 Konu ile İlgili Düzenlemeler

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasında tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişimi ile 20 nci maddenin 2 ve 3 üncü fıkralarında ise anılan işlemlere bağlı vergilendirme kuralları hüküm altına alınmıştır.

III.2 Sıkça Sorulan Sorular

1. Bölünme nedir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bölünmenin tanımı, tam ve kısmi

bölünme ayrımı yapılmak suretiyle aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

Tam Bölünme; Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesidir.

Kısmi Bölünme; Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesidir. Esasen aynı sermaye konulması işlemine benzetilebilmektedir.

Vergileme dışında anılan kurumların bölünmelerine ilişkin düzenlemelerin tespiti için, her birinin kuruluşlarına dair özel kanunların ve mevzuatının incelenmesi zaruret arz etmektedir (Örneğin sermaye şirketlerine ilişkin olarak Türk Ticaret Kanunu ve/veya ilgili mevzuat). Bu noktada tam bölünme işlemlerine ilişkin olarak halihazırda, Türk Ticaret Kanunu'nda bir düzenlemeye gidilmemiş olduğundan ve tam bölünme tasfiyesiz infisah hükümleri kapsamında

düzenlenmemiş olduğundan sermaye şirketleri açısından uygulanması şu an için mümkün görülmemektedir. Öte yandan sermaye şirketlerinin kısmi bölünmesine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından ortaklaşa çıkarılan bir Tebliğ ile düzenleme yapılmış, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yanı sıra anılan Tebliğ hükümleri kapsamında kısmi bölünme işlemlerinin yürütülmesi mümkün görülmektedir.

Yeni Ticaret Kanunu Tasarı Taslağı da TBMM'ne sunulmuş olup, halihazırda Komisyonlar nezdinde görüşülmektedir. Anılan Tasarı Taslağında gerek tam bölünme gerekse de kısmi bölünme işlemlerine ilişkin detaylı düzenlemeler yer almaktadır.

2. Hisse değişimi nedir?

Hisse değişimi; Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesidir.

3. Düzenleme kimleri ilgilendiriyor?

Bölünme veya hisse değişimi işlemine taraf kurumları ilgilendirmektedir. Tam bölünme işlemleri hariç olmak üzere kısmi bölünme ve hisse değişimi müesseseleri dar mükelleflere de teşmil edilebilmektedir.

4. Tam bölünme neticesinde bölünen şirket ortaklarına iştirak hissesi

yerine nakit verilebilir mi?

Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir. %10'luk sınırı aşan nakdi ödemeler işlemin tam bölünme olarak değerlendirilmesini engelleyecektir.

5. Tam bölünme işlemlerinde vergileme ne şekilde yapılmaktadır?

Belli şartlara uyulduğu takdirde, tam bölünme suretiyle münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir, bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Bu şartlar aşağıdaki şekildedir:

- Şirket yetkili kurulunun (A.Ş.'lerde Genel Kurul, Limited Şirketlerde Ortaklar Kurulu) bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar,

- Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

- Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun

bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir,

- Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt edeceklerdir. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.

Bölünme işlemi ile esasen bir vergi ertelenmesi yapılmış olmaktadır. Zira, varlıkları devralan şirket ileride bunları elden çıkardığında satış bedeli ile kayıtlı bedel arasındaki fark, kurum kazancına dahil edilecektir.

6. Kısmi bölünmeye konu edilebilecek aktifler nelerdir?

Bilânçoda yer alan;

- taşınmazlar
- en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri
- sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin mukayyet değerleri üzerinden bölünme işlemine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Bu noktada işletme bütünlüğü kavramından ne anlaşılması gerektiği ve kısmi bölünmeye konu

edilen işletmede mevcut malların tümünün bölünülen kuruma devredilmesinin zorunlu olup olmadığı hususunda Genel Tebliğler ile düzenleme yapılması beklenmektedir.

7. Kısmi bölünme kapsamında bölünen (devreden) şirket nezdinde sermaye azaltımı yapılması zorunlu mudur?

Kısmi bölünme neticesinde bölünen kurumun, bölünülen kuruma aynı sermaye konulacak değerleri karşılığında çıkarılacak hisselerle ilişkin olarak bölünme işlemine taraf kurumlara tanınmış seçimlik bir hak bulunmaktadır.

Kısmî bölünmede, devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Yeni hisselerin bölünen kurum ortaklarına verilmesi durumunda, bölünen kurum nezdinde sermaye azaltımı yapılarak bilançonun dengelenmesi zaruret arz etmektedir. Aksi takdirde, bilançodan kayıtlı değerle çıkacak aktifler yerine aynı sermaye karşılığı iştirak hisseleri gireceğinden, bölünen şirket nezdinde sermaye azaltımı yapılması gerekmeyecektir.

Bölünülen şirkette aynı sermayeyi temsil etmek üzere çıkarılan hisselerin, bölünen şirketin tam mükellef olması durumuna hasredilmiştir. Zira Kanununun 22 nci maddesinin 5 inci fıkrası hükmü uyarınca kısmi bölünmeye dair 19 uncu maddenin (b) bendi hükümlerinin dar mükellef kurumlar için de aynen uygulanacağı belirtilmiş olmakla birlikte, devralan kurum tarafından devra-

lınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisselerinin, Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcinin aktifine kaydedileceği belirtilmiştir.

Taşınmaz ve iştirak hisselerinin kısmi bölünme suretiyle yeni şirkete devri karşılığı bölünülen şirkette çıkarılacak hisselerin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçlarında devri zorunludur. Ancak bu usulde borçların nasıl devredileceği konusunun ve aynı sermaye miktarının tespit yönteminin Genel Tebliğlerle açıklanmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.

8. Bölünme işleminde değiştirme birimi hangi değerler üzerinden tespit edilmelidir?

Bölünmeye konu edilecek varlıkların mukayyet değer üzerinden diğer şirket veya şirketlere intikal ettirilmesi, bölünen şirketin ortaklarına varlıkların mukayyet değeri kadar hisse verilmesini gerektirmektedir. Bölünen ve devralan şirketlerin karşılıklı olarak devre konu varlıkların değerlerini belirlemek suretiyle bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak bir değişim oranını tespit etmeleri gerekmektedir. Değiştirme oranının ise bölünen ve devralan şirket hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirlenmesi gerekmektedir.

9. Hisse değişiminin vergisiz yapılabilmesinin şartları nelerdir?

Tam mükellef bir sermaye şirketinin diğer bir sermaye şirketinin hisselerinin vergisiz devralabilmesi ve karşılığında bu şirketin ortaklarına kendi şirketinin sermayesini

temsil eden iştirak hissesini vermesi hisse değişimi olarak öngörülmektedir. Bu değişimin vergisiz yapılabilmesi için hisseleri toplayan tam mükellef şirketin, hisselerini topladığı şirketin yönetimi ve hisse çoğunluğunu birlikte elde etmesi gerekmektedir.

10. Kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinde vergilendirme ne şekilde yapılmaktadır?

Kanunda sayılan şekil ve kapsamda gerçekleştirilen kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Bölünen veya hisseleri değiştirilen kurumların tüzel kişiliği devam ettiğinden bölünme veya hisse değişimi tarihine kadar olan kıst dönem için beyanname verilmesi sözkonusu olmayacaktır.

11. Bölünme işlemlerine ilişkin olarak yapılan giderler kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilir mi?

Bölünme (tam veya kısmi bölünme) işlemine ilişkin giderleri ticari kazanç tespitinde hasılatından indirilmesi mümkündür.

12. Tam bölünme halinde zarar mahsubu ne şekilde gerçekleştirilebilmektedir?

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirilebilmektedir.

Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralanan tutarını geçmeyen ve

devralınan kıymetle orantılı zararların bölünülen kurum tarafından indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

- Son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.
- Devralınan kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

13. Bölünme işlemlerinin vergisel avantajları nelerdir?

Bölünme işlemlerinin, vergi erteleme müessesesi olduğuna yukarıda değinilmiştir. Bunun dışında bölünme işlemlerini teşvik edici istisna mekanizmalarına çeşitli vergi kanunlarında dağınık bir şekilde yer verilmiştir. Bunlar;

- Bölünme işlemleri nedeniyle yapılacak işlemler harca tabi tutulmaz,
- Bölünme işlemleri nedeniyle düzenlenecek kağıtlar damga vergisine tabi tutulmaz,
- Bölünme işlemleri kapsamında yapılan teslimler katma değer vergisinden istisnadır.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar ilgili olduğu hesapla birlikte devrolunur.

14. Kurumların bölünme ve hisse değişimine ilişkin Yeni Kanun ile getirilen değişiklikler nelerdir?

- Kısmi bölünmeye konu edilebilecek aktif kalemlerin kapsamı daraltılmıştır,
- Kısmi bölünme kapsamında üre-

tim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunluluğu açık şekilde belirtilmiştir,

- Taşınmaz ve iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunluluğu getirilmiştir,

• Maliye Bakanlığı hisse değişimi işlemleri ile ilgili usulleri belirlemeye yetkili kılınmıştır,

- Bölünme işlemine bağlı olarak edinilen aynı sermayeyi temsil eden hisselerin elden çıkarılmasında TTK 404 üncü maddesinin uygulanmayacağına dair Geçici 30 uncu maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle Yeni Kurumlar Vergisi Kanununu uygulamasında, bölünme işlemlerine bağlı olarak edinilen bölünülen A.Ş. hisselerinin iki yıl süreyle elden çıkarılması hukuken mümkün bulunmamaktadır. Benzer devir yasağı limited şirket payları içinde geçerli olup, süre sınırı üç yıldır.

• Kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların müteselsil sorumluluğu, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlandırılmıştır.

15. Bölünme müessesine ilişkin yeni düzenleme hangi tarihten itibaren yürürlüğe girmektedir?

Bölünme müessesine ilişkin yeni düzenleme 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere

21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanunkoyucu, 21.06.2006 tarihinden önce bölünme işlemine başlayan tam mükellef sermaye şirketleri ile aynı mahiyetteki yabancı kurumların, 21.06.2006 tarihinden itibaren üç ay içerisinde kısmî bölünme işlemini tamamlayarak Ticaret Sicili Gazetesinde tescil ettirmeleri ve bölünme işleminin taraflarının değiştirilmemesi halinde, 5422 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanabileceklerini kararlaştırmıştır.