



Sayı : 2010/ 2  
Tarih : 21.12.2010

## Ö Z E L B Ü L T E N

### KURUMLARDA TASFİYE, BİRLEŞME VE DEVİR HALLERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

#### KAYNAKLAR

##### **Kanunlar**

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (21.06.2006 tarihli R.Gazete)  
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984 tarihli Resmi Gazete)  
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 tarihli Resmi Gazete)  
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 tarihli Resmi Gazete)  
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (09.07.1956 Tarihli Resmi Gazete)

##### **Diğer Kaynaklar**

- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (03.04.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır)  
- 4 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (13.08.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır)  
- Talha Apak,YMM, alomaliye.com "Tasfiye Halinde Ve Tasfiye Sonunda Kurumların Vergilendirilmesi" başlıklı yazı, 2004.  
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yayımlanan "Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama-İşi Bırakma" 2007 Sayfa:21  
- Hızır Tarakçı, Eski Baş Hesap Uzmanı, Kurumlarda Sona Erme.

# İÇİNDEKİLER

<b>I- GİRİŞ</b>	<b>3</b>
<b>II- TASFİYE</b>	<b>3</b>
<b>A- Genel Olarak Tasfiye</b>	3
<b>B- Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler</b>	3
<b>C- Tasfiye Halindeki Şirketin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu 4</b>	4
<b>1- Tasfiye Dönemi</b>	4
<b>2- Tasfiye Dönemlerinde Defter Tasdiki</b>	5
<b>3- Verilecek Beyannameler ve Süreleri</b>	5
<b>4- Vergi Dairesine Yapılacak Diğer Bildirimler</b>	6
<b>5- Tasfiye Karı</b>	6
<b>6- Tasfiyenin Zararla Kapanması Halinde Düzeltme</b>	7
<b>7- Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu</b>	8
<b>8- Tasfiyeden Vazgeçilmesi</b>	9
<b>9- Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi</b>	9
<b>10- Özellik Arz Eden Durumlar</b>	
a Amortisman Uygulaması	10
b Yenileme Fonunun Durumu	10
c Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası	10
d Ortaklara Dağıtılan Payın Durumu	<b>10</b>
<b>III- BİRLEŞME</b>	<b>11</b>
<b>A- Birleşme Nedir?</b>	11
<b>B- Birleşmenin Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi</b>	12
<b>C- Birleşmenin KDV Yönünden Değerlendirilmesi</b>	<b>13</b>
<b>IV- DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ</b>	<b>13</b>
<b>A- Devir</b>	<b>13</b>
1- Devir Halinin Şartları	13
2- Devir Halinde Vergileme	14
3- Devir Halinde Amortisman Uygulaması	15
4- Zararların Mahsubu	16
<b>5- Yenileme Fonunun Durumu</b>	<b>16</b>
<b>B- Bölünme</b>	17
1- Tam Bölünme	17
2- Tam Bölünme Halinde Vergileme ve Beyan	17
3- Kısmi Bölünme	19
4- Hisse Değişimi	20
<b>5- Kısmi Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Vergileme</b>	<b>21</b>
<b>C- Devir ve Bölünme İşlemlerinin KDV Karşısındaki Durumu</b>	<b>21</b>
1- Teslimlere İlişkin KDV	21
2- İndirilecek KDV'nin Durumu	<b>22</b>
<b>V- SONUÇ</b>	<b>22</b>

## **KURUMLARDA TASFİYE, BİRLEŞME VE DEVİR HALLERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU**

### **I-GİRİŞ :**

Tüzel kişiliklerin kuruluş işlemleri gibi, sona ermeleri de bir takım yasal prosedürlerin yerine getirilmesi ile mümkün olmaktadır. Bu sürecin başlaması, devamı ve sona ermesi, Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenmiş olmakla birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu da olaya vergisel boyuttan düzenlemeler getirmektedir. Aşağıda, tüzel kişiliklerin sona ermesi sonucunu doğuran iş ve işlemler, vergisel boyuttan ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

### **II- TASFİYE :**

#### **A-Genel Olarak Tasfiye :**

Tasfiye Osmanlıca bir kelime olup, sözlük anlamı "safılaştırmak, olduğundan daha temiz bir hale getirmek, temizlemek, hesabı kapatmak" tır.

Gerek kurumlar vergisi kanununda gerek ise Türk ticaret Kanununda tasfiye kelimesi, açık bir şekilde tanımlanmamıştır. Ancak, tasfiyenin başlaması, devamı ve sona ermesine ilişkin yasal düzenlemeler dikkate alındığında tasfiye "şirketin malvarlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödemesi ve olumlu bir bakiye varsa bunun tasfiye payı hükümlerince pay sahiplerine dağıtılması ve şirketin kaydının sicilden silinmesi işlemlerinin tümüdür." şeklinde tanımlanabilir.<sup>1</sup>

#### **B- Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler :**

Türk Ticaret Kanunu'nda ticari ortaklıkların sona ermesi ve tasfiye işlemleri ayrı ayrı ele alınmıştır. Kanunun 552. maddesinde, limited şirketlerin tasfiyesine yönelik işlemlerin, anonim şirketlerin tasfiyesine yönelik hükümlere göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu nedenle yazımızda, bahse konu kanunun anonim şirketlerin tasfiyesine yönelik hükümlerine yer verilmiştir.

Anonim şirketlerin infisalı ve tasfiyesine ilişkin hükümlere Türk Ticaret Kanunu'nun 434-454. maddelerinde yer verilmiştir. Anılan kanunun 434'üncü maddesinde münfesihi sebepleri, aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

1. Akdolundukları müddetin sona ermesi;
2. Şirket maksadının husulü veya husulünün imkansızlığı;
3. Şirket sermayesinin 324 üncü madde gereğince üçte ikisinin ziyarı;
4. Pay sahiplerinin beş kişiden aşağıya düşmesi;
5. Şirket alacaklılarının 436 ncı maddeye göre talepte bulunması;
6. Esas mukavelede bir fesih sebebi tayin edilmiş ise onun tahakkuku;
7. Şirketin diğer bir şirketle birleşmesi;
8. Şirketin iflasına karar verilmiş olması;
9. 388 inci maddenin ikinci ve dördüncü fıkralarına uygun olarak umumi heyetçe feshe karar verilmiş olması.

Şirketin tasfiyeye girdiği, ticaret siciline tescil ve ilan ettirilir.(TTK. Md.438) Tasfiyeye giren şirketin ticaret unvanına "tasfiye halinde" ibaresini ilave edilir. (TTK Md.439)

Tasfiye işlemleri, esas mukavele veya umumi heyet kararıyla atanmış tasfiye memuru var ise onun tarafından yok ise idare meclisi tarafından yürütülür. Her hal ve şartta tasfiyenin kimin tarafından yürütüleceği, ticaret siciline tescil ve ilan ettirilir. (TTK md.441)

Şirket tasfiye haline girince organların görev ve yetkileri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan ve mahiyetleri icabı tasfiye memurlarınca yapılamayan muameleler ile sınırlı olur. Tasfiye işlerinin icaplarından olan hususlar hakkında karar vermek üzere umumi heyet tasfiye memurları tarafından, toplantıya davet edilir. (TTK Md.440) Tasfiye memurları, tasfiyenin bir yıldan uzun sürmesi halinde, her tasfiye dönemi sonunda ara bilanço ve tasfiye sonunda kesin bilanço genel kurula tevdi etmek zorundadırlar. (TTK md.446/3)

Tasfiye süreci genel olarak bir yıldan az olamaz. Ancak, hal ve duruma göre alacaklılar için bir tehlike söz konusu olmadığı takdirde mahkeme bir yıllık süre dolmadan da tasfiyenin sonuçlanmasına karar verebilir. (TTK md. 447) Tasfiyenin sonuçlanmasına müteakiben şirkete ait ticaret unvanının sicilden terkin tasfiye memurları tarafından sicil memurluğundan talep olunur. İşbu talep üzerine terkin keyfiyeti tescil ve ilan olunur. (TTK md.449)

Tasfiye dönemine ait defter ve belgeler, tasfiyenin sonuçlanmasından itibaren 10 yıl süreyle muhafaza edilir. (TTK md. 68 ve 448)

### **C- Tasfiye Halindeki Şirketin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu :**

Tasfiye müessesesi 5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde düzenlenmiştir. Bahsedilen maddede yer alan düzenlemeler ile diğer vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere göre yapılması gerekenler, aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

#### **1-Tasfiye Dönemi :**

Bilindiği üzere, Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Hesap dönemi ise, Vergi usul Kanunu'nun 174. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Ancak, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.

Kurumların tasfiyeye girmesi halinde ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine göre hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur. Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır. Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

#### **Örnek 1:** Tasfiyenin aynı yıl içinde sonuçlanması hali:

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi	: 18/01/2006
Tasfiyenin bitiş tarihi	: 12/12/2006
Tasfiye dönemi	: 18/01/2006-12/12/2006

**Örnek 2:** Tasfiyenin bir yıldan fazla devam etmesi hali:

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi	: 15/04/2006
Tasfiyenin bitiş tarihi	: 04/06/2008
I. Tasfiye dönemi	: 15/04/2006-31/12/2006
II. Tasfiye dönemi	: 01/01/2007-31/12/2007
III. Tasfiye dönemi	: 01/01/2008-04/06/2008

Tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir.

Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar. Örneğin, 15.08.2005 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda tasfiyenin 29.10.2009 tarihinde sonuçlanmış olması halinde tarh zamanaşımı 01.01.2010 tarihinden itibaren başlar ve 31/12/2014 tarihine kadar 15.08.2005-29.10.2009 tarihlerini kapsayan tasfiye dönemleri için tarhiyat yapılabilir.

**2- Tasfiye Dönemlerinde Defter Tasdikleri :**

Tasfiyenin başladığı tarih ve bu tarih ile aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönemin ve bu dönemden sonraki her takvim yılının ayrı bir dönem kabul edilmesi nedeniyle, her tasfiye dönemine ait kanuni defterlerin tasdiki zorunludur.

**3- Verilecek Beyannameler ve Süreleri :**

Tasfiye beyannamesi, tasfiyenin aynı takvim yılı içinde başlayıp sonuçlanması halinde, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Tasfiyeye giriş tarihi ile tasfiyenin sonuçlanma tarihinin farklı takvim yıllarında gerçekleşmesi durumunda, her bir tasfiye dönemine ilişkin tasfiye beyannamesi, tasfiye memuru tarafından tasfiye döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

**Örnek 3:**

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi	:04/06/2006
Tasfiyenin sonuçlandığı tarih	:15/04/2008
Kıst dönem için beyan. verme süresi (1/1/2006 - 3/6/2006)	: 01-25/10/2006
I. Tasfiye dönemi için beyan. verme süresi (4/6/2006– 31/12/2006 )	:01-25/04/2007
II. Tasfiye dönemi için beyanname verme süresi (1/1/2007–31/12/2007)	:01-25/04/2008
III. Tasfiye dönemi için beyanname verme süresi (1/1/2008–15/4/2008)	:15/05/2008

Bu şekilde verilecek olan beyannamelere, bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi de eklenecektir.

Geçici vergi beyannamesi ise tasfiyeye girilen tarihi ihtiva eden geçici vergi dönemi için verilecek, bu dönemden sonra geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir. (217 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği Bölüm 4.10) Örneğin, 04.06.2010 tarihinde tasfiyeye giren bir anonim şirket, Nisan-Haziran dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesini, 15.08.2010 tarihine kadar verecek olup, sonraki dönemler için geçici vergi beyannamesi vermeyecektir.

Tasfiye döneminde katma değer vergisi beyannamelerin verilmesine devam edilir.

Yine, tasfiye halindeki kurumun gelir vergisi tevkifatıyla ilgili sorumluluğu devam ettiğinden, tasfiye döneminde de tevkif edilen vergisinin olması halinde muhtasar beyanname ile beyan edilmeye devam edilir.

#### **4- Vergi Dairesine Yapılacak Diğer Bildirimler :**

Vergi Usul Kanunu'nun 162. maddesine tasfiye memurları tasfiye kararlarını ve tasfiyenin kapandığını vergi dairesine bildirmek zorundadır.

Tasfiye kararının bildirilmesi sırasında vergi dairesine aşağıdaki evrakların verilmesi gerekir.

1. Dilekçe ( Dilekçede tasfiye memurlarının kim olduğu ve tasfiye adresi yazılacak.)
2. Sicil tasdikli genel kurul kararı ( 1 adet)
3. İmza sirküleri (Tasfiye Memuruna ait)
4. Üç defa yayınlanmak üzere alacaklılara davet ilanı
5. Tasfiyeye giriş sicil gazetesi
6. Tasfiye giriş bilançosu

Tasfiyenin sona ermesinden sonra yapılacak bildirimde ise aşağıdaki evraklar verilmelidir.

- 1) Dilekçe (Tasfiyenin bitimi ve mükellefiyet terkinin) Ayrıca bu dilekçede Defter ve belgelerin hangi adres ve kimde saklanacağı belirtilecek.
- 2) Sicil tasdikli genel kurul kararı ( 1 adet)
- 3) Pay sahipleri cetveli
- 4) Tasfiye sonu bilançosu
- 6) İlanla ilişkin ticaret sicil gazetesi

Ayrıca, kapanış aşamasında kullanılmayan tüm fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası v.b. iptal ettirilir.

#### **5- Tasfiye Karı :**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/4. maddesine göre, tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı ise, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır. Aynı maddeye göre, tasfiye kârı hesaplanırken;

- Ortaklar 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 da tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenecektir.

Bununla birlikte, hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerleri dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre belirlenecektir.

Ayrıca, tasfiye kârının hesaplanması sırasında, K.V.K.'nın indirilecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler ve kabul edilmeyen indirimlerle ilgili madde hükümleri de dikkate alınacaktır.

Tasfiye kararının hesaplanmasında dikkate alınacak servet değeri ise kanunun 17/5. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde; izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeridir.

Aşağıda belirtilenler dışında kalan her çeşit karşılıklar ile dağıtılmamış kazançlar bu sermayeye dahildir:

- Vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları,
- Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı.

## **6- Tasfiyenin Zararla Kapanması Halinde Düzeltme**

Tasfiye, işletmenin tüm alacaklarının tahsili, mevcutlarının paraya çevrilmesi ve tüm borçlarının ödenmesi sonucunda faaliyetin ve tüzel kişiliğin son bulması işlemlerinin tümüdür. Dolayısıyla, bahsedilen işlemlerin tamamının aynı dönemde gerçekleşmemesi de mümkündür. Farklı Dönemlerde farklı mali sonuçların elde edilmesi olası bir durumdur. Örneğin, ilk tasfiye döneminde kar çıkmasına rağmen tasfiye sonucunun zarar olması söz konusu olabilir.

Tasfiyenin zararla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve önceki dönemlerde fazla ödenen vergiler mükellefe iade edilir. Nihai tasfiye sonucunda matrah beyan edilmesi halinde önceki tasfiye dönemlerinin düzeltilmesi söz konusu olmaz.

Tasfiye işlemleri sürerken vergi oranında meydana gelecek değişimler söz konusu düzeltme işleminin yapılmasını gerektirmeyecektir. Düzeltme işlemleri ancak son tasfiye döneminin zararla sonuçlanması halinde yapılacaktır.

**Örnek 4:** 3/6/2006 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda tasfiye 15/4/2009 tarihinde tamamlanmıştır. Bu kurumda 3/6/2006 – 31/12/2006 tarihleri arasındaki dönem birinci tasfiye dönemini, 2007 ve 2008 yılları ikinci ve üçüncü tasfiye dönemlerini, 1/1/2009 – 15/4/2009 tarihleri arasındaki dönem dördüncü ve son tasfiye dönemini oluşturacaktır.

Kurum;	
I. Tasfiye döneminde	: 20.000,00 TL Kazanç,
II. Tasfiye döneminde	:150.000,00 TL Kazanç,
III. Tasfiye döneminde	: 50.000,00 TL Zarar,
Son tasfiye döneminde ise	: 25.000,00 TL Zarar,
bildirmiştir.	

Bu beyanlara göre ilk iki dönemde (4.000 + 30.000 =) 34.000.- YTL kurumlar vergisi ödenmiştir.

Oysa tasfiyenin kesin ve nihai sonucuna göre kâr; [(20.000 + 150.000) – (50.000 + 25.000) =] 95.000.- YTL'dir. Bu matrah üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisi ise 19.000.- YTL olacaktır. Bu durumda (34.000 – 19.000 =) 15.000.- YTL kuruma iade olunacaktır.

### 7- Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Tasfiye neticesinde tüzel kişilik sona ereceğinden kanun koyucu, vergi alacaklarının teminatı bakımından tasfiye memurlarına sorumluluk yüklemiştir. Kanunun 17/7 maddesi tasfiye memurlarının sorumluluklarını düzenlemektedir. Söz konusu madde ile sadece tasfiye memurları sorumlu tutulmamış, tasfiye sırasında kendisine bir iktisadi kıymet yada pay aktarılan ortaklar da sorumlu tutulmuştur.

Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde, bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Yukarıda belirtilen vergiler ile tasfiye işleminin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan aranacağı gibi tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan ortaklardan da aranabilecektir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmayacaktır.

Tasfiye memurları, Kanunun 17 nci maddesi gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, tasfiye sırasında kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara rücu edebilirler. Ortakların aldığı bu değerlerin vergileri karşılamaya yetmemesi durumunda ise İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacakları tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara da rücu edebileceklerdir.

Diğer taraftan, 5904 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesine eklenen dokuzuncu fıkra uyarınca, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak yapılacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacaktır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacaklardır. Tasfiye dönemi için tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tasfiye artığı tutarıyla sınırlı olacaktır.

Anılan hüküm, maddenin yürürlüğe girdiği 3/7/2009 tarihinden itibaren konu ile ilgili olarak yapılan her türlü vergi tarhiyatı ve kesilen cezalar hakkında uygulanacaktır.<sup>3</sup>

## 8- Tasfiyeden Vazgeçilmesi

Kurumlar her ne kadar tasfiye kararı almışlar ise de süreç içerisinde her hangi bir amanda genel kurul kararı ile tasfiyeden vazgeçebilirler. Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde kurum hakkında tasfiye hükümlerinin uygulanması da sona erer. Kurumlar vergisi kanununun 17/1-dtasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı tasfiye döneminin 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 de tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlayacaktır.

### Örnek 5:

Kurumun tasfiyeye giriş tarihi	:14/2/2006
Tasfiyeden vazgeçme tarihi	:15/4/2008
I. Tasfiye dönemi	:14/2/2006-31/12/2006
II. Tasfiye dönemi	:1/1/2007-31/12/2007
Normal beyan dönemi	:1/1/2008-31/12/2008

Örnekten de anlaşılacağı üzere, tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihin içinde bulunduğu yıl başı itibarıyla normal beyan dönemine geçilmekte ve söz konusu tasfiyeden vazgeçme kararına ilişkin tarihin (15/4/2008) içinde bulunduğu üç aylık geçici vergi döneminin başından (1/4/2008) itibaren geçici vergi yükümlülüğü başlamaktadır.

## 9- Tasfiye İşlemlerinin İncelenmesi

Kanunun 17/8. maddesinde tasfiye işlemlerinin incelenmesi hususu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükme göre; tasfiye işlemlerinin incelenmesi talebini içeren dilekçenin vergi dairesine verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanacak, vergi incelemesinin bitmesini takip eden otuz gün içinde de vergi dairesi, söz konusu vergi incelemesinin sonucunu tasfiye memurlarına bildireceklerdir. Bu aşamada, kurumdan aranan vergilerin sonucu alınincaya kadar tasfiye memurlarının Kanunun 17 nci maddesine göre var olan sorumlulukları devam edecektir.

Kanunun 17/10. maddesi ise Maliye Bakanlığı'na; mükelleflerin hukuki statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmama konusunda yetki vermiştir. Bu yetki uyarınca, halen uygulamada tasfiye kararının alındığı döneme ilişkin bilançolarının aktif toplamı 200.000 TL'yi aşmayan mükellefler ve Bakanlar Kurulu kararıyla vergi muafiyeti tanınan vakıflarla, kamuya yararlı sayılan derneklere ait iktisadi işletmelerden, tasfiye kararının alındığı döneme ilişkin bilançolarının aktif toplamı 350.000 TL'yi aşmayanlar hakkında inceleme yapılmamaktadır.<sup>4</sup>

## 10- Özellik Arzeden Durumlar :

### a) Amortisman Uygulaması

Tasfiyeye giren kurumlarda amortisman uygulamasına aynen devam edilir. Burada dikkat edilmesi gereken konu kıst dönemlerde ayrılacak amortismanlardır.

Yıl başından tasfiyeye giriş tarihine kadar olan kıst dönem için hesaplanacak amortismanlar, kıst dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

Yine, tasfiyeye giriş tarihinden yıl sonuna kadar olan dönem için de, kıst amortisman hesaplanması gerekir.

### b) Yenileme Fonu Uygulaması

Yenileme fonu, V.U.K.'nun 328 ve 329. maddelerinde düzenlenmiştir. 328/4.maddeye göre ise, üç yıldan önce kurumun tasfiye edilmesi halinde yenileme fonundaki kullanılmayan tutarların o yılın karına eklenmesi gerekmektedir.

### c) Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/e maddesinde belirtilen aktif kıymetlerin elden çıkartılmasından elde edilen kazançların %75'i, maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi kaydıyla, kurumlar vergisinden istisnadır.

İstisna şartlarından birisi de söz konusu kazancın, sermayeye eklenmesi dışında, beş yıl içinde işletmeden çekilmemesi, başka bir hesaba aktarılmamasıdır. Kanunun 5/e maddesinin üçüncü fıkrasında, istisna tutarının beş yıl içinde işletmeden çekilmesinin veya herhangi bir şekilde başka hesaba aktarılmasının (sermayeye ilave hariç) istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyada uğramış sayılacağını hüküm altına almıştır. Aynı fıkrada beş yıl içinde işletmenin tasfiyesi halinde de bu hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

### d) Ortaklara Dağıtılan Payın Durumu :

Tasfiye sonucunda, tasfiye mevcudunun ortaklara hisseleri oranında dağıtılması gerekmektedir. Dağıtılan tutarların, hisselerin nominal değerinden fazla olması halinde, nominal değeri aşan kısım üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b madesi uyarınca vergi tevkifatı yapılmalıdır.

Ayrıca, her bir ortağın, pay dağıtımından elde edilen ve hisselerin nominal değerini aşan tutarları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 22,86 ve 87.maddeleri kapsamında değerlendirmeye tabi tutarak, gerekmesi halinde gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekmektedir. Verilecek olan gelir vergisi üzerinden hesaplanan vergilerden, dağıtım sırasında tevkif edilen vergilerin mahsup edileceği tabiidir.

### III- BİRLEŞME

#### A-Birleşme Nedir :

Birleşme, Türk Ticaret Kanunu'nun 146.maddesinde "Birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibarettir." şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı kanunun 434/7.maddesinde, bir şirketin diğer bir şirketle birleşmesi infisah sebebi olarak sayılmıştır. Kanunun 451-454.maddelerindeki birleşme ve devir halleri tasfiyesiz infisah olarak kabul edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde "Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir." İfadesine yer verilmiştir.

Türk Ticaret Kanununa göre birleşmeler her ne kadar tasfiyesiz infisah olarak kabul edilmiş ise de, K.V.K açısından birleşme, birleşen kurum açısından tasfiye hükmünde değerlendirilmiştir.

#### B- Birleşmenin Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi :

K.V.K.'nun 18.maddesinde düzenlenen birleşme, vergi kanunları açısından değerlendirildiğinde 'vergili birleşme' olarak isimlendirilebilir. Bazı şartların yerine getirilerek yapılan birleşmeler ise kanunun 19. maddesinde 'devir' olarak düzenlenmiş olup, söz konusu şartlara uyulması halinde belli vergisel avantajlar elde edilmektedir. Bültenimizin bu bölümünde 18. maddedeki birleşmeye yer verilecek, devire ilişkin değerlendirmelere ise bir sonraki bölümde yer verilecektir.

K.V.K.'nun 18.maddesinde birleşmenin tasfiye hükmünde olduğu kabul edilmiş ve birleşme karının vergiye matrah olacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında ise "Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesh 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 kurumdaki alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir." denilmektedir.

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, birleşme karının tespitinde tasfiye karının tespitine yönelik hükümler esas alınacaktır. Tasfiye karının tespit şekline ilişkin açıklamalara ise bültenimizin II/C-5 bölümünde yer verilmiştir. Dolayısıyla bu bölümde ayrıca tekrar edilmeyecektir.

Yine, kanunun 18/3.maddesinde, tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevlerin, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olacağı belirtilmektedir.

Buna göre, yasa hükümlerine göre hesaplanacak birleşme karı, birleşilen kurum tarafından, birleşmenin tescilinden itibaren 30 gün içinde birleşen (münfesh) kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

### **-Birleşmede Amortisman Uygulaması :**

Kanununun 18.maddesi kapsamında yapılan birleşmelerde, birleşilen kuruma intikal eden sabit kıymetler, bu kurum açısından yeni iktisap edilmiş niteliktedir. Dolayısıyla, devir alınan sabit kıymetler üzerinden, faydalı ömürleri dikkate alınarak yeni baştan amortisman ayrılacaktır.

### **-Birleşen Kuruma Ait Geçmiş Yıl Zararları :**

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu konusu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9.maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede birleşme hallerine ilişkin olarak, kanununun 20. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki devirlerde, belirli şartların yerine getirilmesi kaydıyla, birleşen şirketin zararlarının, birleşilen şirket tarafından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, 18.madde kapsamındaki birleşmeler ile ilgili olarak, herhangi bir zarar mahsubundan bahsedilmemiştir.

Dolayısıyla, birleşen şirkete ait geçmiş yıl zararlarının birleşilen şirketin dönem kazancından mahsup edilebilmesi mümkün bulunmamaktadır. Aynı şekilde, birleşme sonucunun zarar olması halinde de bu zararın, birleşilen kurumun kazancından indirilebilmesine imkan bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, birleşen şirkete ait olan geçmiş yıl zararlarının, birleşme kararının bulunması halinden, bu kardan mahsup edilebileceği tabiidir.

### **-Yenileme Fonunun Durumu :**

Bilindiği üzere yenileme fonu Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre;;

-Satılan iktisadi kıymetin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur ise veya,

-Bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş ise, iktisadi kıymetin satılmasından doğan kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte üç yıl süre ile tutulabilir.

-Yeni değerlerin iktisabında kullanılan bu fon, yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilir.

-Her ne sebeple olursa olsun, üç yıl içerisinde kullanılmayan karlar, üçüncü yılın karına ilave edilir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına dahil edilir.

Bu hükümlere göre, birleşme ile birleşen şirket ortadan kalkacağından, artık sabit kıymetin yenilenme ihtiyacından bahsedilemeyecektir. Dolayısıyla, yenileme fonunun birleşme tarihi itibarıyla, birleşmeden önceki kıst dönem karına ilave edilmesi gerekmektedir.

### **C- Birleşmenin Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi**

Birleşme halinde birleşen kurumun mal varlığı, birleşilen kuruma geçtiğinden, ortada katma değer vergisi açısından değerlendirilmesi gerek en bir durum oluşmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1.maddesine göre, her türlü teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Teslim ise kanununun 2. maddesinde 'bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.' şeklinde tanımlanmıştır.

Birleşme işleminde de, birleşen kuruma ait mal varlığı üzerindeki tasarruf hakkı, birleşilen kuruma devredilmektedir. Bu nedenle, K.D.V. kanununda bahsedilen teslim ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır.

K.D.V. Kanunu'nun 17/4-c maddesinde kurumlar vergisi kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri vergiden istisna edilmiş, birleşme işlemine yönelik her hangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Bu nedenle, birleşme işlemi sonucunda birleşilen kuruma intikal eden aktif değerlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir. Birleşen şirket tarafından beyan edilen bu katma değer vergisinin birleşilen şirket tarafından indirim konusu yapılacağı ise tabiidir.

#### **IV- DEVİR, BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi birleşme mevzuunu düzenlemiş olup, konu ile ilgili açıklamalara bültenimizin bir önceki bölümünde yer verilmiş idi.

Bahse konu birleşme işlemlerinden belli şartları taşıyanlar, kanunun 19. maddesinde ayrıca bir düzenlemeye tabi tutulmuş ve yine aynı kanunun 20.maddesi ile de bir takım vergisel avantajlar sunulmuştur. Bültenimizin bu bölümünde özel bir birleşme rejimi olan devir, birleşme ve hisse değişimleri konuları ele alınmıştır.

#### **A-DEVİR .**

##### **1-Devir Halinin Şartları**

Bir birleşmenin devir sayılabilmesi için gerekli şartlar K.V.K.'nun 19/1.maddesinde sayılmıştır. Söz konusu maddeye göre;

- a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması,
- b) Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi, halinde, bu birleşmeler devir olarak kabul edilecektir.

Kanunda sayılan şartlardan da anlaşılacağı üzere, birleşmenin devir olarak kabul edilebilmesi için her iki kurumun da tam mükellef kurum olması gerekmektedir. Çünkü kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de olması demek, K.V.K.'nun 3.maddesine göre tam mükellef olmak demektir. Kanun koyucu bu düzenleme ile devir esnasında realize edilmeyen gizli yedeklerin ve dolayısıyla hesaplanmayan devir karının, birleşilen kurum bünyesinde realize edildiği dönemde vergilendirilmesini hedeflemiştir. Diğer bir ifadeyle, devir esnasında oluşması gereken karın, ertelenmesi ve birleşilen kurumda ortaya çıktığı dönemde vergilendirilmesi kabul edilmiştir. Ertelenen bu verginin ileride birleşilen kurumda verilendirilebilmesi de bu kurumun tam mükellef kurum olmasını gerektirmektedir.

Devir için gerekli olan diğer şart ise bilanço değerlerinin, bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançoya geçirilmesidir. Bu ifadeden anlaşılması gereken bilanço değerlerinin aktif ve pasifiyle birlikte, kayıtlı değerleriyle birleşilen kurumun bilançosuna geçirilmesidir. Böylece, cari değer ile kayıtlı değer arasındaki fark hesaplanmamakta dolayısıyla birleşme karı ortaya çıkmamaktadır.

Kurumların, yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir.

## 2-Devir Halinde Vergileme :

Devir halinde vergilemeye ilişkin usul ve esaslar, K.V.K.'nın 20/1.maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu maddeye göre, aşağıda yer verilen şartlara uyulması halinde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar olan kazançları vergilendirilecek, birleşmeden doğan karlar ise hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Birleşmeden doğan karın hesaplanmaması ve vergilendirilmemesi için;

a) Münfesi kurum ile birleşilen kurumun;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

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

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren **otuz gün** içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermeleri,

b) Birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt etmesi,

c) Mahallin en büyük mal memurunca, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat istenmesi halinde istenen teminatın verilmesi, gerekmektedir.

**Örnek 1:** Hesap dönemi takvim yılı olan (A) Ltd. Şti. 4/6/2010 tarihinde nev'i değiştirerek (A) A.Ş.'ye devredilmiştir. Bu durumda, (A) Ltd. Şti.'nin 1/1/2010 – 4/6/2010 tarihleri arası kıst dönemine ilişkin beyannamenin 4/7/2010 tarihi mesai saati sonuna kadar münfesi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

**Örnek 2:** (A) Ltd. Şti.'nin 11/2/2010 tarihinde (A) A.Ş.'ye dönüşmesi halinde ise münfesi (A) Ltd. Şti.'nin 1/1/2010 – 11/2/2010 tarihleri arası kıst dönemine ilişkin beyanname ile 2009 hesap dönemine ilişkin beyannamenin 13/3/2010 tarihi mesai saati sonuna kadar münfesi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Verilecek olan kıst dönem beyannamesinde, münfesi kurumun devir tarihine

kadar olan faaliyeti sonucu oluşan kazancı beyan edilecek ve vergilendirilecektir.

Verilecek beyannamelerin ekine söz konusu taahhütname ile devre ilişkin bilançonun ve gelir tablosunun bağlanması gerekmektedir. Ayrıca, beyannameler ile beyan edilecek vergilerin, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı döneme ilişkin olarak devir işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir. Devir nedeniyle münfesi hale gelen kurumun, devir tarihine kadar ödediği geçici vergiler, devir dolayısıyla vergilenecek devir öncesi kazanç üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Mahsup edilemeyen tutarın kalması halinde, bu tutar birleşilen kurumun kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

### 3-Devir Halinde Amortisman Uygulaması :

Münfesi kurum açısından bakıldığında, hesap dönemi başından devir tarihine kadar geçen süre normal faaliyet dönemi olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, bu döneme ait kazancın tespiti sırasında, gerek kurumlar vergisi gerekse gelir vergisi kanununda belirtilen giderlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Sabit kıymetler üzerinden hesaplanması gereken amortismanlar da dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

Devir neticesinde devre konu iktisadi kıymetler, mukayyet değerleri üzerinden; aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif ve pasif hesaplarla birlikte devrolunacağından, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir işleminin amortisman uygulamaları bakımından ilk iktisap olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle devrolan kurumda devir ve bölünme işlemi nedeniyle devrolan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edilecektir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, amortisman ayırma süresidir. Münfesi kurumun ayırması gereken amortisman tutarı, söz konusu sabit kıymet için hesaplanacak yıllık amortisman tutarından, hesap dönemi başından devir tarihine kadar geçen süreye isabet eden kısmıyla sınırlı olmalıdır. Devir tarihinden hesap dönemi sonuna kadar olan süreye isabet eden amortisman ise birleşilen kurum tarafından ayrılacaktır.

**Örnek:** Hesap dönemi takvim yılı olan (X) Ltd. Şirketi, kanunda belirtilen şartları yerine getirerek,(Y) Anonim Şirketi'ne devrolmuştur. Devir tarihi 31.05.2010'dur. (X) Limited Şirketi'nin aktifinde kayıtlı değeri 48.000,00 TL olan ve 2008 yılında satın aldığı kamyoneti bulunmaktadır. (X) Limited Şirketi 01.01.2010-31.05.2010 kıst dönemi kazancının tespiti sırasında hesaplayacağı amortisman tutarı aşağıdaki gibi olmalıdır.

-Kamyonetin kayıtlı değeri	: 48.000,00 TL
-Yıllık Amortisman (28.000,00 x %25)	: 12.000,00 TL
- (X) Ltd.Şirketinin ayıracağı kıst amortisman (1.1.2010-31.05.2010)	: 5.000,00 TL
(7.000,00 / 12 x 5)	

Söz konusu kamyonet için geriye kalan (12.000 – 5.000=) 7.000,00 TL tutarındaki amortisman ise devir sonrasında (Y) Anonim Şirketi tarafından ayrılacaktır.

Konu hakkında İstanbul Defterdarlığı'nın verdiği 26.12.1992 tarih ve VSZ-VUK-11313 sayılı özelge de bu yönde olup bahse konu özelgenin ilgili bölümüne aşağıda yer verilmiştir.<sup>5</sup>

“....

*1-Devrolunan şirketin birleşme tarihine kadar olan dönem için, devralan şirketin ise birleşme tarihinden sonraki dönem için amortisman hesaplaması gerekmektedir. Söz konusu olayın özelliği göz önüne alınarak devir yılına mahsus olmak ve amortismanın 'yıllık ayırma' vasfını kaybetmemek üzere, devir alınan iktisadi kıymetler için yıllık dönem itibariyle ayrılacak amortismanın her iki şirketin bu yıl içindeki kıst dönem süreleri esas alınmak suretiyle orantı yoluyla bulunması ve bulunacak miktarların her iki şirketçe dönemlerine isabet eden miktar kadar ayrılması gerekmektedir.*

.....”

#### **4- Zararların Mahsubu :**

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu konusu K.V.K.'nın 9.maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, beş yıldan fazla nakledilmemek kaydıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların mahsup edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Belirtilen maddede devir işlemlerinde zarar mahsubuna yönelik özel düzenleme de bulunmaktadır. Buna göre, devrolan şirketin bilançosunda yer alan geçmiş yıl zararlarının, devralan şirket tarafından, belirli şartların gerçekleşmesine bağlı olarak mahsup edilebilecektir. Devralınan kuruma ait zararların mahsup edilebilmesi için aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

1-Mahsup edilecek zararın, devralınan kurumun devir tarihi itibariyle öz sermaye tutarını geçmemesi,

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

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

Yukarıda belirtilen şartları taşıyan zararların mahsup edilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, bu şartların ihlali halinde zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

#### **5- Yenileme Fonunun Durumu :**

Yenileme fonu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara bültenimizin III/B bölümünde yer verilmiştir. Devir halinde yenileme fonunun o yılın matrahına ekleneceği kanun hükümlerinden açıkça belirtilmiştir.

Bu nedenle, müfeseh kurumun bilançosunda yer alan yenileme fonunun, devir öncesi kıst dönem kazancına eklenmesi gerekmektedir.

#### **B- BÖLÜNME :**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3.maddesinde bölünme ve hisse değişimi konuları düzenlenmiştir. Belirtilen maddede tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişimi konularının tanımları yapılmış ve şartları sayılmıştır. Bahsedilen konular hakkındaki

açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

### **1-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 devreden sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında tam bölünme olarak tanımlanmıştır.

Bu durumda, bölünen şirketin tüm mal varlığı iki veya daha fazla şirkete geçmekte ve bölünen şirketin ortakları devralan şirketlerin ortaklık paylarını iktisap etmektedir.

Ayrıca, bölünme işlemi sonucu devreden şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesine imkan verilmiştir. Böylelikle hesapların kapatılması amacıyla yapılacak küçük miktarlardaki nakit ödemelerin, işlemin bölünme sayılmasını engellememesi sağlanmaktadır.

Bölünen şirketin varlıkları, kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılacaktır. Vergi Usul Kanununun 265 inci maddesinde bu değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan hesap değeri olarak tanımlanmıştır.

Bu varlıklar, devralan şirket tarafından da kayıtlı değerleriyle kendi kayıtlarına intikal ettirilecektir. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi erteleme yapılmıştır. Zira, varlıkları devralan şirket ileride bunları elden çıkardığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark kurum kazancına dahil edilecektir.

Tam bölünme işleminde, aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplara birlikte devrolunacaktır.

### **2- Tam Bölünme Halinde Vergileme ve Beyan**

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi uyarınca yapılacak tam bölünmelerde, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Tam bölünme tarihi, şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir.

Bölünme işlemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünme suretiyle infisah eden (bölünen) kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Beyanname, bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından bölünme tarihi itibarıyla hazırlanacak ve müştereken imzalanarak verilecektir. Bölünme tarihine kadar olan kazancın vergilendirilebilmesi için bölünme tarihi itibarıyla hesaplanan kazancın bu beyannameye dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç, devralan kurumlara ait olacaktır.

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 hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesi de bölünmeye ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilecektir. Söz konusu beyannamenin de bölünen kurum ve bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından müştereken imzalanarak müfeseh kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, bölünen kurumun bölünme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde verecekleri bir taahhütname ile taahhüt edeceklerdir.

Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan ayrıca teminat isteyebilecektir.

Bölünme beyannamesine, ayrıca bölünme bilançosu ve gelir tablosu, bölünme sözleşmesi ve bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların yeni sermaye yapısını gösteren Ticaret Sicil Müdürlüğü yazısının birer örneği eklenecektir.

Geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı döneme ilişkin olarak tam bölünme işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir.

#### **-Amortisman Uygulamaları**

Tam bölünme halinde, sabit kıymetler ile ilgili amortisman uygulamasının, bültenimizin 'III/A-3 devir halinde amortisman uygulamaları' bölümünde yapılan açıklamalara göre olması gerekmektedir.

#### **-Zarar Mahsubu**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun zarar mahsubunu düzenleyen 9.maddesinde tam bölünme halinde zarar mahsubuna yönelik hükümler bulunmaktadır.

Buna göre, bölünen şirketin bilançosunda yer alan geçmiş yıl zararları, devralan şirket tarafından, belirli şartların gerçekleşmesine bağlı olarak mahsup edilebilecektir. Devralınan kuruma ait zararların mahsup edilebilmesi için aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

1-Mahsup edilecek zararın, bölünen kurumun bölünme tarihi itibarıyla öz sermayesinin devralınan tutarını geçmemesi ve devralınan kıymetle orantılı olması,

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

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

Yukarıda belirtilen şartları taşıyan zararların mahsup edilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, bu şartların ihlali halinde zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

### 3- Kısmi Bölünme:

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir.

Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır.

Kısmi bölünme işleminde, aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır.

Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmi bölünme sonucu hem bölünen işletmenin hem de bölünme sonucunda varlıkları devralan işletmenin faaliyetine devam etmesi esastır. Bu kapsamda, söz konusu işletmelerin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hammadde, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi zorunludur.

Öte yandan, kurum bilançosunda yer alan devredilen üretim ve hizmet işletmeleri ile doğrudan ilgili olan nakit, alacaklar, menkul kıymetler ve borçların da devri zorunludur.

Bu kıymetlerden nakit, alacaklar ve menkul kıymetlerin devredilen işletme ile doğrudan bağının kurulamaması halinde ise bu kıymetlerin devri ihtiyaridir.

Devredilecek söz konusu kıymetlerin tutarının mükellefçe belirlenmesi esastır. Mevcut kayıtlardan bu kıymetlerin devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilebilmesi halinde, bu tutar; kayıtlardan devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilememesi halinde ise mükellefin belirleyeceği uygun dağıtım anahtarlarına göre hesaplanan tutar dikkate alınacaktır.

Devredilen üretim ve hizmet işletmeleriyle doğrudan ilgili olan borçların mükellef tarafından tespit edilememesi halinde, devredilecek işletmenin aktif içerisindeki payı üzerinden bir dağıtım anahtarı tespit edilmesi ve buna göre devredilecek borçların tutarının hesaplanması mümkündür.

Örneğin; aktif toplamı 2000 birim olan şirketin aktif içindeki payı 500 birim olan cam üretim işletmesinin kısmi bölünme kapsamında devredilmesi ancak, mevcut kayıtlardan da bu işletme ile doğrudan ilgili nakit, alacaklar, menkul kıymetler ve borçların tutarlarının gerçek durumunun tespitinin mümkün olamaması halinde, dağıtım anahtarı %25 olarak dikkate alınacak ve buna isabet eden borç tutarı devre konu olacaktır.

Kısmi bölünmeye konu olan iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara bağlı borçların da devredilmesi sonucu devre konu iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerinin sıfır veya negatif olması durumunda, devredilen iktisadi kıymetler defter değerleri üzerinden devredilecek, ancak devredilen iktisadi kıymetler karşılığında alınan iştirak hisselerinin bilançoda iz

bedeli ile takip edilmesi gerekecektir.

Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan binalar, arsa ve araziler de bu işletmelere dahil taşınmazlar olarak kabul edilecektir. Ancak, bir fabrika binasının içinde iki ayrı üretim işletmesi bulunması halinde üretim işletmelerinden birinin devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir.

Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması mümkün olmayıp işletme bütünlüğünün korunması gerekmektedir.

Örneğin; kısmi bölünme kapsamında bir şirketin cam işletmesini devrederken bu işletmeye ait makine, taşınmaz ve hammadde kalemlerinin tamamını devretmesi gerekmektedir. Cam işletmesine ait üç üretim bandının bulunması halinde ise bunların birbirinden bağımsız olarak ticari faaliyeti devam ettirebilecek niteliği haiz olması halinde, bu üretim bantlarının sadece ikisinin kısmi bölünme kapsamında diğer işletmeye devredilmesi, bir adet üretim bandının cam işletmesinde bırakılması mümkün olup bu üretim bantlarında kullanılan makinelerin bir kısmının devredilmesi bir kısmının ise işletmede bırakılması söz konusu olamayacaktır.

Tek bir üretim veya hizmet işletmesi bulunan kurumun, taşınmazlar ve iştirak hisselerini kısmi bölünmeye konu etmesi mümkün olup anılan işletmeyi ise kısmi bölünme kapsamında devretmesi mümkün değildir.

Birbirinden ayrı varlık ifade eden ve birbirinden ayrı olarak bir ticari faaliyeti devam ettirebilecek nitelikte olan varlıklardan oluşan işletmelerin, bu varlıkları kısmi bölünmeye konu edilebilecektir.

Örneğin; iplik ve kumaş üretiminden konfeksiyon imalatına kadar tüm aşamaları ihtiva eden üretim işletmesinin, iplik veya kumaş üretimi ya da konfeksiyon imalatına ait bölümlerinin ayrı ayrı bölünebilmesi mümkünken, kumaş üretimine ilişkin kasarlama veya apre bölümlerinin kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün olmayacaktır.

#### **4- Hisse değişimi :**

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, 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 vermesi, hisse değişimi olarak tanımlanmıştır.

Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bu hükme göre yapılan işlemin hisse değişimi olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir:

- 1-Devralan kurumun sermaye şirketi olması,
- 2-İştirak hisseleri devredilen kurumun sermaye şirketi olması,
- 3-Devralan kurumun tam mükellef olması,

4-Devralan kurumun diğer şirketin hisselerini yönetim ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması,

5-İştirak hisseleri devredilen kurumun ortaklarına devralan kurumun kendi sermayesini temsil eden iştirak hisselerinin verilmesi , gerekmektedir.

### **5- Kısmi Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Vergileme :**

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleşen kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacaklardır.

### **Amortisman Uygulamaları**

Kısmi bölünme halinde, sabit kıymetler ile ilgili amortisman uygulamasının, bültenimizin 'III/A-3 devir halinde amortisman uygulamaları' bölümünde yapılan açıklamalara göre olması gerekmektedir.

### **-Zarar Mahsubu**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun zarar mahsubunu düzenleyen 9.maddesinde kısmi bölünme halinde zarar mahsubuna yönelik her hangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla, kısmi bölünme halinde, devrolan kuruma ait zararların, devralan kurum tarafından mahsubu da mümkün değildir.

## **C- DEVİR VE BÖLÜNME İŞLEMLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU**

### **1-Teslimlere İlişkin Katma Değer Vergisi :**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c maddesinde "Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.)" hükmü bulunmaktadır.

Söz konusu işlemlerde, katma değer vergisinin konusuna giren bir teslim olmakla beraber, kanunda yer alan istisna hükmü uyarınca, devir ve bölünme işlemlerine ait teslimler dolayısıyla katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

### **2- İndirilecek Katma Değer Vergisinin Durumu :**

Önceki bölümde yer verilen kanun maddesinin parantez içi hükmüne göre, devrolunan kurumların mal ve hizmet alışları nedeniyle yüklendiği ve indirim yoluyla giderilemeyen (19o hesap bakiyesi) katma değer vergisi, devralan kurum tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Burada dikkat edilmesi gereken konu, bölünme halinde devralan kurum tarafından kullanılacak olan indirilecek katma değer vergisi tutarının tespitidir. Bölünen kurumun, bölünme tarihi itibarıyla indirilecek katma değer vergisi bulunması halinde bunun, devralan kurumlara mükerrer indirim yol açmayacak şekilde intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Burada en basit yöntem olarak, indirilecek katma değer vergilerinin devir alma oranlarına göre dağıtımını kullanılabilir.

**Örnek:** (A) A.Ş.'nin %30'luk kısmı (B) A.Ş. ve %70'lik kısmı (C) A.Ş. tarafından devralınarak (A) A.Ş. tam bölünmeye tabi tutulmuştur. (A) A.Ş.'nin bölünme tarihi itibarıyla 90.000,00 TL indirilecek katma değer vergisi bulunmaktadır.

Bu durumda, indirilecek katma değer vergisinin  $(90.000 \times \%30=)$  27.000,00 TL'lik kısmı (B) A.Ş. tarafından,  $(90.000 \times \%70=)$  63.000,00 TL'lik kısmı ise (C) A.Ş. tarafından indirim konusu yapılmalıdır.

Diğer taraftan, dağıtım ölçüsü olarak devredilen ve katma değer vergisine tabi olan emtia ve sabit kıymetlerin, devralan kurumlara dağılım oranı da kullanılabilir.

**Örnek:** Yukarıda yer alan örnekteki bölünme işleminde, işletme kayıtlarında bulunan 500.000,00 TL tutarındaki emtianın 200.000,00 TL tutarındaki kısmı (B) A.Ş.'ye, 300.000,00 TL tutarındaki kısmı ise (C) A.Ş.'ye devrolmuştur. 90.000,00 TL tutarındaki indirilecek KDV bu emtiaya ait bulunmaktadır.

Buna göre, indirilecek katma değer vergisinin  $(200.000/500.000 \times 90.000=)$  36.000,00 TL si (B) A.Ş. tarafından,  $(300.000/500.000 \times 90.000=)$  54.000,00 TL si ise (C) A.Ş. tarafından indirim konusu yapılacaktır.

## V- SONUÇ :

Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerinin, tüzel kişiliklerinin sona erme tasfiye, birleşme, devir ve bölünme şekillerinden birisi ile olmaktadır. Hangi yöntem seçilir ise seçilsin, yerine getirilmesi gereken bir takım prosedürler bulunmaktadır. Seçilecek yöntemin vergi kanunları karşısındaki durumu da dikkate alınmalıdır. Bazı yöntemlerde, vergi yükü ile karşı karşıya kalınır iken, bazı yöntemlerde de bir takım vergisel avantajlar sunulmaktadır. Bu konudaki en doğru ve yerinde kararı, işletmelerinin özelliklerini göz önünde bulundurarak, işletme sahiplerinin kendileri vereceklerdir.

**Saygılarımızla,  
Hasan Zeki SÜZEN (YMM) – Ekrem KAYI (YMM)**