

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

VERGİ DÜZENLEMELERİ KAPSAMINDA KOBİ BİRLEŞMELERİ ve BİR UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

DUYGU ŞENEL

İstanbul, 2011

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

VERGİ DÜZENLEMELERİ KAPSAMINDA KOBİ BİRLEŞMELERİ ve BİR UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

DUYGU ŞENEL

Danışman: PROF.DR.DOĞAN ARGUN

İstanbul, 2011

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE DENETİMİ Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi DUYGU ŞENEL'İN VERGİ DÜZENLEMELERİ KAPSAMINDA KOBİ BİRLEŞMELERİ VE BİR UYGULAMA adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 13.07.2011 tarih ve 2011-14/26 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 06.09.2011

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. DOĞAN ARGUN

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. AYTEN ERSOY

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA



Özet

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ), ulusal ekonomide her zaman önemli roller üstlenmişlerdir. Ekonomik büyümenin motoru olan KOBİ'ler, iktisadi faaliyet hacmi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Ayrıca üretimde esnek yapılara sahip olan KOBİ'ler, ekonomik krizleri de büyük işletmelere göre daha kolay bir şekilde atlatabilmektedirler.

Bu firmaların birleşerek daha güçlü yapıya sahip olmaları ve özellikle bu firmalardaki vergi dahil kamusal yüklerin hafifletilmesi amacıyla önlemler alınmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye'de KOBİ'ler, Birleşme

Abstract

Small and Medium Sized Enterprises (SMEs) have always taken significant roles in national economics. SMEs, which are the driving sector of economic growth, have an important effect on the economic activity. Besides, SMEs, which have flexible structures in the production process are able to manage economic crises more easily than Big Enterprises.

Some measures should be taken for these companies to have a more powerful structure by combining, and especially for the purpose of lowering the public burdens on these companies including taxes.

Keywords: SMEs in Turkey, Merger

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	v
TABLolar.....	vi
1. GİRİŞ.....	1
2. KAVRAMSAL AÇIKLAMALAR	3
2.1. KOBİ	3
2.1.1. KOBİ Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması	3
2.1.2. KOBİ'lerin Tarihsel Gelişim Süreci, Önemi ve İşlevleri.....	6
2.1.3. KOBİ'lerin Özellikleri ve Sınıflandırılması	10
2.1.4. KOBİ'lerin Vergi ve Muhasebe Boyutu.....	11
2.2. İşletmeler ve İşletme Birleşmeleri	10
2.2.1. İşletme Kavramı, Özellikleri ve Amaçları	12
2.2.2. İşletmelerin Sınıflandırılması	14
2.2.3. İşletme Birleşmeleri	19
2.2.3.1. İşletme Birleşmelerinin Tanımı.....	19
2.2.3.2. İşletme Birleşmelerinin Nedenleri	20
2.2.3.3. İşletme Birleşmelerinin Koşulları	22
2.2.3.4. İşletme Birleşmelerinin Sınıflandırılması	23
2.2.3.4.1. Ekonomik Faaliyet Alanlarına Göre İşletme Birleşmelerinin Sınıflandırılması	23

2.2.3.4.2. Hukuki Yapılarına Göre İşletme Birleşmelerinin Sınıflandırılması	24
---	----

3. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN KOBİ'LERDE BİRLEŞME 30

3.1. KOBİ'lerde Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Birleşme.....	30
3.1.1. KOBİ'lerde Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Vergili Birleşme	31
3.1.1.1. KVK Md.18 Kapsamında Yapılan Birleşme.....	31
3.1.1.1.1. Birleşme Tarihi.....	32
3.1.1.1.2. Birleşme Karı	33
3.1.1.1.3. Birleşme Karının Beyan Edilmesi ve Ödenmesi	40
3.1.1.1.3.1. Birleşme Öncesi Kıst Döneme Ait Beyannamenin Verilmesi	41
3.1.1.1.3.2. Birleşme Beyannamesinin Verilmesi	41
3.1.1.1.3.3. Birleşme Karı Üzerinden Tarh Edilen Vergilerin Ödenmesi	41
3.1.1.1.4 Birleşme Halinde Geçici Vergi Uygulaması.....	42
3.1.1.1.5. Birleşme Halinde Sorumluluk	42
3.1.1.1.6. Birleşme ile İlgili Özellik Arzeden Konular	43
3.1.2. KOBİ'lerde Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Devir(Vergisiz Birleşme).....	45
3.1.2.1. Devir İçin Aranılan Şartlar	45
3.1.2.2. Devir Halinde Vergilendirmeme Koşulları.....	50
3.1.2.3. Devir İşlemi İle İlgili Olarak Özellikli Konular	54
3.1.2.4. Vergisiz Birleşmeden Yararlanacak KOBİ'ler.....	58

3.1.2.4.1. Vergisiz Birleşmeden Yararlanma Koşulları.....	59
3.1.2.4.2. Vergisiz Birleşme Yanında Sağlanan Diğer Avantajlar ..	61
3.1.2.4.3. Vergisiz Birleşme Sonrasında Uyulacak Koşullar	61
3.1.2.4.3. Vergisiz Birleşme Beyannamesinin Verilmesi	62
3.1.2.4.4. Vergisiz Birleşmede Sorumluluk	63
3.1.2.4.5. Vergisiz Birleşme Avantajlarından Yararlanılmasının Mümkün Olmadığı Haller	63
3.2. KOBİ'lerde Diğer Vergi Kanunları Açısından Birleşme.....	64
3.2.1. KOBİ'lerde Diğer Vergi Kanunları Açısından Vergili Birleşme	64
3.2.1.1 Gelir Vergisi Kanunu Açısından.....	64
3.2.1.1.1 Gelir Vergisi Kanunu Açısından Kazancı Bilanço Esasına Göre Tespit Edilen Ferdi Bir İşletmenin Sermaye Şirketine Devri	64
3.2.1.1.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Şahıs Şirketlerinde Birleşme	65
3.2.1.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından.....	66
3.2.1.3. Damga Vergisi Kanunu Açısından	67
3.2.1.4. Harçlar Kanunu Açısından	67
3.2.1.5. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu Açısından	67
3.2.1.6. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açısından	68
3.2.1.7. Vergi Usul Kanunu Açısından	69
3.2.1.8. 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu Açısından	69

3.2.2. KOBİ'lerde Diğer Vergi Kanunları Açısından Devir (Vergisiz Birleşme).....	70
3.2.2.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından.....	70
3.2.2.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından.....	72
3.2.2.3. Harçlar Kanunu Açısından	72
3.2.2.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından.....	73
3.2.2.5. 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açısından	74
3.2.2.6. Vergi Usul Kanunu Açısından	74
3.2.2.7. 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu Açısından	76
3.2.2.8. Damga Vergisi Kanunu Açısından	77
4. KOBİ'LERDE BİRLEŞME İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK BİR UYGULAMA (VERGİSİZ BİRLEŞME)	78
5.SONUÇ ve ÖNERİLER.....	93
KAYNAKÇA.....	96

KISALTMALAR

A.Ş.	Anonim Şirket
AB	Avrupa Birliği
DİE	Devlet İstatistik Enstitüsü
DTM	Dış Ticaret Müsteşarlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOSGEB	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD	Limited
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
Şti	Şirketi
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu

TABLÖLAR

Tablo 1:	Biçimsel Yapılarına Göre İşletme Birleşmeleri.....	33
Tablo 2:	İşletme Birleşmesi Türleri.....	35

1. GİRİŞ

İstihdam, üretim ve ihracata olan katkılarından dolayı küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) ekonomilerin temel dinamiğini oluşturan; vazgeçilmez unsurlardır.

Yeni teknolojiler ve küreselleşme “ölçek ekonomileri” ve “alan ekonomileri” nin önemini azaltıp, KOBİ’lerin katkısını arttırmıştır. Ülke ekonomilerinin belkemiğini oluşturan KOBİ’lerin dinamiklerini harekete geçirmek için, teşvik unsurları bir araç olarak kullanılıp, verimlilikleri artırılabilir. Bu teşviklerin başında ise vergisel teşvikler gelmektedir.

Gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemiz KOBİ’lerine de hak ettikleri değer ve önem verilmeli, başarısızlıklarına sebep veren etmenler iyileştirilmeli, özellikle finansal açıdan desteklenip çeşitli vergi kolaylıkları sağlanabilmelidir. Bu çalışmanın hazırlanma amacı da budur.

KOBİ’ler sadece ekonomik yaşamda değil, sosyal yaşamda da önemli birer işlev üstlenebilmektedirler. KOBİ’ler Türkiye’de geniş bir alana yayıldıkları için bölgesel gelişmişlik farklarının giderilmesinde, mülkiyetin geniş bir alana yayılmasında, istihdam olanağı yaratılmasında ve demokratik yaşamın desteklenmesinde oldukça önem taşıyabilmektedirler. KOBİ girişimcilerinin mülkiyet tutkuları, başarılı olma arzuları, cesaretli adımları ve yatırım istekleri; siyasi istikrarın da temel mekanizmaları arasında kabul görmektedir.

Ekonomik krizle birlikte özellikle Küçük ve Orta Ölçekli İşletme (KOBİ) kapsamına dahil firmalarda ciddi finansman sıkıntısı baş göstermiş; bu sıkıntı bu tür firmaların bankalarca sıkıştırılmalarına, kapanmalarına, küçülmelerine ya da işçi çıkarmalarına neden olmuştur.

Bu firmaların özvarlıklarını iyi şekilde değerlendirmelerinin sağlanması, birleşerek daha güçlü yapıya sahip olmaları ve özellikle bu firmalardaki vergi dahil

kamusal yüklerin hafifletilmesi; bu sorunları gidermek için düşünülen önlemlerin başında gelmiştir.

Bu konudaki reel kesimden gelen talepler dikkate alınmış ve KOBİ kapsamındaki firmaların birleşerek varlıklarını bir araya getirmeleri ve işçi sayılarını korumaları şartıyla, çeşitli teşvikler yürürlüğe girmiştir.

Şöyle ki, 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmada Vergi Düzenlemeleri Kapsamında KOBİ’lerde birleşme ve getirilen bazı vergisel teşvikler bir uygulamaya dayalı olarak ele alınıp, incelenmiştir.

2. KAVRAMSAL AÇIKLAMALAR

2.1. KOBİ

2.1.1. KOBİ Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması

KOBİ, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere verilen genel adı temsil eder.

KOBİ'ler için evrensel bir tanım yapmak; ülkelerin ekonomi, sanayi ve ticaretlerinin gelişmişlik düzeylerinin farklı olmalarından dolayı güçtür. Örneğin, faaliyetlerini gelişmiş bir ekonomide sürdüren küçük bir işletme; satış hasılatı, aktif büyüklüğü ve çalışan sayısı gibi nicel kriterlere göre değerlendirildiğinde; faaliyetlerini geliştirmekte olan bir ekonomide sürdüren kurumsallaşmış halka açık bir işletmeye göre daha büyük olabilmektedir. Ülkemizde de ilgili tarafların üzerinde anlaştıkları bir KOBİ tanımı mevcut değildir. Örneğin KOSGEB, Türkiye Halk Bankası, Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Eximbank, Devlet İstatistik Enstitüsü gibi farklı kurumların farklı KOBİ tanımları yaptıkları görülmektedir.¹

Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanuna Bir Ek Madde Eklenmesine İlişkin Kanun²'un 1.maddesine göre;

“08.01.1985 tarihli ve 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanuna aşağıdaki ek madde eklenmiştir.

EK MADDE-1: Küçük ve Orta Büyüklükte işletmelerin tanımlanmasına, niteliklerine, sınıflandırılmasına ve uygulamalarına ilişkin esaslar; net satış hasılatları, mali bilanço tutarları ve çalışan sayıları dikkate alınarak Bakanlıkça hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulan yönetmelikle belirlenir. Küçük ve Orta büyüklükteki işletmeler kısaca “KOBİ” olarak adlandırılır.

¹ Argun, Doğan ve Ali Altuğ Biçer, “Türkiye’de KOBİ’lerin Denetiminde Yaşanan Zorluklar ve Çözüm Önerileri”, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 12-13 Ekim 2009, İstanbul.

² 16 Nisan 2005 tarih ve 25788 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Kurum ve kuruluşların KOBİ'lere ilişkin uygulamalarında birinci fıkra uyarınca yürürlüğe konulan yönetmelik hükümleri esas alınır.”

“Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile getirilen yeni tanım, Tebliğ'deki tanımın sınırlarını genişleten ve desteklenecek harcama tutarına uygulanacak destek oranını olumlu yönde etkileyen bir düzenleme mahiyetindedir. Söz konusu KOBİ yönetmeliği'nin 2'inci maddesinin ikinci fıkrasında “Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeleri ilgilendiren mevzuatın uygulanmasında bu Yönetmelik hükümleri esas alınır” denilerek, Dış Ticaret Müsteşarlığı (DTM) ve TÜBİTAK tarafından ortak yürütülen Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı kapsamında da 18 Mayıs 2006 tarihinden itibaren yapılan tüm bildirimlerde KOBİ Yönetmeliğindeki tanımın dikkate alınması gerekecektir.³

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin⁴

4.maddesine göre,

“Küçük ve orta büyüklükte işletme (KOBİ): İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu yirmibeş milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ve kısaca "KOBİ" olarak adlandırılan ekonomik birimleri” ifade eder.

³ Alptürk, Ercan; “**Ekonominin Dinamosu Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler (KOBİ) Rehberi**”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s.22

⁴ 18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

11.maddesine göre ise;

“Bir işletmenin, sermayesinin veya oy haklarının %25’inden fazlasının doğrudan veya dolaylı olarak, müştereken veya tek başına, 9’uncu maddenin ikinci fıkrasında sayılan yatırımcılar dışında bir veya birden fazla kamu kurum veya kuruluşunun kontrolünde olması halinde bu işletme KOBİ sayılmaz.”

Genel olarak KOBİ’ler;

- Az sermaye kullanımı yanında daha çok el emeği ile çalışan,
- Çabuk karar verme yeteneğine sahip,
- Düşük düzeyde yönetim giderleri ile çalışan ve
- Ucuz bir üretim gerçekleştiren iktisadi teşebbüsler olarak ifade edilebilir.

Kıstasları ülkeden ülkeye ve hatta bir ülkenin çeşitli kurumları arasında bile değişmekle birlikte, KOBİ kavramı; küçük ve orta ölçekli işletmelerin çeşitli kredi, eğitim, bilgi ve danışmanlık hizmetlerinden düşük bir bedelle veya bedelsiz olarak yararlandırılması amacıyla geliştirilmiştir.

Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ve sektörlerin yapısı KOBİ tanımlarını doğrudan doğruya etkilemektedir. Nitekim çalışan sayısı, satış miktarı, sermaye miktarı, kullanılan çalışma alanı, ödenen ücretler, kullanılan hammadde miktarı ve üretim yöntemi çeşitli tanımlarda ölçüt olarak kullanılmaktadır.⁵

⁵ Karacan, Sami “KOBİ’lerde UFRS’ye Uygun Finansal Raporlama”, Umutepe Yayınları, Ekim 2009, s.31

2.1.2. KOBİ'lerin Tarihsel Gelişim Süreci, Önemi ve İşlevleri

Türkiye'de KOBİ'lerin tarihi 13.yüzyılda kurulan Ahilik sistemine kadar uzanmaktadır. 1933 yılında esnaf ve küçük sanayicinin kredi gereksinimini gidermek için Halk Bankası kurulmuş, Türkiye'de 1963 yılından itibaren başlatılan planlı kalkınma dönemi çerçevesinde hazırlanan 5 yıllık kalkınma planlarında KOBİ'ler sürekli olarak yer alarak bugüne kadar gelinmiştir. Yakın tarihe kadar da genelde kağıt üzerinde kalmış, bazı kurumların (KOSGEB vb) oluşturulmasından başka işlev kazandırılmamıştır. Yazılanlar uygulamaya dönüştürülemediğiştir.⁶

KOBİ'leri küresel ölçekte ilgi odağı kılan ana etken, 1970'lerde başlayan sosyo-ekonomik/politik dönüşüm sürecidir. Özellikle 1970'li yıllardan başlamak üzere istihdama, ekonomik ve teknik gelişmeye yaptığı katkılardan dolayı KOBİ'ler giderek artan bir ağırlık kazanmıştır.

Türkiye'de 1980'lerin sonundan itibaren KOBİ'lerin desteklenmesi yönünde çalışmalar başlamış; Nisan 1990'da, KOBİ'lerin kurulmasını teşvik etmek, kalitesini artırmak, ülke ekonomisindeki payını artırmak, rekabet güçlerini geliştirmek ve sanayide entegrasyonu ekonomik gelişmeye uygun olarak gerçekleştirmek amacıyla; Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bünyesinde KOSGEB (Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı) ilk yapısal organizasyon olarak kurulmuştur. KOBİ politikalarının oluşturulması ve uygulanmasında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Birliği gibi kuruluşlar da rol oynamaktadır.⁷

KOBİ'lerin önemi, ne gibi işlevler üstlendiklerine bakarak daha rahat anlaşılacaktır.

⁶ Çolakoğlu, H.Mustafa; “**KOBİ Rehberi**”, TOBB Genel Yayın No: Genel:359, PM:2, Nisan 2002

⁷ Karacan, s.39

KOBİ'ler:

- Daha az yatırımla, daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlama,
- Düşük yatırım maliyeti ile istihdam yaratma,
- Talep değişikliklerine ve çeşitliliklerine kolay uyum gösterme,
- Teknolojik yeniliklere yatkın olma,
- Bölgeler arası dengeli kalkınmayı gerçekleştirme,
- Gelir dağılımındaki çarpıklığı asgariye indirme,
- Bireysel tasarrufu teşvik etme, yönlendirme ve hareketlendirme,
- Büyük sanayi işletmelerinin destekleyicisi ve tamamlayıcısı olma,
- Politik ve sosyal bakımdan istikrar unsuru teşkil etme,
- Demokratik ve liberal ekonominin temel taşlarından birini oluşturma

gibi işlevler üstlenirler.⁸

⁸ Eralp İrtten, Yasemin; “**KOBİ’lerin Önemi ve İstanbul Bakanlar Konferansı**”, Dışişleri Bakanlığı, Ankara, 2005 - <http://www.genbilim.com/content/view/3917/89> (21.05.2011)

KOBİ'lerle İlgili İstatistiksel Bilgiler

Gelişmiş ülkelerde;

Toplam işletmelerin %95'ini

Toplam istihdamın %50'sini

Toplam yatırımların %40'ını

Toplam üretimin %50'sini

Toplam ihracatın %30-40'ını KOBİ'ler gerçekleştirmektedir.

Türkiye'de KOBİ'ler imalat sanayisinde faaliyet gösteren işletmelerin sayıca %99,5'ini oluşturmaktadır; KOBİ'lerin, imalat sanayi dahil, toplam işletme sayısına oranı ise %98,8'dir. İmalat sanayisindeki istihdamın %61,1'i, genel toplamda ise %64'ü KOBİ'lerde yer almaktadır. Yaratılan katma değerde payları ise, %27,3'tür. KOBİ'ler gelişmekte olan tüm ekonomilerde olduğu gibi Türkiye'de de önemli bir yere sahiptir.⁹

Türkiye'de mevcut işletmelerin fiili büyüklük durumlarını en iyi yansıtan güvenilir istatistikler Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE) tarafından yayınlanmaktadır. Küçük, orta ve büyük işletmeler için sırasıyla "1-49"; "50-99" ve "100-daha fazla" işçi çalıştırma ölçüleri çerçevesinde, DİE'nin her 10 yılda bir yaptığı son sayım olan "2002 Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı" sonuçlarına göre şöyledir:¹⁰

- 1-49 işçi çalıştıranlar 1.710.517 adet (%99,41)
- 50-99 işçi çalıştıranlar 5.080 adet (%0,30)
- 100+ işçi çalıştıranlar 5.001 adet (%0,29)

⁹ [Http://www.kosgeb.gov.tr/](http://www.kosgeb.gov.tr/) (25.05.2011)

¹⁰ "Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE) Başkanlığı 2002 Genel Sanayi ve İşyerleri Sayım I. Aşama Geçici Sonuçlarını Açıkladı", DİE Bülteni, Sayı: 13.02.01.DİE.0.10.00.906-164, 14.10.2003.

Bu açıdan bakıldığında, KOBİ'lerin ülke ekonomisindeki ekonomik ve sosyal önemi daha net ortaya çıkmaktadır. Ancak KOBİ'lerin Türkiye'de yeterince gelişmiş oldukları söylenemez.

Avrupa Birliği ile entegrasyon sürecine girmiş olan Türkiye'nin, tam üyelik için birçok alanda AB normlarına uyması istenmektedir. Bu süreç içinde, reel ekonominin lokomotifini olan Türk KOBİ'lerinin de AB KOBİ'lerinin normlarına uymaya çalışması ve rekabet gücünü arttırması kaçınılmaz bir olgudur.¹¹

KOBİ'lerin Türkiye'deki önemi ise, belki de AB'deki KOBİ'lerden fazladır diyebiliriz. Zira gerek istihdam ve gerekse sermaye oranı açısından KOBİ'ler ekonomimizin önemli bir kısmını oluşturmaktadır.¹²

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ise, KOBİ politikaları ve en iyi uygulamaların yaygınlaştırılması konusundaki çalışmalarıyla bu alanda önemli bir uluslararası platform niteliğindedir. OECD bünyesindeki KOBİ'ler ve Girişimcilik Çalışma Grubu, en iyi uygulama politikalarını tanıtarak ve üye ülkelerle üye olmayan ülkeler arasında işbirliği sağlayarak küçük işletmelerin verimliliğinin arttırılmasına yönelik çalışmalarda bulunmaktadır.

Ekonomik sürecin hangi döneminde olursa olsun, ülkemizde KOBİ'ler; ekonomik, sosyal ve politik önemlerini her zaman korumuşlar ve ülkenin politika ve stratejilerinin belirlenmesinde önemli bir yere sahip olmuşlardır.¹³ Ancak KOBİ'lere, Türkiye'nin toplam sanayi işletmelerinin büyük bir bölümünü oluşturmalarına rağmen, uzun yıllar gereken önem verilmemiştir.

¹¹ Ören, Kenan; “Avrupa Birliği ve Türkiye'nin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere (KOBİ) Sağladığı Devlet Teşvikleri ve Kullanım Alanlarının Karşılaştırılması, Nevşehir İli'nde Bir Uygulama”, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı:2, 2003; s.105

¹² Ören, s.107

¹³ Diken, Ahmet; “Büyüme Sürecindeki KOBİ'lerin Problemleri ve Yeniden Yapılandırılması”, Yeni İpek Yolu Dergisi, Ankara, 1996; s.27

2.1.3. KOBİ'lerin Özellikleri ve Sınıflandırılması

KOBİ'ler ekonomilerin gerçek dinamolarıdır. Ancak KOBİ'lere her ülkede farklı tanımlamalar yapılması yanında, her ülke içinde farklı birimlerde de farklı farklı özellikler çerçevesinde tanımlamalar yapılmaktadır.

Tanımlamalarda genel olarak üç ölçüt öne çıkmaktadır:

- Firmanın çalıştırdığı personel ya da işçi sayısı,
- Bilanço değerleri,
- Bağımsızlık ölçütleri.(Bir firmanın sermayesi ve hissesinin %25 ten fazlasının bir büyük sermaye grubuna ait olmaması)

Dış Ticaret Müsteşarlığı imalat sektöründe KOBİ olabilmenin üst sınırını 200 işçi olarak verirken, Hazine Müsteşarlığı ise bu sınırı 250'ye çıkarmaktadır. Bu durum, ortak KOBİ tanımı yaratmada büyük bir sorun olarak kabul edilmektedir. Ayrıca KOBİ kapsamı içine 3 farklı birim girmektedir.¹⁴

1. **Mikro Ölçekli İşletmeler** (10 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 1 milyon TL'yi aşmayan çok küçük ölçekli işletmeler)
2. **Küçük Ölçekli İşletmeler** (50 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 5 milyon TL'yi aşmayan işletmeler)
3. **Orta Ölçekli İşletmeler** (250 kişiden az yıllık çalışanı ve yıllık net satış hasılatı ya da bilançosu 25 milyon TL'yi aşmayan işletmeler)

Avrupa Birliği mikro işletmeler için yıllık ciro sınırını 2 milyon Euro olarak kabul ederken, Türkiye'de Devlet İstatistik Enstitüsü rakamlarıyla bu sınır 1 milyon Euro olarak belirtilmektedir. Benzer şekilde Avrupa Birliği, orta ölçekli işletme olma

¹⁴ Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik.

ölçütünü, yıllık cirosu 40 milyon Euro'nun altında kalan işletmeler olarak belirlerken, Türkiye'de DİE ölçütlerine göre bu rakam 25 milyon Euro olarak gösterilmektedir.¹⁵

2.1.4. KOBİ'lerin Vergi ve Muhasebe Boyutu

KOBİ'lerin %99'u kişisel vergi mükellefiyetiyle çalışmaktadır. Bunun en önemli nedeni ise, aile şirketi niteliğidir.¹⁶

KOBİ'lerin vergi boyutu aslında teşvik tedbirleriyle doğrudan bağlantılıdır. Bu nedenle KOBİ'lerin vergisel boyutuyla genel olarak değerlendirilmesi esnasında, teşvik mevzuatına ve teşviklerle ilgili yasal düzenlemelere değinmekte fayda bulunmaktadır. Yasal düzenlemelere başlangıç olarak 1996 yılında KOBİ yatırımlarına devlet desteği sağlanmasına dair kararname çıkarılmış ayrıca; 98/10755 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yatırımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Esasları Hakkında Karar” ile, Yatırımları Teşvik Fonu kurulmuştur. Bu kararla birlikte, yatırımlara devletçe sağlanabilecek destek unsurları sıralanmıştır.

Türk Vergi Mevzuatına göre KOBİ'ler için götürü vergilendirme usulü uygulanmamaktadır. Şirketleşmemiş KOBİ'ler kanunda yer alan belirli şartları taşımak kaydıyla vergilendirilecek gelirleri basit usule göre tespit olunabilmektedir.¹⁷

¹⁵ Alptürk, s.23

¹⁶ Alptürk, s.180

¹⁷ Önen, Z.Sacit; “Gelişmekte Olan Ülkelerde KOBİ'lerin Vergilendirilmesi Sorunu-II”, Yaklaşım, Sayı:89, Mayıs 2000

2.2. İşletmeler ve İşletme Birleşmeleri

2.2.1. İşletme Kavramı, Özellikleri ve Amaçları

İşletme, insanların gereksindikleri ve istedikleri mal ve hizmetleri üretmek için oluşturulan birimlerdir. Ancak işletme kavramı ile ilgili olarak pek çok tanım mevcuttur. Bu tanımlar aşağıdaki gibidir.

İşletme kısaca, “iktisadi mal ve hizmet üretmek ve/veya pazarlamak için faaliyette bulunan kuruluş veya iktisadi birimdir.”¹⁸

Üretim için gerekli faktörler belirli bir yerde bir araya getirilip insan ve teknoloji yardımıyla dönüşüme tabi tutularak insanların ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetler ortaya konur. Teknik niteliği ağır basan bu yere, işletme adı verilir. Dolayısıyla işletme, mal ve hizmetlerin elde edildiği bir üretim kaynağı olmaktadır.¹⁹

İşletme, geniş anlamda “başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal veya hizmet üreten ekonomik birim (iktisadi ünitelerdir). Dar anlamda ise “başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal veya hizmetleri üretmek ve sahibine kar sağlamak amacıyla faaliyet gösteren iktisadi birimdir.”²⁰

Bir diğer tanıma göre, “emek, sermaye ve diğer üretim faktörlerini planlı, bilinçli ve sistemli bir biçimde bir araya getirip, mal veya hizmet üretimine yönelen ve amaçlarına ulaşmak için üretim kaynaklarının kullanımında ekonomik ve akılcı (rasyonel) kararlar alan toplumsal, ekonomik ve teknik bir birimdir”.²¹

¹⁸ Şimşek, M. Şerif ve Adnan Çelik; “**Genel İşletme**”, Eğitim Akademi Yayınları, Ankara Eylül 2009, s.16

¹⁹ Şimşek, M. Şerif, Adnan Çelik ve Tahir Akgemci; “**İşletme Becerileri Grup Çalışması**”, 13.b, Gazi Kitabevi, 2008, s.2

²⁰ Mucuk, İsmet; “**Modern İşletmecilik**”, 13.b., Türkmen Kitabevi, İstanbul 2001, s.2-3

²¹ Şimşek, Çelik; s.17

Bu tanımlardan yola çıkacak olursak işletmelerin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:²²

- a) Her işletme insanların gereksinimlerini karşılamak üzere çalışan ekonomik ünedir.
- b) Her işletme bir bütündür.
- c) Her işletme üretim faktörlerine sahip olmak zorundadır.
- d) Her işletme üzerine aldığı görevleri en iyi şekilde başarabilmek için, sahip olduğu veya tedarik etmek zorunda bulunduğu üretim faktörlerini uygun ve uyumlu bir şekilde birleştirmek zorundadır.

İşletmeler, çeşitli amaçlara sahiptirler. İşletmelerin genel amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir:²³

- a) Kar elde etmek,
- b) Devamlılık (süreklilik),
- c) Topluma hizmettir.

²² Akay, Hüseyin; “İşletme Birleşmeleri ve Muhasebesi”, Yayılım Matbaası, İstanbul 1997, s.3

²³ Akay, s.3

2.2.2. İşletmelerin Sınıflandırılması

İşletmelerin sınıflandırılmasında çok değişik ölçü ve yaklaşımlar kullanılmaktadır. Bu bölümde işletmeler genelde kabul gören ve benimsenen yaklaşımlara uygun biçimde beş ana başlık altında incelenecektir.²⁴

a. Büyüklüklerine Göre İşletmeler²⁵

- Mikro İşletmeler :

On kişiden az yıllık işgören istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 1 Milyon TL'yi aşmayan işletmelerdir.

- Küçük İşletmeler :

Elli kişiden az yıllık işgören istihdam eden ve yıllık satış hasılatı ya da mali bilançosu 5 Milyon TL'yi aşmayan işletmelerdir.

- Orta Büyüklükteki İşletmeler :

İkiyüzelli kişiden az yıllık işgören istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25 Milyon TL'den az olan işletmelerdir.

- Büyük işletmeler :

Yıllık istihdam ettiği işgören sayısı 250'den, bilanço büyüklüğü veya yıllık satış geliri 25 Milyon TL'den fazla olan işletmeler olup, endüstrileşme süreciyle yakın ilişkileri vardır. Çünkü kalkınma ve endüstrileşme bir yönüyle moderne ve büyük işletmelere sahip olmakla eş anlamlıdır.

- Dev İşletmeler:

²⁴ Sabuncuoğlu, Zeyyat ve Tuncer Tokol; “İşletme”, Bursa 2009, s.57

²⁵ Şimşek, Çelik; s.31-32

Çalıştırdıkları işçi sayısı 2000 ve daha fazla olan işletmelere dev işletmeler adı verilir. Bunlar daha çok, kullandıkları üretim yöntemleri, sahip oldukları üretim güçleri, Pazar payları, rekabet üstünlükleri, sermaye büyüklükleri ve dünya çapında faaliyet göstermeleri ile tanınırlar. Günümüzde genellikle, uluslar arası işletmeler, çok uluslu işletmeler ve uluslar ötesi işletmeler olarak farklı örgütlenme biçimleri ile karşımıza çıkabilmektedir.

b.İşkoluna Göre İşletmeler²⁶

- Endüstri İşletmeleri : Hammadde ve malzemeyi üretim sürecinde şekil, fiziki nitelik ve kimyasal özellik yönünden değişikliğe tabi tutarak yeni ve farklı mal haline dönüştüren işletmelerdir.
- Ticaret İşletmeleri : Toptan ve perakende satış yapan işletmelerdir. Bunlar, üretici ile tüketici arasında yer alan aracılardır. Üretim yapmazlar. Üreticiden satın aldıklarını satarlar.
- Hizmet İşletmeleri : Hizmet üretmek veya pazarlamak için faaliyette bulunan işletmelerdir. Bu işletmeler, hizmet üretmek için üretim faktörlerini bir araya getirirler ve kar amacıyla kurulup işletilirler.

c.Üretilen Mal Cinsine Göre İşletmeler

- Tüketim Malı Üreten İşletmeler (Dayanıklı ve Dayanıksız Tüketim Malı)
- Endüstri Malı Üreten İşletmeler

²⁶ Sabuncuoğlu, Tokol; s.68

d.Mülkiyete Göre İşletmeler

- Özel İşletmeler : Mülkiyeti ve sermayesi özel kişilere ait olan işletmelerdir. Başta gelen amaç, kar elde etmektir.
- Kamu İşletmeleri : Mülkiyet ve sermayenin yarısından fazlası devlete aittir. Amaçları, kar elde etmekten çok topluma hizmet götürmektir. Kendi içinde dört gruba ayırarak incelemek gerekir.²⁷

a.Döner Sermayeli İşletmeler: Devletin genel bütçesinden ayrılan sermaye ile kurulan ancak tüzel kişiliğe sahip olmayan kamu işletmeleridir.

b.Kamu Bütçeli İşletmeler : Katma bütçeli devlet dairelerine bağlı olarak kurulan ve yine tüzel kişiliği olmayan işletmelerdir.

c.Yerel Yönetim İşletmeleri : Belediyelere il özel dairelerine ve köylere bağlı olarak kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan işletmelerdir.

d.Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) : Sermayesinin tamamı ya da %50'den fazlası kamu kuruluşlarına ait olan, ekonomik alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren ve tüzel kişiliğe sahip kuruluşlara KİT denilmektedir. 440 sayılı yasaya göre KİT'ler kendi içinde değişik statülere oturtulmuşlardır.

- Karma İşletmeler : Özel ve kamu işletmelerinin ortak sermaye ile kurdukları işletme türüdür. Bu tür işletmelerde kamu sermayesinin %50'nin altında olması gerekir. Aksi halde işletme, karma işletmeden kamu işletmesine dönüşür.²⁸

²⁷ Sabuncuoğlu, Tokol; s.71

²⁸ Sabuncuoğlu, Tokol; s.76

e.Yasal Yapılarına Göre İşletmeler

- **Kişi İşletmeleri**

Tek Kişi İşletmesi : En eski, en basit ve en çok görülen bu işletme biçiminde, işletmenin sahibi, aynı zamanda tek yetkili ve sorumlu kişidir. O, her türlü işletme faaliyetleri ile ilgili kararları alır, uygular ve denetler; tüm karlar ve riskler kendisine aittir. İşletmenin tüzel kişiliği yoktur, işletme ile sahibi hukuki bakımdan ayrı tutulmaz. Genellikle az sermayeyi gerektiren küçük işletmeler için en uygun hukuki şekildir.²⁹

Adi Şirket : Borçlar Kanunu'nda adi şirketlere yer verilmekte olup iki ya da daha çok kişinin sermaye ve emeklerini birleştirerek, fakat tüzel kişiliğe sahip olmaksızın gerçekleştirilen bir ortaklık olarak tanımlanır.

Kollektif Şirket : Ticaret Kanunu'na göre, ticari bir işletmeyi, bir ticaret ünvanı altında işletme maksadıyla gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirisinin sorumluluğu, şirket alacaklılarına karşı sınırlandırılmamış olan şirkettir.

Komandit Şirket : Ticaret Kanunu'na göre ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış, diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirkettir.

- **Sermaye Şirketleri**

Anonim Şirket : Ticaret Kanunu'na göre bir ünvana sahip, ana sermayesi belli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız varlıkları ile sorumlu bulunan şirkettir. Ortakların sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlıdır. Buna karşılık, şirket, alacaklılarına karşı tüm varlığı ile sorumludur.

Limited Şirket : Ticaret Kanunu'na göre iki ya da daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulup, ortaklarının sorumluluğu, koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve ana sermayesi belirli şirket olarak

²⁹ Mucuk, İsmet; “**Temel İşletme Bilgileri**”, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2008, s.32

tanımlanır. Ortak sayısı en az 2, en çok 50 olabilir. Ana sermayesinin en az 5 Milyar TL olması zorunludur ve hisse senedir çıkarılamaz.

Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket : Ticaret Kanunu'na göre sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçının şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket, diğerlerinin bir anonim şirket ortağı gibi sorumlu oldukları şirkettir. Kolektif şirket ortağı gibi sorumlu olanlara “komandite ortak”, anonim şirket ortağı gibi sorumlu olanlara da “komanditer ortak” denir. Ortak sayısı, hiç olmazsa biri komandite olmak şartıyla en az 5 kişidir.

- **Kooperatif İşletmeler**

Kooperatif bir şirket değil, tüzel kişiliği olan bir kuruluştur. Bu kuruluşta karşılıklı yardım ve dayanışma, belirli ekonomik çıkarların sağlanması temel amaçtır. Bu bakımdan kooperatifler, karın temel amaç olduğu şirketlerden ayrılmaktadır. Kooperatif işletme modeline örnek olarak şunlar gösterilebilir: Üretim Kooperatifi, Tüketim Kooperatifi, Tarım Satış Kooperatifi, Yapı Kooperatifi.³⁰

³⁰ Sabuncuoğlu, Tokol; s.86-87

2.2.3. İşletme Birleşmeleri

2.2.3.1. İşletme Birleşmelerinin Tanımı

Sözlük anlamı ile birleşme, iki firma ya da şirketin, hukuki varlıklarını sona erdirerek, yeni yasal unvan altında bir araya gelmeleri sonucu, her türlü varlık ve yükümlülüklerin yeni oluşturulan firmaya devredilmesi ya da bu iki firmadan birinin diğerine katılmasıdır.³¹

Teknik ve hukuki anlamda birleşme, bir veya birden çok ticaret ortaklığının malvarlığının, tasfiye olmaksızın, içlerinden birine veya yeni kurulan bir ortaklığa, kendiliğinden ve külli halefiyet yolu ile geçmesi; bu suretle malvarlıklarının birleşmesi ve intikal eden malvarlığının karşılığı olarak, infisah eden ortaklığın ortaklarının, hesaplanan bir değişim oranına göre, bünyesinde birleşilen ortaklıkta ortaklık payı kazanmasıdır.³²

İşletme birleşmeleri, çok değişik şekillerde meydana gelebilmektedir. Birleşme türleri; iki işletmenin birleşerek yeni bir işletme meydana getirmesi ya da mevcut bir işletme bünyesine katılması şeklinde olabileceği gibi; bir işletmenin, diğer bir işletmenin hisse senetlerini satın alması şeklinde de olabilmektedir. Yeni bir işletme meydana getirilmesi şeklindeki birleşme biçiminde her iki işletme de tüzel kişiliğini kaybeder, yeni bir tüzel kişilik doğar. Hisse senedi satın alınması şeklindeki birleşmelerde ise, her iki işletmenin de tüzel kişilikleri devam eder ya da bir işletme, diğer işletmenin tümünü satın alır. Satın alınan işletmenin tüzel kişiliği sona erer.³³

İşletmeler rakiplerine karşı güçlü olmak için sürekli, dengeli ve düzenli biçimde büyümek zorundadırlar. Büyüme olayına, iç ve dış büyüme olarak iki yönlü bakmak gerekir:³⁴

³¹ Büyük Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu - <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (20.05.2011)

³² Tekinalp Ünal, Reha Poray ve Ersin Çamoğlu, “Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku”, 7.Baskı, İstanbul 1997, s.99

³³ Ersoy, Ayten ve Aysenur Buyruk; “İşletme Birleşmelerinin Uluslar arası Muhasebe Standardı-(22) ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı-(IFRS 3)’e Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi-I”; Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi-Analiz; Cilt.5, Yıl:14, Sayı:14, Ekim 2005; s.14

³⁴ Sabuncuoğlu, Tokol; s.139

- **İç Büyüme** : İşletmenin kendi içinde öz varlıkları ile geliştirdiği ekonomik, fiziksel, sosyal ve örgütsel boyutlu bir büyüme türüdür.
- **Dış büyüme** : İşletmenin kendi sınırları dışına taşarak diğer işletmelerle çeşitli anlaşma ve birleşmelere yönelmesidir. İşletme, pazarda varlığını korumak ya da daha büyük girişimlere yönelmek amacıyla, kendi yasal ve ekonomik bağımsızlığından özveride bulunarak, diğer işletmelerle ortak çalışmalara girişebilir. Bu amaçla, centilmenlik anlaşması, konsorsiyum, kartel, konsern, tröst, holding, tam birleşme gibi çeşitli türde anlaşma ve birleşmelere giderek; dış büyümeye yönelebilir.

2.2.3.2. İşletme Birleşmelerinin Nedenleri

İşletmeleri birleşmelere iten en önemli neden; birleşme yolu ile satış gelirlerini yükseltme ve maliyetleri düşürerek karı artırma isteğidir. Yine bununla ilişkilendirilebilecek diğer nedenler de aşağıdaki gibidir: (Kam, 1990, 359-360)³⁵

- Yüksek Büyüme Hızı
- Dikey Entegrasyon
- Yüksek Pazar Payı
- Çeşitlendirme
- Prestij

Finansal açıdan bakıldığında, şirketlerin birleşmeler v.b. yöntemlerle yeniden yapılanmalarında iki ana amaç söz konusudur:³⁶

- a) Pay sahiplerinin elindeki pay senetlerinin piyasa değerini yükseltmek,
- b) Mevcut yönetim kademesinin refah düzeyini yükseltmek.

³⁵ Demir, Volkan ve Oğuzhan Bahadır; “**UFRS / TRFS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon**”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2008, s.4

³⁶ Akay, s.14

Bu genel açıklamalardan sonra işletmeleri birleşmeye yönelten en önemli etkenler, aşağıdaki şekilde sıralanabilir:³⁷

- Müşteri portföyünün artırılması,
- Piyasadaki konumunu güçlendirmek ve beklenmeyen şoklarla başa çıkmak,
- Birleşen şirketle aralarındaki rekabetin ortadan kaldırılması,
- Daha rasyonel çalışma, yeni yönetim ve pazarlama teknikleri edinmek,
- Personel giderleri başta olmak üzere genel giderlerden tasarruf sağlanması,
- Yeni ürün geliştirmek, araştırma geliştirme maliyetlerini azaltmak,
- Vergisel avantajlardan yararlanılması,
- Kredi olanaklarından faydalanılması,
- Üretim süreçleri üzerinde en etkin düzeyde kontrol ve koordinasyon sağlanması,
- Riskleri dağıtmak gibi bir çok avantajlardan yararlanmak amaçları da birleşmeyi cazip hale getiren nedenler olarak sıralayabiliriz.

Yani işletmelerin faaliyetleri birleştirilmek suretiyle elde edecekleri gelir, tek tek işletmelerin sağlayabilecekleri getiriler toplamından daha fazladır.

³⁷ Oktay, Müjde, “Ortak Girişimler Joint Ventures”, İstanbul Sanayi Odası Gümrük Danışmanlığı Ofisi, Yayın No:1997-6, s.28. / Dayınlarlı, Kemal; “Joint Venture Sözleşmesi”, Ankara 1989, s.175-176. / Auerbach, Alan J., “Mergers and Acquisitions”, The University Of Chicago Pres, s.69 / Güvemli, Oktay, “Kurum Topluluğunun Muhasebe, Finansman, Vergi ve Ticaret Hukuku Açısından Yönetimi”, M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı, İstanbul 1993, s.15-17.; Aktaran: www.pwcglobal.com/tr, “Şirket Birleşmelerinin Vergisel Boyutları” (21.04.2011)

2.2.3.3. İşletme Birleşmelerinin Koşulları

Türk Ticaret Hukuku açısından birleşmede aranan koşulları üç ana başlıkta toplayabiliriz:³⁸

a) Nevilerinin Aynı Olması Koşulu

Şirketlerin birleşmesinde temel ilke, birleşecek şirketlerin aynı neviden olması şarttır. Birleşme bakımından aynı neviden sayılan ticaret şirketlerini dört grupta toplayabiliriz:

- Kollektif ve Komandit Şirketler
- Anonim ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler
- Limited Şirketler
- Kooperatifler

b) Karar Alma Koşulu

Birleşme kararı birleşecek şirketler tarafından ayrı ayrı alınması ve bu kararın tescil ve ilanı zorunludur.

c) Bilanço Çıkarma ve İlan Etme Koşulu

Birleşen şirketlerce eş örnekli birer bilanço düzenlenmesi, bu bilançoların ilan edilmesi ve birleşme sebebiyle varlıkları sona erecek şirketlerce borçların ödenmesi biçimini açıklayan bildirim bilanço ile birlikte ilan edilmesi gerekir.

³⁸ Kavak, Ahmet; “Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2009, s.50

Birleşmenin gerçekleştirilmesi için, birleşmenin şartları konusunda olumlu sonuca varılırsa, bir protokol taslağı düzenlenmektedir. Ayrıca birleşecek olan şirketler, birleşmeye esas olacak bir bilanço hazırlamaktadır. Birleşme sözleşmesi her iki firmanın yetkili organları tarafından imzalanıp onaylanır, birleşme tescil ve ilan edilir. Birleşme oluşurken devralma söz konusu ise katılan firmanın, yeni bir şirket kuruluyorsa onu meydana getiren tüm firmaların tüzel kişilikleri sona ermektedir. Tüzel kişiliği sona eren firmaların amaç birliği sona ermez, yeni kurulan şirkette devam eder. Tüzel kişiliği şirketteki ortaklık sıfatı birleşilen şirketin ortağı olarak, birleşme sözleşmesinde tespit edilen esaslara göre devam etmektedir. Mal varlığı bütünü ile, yeni kurulan şirkete geçmektedir. Tüzel kişiliği sona eren şirketlerin, işletmelerin mal varlığı yeni kurulan şirkette devam etmektedir.³⁹

2.2.3.4. İşletme Birleşmelerinin Sınıflandırılması

İşletme birleşmeleri literatürde değişik biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Burada ekonomik faaliyet alanlarına göre, hukuki yapılarına göre ve biçimsel yapılarına göre sınıflandırılacaktır.

2.2.3.4.1. Ekonomik Faaliyet Alanlarına Göre İşletme Birleşmelerinin Sınıflandırılması

Ekonomistler birleşmeleri, aşağıda belirtildiğı üzere yatay, dikey, endüstri içi ve endüstri dışı olmak üzere dört grupta sınıflandırmışlardır.⁴⁰

³⁹ Babataş, Emrah; “İşletme Birleşmelerinin Performans Değerlemesi”; M.Ü. Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2003, s.53-54

⁴⁰ Brigham, Eugene F.; “Fundamentals of Financial Management”, University of Florida, 1989, s.567

1. **Yatay Birleşme (Harizantal Mergers):** Bir firmanın kendi iş alanındaki bir başka firma ile birleşmesidir.
2. **Dikey Birleşme (Vertical Mergers) :** Alıcının hammadde kaynakları yönünden geriye, ya da nihai tüketici yönünden ileriye doğru genişlediği birleşmedir.⁴¹
3. **Endüstri İçi Birleşme :** Birbirleriyle ilişkili kurumları kapsar, ancak bu firmalar aynı ürünün üreticisi (yatay) ya da aralarında üretici-tedarikçi ilişkisi olan firmalar (dikey) değildir.⁴²
4. **Endüstri Dışı Birleşme :** Birbirleriyle ilişkili olmayan kurumların birleşmesidir.⁴³

2.2.3.4.2. Hukuki Yapılarına Göre İşletme Birleşmelerinin Sınıflandırılması

Hukuki yapılarına göre işletme birleşmelerini, biçimsel ve biçimsel olmayan birleşmeler şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

a) Biçimsel Birleşmeler

Belli bir biçime (şekle) uygun olarak gerçekleştirilen işletmeler arası birleşme çeşitleridir. Biçimsel birleşmeler, gerçekleşme biçimleri açısından; bağımsız birimlerin bağımsızlıklarını koruyarak oluşturdukları birleşmeler (tröst, holding, konsorsiyum, acquisition, joint venture) ve bağımsız birimlerin bağımsızlıklarının ortadan kaldırılarak oluşturulan birleşmeler (birleşme = merger, bütünleşme =consolidation (konsolidasyon), elegeçirme = take over) şeklinde ortaya çıkmaktadır.⁴⁴

⁴¹ Brealey, Richard A. / Myres, Steward C. / Marcus, Alan J. (Çeviren: Ünal Bozkurt, Türkan Arıkan, Hatice Doğukanlı) “İşletme Finansman Temelleri”, Ekim 1997, İstanbul, s.608

⁴² Brigham, s.567

⁴³ Brigham, s.567

⁴⁴ Akay, s.21

1.Tröst : Firmaların tek bir yönetim altında birleşmeleri suretiyle oluşturulan tekelleşmenin türüdür. Kartellere benzetilebilirler. Ancak kartellerin aksine burada birleşen işletmelerin ekonomik ve yasal varlıklarının sona ermesi ve tüzel kişiliklerinin ortadan kalkması söz konusudur. Bu açıdan bunlar, kartellerin tersine geçici değil, sürekli bir birleşmeyi simgelerler. Bu tür birleşmeler yatay ya da dikey şekilde de ortaya çıkabilirler.⁴⁵

2.Holding : Holding, gizli olmayıp; açık kurudur. Esas amacı rekabeti sınırlandırmaktan çok bir şahsa veya şirkete ait çeşitli işletmelerin yönetimini kontrol altına almak ve daha iyi denetlemektir. Holding, bir şirketin, başka şirketlerin hisse senetlerinin büyük bölümüne sahip olmak suretiyle yönetim ve denetimini ele geçirmesiyle oluşan şirketler grubudur.⁴⁶

3.Konsorsiyum : İki ya da daha çok finans kuruluşunun hukuksal ve ekonomik bağımsızlığını zedelemeksizin ve geçici olarak aralarında anlaşmalarına konsorsiyum denir. Ancak söz konusu anlaşmalar tamamlandığında, konsorsiyum adı verilen anlaşma da kendiliğinden sona erer.⁴⁷

4.Birleşme : Literatürde genellikle işletme birleşmelerini ifade etmede “combination, merger, acquisition, consolidation” sözcükleri eş anlamlı kullanılmaktadır. Bir kısım yazarlar, yaklaşık aynı büyüklükteki işletmelerin birleşmelerini ifade etmede acquisition (satın alma-devralma) kavramını kullanmışlardır. Birleşen işletmelerin kişiliklerinin ortadan kaldırılıp yeni bir işletmenin ortaya çıkması şeklinde olan birleşmeleri ifade etmede consolidation (konsolidasyon) kavramı kullanılmıştır.

1990’lı yılların başına kadar birleşme-devralmalar Türkiye ekonomisinde yaygınlık kazanamamıştır. Yaygınlık kazanamamak değil, ekonomik şoklara karşı bir yeniden yapılanma yöntemi olarak dahi kullanılmamıştır. Bu dönemde sınırlı olarak

⁴⁵ Şimşek, Çelik; s.46

⁴⁶ Mucuk, s.29

⁴⁷ Sabuncuoğlu, Tokol; s.147

görülen devralmalar da aslında alacaklı bankaların iflas etmiş işletmeleri devralması olarak tanımlanabilir.⁴⁸

İşletmeler arası birleşmeler aşağıdaki şekilde görüldüğü gibi üç türde gerçekleşebilmektedir.⁴⁹

- **Devralma** : Bir işletmenin diğer bir işletmeyi tüm aktif ve pasifi ile devralması ve devralınan işletmenin tasfiye edilerek hukuki varlığını kaybetmesidir. Devralma suretiyle birleşmede, devrolan şirket devralan şirketin içinde kaybolur. Devralan şirketi, tüzel kişiliğini korumaya devam eder.⁵⁰
- **Satın Alma** : Satın alma, bir işletmenin bir başka işletme tarafından varlıklarının tamamının veya bir kısmının satın alınmasıdır. Satın alma işlemi, varlıkların satın alınması veya hisselerin satın alınması şeklinde gerçekleşebilir.⁵¹
- **Konsolidasyon** : İki veya daha fazla işletmenin hukuki varlıklarının sona ererek yeni bir işletme oluşturmalarıdır. İşletmenin her türlü varlıkları ve hakları, yeni oluşan işletmenin olacaktır.⁵²

5.Ele Geçirme (Take Over) : Bir şirketin, diğer bir şirketin yönetiminin ve hatta bazı ortaklarının istememesine rağmen kontrol ya da sahiplik elde etmek amacıyla hisse senetlerini satın almasıdır.

6.İş Ortaklıkları (Joint Venture) : Belirli bir işi gerçekleştirmek amacıyla, işletmelerin kendi aralarında adi şirket şeklinde kurmuş oldukları şirketlerdir. Önemli büyüklükteki ve gelişmiş teknoloji gerektiren işlerin yapılabilmesi için, uluslar arası

⁴⁸ Buyruk, Ayşegül; “Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Açısından İşletme Birleşmeleri”, M.Ü. S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, 2005; s.92

⁴⁹ Burçkin, E.; “İşletmelerarası Birleşmelerde Tüm Değerleme”, M.Ü. S.B.E. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1984, s.31

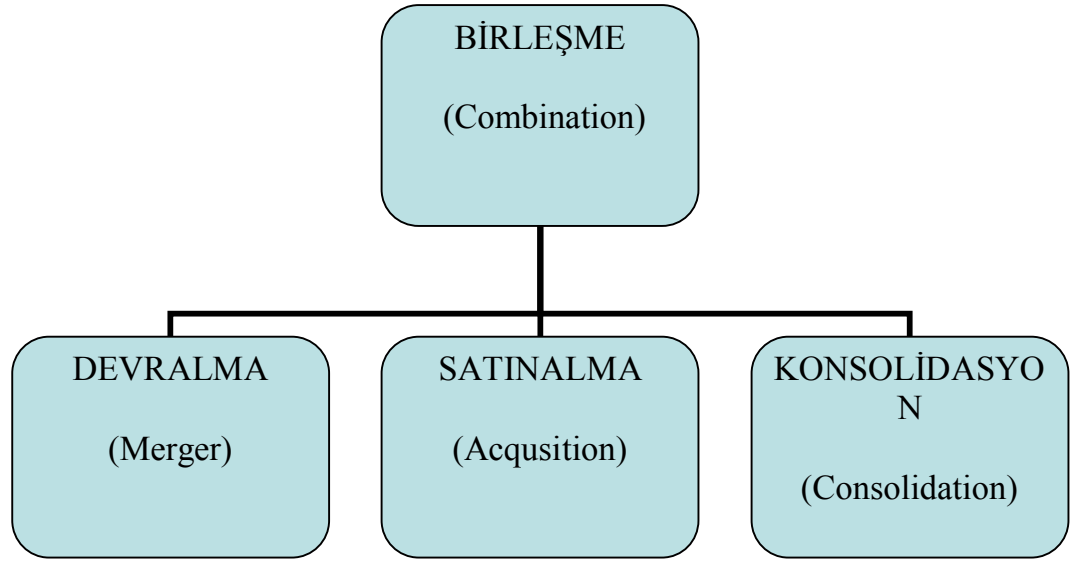
⁵⁰ Akay, s.22

⁵¹ Şanver, Ali; “Accounting for Business Combinations: A Turkish Perspective”, Boğaziçi Üniversitesi S.B.E. Doktora Tezi, s.24-26

⁵² Akay, s.23

sermayenin ülkeye gelmesini sağlamak amacını taşımaktadırlar. Böylece aynı iş konusunda çalışan ve uzmanlaşmış olan kuruluşlar bir araya gelerek bir işin yapımını gerçekleştirebilmektedirler.⁵³

Tablo 1 :Biçimsel Yapılarına Göre İşletme Birleşmeleri⁵⁴



b) Biçimsel Olmayan Birleşmeler

İşletmeler arasında rekabetin sınırlandırılması veya başkaca bir konuda işbirliği yapmak üzere oluşan ve belli bir biçime sahip olmayan birleşmelerdir. Bu birleşme biçiminde, işletmeler hukuki varlıklarını korumaktadırlar.

1.Kartel : Aynı dalda çalışan iki ya da daha fazla işletmenin rekabeti azaltmak veya ortadan kaldırmak için hukuki bağımsızlıklarını yitirmeden yaptıkları anlaşma ile oluşturdukları tekellerdir.⁵⁵

⁵³ Güvemli, O.; “Yatırım Projelerinin Düzenlenmesi, Değerlendirilmesi ve İzlenmesi”, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 7.Baskı, İstanbul Kasım 2001, s.55

⁵⁴ Burçkin, s.31

2.Çıkar Grupları : Çeşitli işletmelerin pay senetleri belli bir grubun elinde toplanmaktadır. Genellikle bu grubu aile üyeleri ya da birbirine çok yakın kişiler oluşturur. Söz konusu grup, ayrı ayrı işletmeleri tek bir amaç doğrultusunda yönetebilir.⁵⁶

3.Yönetim Kurullarının Aynı Kişilerden Olması Nedeni ile İşbirliği İçinde Çalışan İşletmeler (Interlocking Directories) : İki ya da daha fazla işletmenin yönetim kurullarının aynı kişilerden oluşturulması durumunda, ayrı ayrı işletmede, birleştirilmiş ortak politikaların söz konusu olmasıdır.⁵⁷

Birleşme kavramı, devralma ve yeni kuruluş nevindeki birleşmeleri kapsayan üst kavramdır.

Devralma Yoluyla Birleşme : En az bir ortaklığın, ortaklarının başka bir ortaklığa alınması karşılığında malvarlığı veya işletmesini aktif ve pasifleriyle bir bütün olarak o ortaklığa devrederek tasfiyesiz dağılması sonucunda iki veya daha çok ortaklığın tek bir ortaklık durumuna gelmesidir.⁵⁸

Yeni Ortaklık Kurulması Yoluyla Birleşme : En az iki ortaklığın, ortaklarının yeni kurulan bir ortaklığa alınmaları karşılığında malvarlıkları veya işletmelerini aktif ve pasifiyle birer bütün olarak bu ortaklığa devrederek tasfiyesiz dağılmaları sonucunda iki veya daha çok ortaklığın tek bir ortaklık durumuna gelmesidir.⁵⁹

Türkiye’de de bu kavram kargaşası hali hazırda mevcuttur. Türk Hukukunda en azından işletmelerin birinin, hukuksal bağımsızlığını yitirerek işbirliğine gitme olayı birleşme kavramıyla ifade edilmesine karşın, uygulama ve teoride bir terim birliği

⁵⁵ Mucuk, İ.; “**Modern İşletmecilik**”, 6. Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1996, s.50

⁵⁶ Aydın, s.8

⁵⁷ Akay, s.25

⁵⁸ Türk, Hikmet Sami, “**Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesi**”, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No:185, Olgaç Matbaası, Ankara 1986, s.37

⁵⁹ Türk, s.37-38

oluşturulamamıştır. Bazı yazarlar, birleşme için genel ve toplayıcı bir kavram olarak füzyon terimini kullanmıştır. Bazı yazarlar ise, merger veya birleşme terimini kullanmışlardır.⁶⁰

İşletme birleşmeleri genellikle füzyon (statutory merger), konsolidasyon (consolidation) ve ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki yatırımı (parent company investment) olarak sınıflandırılmaktadır.⁶¹

Tablo 2:İşletme Birleşmesi Türleri⁶²

Ticari İşletme Türü	Elde Eden İşletme	Elde Edilen İşletme
Füzyon(Varlık satın alması yoluyla)	Varlıkları ve yükümlülükleri elde eder	Faaliyetine son verir
Füzyon(Hisse senedi satın alınması yoluyla)	Hisse senetlerinin tamamını satın alır ve varlıkları ve yükümlülükleri kendi kayıtlarına aktarır.	Elde eden işletmenin bir parçası olarak faaliyetine devam eder.
Konsolidasyon(Hisse senedi veya varlık satın alınması yoluyla)	Diğer işletmelerin varlıklarını veya hisse senetlerini satın almak için yeni kurulur.	Diğer işletmeler faaliyetlerine son verebilir ya da yeni işletmenin parçası olarak faaliyetlerine devam edebilirler
Ana ortaklık Yatırımları(%50 den daha fazla oy hakkı veren hisse senetlerinin satın alınması)	Elde edilen işletmeyi bir yatırım olarak kaydeder	Yasal bir işletme olarak varlığına devam eder, elde eden işletmenin bağlı ortaklığı haline gelir.

⁶⁰ Akay, s. 14

⁶¹ Demir, Bahadır; s.3

⁶² Hoyle, Joe B.; Schaefer, Thomas F.; Douppnik, Timothy S.; “**Advanced Accounting**”; Mc Graw Hill, 5.Baskı, 1998, s.43

3. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN KOBİ'LERDE BİRLEŞME

İşletme birleşmelerinin vergi kanunları karşısındaki durumlarını ortaya koyabilmek için, işletmelerin hangi tür vergi mükellefi olduklarını ortaya koymak zorundayız. Sermaye şirketi niteliğinde olan anonim ve limited şirketlerin kazançları, kurumlar vergisine tabidir. Yani bu şirketler, kurumlar vergisi mükellefidir. Şahıs şirketi olan kollektif ve komandit şirketler ise, vergi mükellefiyeti olmayıp, bunların ortaklarının elde ettikleri gelirler ticari kazanç (komandit şirketteki komanditer ortak veya ortakların kazancı menkul kıymet sermaye iradı) olarak gelir vergisine tabidir. Şahıs işletmelerinde ise, işletme sahibi gelir vergisi mükellefidir.

Sermaye şirketlerinin birleşmesine ilişkin hükümlerin KVK.'nda yer almasına karşılık; şahıs şirketlerinin birleşmesine ait herhangi bir hüküm GVK.'nda yer almamıştır. Bu durum uygulamada gerek bazı GVK. maddelerinin yorumlanması ve gerekse KVK.'nun tasfiye ve birleşmeye ilişkin hükümlerinin uygulanması suretiyle çözümlenmeye çalışılmıştır.

3.1. KOBİ'lerde Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Birleşme

Birleşme; tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ'nin KVK m.18'e göre birleşerek yeni bir sermaye şirketi oluşturmalarını ya da tam mükellef bir veya birkaç KOBİ'nin tam mükellef olan ve sermaye şirketi statüsündeki diğer bir KOBİ'ye devrolunmasını ifade etmektedir.⁶³

Dolayısıyla;

- Birleşen (devralınan ve devralanlar dahil) şirketlerin KOBİ niteliğinde olması,
- Birleşme neticesinde bir sermaye şirketinin kurulmuş olması veya devralan şirketin bir sermaye şirketi olması gerekmektedir. Ancak birleşme işlemi sonucunda kurulacak yeni sermaye şirketi ile devralan şirketin birleşme

⁶³ Gümüş, Erhan; “KOBİ Birleşmelerinde Vergi Uygulamaları”, Diyalog, Ekim 2009, Sayı:258, s.88

işleminde sonra KOBİ şartlarını taşıyıp taşımadığının bir önemi bulunmamaktadır. Bu kapsamda yapılan birleşmelerin KVK m.19 çerçevesinde yapılan vergisiz birleşmelerle ilgisi bulunmamaktadır.

3.1.1. KOBİ'lerde Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Vergili Birleşme

3.1.1.1. KVK Md.18 Kapsamında Yapılan Birleşme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Birleşme" başlıklı 18.maddesi aşağıdaki gibidir:

Madde 18-(1) Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur.

(2) Tasfiye karının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme karının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesi kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşen kurum tarafından doğrudan veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdan alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir.

(3) Kanunun 17.maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, Ticaret Kanunu'nda olduğu şekilde birleşme ve devir ayrımı yapılmaksızın, her iki birleşme işlemi, 18 inci maddede açıklandığı üzere, aynı hükme tabi tutulmuş ve birleşmenin tasfiye hükmünde olduğu belirtilmiştir.

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

KVK.'nun 19 ve 20/1 inci maddeleri kapsamında vergisiz birleşme olarak kabul edilen devir ile, TTK.'nda düzenlenen ve birleşmenin bir çeşidi olan devir arasında

hiçbir benzerlik söz konusu değildir. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki belirtilen bu farkı düzenlemenin amacı, tamamen kamu menfaatini ilgilendiren yönü ile; birleşen kurum için tasfiye niteliğinde olan ekonomik bir olgunun vergi dışı bırakılmasını önlemek ve bu yolla birleşen kurum bilançosunda yer alan veya gözükmeyen değerlerin ve gizli yedeklerin diğer bir kuruma aktararak vergisi ödenmeden sermayeye dönüştürülmesinin engellenmesidir.⁶⁴

3.1.1.1.1. Birleşme Tarihi

Yukarıda yer alan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinin birinci fıkrası hükmünden anlaşılacağı üzere; bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir.

Birleşme için KVK'da özel bir düzenleme yapılmamış, birleşmede de tasfiye hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.⁶⁵

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Tasfiye" başlıklı 17'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmüne göre; tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Dolayısıyla, tasfiye kararının tescil tarihi, tasfiyenin bitiş tarihidir. Birleşmede, infisah eden kurum/kurumlar tasfiye olmuş sayıldığından, birleşme tarihi, birleşme kararının Ticaret Sicilde tescil edildiği tarihtir.

Birleşme halinde belli bir sürecin olup olmadığı konusunda uygulamada iki görüş bulunmaktadır.⁶⁶

Tasfiye dönemi gibi birleşme döneminin olduğunu kabul eden görüşe göre, KVK'da "birleşme" müessesesine ilişkin hükümler "Tasfiye" müessesesine yapılan atıflarla dizayn edilmiştir. Bu düzenleme tarzı, birleşmede de tasfiyede olduğu gibi bir

⁶⁴ Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, s.191

⁶⁵ Nazal, Ersin; "Kurumlar Vergisi Açısından Anonim Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme ve Bölünme İşlemleri", İstanbul Kasım 2008, s.157

⁶⁶ Şahin, Kürşat; "Birleşme Devir Bölünme ve Hisse Değişimi", Vergi Sorunları, Sayı:158, Kasım 2001

başlangıç bitiş tarihi dolayısıyla bir dönem olması gerektiğini hissettirmektedir.⁶⁷ Tasfiyedeki tasfiye döneminin başlangıcına paralel olarak, birleşme dönemi, birleşme kararının tescil edildiği tarihte başlar, birleşen şirketin borçlarının ödenmesi veya güvence altına alınmasını izleyerek düzenlenen birleşme bilançosunun kabulüne ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihe kadar devam eder.⁶⁸

Birleşmede bir dönemden değil de birleşme anından bahsedilebileceğini kabul eden görüşe göre ise; TTK'nın birleşmesiyle ilgili hükümlerini tetkik ettiğimizde, bir dönemden bahsetmek mümkün değildir. Gerçek mahiyeti bu olan birleşmeyi, vergi kanunlarının uygulanmasında başlangıcı ve bitişini iki ayrı tarih olarak dikkate almak zorlamadır. Çünkü başlangıç tarihi net olarak ortada bulunmamaktadır. Birleşmeye mesnet teşkil eden bilançoların çıkarıldıkları tarihi birleşmenin başlangıcı olarak almak, bu bilançoların sistemdeki mahiyetlerini göz ardı etmek demektir. Bu bilançolar taraf genel kurullarına birleşmeye taraf şirketler hakkında bilgi vermek ve değiştirme biriminin hesaplanmasında dikkate alınmak amacıyla çıkarılırlar. Bunların tarihleri birleşme kararından önce de olabilir. Bu nedenle bu bilanço tarihini birleşmenin başlangıcı olarak alıp, birleşmeyi dönem içinde gerçekleşen bir olay olarak kabul etmek mümkün değildir.⁶⁹

3.1.1.1.2. Birleşme Kararı

Birleşme kararının belirlenmesinde, tasfiye kararının tespiti hakkındaki hükümler geçerli olacaktır. Ancak birleşen (infisah eden) kurumun veya kurumların ortaklarına veya sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler olarak kabul edilmesi nedeniyle bu değerlerin birleşme dönemi sonu servet değerine eklenmesi gerekir.(K.V.K. md. 17 ve 18)⁷⁰

⁶⁷ Tarakçı, Hızır; “**Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı ile Türk Ticaret Açıklarından Kurumlarda Sona Erme Tasfiye-Birleşme-Devir-Neve Değiştirme Tam Bölünme Kısmi Bölünme Hisse Değişimi**”, İstanbul 2003, Polaris Yayınları, s.140

⁶⁸ Kızılot, Şükrü; “**Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri**”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 1992, Cilt 2, s.1597

⁶⁹ Tarakçı, s.156

⁷⁰ Kavak, s.153

Birleşme karı, birleşmede esas alınan servet değeri ile birleşme öncesi servet değerinin karşılaştırılması suretiyle bulunur.⁷¹

Birleşme öncesi servet değeri, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşmeden önceki mali bilançosu uyarınca belirlenen özsermayesidir. Bu bilançodaki varlıklar, “iktisap bedeli” ile değerlendirilmiştir. Birleşme sebebiyle birleşen kuruma ait varlıklar cari değerle yeniden değerlemeye tabi tutulur ve birleşilen kurumdan böylece bulunan değer karşılığında pay alınır. Birleşme kararının tespiti için, birleşme öncesi servet değeri ile kıyaslanacak olan, bu değerdir. Bu aynı zamanda birleşilen kurumdan alınan pay senetlerinin değerine tekabül eder. Devredilen değerler karşılığında alınan paylar da V.U.K. hükümleri çerçevesinde alış bedeli üzerinden değerlendirilir (KVK Md.18). Birleşilen kurumdan alınan hisse senetlerinin alış bedeli, birleşen kurumun birleşme nedeniyle cari değerle yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan bilançosuna göre bulunacak özsermayesidir.⁷²

Artırılacak Sermaye Miktarı=Devrolan Kurumun Özvarlığı/Devir alan Kurumun Özvarlığı X Devir alan Kurumun Nominal Sermayesi

Sonuç olarak birleşme karı, birleşilen kuruma devredilen özvarlığa karşılık olarak infisah eden kurum ortaklarına birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya kurum aracılığı ile verilen birleşilen kurum hisse senetlerinin, varsa ayın, nakit ve kurucu hisse senetlerinin VUK’unda öngörülen değerlendirme ölçütlerine göre tespit edilmiş değerleri ile, birleşme dönemi başındaki özsermaye tutarı arasındaki farkı ifade etmektedir.

⁷¹ Can, İsmail; “**Ferdi İşletmelerin Devri-Şirketlerin Nevi Değiştirmesi ve Birleşme-Devir**” Vergi Sorunları, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 1993, sayı IV, s.42

⁷² Can, s.42

Değerleme çalışmalarından doğru sonuç elde edebilmenin başta gelen koşullarından biri; en uygun değerlendirme yönteminin belirlenmesidir. Değerleme yöntemi, ilgili firmanın veya varlığın özelliklerine uygun olmalıdır.⁷³

Değerleme sonucunda birleşen şirketin hisse senetlerinin cari değeri ile bilanço değeri arasında fark olmaması durumunda birleşilen şirkette sermaye artırımını devir alınan servet değeri kadar; yani hisse senedi değeri kadar yapılacağından sorun çıkmayacaktır. Ancak genelde birleşilen şirketin hisse senetlerinin rayiç değeri, hisse senetlerinin nominal bedelini aşmaktadır. Bu durumda birleşilen şirketin hisse senetlerinin rayiç değeri, devir aldığı servet tutarını aştığından, birleşilen şirketin yapacağı sermaye artışı da devir aldığı servet tutarından az olacaktır. Aradaki fark bilançosunun pasif tarafına birleşme primi olarak eklenerek dengelenecektir.⁷⁴ Birleşme primi, emisyon primi niteliğindedir. KVK'nın 5'inci maddesinde emisyon priminin kurumlar vergisinden istisna olduğu ifade edilmiştir. Yeni kurulan bir şirket bünyesinde gerçekleştirilen birleşme halinde, birleşme primi doğmayacaktır.

Birleşme karı kısaca şu üç ayrı kaynaktan oluşabilir:⁷⁵

- a. Birleşme nedeniyle infisah eden kurumda, birleşme olayının tamamlandığı tarihe kadar yapılan ticari ve sınai faaliyetlerden,
- b. Birleşen şirketin aktif kıymetlerinin içerdiği gizli yedeklerin birleşme nedeniyle realize edilmesinden,
- c. Birleşen şirketin muhasebe kayıtlarında görülmeyen ancak iktisadi bakımdan bir değer olduğu belirlenen şerefîyesinin realize edilmesinden.

⁷³ Nazalı, s.160

⁷⁴ Altundal, Fuat; “Şirket Birleşmelerinde Özellik Arzeden Konular”, Vergi Sorunları, Sayı:175, Nisan 2003, s.67

⁷⁵ Tarakçı, s.436

KVK açısından birleşme kararının tespiti aşağıda yer alan örnek üzerinden yapılacaktır:⁷⁶

AKTİF	(B) A.Ş. BİRLEŞME ÖNCESİ BİLANÇOSU		PASİF
100 Kasa	80.000	320 Satıcılar	200.000
102 Banka	50.000	500 Sermaye	400.000
121 Alacak Senetleri	100.000	540 Yasal Yedekler	100.000
153 Ticari Mallar	400.000	570 Geç.Yıl.Karları	50.000
255 Demirbaşlar	220.000		
257 Birikmiş Amortisman	(100.000)		
AKTİF TOPLAMI	750.000	PASİF TOPLAMI	750.000

Birleşme sözleşmesinde mallar için 700.000 TL, demirbaşlar için ise net olarak 150.000 TL değer takdir edilmiştir. Diğer bilanço kalemleri aynen devrolunacaktır.

⁷⁶ Akay, s.76

(B) A.Ş.'nin Birleşme Öncesi Servet Değeri (TL)	
Kasa	80.000
Bankalar	50.000
Alacak Senetleri	100.000
Ticari Mallar	400.000
Demirbaşlar	220.000
Varlıklar Toplamı	850.000
Birikmiş Amortismanlar	(100.000)
Bilançodaki Net Varlıklar	750.000
Satıcılar	(200.000)
Özsermaye	550.000

(B) A.Ş.'nin Birleşme Anındaki Servet Değeri(TL)	
Kasa	80.000
Bankalar	50.000
Alacak Senetleri	100.000
Ticari Mallar	700.000
Demirbaşlar	150.000
Devir Varlıklar Toplamı	1.080.000
Satıcılar	(200.000)
Özsermaye	880.000

$$\begin{aligned}\text{Birleşme Karı} &= \text{Birleşme Anındaki Servet Değeri} - \text{Birleşme Öncesi Servet Değeri} \\ &= 880.000 - 550.000 \\ &= \mathbf{330.000}\end{aligned}$$

Yapılan bu değerlemeden sonra infisah eden kurumun cari değerlere göre özvarlığının (1.080.000 – 200.000) 880.000 TL olduğu görülmektedir.

Bu hesaplama göre infisah eden kurum, birleşilen kurumdan cari değeri 880.000,00 TL tutarında hisse senedi alacaktır.

Birleşme kararının hesaplanması sırasında, birleşen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerlerin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hükümlerine göre belirlenmesi gerekmektedir.(KVK Md.17/-c)

Bir işletmenin iktisadi değer içeren tüm unsurları bilançosunda yer almayabilir. Bunlardan biri olan peştemallık, bünyesinde olduğu işletmenin muhasebe kayıtlarında yer almaz. Fakat işletmenin devrolunması sırasında, işletmenin cari özsermayesinin (değerinin) bir unsuru olacağı açıktır. Keza devralan şirketin de bünyesinde oluşan fakat muhasebe kayıtlarında görülemeyen peştemallığı bulunabilir. Taraflar, birleşme sözleşmeleri görüşmelerinde karşılıklı yükümlülüklerin tesbiti sırasında peştemallıkları söz konusu ise bunların değerlerini tespit etmelidirler. Peştemallık değerlerinin tesbiti teoride ve pratikte tartışılmamıştır.⁷⁷

(B) A.Ş.’nin Peştemallığının Olması Halinde Birleşme Anındaki Servet Değeri

Kasa	80.000 TL
Bankalar	50.000 TL
Alacak Senetleri	100.000 TL
Ticari Mallar	700.000 TL
Demirbaşlar	150.000 TL
Peştemallık(Şerefîye)	300.000 TL
Devir Varlıklar Toplamı	1.380.000 TL
Satıcılar	(200.000) TL
Özsermaye	1.180.000 TL

⁷⁷ Tarakçı, Hızır;, “Mükellefiyetin Sona Erdirilmesi ve Kurumsallaşma”, Değişim Yayınları, İstanbul 1995, s.438

Yapılan bu düzenlemeden sonra infisah eden kurumun cari değerlere göre zvarlığının (1.380.000 – 200.000) 1.180.000 TL olduğu görülmektedir.

Bu hesaplama göre infisah eden kurum, birleşilen kurumdan cari değeri 1.180.000 TL olan hisse senedi alacaktır.

3.1.1.1.3. Birleşme Karının Beyan Edilmesi ve ödenmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinin 2. fıkrası hükmüne göre, tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi, tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine sunulur. Dolayısıyla, birleşme durumunda, münfesih kurumun kıst dönem beyannamesinin, birleşme tarihinden (birleşme kararının Ticaret Sicil’de tescil edildiği tarihten-tescil tarihinden) itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, birleşme halinde 30 günlük sürenin tescil tarihinden itibaren başladığıdır.

Devir halinde ise, 30 günlük süre; Kurumlar Vergisi Kanununun 20. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde yer alan hüküm gereği, birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren başlar. Kısacası, 30 günlük süre birleşme halinde, tescil tarihinden; devir halinde, Ticaret Sicil Gazetesinde ilan tarihinden itibaren başlar.

Birleşme karı, şirket genel kurul kararının tescil tarihini(birleşmenin gerçekleştiği tarihi) izleyen 30 gün içerisinde birleşilen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilmelidir. Birleşme karı üzerinden tarh olunan vergiler de beyanname verme süresi içinde ödenir. Ayrıca birleşilen kurumların KVK’ya göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.⁷⁸

⁷⁸ Nazalı, s.161

3.1.1.1.3.1. Birleşme Öncesi Kıst Döneme Ait Beyannamenin Verilmesi

4 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre, kıst dönem beyannamesi münfesi kurum adına birleşilen kurum tarafından verilecektir.

Birleşen şirketlerin, hesap dönemi başından birleşme kararının tescil edildiği tarihe kadar olan süreye ilişkin kıst dönem beyannamesini, birleşme kararının tescil edildiği ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar vermesi gerekir.

Ancak birleşmenin tamamlanmasının bu süreden önce gerçekleşmesi halinde, kıst döneme ait beyannamenin birleşme beyannamesi verme süresi içinde birleşme beyannamesi ile birlikte birleşilen kurum tarafından verilmesi; bir diğer ifade ile tüm beyannamelerin birleşme beyannamesi verme süresi içinde verilmesi ve vergilerin de aynı sürede ödenmesi gerekir.⁷⁹

3.1.1.1.3.2. Birleşme Beyannamesinin Verilmesi

Birleşme dönemine ilişkin beyanname, birleşmenin (birleşme bilançosunun kesinleştiği ve birleşen şirket unvanının silindiği) tarihten itibaren 30 gün içinde infisah eden (birleşen) şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine, birleşilen kurum tarafından verilir (K.V.K.'nın 17/2 inci maddesinin kıyasen uygulanması).⁸⁰ Beyannameye birleşme bilançosu ve gelir tablosu eklenir.

3.1.1.1.3.3. Birleşme Karı Üzerinden Tarh Edilen Vergilerin Ödenmesi

Birleşme karına ilişkin olarak verilen birleşme beyannamesi üzerine tarh edilen kurumlar vergisi birleşme beyannamesi verme süresi içinde birleşilen kurum tarafından ödenir. Birleşen kurumların Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre tahakkuk etmiş olup henüz vadesi gelmemiş bulunan vergilerde aynı süre içinde ödenir.

⁷⁹ Kavak, s.156

⁸⁰ Paklar, s.580

3.1.1.1.4 Birleşme Halinde Geçici Vergi Uygulaması

Birleşme tarihi itibariyle hukuki varlığı sona eren kurumların, birleşme kararına ait kurumlar vergisi beyannamesinin, birleşme kararının ticaret siciline tescil tarihinden itibaren 30 gün içinde verilmesi gerektiğinden; hukuki varlığı sona eren kurumlar, birleşme tarihinin içinde bulunduğu dönemden itibaren geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir.⁸¹

3.1.1.1.5. Birleşme Halinde Sorumluluk

KVK'nın 18.maddesinde, tasfiye hükümlerine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevlerin, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olacağına hükmedilmiştir.

Buna göre birleşilen kurumun sorumlulukları şöyle sıralanabilir:

- Birleşme beyannamesinin verilmesi
- Birleşme öncesi kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi
- Birleşen kurumun birleşme öncesi dönemlere ilişkin olup henüz verilmemiş katma değer vergisi, muhtasar gelir ve kurumlar vergisi, damga vergisi ve diğer vergilere ilişkin beyannamelerin verilmesi,
- Birleşen kurum adına tahakkuk etmiş vergilerin ödenmesi,
- Birleşen kurum adına yapılan tarhiyatların itirazlı olanları varsa, bunlar için karşılık ayrılması
- Birleşme işlemlerinin incelenmesini talep etmesi.

Birleşmenin gerçekleşmesinden önceki dönemleri ilgilendiren ve birleşmenin gerçekleşmesinden önce yerine getirilmesi gereken ödevlerin yerine getirilmemesinden, kurum infisah ettiğinden o dönemdeki kanuni temsilciler sorumludur. Kanuni

⁸¹ Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No:217(27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.) - <http://www.alomaliye.com/gvk217.htm> (12.05.2011)

temsilciler; tasfiye hükmünde olduğu gibi ödedikleri vergilerden dolayı, şirketten pay alan ortaklara rücu edebileceklerdir.⁸²

3.1.1.1.6. Birleşme ile İlgili Özellik Arzeden Konular

a. Birleşme Giderleri

Birleşme nedeniyle gerek birleşen ve gerekse birleşilen kurumlar bir kısım giderler yapar ki, bu giderler KVK.'nun 8/1 inci maddesi kapsamında kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirilir.⁸³

Aynı zamanda birleşilen şirketin katlandığı giderler, işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan ilk tesis ve taazzuv giderleri niteliğinde olduğundan, kurum tarafından aktifleştirilmesi de ihtiyaridir.⁸⁴

b. Birleşen Kurumlara İlişkin Zararlar

Birleşen kurumların mali bilançolarına göre oluşan zararları 5 yıllık süre dikkate alınarak ancak kendi karlarından mahsup edilebilecektir. Dolayısıyla birleşen şirket zararları, en son birleşme karından mahsup edilebilir,⁸⁵ kalan zararların birleşilen şirket bünyesinde oluşacak kardan mahsup edilmesi mümkün değildir.⁸⁶

c. Birleşen Şirkete Ait Gayrimenkullerin Satışında K.V.K.'nun 5/1-e Maddesinin Uygulanması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamında gerçekleştirilen birleşmelerde, birleşen şirkete ait gayrimenkulün birleşilen şirkete intikali yeni iktisap olarak dikkate alınacağından, devir tarihinden itibaren iki tam yıl geçmesi halinde,

⁸² Nazalı, s.161

⁸³ Kavak, s.159

⁸⁴ Yalçın, Hasan ve Selçuk Yücel; “**Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler**”, Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, İstanbul 1996, s.215-216

⁸⁵ Paklar, s.588 (DŞ, 4D. 30.04.1968 T.E. 1964/396, K.1968/2496 ve 19.02.1968 T.E. 1964/510, K. 1968/688 sayılı kararlarında “Birleşmenin K.V.K.'nun 36'ncı maddesi hükmü karşısında, infisah eden kurum bakımından tasfiye hükmünde bulunduğu, bu durumda hükmi şahsiyeti sona eren şirket zararının, tasfiye kararının hesabı sırasında ve şirket bünyesinde nazara alınması icap edeceği” belirtilmiştir.)

⁸⁶ Tarakçı, s.513

gayrimenkulün birleşilen şirket tarafından satılması ve satış karının %75'ini bilançosunun pasifinde özel bir fon hesabında en az 5 yıl süre ile tutması koşuluyla kazancın %75'lik kısmı için kurumlar vergisi istisnasından yararlanılabilir. Buradaki iki yıllık sürenin birleşilen kurumda geçmesi gerekir. Bir diğer ifade ile birleşen şirket aktifinde kaldığı süre hesaba katılmaz.⁸⁷

d. Birleşme Primi

Birleşme primi, emisyon primi hükmünde olup, birleşilen şirketin kurum kazancının bir unsurudur.

Emisyon primi, şirketin kuruluşu ya da sermayesinin artırımı sırasında, hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde bir bedelle satılması halinde, pay sahiplerinden tahsil edilen hisse senetlerinin itibari değeri tutarını aşan kısımdır.⁸⁸

Emisyon primleri, KVK.'nun 5/1-ç maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ancak emisyon priminin birleşilen şirket tarafından ortaklara nakden dağıtılması halinde, GVK.'nun 94/6-b maddesi kapsamında tevkifat yapılacaktır. Öte yandan birleşilen şirket emisyon primlerini sermaye artırımında kullanması durumunda herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.⁸⁹

Birleşmenin yeni kurulan bir şirket bünyesinde gerçekleşmesi halinde birleşme priminin doğmayacağı açıktır.⁹⁰

e. Birleşen Şirketin, Birleşilen Şirketin Sermaye Payına Sahip Olması

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

⁸⁷ Kavak, s.160

⁸⁸ Erimez, Rüştü; “**Emisyon Primi**”, Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ekim 1996, Sayı:182, s.3

⁸⁹ Kavak, s.161

⁹⁰ Güneş, İ.Hakkı ve A.Arslan Akbıyık; “**Birleşmelerde Arttırılacak Sermaye Tutarımın ve Birleşme Priminin Hesaplanması**”, Vergi Sorunları, Sayı:175, 2003, s.145

f. Birleşilen Şirketin, Birleşen Şirkette Sermaye Payına Sahip Olması

Devralma biçiminde gerçekleştirilen birleşmelerde, birleşilen şirketin birleşen şirkette iştiraki olduğunda, birleşilen şirketin hisse senetlerinin birleşen şirket hisse senetlerine oranla daha fazla değer kazanması halinde, birleşilen şirket lehine bir kar doğar.⁹¹ Bu kar, emisyon primi niteliğinde olduğundan, kurumlar vergisinden istisna edildiği gibi; gelir vergisi tevkifatına da tabi tutulmaz.

3.1.2. KOBİ'lerde Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Devir (Vergisiz Birleşme)

Kurumlar Vergisi bakımından devir, bir birleşme şekli olarak tanımlanmış olmayıp; vergisiz birleşmenin şartlarını ortaya koymak amacıyla kullanılmıştır.⁹² Bu yüzden devir ismi yerine “vergisiz birleşme” (Tax-free merger) ismi de kullanılmaktadır.⁹³ Devir, K.V.K.’nın 19. ve 20. maddelerinde düzenlenmiştir.

Devir yoluyla birleşme, bir yada birkaç şirketin bütün aktif ve pasifiyle bir diğer şirkete katılarak infisah etmesi ve katıldıkları şirketin bünyesine ilthakıdır(devridir). Bir başka deyişle; bir kurumun tüzel kişiliği devam etmekte, diğer şirketler ise kendisine katılmış bulunmaktadır.⁹⁴

3.1.2.1. Devir İçin Aranılan Şartlar

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19. maddesinin birinci ve ikinci fıkrası, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir. İki şirket arasında gerçekleştirilen birleşmenin devir sayılabilmesi için, birleşmenin aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşmesi gerekmektedir:

⁹¹ Kızılot, Şükrü; “**Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler**”, 3.Cilt, Ankara 1996, s.1603

⁹² Kavak, s.171

⁹³ Nazal, s.163

⁹⁴ Kuşçu, Serdar; “**Devir Yoluyla Birleşme (Vergisiz Birleşme)**”, Vergi Raporu, Sayı:130, Temmuz 2010, s.101

a. Birleşme Sonucunda İnfisah Eden Kurum ile Birleşilen Kurumun Kanuni veya İş Merkezlerinin Türkiye’de Bulunması

KVK. 19. maddesine göre, bir birleşmenin devir sayılabilmesi için, öncelikle birleşen ve birleşilen kurumların kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması gerekmektedir. Türkiye’de bulunması, bu kurumların tam mükellef olması gerektiğini gösterir.

Genel olarak iş merkezleri, kanuni merkezlerinin bulunduğu yerdedir. KVK. 3. maddesinde, kanuni merkez; vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir; iş merkezi ise, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Birleşmenin devir olarak kabul edilebilmesi için, her iki kurumun da tam mükellef olmasının bir şart olarak ileri sürülmesi devir olayının mahiyetinden kaynaklanmaktadır. Birleşme karı, devrolan kurumun bilançosundaki aktif kıymetlerin cari değerleriyle dikkate alınmasından doğmaktadır. Bir diğer ifadeyle, birleşme halinde gizli yedeklerin realize edildiği anlayışından kaynaklanmaktadır. Devir halinde karın hesaplanmaması, bu değerlemenin yapılmaması yani aktif kıymetlerin değer artışından oluşan gizli yedeklerin vergilendirilmemesi, vergilemenin birleşilen kurum bünyesinde bu karların realize edileceği tarihte yapılmak üzere ertelenmesi anlamına gelir. Ertelenen bu verginin, ileride birleşilen kurum bünyesinde kavranıp vergilendirilebilmesi, devralan kurumların tam mükellef kurum olmasını gerektirmektedir.⁹⁵ Bundan dolayıdır ki, devir müessesesi bir istisna düzenlemesi değil; vergi erteleme uygulamasıdır.⁹⁶

⁹⁵ Tarakçı, s.246

⁹⁶ Nazalı, s.164

b. Münfesih Kurumun Devir Tarihindeki Bilanço Değerlerinin, Birleşilen Kurum Tarafından Bir Bütün Halinde Devralınması ve Aynen Bilançosuna Geçirilmesi

Birleşmenin devir hükmünde sayılabilmesi için ikinci şart, birleşen (infisah eden) kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesidir.

Bu durumun aksine, kurumun aktif ve pasifi, devralan kuruma, devir tarihindeki bilançosunda kayıtlı değerlerden eksik ya da fazla değerler üzerinden devrolunur veya devralan kurumun bilançosuna bu değerle intikal eder ise; devir hükümleri değil, birleşme hükümlerinin (K.V.K. md.36) uygulanması gerekecektir.⁹⁷

Buna göre infisah eden kurum ile birleşen kurumların bilanço kalemlerinin, hiçbir değişiklik yapılmadan kayıtlı değerlerinin toplanması suretiyle konsolide edilmesi gerekmektedir. Böylece, infisah eden şirketten birleşilen şirkete devir, iktisadi kıymetlerin cari değerleri ile kayıtlı değer arasındaki farka ilişkin gizli yedekler dikkate alınmayarak gerçekleşecek, gizli yedek içeren iktisadi kıymetler birleşilen şirket tarafından elden çıkarıldığında vergilendirme yapılacaktır.⁹⁸

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 devralan kurumda, devir ve bölünme işlemi nedeniyle devrolan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edilecektir.⁹⁹

Birleşen kurumun devir tarihindeki bilanço kalemleri yeniden bir değerlemeye tabi tutulmaması nedeniyle, birleşilen kuruma geçen değer fazlalıklarının ileride

⁹⁷ Tarakçı, s.440

⁹⁸ Nazalı, s.165

⁹⁹ 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği 03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

vergilendirilmesi amaçlanmış ve bir anlamda kurumlar arası birleşmenin teşvik edilmesi sağlanmıştır.

Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği tarihtir.

Devir yolu ile birleşmeyi bir örnek yardımı ile çözümlayelim.¹⁰⁰

(A) Ltd.Şti.'nin Devir Tarihi İtibariyle Bilançosu

Aktif			Pasif
Kasa	20.500,00	Sermaye	15.000,00
Emtia	134.500,00	Yedekler	100.000,00
Demirbaşlar	40.000,00	B.Amortisman	25.000,00
İştirakler	5.000,00	Borçlar	60.000,00
Toplam	200.000,00	Toplam	200.000,00

¹⁰⁰ Kavak, s.176

(B) Ltd.Şti.'nin Devir Tarihi İtibariyle Bilançosu

Aktif		Pasif	
Kasa	10.000,00	Sermaye	70.000,00
Emtia	165.000,00	Yedekler	90.000,00
Binalar	100.000,00	Borçlar	95.000,00
Demirbaşlar	25.000,00	Y.Değerleme	25.000,00
		B.Amortisman	20.000,00
Toplam	300.000,00	Toplam	300.000,00

(B) Limited Şirketinin bilançosu kül halinde (A) Limited Şirket bilançosuna aynen geçirildiğinde, devir sonrası (A) Limited Şirketinin bilançosu şöyle olacaktır:

(A) Ltd.Şti.'nin Bilançosu

Aktif		Pasif	
Kasa	30.500,00	Sermaye	85.000,00
Emtia	299.500,00	Yedekler	190.000,00
İştirakler	5.000,00	Y.Değerleme	25.000,00
Binalar	100.000,00	Borçlar	155.000,00
Demirbaşlar	65.000,00	B.Amortisman	45.000,00
Toplam	500.000,00	Toplam	500.000,00

3.1.2.2. Devir Halinde Vergilendirmeme Koşulları

Devir ve bölünmenin KVK'nın 20.maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde yapılması halinde, devrolunan veya bölünen kurumun sadece devir ve bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek olup, devir ve bölünmeden doğan kazanç hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Devir işlemlerinin vergilendirilmemesini sağlayan şartlar aşağıdaki gibidir:

a) Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Verilmesi

Devir işleminin vergisiz yapılabilmesi için birinci koşul, birleşen kurum ile birleşilen kurumun devir tarihi itibariyle hazırladıkları ve müştereken imzalamış oldukları birleşen kuruma ait kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesini birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde birleşen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermeleri zorunludur.(KVK Md.20/1).

Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir.

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 de aynı süre içerisinde aynı vergi dairesine vereceklerdir.(KVK Md.20).

Kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarih, duruma göre önceki dönem kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süreyi kısaltabilir veya uzatabilir.(KVK Md.20).

Örnek¹⁰¹ : (A) Ltd.Şti.'nin 11/02/2007 tarihinde (A) A.Ş.'ye dönüşmesi halinde, münfesih (A) Ltd.Şti. 01/01/2007-11/02/2007 tarihleri arası kıst dönemine ilişkin beyanname ile 2006 hesap dönemine ilişkin beyannamenin 13/03/2007 tarihi mesai saati sonuna kadar münfesih kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Devir işleminin, hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde; geçmiş dönem beyannamesi ile kıst dönem beyannamesi birlikte verilecektir. Ancak kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinde süre, ay sonuna kadar değil, ayın yirmibeşinci gününün akşamına kadardır.

Ayrıca belirtilmesi gereken diğer husus, belirtilen beyannamelerin birinin zamanında verilmemesi halinde, devir geçerli olmayacaktır. Dolayısı ile vergi ertelemesinden de yararlanılamayacaktır.¹⁰²

Yukarıda belirtilen şartların aynen yerine getirilmesi durumunda, devir nedeniyle oluşan kar hesaplanmayacak ve vergilendirilemeyecek, sadece münfesih kurumun (birleşen kurum) devir tarihine kadar olan kazançları vergilendirilecektir. Görüldüğü üzere devir yolu ile birleşme, tasfiye gibi hukuki ve mali açıdan son derece kulfetli olabilecek bir yola gidilmeksizin işletmelere önemli bir yapılanma imkanı vermektedir.¹⁰³

b) Taahhütname Verilmesi

Vergisiz birleşme için bir diğer koşul, birleşilen kurum, infisah eden yani birleşen kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve vergileme ile ilgili diğer bütün vecibeleri yerine getireceğine dair bir taahhütnameyi, münfesih kurumun birleşme sebebi ile verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vermek suretiyle taahhüt etmesi gerekmektedir. Ayrıca birleşilen kurum, mahallin en

¹⁰¹ Kavak, s.179

¹⁰² Nazalı, s.168

¹⁰³ Kuşçu, s.98

büyük mal memurunun (illerde defterdar, ilçelerde mal müdürü) talep etmesi durumunda teminat göstermek zorundadır.¹⁰⁴

Verilecek beyannamelerin ekine söz konusu taahhütname ile devre ilişkin bilançonun ve gelir tablosunun eklenmesi 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. Belirtilen şartların aynen yerine getirilmiş olması durumunda, devir nedeniyle oluşan kar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecek, sadece birleşen kurumun devir tarihine kadar olan kazançları vergilendirilecektir.¹⁰⁵

Devir halinde, devralan kuruma yüklenen sorumluluğun mahiyet ve kapsamı, tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye memurları ve birleşen kuruma yüklenen sorumluluktan farklıdır. Nedeni, birleşme ve tasfiyede, birleşme ve tasfiye kazancının vergilendirilmesi yapıldığı halde; devirde birleşmeye bağlı olarak vergileme yapılmamasıdır. Dolayısı ile birleşme kazancının vergilendirilmesine bağlı olan kısım dışında, birleşme halinde birleşilen kuruma düşen sorumlulukların devirde de, devir alan kurum yönünden geçerli olması gerekmektedir.¹⁰⁶

c) Vergilendirilmeme Şartlarına Uyulmaması

KVK'nın 20. maddesinde sayılan şartlara uyulduğu takdirde birleşmeden doğan karların hesaplanmamağı ve vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir. Maddede belirtilen şartlar şekil şartı olup, uyulmaması halinde devrin vergisiz birleşme hükmünden

¹⁰⁴ Nazalı, s.179

¹⁰⁵ Gündüz, N.Kemal ve Necati Perçin; “**Kurumların Devri Halinde Vergilendirme**”, Vergi Sorunları, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Kasım 1999, Sayı:134, S.64

¹⁰⁶ Özbalcı, Yılmaz; “**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**”, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2006, s.573

yararlanılamaz. Maddenin lafzından birleşmede şartlara uyulduğu takdirde vergisiz birleşme, uyulmadığı takdirde ise vergili birleşme hükmünde olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Bu durumda devir hükümleri uygulanamayacağından KVK'nın 19. maddesindeki birleşme hükmü devreye girmektedir. Münfesih kurumda devir tarihine kadar oluşan gizli yedekler, değer fazlaları hesaplanarak vergiye tabi tutulur.

İktisadi kıymetlerin, birleşilen kuruma cari değerler üzerinden devredilmesi gerektiğinden, takdir komisyonu tarafından değerleri tespit edilir. Takdir edilen kıymetler sonucu bulunan matrah farkı re'sen tarh edilir ve tarh edilen vergi birleşilen kurumdaki aranır. Birleşilen kurumun sorumluluğu KVK'nın 18. maddesindeki "Kanununun 17'nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur" hükmüne göre belirlenir.

Birleşilen kurumun hisse senetlerinin, birleşen kurumun ortaklarına devir edilebilmesi için karşılıklı anlaşma yoluyla kurumların değerleri tespit edilir. Vergisiz birleşme şartlarını ihlal eden birleşmelerde bu değerler dikkate alınarak yapılan tarhiyat ise ikmalen olacaktır.¹⁰⁷

d) Devir Halinde Tahakkuk Eden Vergilerin Ödenmesi

Devir koşullarına uygun olarak yapılan birleşme nedeniyle,¹⁰⁸

- a. Münfesih (birleşen) kurumun devir tarihine kadar olan süreye ilişkin kıst dönem karının beyanı üzerinden tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi, devralan (birleşilen) kurumun devrin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar, birleşilen kurum tarafından ödenir.
- b. Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içinde yapılması halinde, birleşen kurum ile birleşilen kurumun devir tarihi itibarıyla hazırlanan ve müştereken imzalanan kıst dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile

¹⁰⁷ Nazalı, s.97

¹⁰⁸ Kavak, s.180

birleşen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanan ve müştereken imzalanan kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilen kurumlar vergileri, beyanname verme süresi içinde birleşilen kurum tarafından ödenir.

3.1.2.3. Devir İşlemi İle İlgili Olarak Özellikli Konular

a) Devir Giderleri

Birleşen kurumların birleşme nedeniyle yaptıkları giderler, genel olarak faaliyetlerinin devamlı bir şekilde artırılmasına yönelik giderler mahiyetinde olduğundan ilk tesis ve taazzuu gideri olarak aktifleştirilebileceği gibi doğrudan gider yazılması da mümkündür.¹⁰⁹

b) Birleşen Kuruma Ait Zararlar

Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla, devir koşullarına uygun olarak gerçekleşen birleşmelerde; devrolan kurumun son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve devralınan kurumun faaliyetine devir işleminin gerçekleştirildiği hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle devam edilmesi koşuluyla, devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla öz sermayesini geçmeyen zararları, birleşilen kurumun kazancından indirilebilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9.maddesinde zarar mahsubu düzenlenmiştir.

Devir olunan kurumun zararlarının devralan kurumun kazancından indirilebilmesi için aşağıda sayılan üç koşulun birlikte var olması gerekmektedir.¹¹⁰

- i. Devir suretiyle birleşen kurumun son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni süresi içinde vermiş olmalıdır.
- ii. Devralınan kurumun faaliyetlerine devir işleminin gerçekleştiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam edilmelidir.

¹⁰⁹ Özbalcı, s.623-624

¹¹⁰ 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği 03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır

iii. Mahsup edilecek zarar tutarı devir tarihi itibariyle birleşen kurumun özsermaye tutarını geçmemelidir.

Yukarıda sayılan koşulların varlığı halinde, devir yolu ile birleşen kurumların zararları, birleşilen kurumların kazançlarından indirilebilecektir.

Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir tarihi itibariyle tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesi uyarınca, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir.

Belirtilen şartların ihlali halinde, zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.¹¹¹

Sonuç olarak devrolan şirketin (münfesihi kurum) geçmiş yıl zararlarının olması halinde, devralan şirket (birleşilen kurum), bu zararları Kanununun 9 uncu maddesinde yazılı esaslar göz önünde bulundurulmak suretiyle indirim konusu yapabilir.¹¹²

c) Amortisman Uygulamaları

KOBİ birleşmelerinde, birleşme nedeniyle infisah eden kurumdan devralınan amortisman tabi iktisadi kıymetleri için faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle münfesihi kurumdaki kayıtlı değerleri üzerinden kalan süre için amortisman ayrılacaktır. Dolayısıyla amortisman tabi iktisadi kıymetler için birleşilen kurumda yapılacak amortisman uygulamalarında, bu kıymetlerin devir değerleri değil, münfesihi kurumdaki birikmiş amortismanlar dahil kayıtlı değerleri esas alınmalıdır. Aynı şekilde bu kıymetlerin faydalı ömürlerinden, infisah eden kurumda amortisman tabi tutulan süreler düşülecek ve birleşilen kurumda kalan süre itibariyle amortisman uygulaması yapılabilecektir.¹¹³

¹¹¹ Arpacı, Atlar Ömer; “**Kurum Matrahının Tespitinde Giderler**”, Yaklaşım 2007, s.131

¹¹² Kuşçu, s.99

¹¹³ Duran, İmral; “**Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme(KOBİ) Birleşmeleri**”, Mali Çözüm, Sayı:94, Temmuz-Ağustos 2009, s.238

KOBİ birleşmelerinde her ne kadar devredilen kıymetlerin rayiç bedelleriyle veya değerlenmiş değerleriyle devrini öngörse de amortisman uygulaması bakımından, önceki kurum ile sonraki kurum arasında ilave bir teşvik veya gider yazma imkanı sağlanamamıştır.¹¹⁴

d) Geçici Vergi Uygulamaları

Konuya ilişkin olarak 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nin¹¹⁵ "Devir Halinde Vergilendirme ve Beyan" başlıklı bölümünde; "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 münfesih 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." hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla hukuki varlığı sona eren münfesih kurum, devir tarihinin içinde bulunduğu dönemler için geçici vergi beyannamesi vermeyecektir.¹¹⁶

e) Devir Halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e Madde Hükümünün Uygulanması

Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) mali yapılarını güçlendirmek, ölçek verimliliğini sağlamak, rekabet ortamına uyum kapasitelerini güçlendirmek, istihdam düzeylerini artırmak veya korumak gibi amaçlarla birleşmelerinin vergi yoluyla teşvik edilmesi amacıyla, 5904 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"¹¹⁷ m.7 ile KVK'na eklenen geçici m.5'de; KOBİ birleşmelerine birtakım vergisel teşvikler getirilmiştir. 5904 sayılı Kanun m.7 ile KVK'ya eklenen geçici m.5 ile, KOBİ'lerin 31.12.2009 tarihine kadar

¹¹⁴ Duran, s.239

¹¹⁵ 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği, 03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹¹⁶ Kuşçu, s.99

¹¹⁷ 03.07.2009 Tarihli ve 27277 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

birleşmeleri halinde birleşmeden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilirken; birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür. Ayrıca bu kapsamda yapılacak birleşmeler, KDVK yönünden de devir ve bölünme işlemleri gibi değerlendirilecektir.¹¹⁸

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesine göre, kurumların en az iki yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75'i bilançonun pasifinde özel bir fon hesabından 5 yıl süreyle tutulması koşulu ile kurumlar vergisinden müstesnadır.

Görüldüğü üzere 5904 sayılı Kanun ile KOBİ birleşmeleri için getirilen teşvik bir kazanç istisnasıdır.¹¹⁹

Birleşme işleminin kazançlı olması yanında, birleşme zararı oluşması da mümkündür. Birleşmeden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edildiğinden, bu işlem sonucunda oluşacak zararlarında mahsup edilememesi gerekir. Ancak bu hususla ilgili olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.¹²⁰

Devir halinde söz konusu madde hükmünün iki başlık altında açıklanması uygun olacaktır.¹²¹

i. Birleşen Şirketin Gayrimenkullerini Devir Tarihinden Önce Satmış Olması

Kurumlar, aktifinde kayıtlı gayrimenkullerini ve diğer değerlerini KVK'nun 19/1 inci maddesinde yazılı koşullara uygun biçimde yapacakları devirden önce satmaları ve bu satıştan doğan kazancın, devrin gerçekleşmesinden sonra KVK'nun 5/1-e maddesi kapsamında sermayeye eklenmesi veya bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında

¹¹⁸ Gümüş, s.88

¹¹⁹ 4 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

¹²⁰ Akyol, Mehmet Emin; "KOBİ Birleşmelerine Sağlanan Vergisel Teşvikler", Yaklaşım, Sayı:200, Ağustos 2009, s.66

¹²¹ Kavak, s.182

tutulması durumunda, söz konusu satışlardan sağlanan kazançların %75'i kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

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

Birleşen şirkete intikal eden gayrimenkul ile diğer değerlerin, birleşen kurum bilançosunun aktifine kayıtlı bulunduğu tarih ile birleşilen kurum tarafından satışın yapıldığı tarih arasında en az iki yıllık bir süre geçmiş olması halinde, gayrimenkulün ve diğer değerlerin satışından sağlanan kazancın sermayeye eklenmesi veya bilançonun pasifinde özel bir fon hesabından 5 yıl süreyle tutulması şartıyla satış kazancının %75'i kurumlar vergisi istisnasından yararlanır.

3.1.2.4. Vergisiz Birleşmeden Yararlanacak KOBİ'ler

Birleşme, tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ'nin KVK m.18'e göre birleşerek yeni bir sermaye şirketi oluşturmalarını ya da tam mükellef bir veya birkaç KOBİ'nin tam mükellef olan ve sermaye şirketi statüsündeki diğer bir KOBİ'ye devrolunmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla;

- Birleşen (devralınan ve devralanlar dahil) şirketlerin KOBİ niteliğinde olması,
- Birleşme neticesinde bir sermaye şirketinin kurulmuş olması veya devralan şirketin bir sermaye şirketi olması gerekmektedir. Ancak birleşme işlemi sonucunda kurulacak yeni sermaye şirketi ile devralan şirketin birleşme işleminden sonra KOBİ şartlarını taşıyıp taşımadığının bir önemi bulunmamaktadır. Bu kapsamda yapılan birleşmelerin KVK m.19 çerçevesinde yapılan vergisiz birleşmeler ile ilgisi bulunmamaktadır.¹²²

Vergisiz birleşme düzenlemesinden, Türk Ticaret Kanunu'na göre kurulmuş olup, 2008/Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ila 250 işçi çalıştıran ve 2008 hesap dönemi sonu itibariyle yıllık net satışları toplamı 25 milyon

¹²² Gümüş, s.89

Türk Lirasını geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon Türk Lirasından az olan tam mükellefiyete tabi sermaye şirketleri KOBİ olarak tanımlanmış olduğundan, bu koşullara sahip olan ve tam mükellefiyete tabi sermaye şirketi (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere) şeklinde örgütlenmiş KOBİ'ler yararlanabilecektir. Dar mükellefiyete tabi olanlar ile, 01.01.2009 tarihinden sonra kurulanlar ve yukarıda belirtilen koşulları taşımayan tam mükellefiyete tabi kurumlar, vergisiz birleşme hükümlerinden yararlanmaları mümkün değildir.

5904 Sayılı Kanun ile yapılan düzenleme, KVK'na geçici madde eklemek suretiyle gerçekleştirilmiş olsa da, KOBİ birleşmelerine ilişkin bu uygulama gelir vergisi mükelleflerini de kapsamaktadır. Buna göre KOBİ tanımı kapsamına giren gelir vergisi mükellefleri, GVK m.81'de aranan şartları (değerleme hükümleri hariç) sağlamaları kaydıyla bu madde hükümlerinden yararlanabileceklerdir.¹²³

3.1.2.4.1. Vergisiz Birleşmeden Yararlanma Koşulları

31.12.2009 tarihine kadar aşağıda belirtilen koşullara uygun olarak yapılacak birleşme işlemlerinden doğan kazançlar, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.¹²⁴

a. Birleşme Kapsamında Kıymetlerin Devri:

Kanunun geçici 5 inci maddesine göre yapılacak KOBİ birleşmelerinde; birleşilen kurum, münfesi kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerini rayiç bedelle, diğer kıymetlerini ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle; bir bütün halinde devralması ve bilançosuna kaydetmesi gerekmektedir.

b. Birleşme İşleminde Doğan Kazançların Sermayeye Eklenmesi:

KOBİ birleşmelerinde münfesi kurumda doğan birleşme kazançlarının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen kurumun sermayesine eklenmesi gerekmekte olup; sermayeye

¹²³ Gümüş, s.89

¹²⁴ Kavak, s.162

eklenecek kazanç tutarı, birleşme nedeniyle kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç tutarı ile aynı olacaktır.

c. Birleşen ve Birleşilen Kurumlar Arasındaki Külli Halefiyet:

KOBİ birleşmelerinde, birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini; münfesi kurumun, birleşmenin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütname ile taahhüt etmesi gerekmektedir.

Buna göre, birleşilen kurum birleşen kurumun külli halefi haline gelmektedir. İster tahakkuk etmiş olsun, isterse daha sonraki tarihlerde doğacak olsun, birleşen kurumun bütün vergi borçlarından birleşilen kurum sorumlu olacaktır.

d. İstihdam Şartı:

KOBİ birleşmelerinde, birleşme işlemi sonrasında birleşilen kurumda, üç yıl süreyle aylık ortalama olarak birleşilen kurum ile münfesi kurum tarafından, 01.04.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması gerekmektedir.

Bu süre içinde herhangi bir ayda istihdam şartının sağlanamaması halinde, birleşmeden dolayı istisna ve indirimli oran uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün olmayacaktır. İzleyen aylarda istihdam şartı yeniden sağlansa dahi geçici 5 inci maddede yer alan teşviklerden yararlanılamayacaktır.

Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak 31.12.2009 tarihine kadar yapılan birleşmeler, kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Belirtilen tarih sonrasında yapılan birleşmeler ise, 18 inci madde kapsamında vergiye tabi tutulacaktır.

3.1.2.4.2. Vergisiz Birleşme Yanında Sağlanan Diğer Avantajlar

KOBİ'lere vergisiz birleşme yanında, aşağıda belirtilen avantajlar da sağlanmıştır:¹²⁵

- a. Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.
- b. Birleşilen kurumun birleşmenin yapıldığı hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır. Uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı, Bakanlar Kurulunca tespit edilecektir.
- c. Bu düzenleme kapsamında birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, Kurumlar Vergisi Kanununun 9/a maddesinde yer verilen koşullarla kurum kazancından indirilebilecektir.
- d. Münfesih kurumdan devralınan amortisman tabi iktisadi kıymetler için, faydalı ömürleri dikkate alınarak münfesih kurumdaki kayıtlı değerleri üzerinden kalan süre için amortisman ayrılacaktır.
- e. Bu kapsamda yapılan birleşmeler, Kurumlar Vergisi Kanununun devir ve bölünme işlemleri gibi kabul edildiğinden, katma değer vergisine tabi değildir.

3.1.2.4.3. Vergisiz Birleşme Sonrasında Uyulacak Koşullar

KOBİ'lerin vergisiz birleşme sonrasında;

- a. Birleşilen kurumun, indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sona erdiği yılı izleyen üçüncü yılın sonuna kadar;
 - i. Kurumlar Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamında birleşme işlemine tabi tutulması,

¹²⁵ Kavak, s.163

ii. Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine tabi tutulması,

iii. Kurumlar Vergisi Kanununun 17 inci maddesi kapsamında tasfiye edilmesi,

iv. Sermaye azaltılmasına gidilmesi,

durumunda, vergisiz birleşmeden dolayı istisna edilen ya da indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte birleşilen kurumdan tahsil edilir.

b. Birleşilen kurum tarafından devralınan varlıkların, devir bedelinden düşük bir bedelle satılması halinde oluşan zarar, birleşilen kurumun kurum kazancından indirilemez.

c. Birleşme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının bu düzenleme kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanan hesap dönemlerinde satışı halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5/e maddesi hükmünde yazılı istisna uygulanmaz.

3.1.2.4.3. Vergisiz Birleşme Beyannamesinin Verilmesi

Vergisiz birleşme sonrası KOBİ'ler vergilendirme dönemi başından birleşme tarihine kadar olan kıst döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini birleşilen KOBİ ile müştereken imzalanmış olmak, bilanço ve gelir tablosu ile birleşilen KOBİ tarafından verilen taahhütname eklenmiş olmak suretiyle, birleşme tarihinden itibaren 30 gün içinde birleşen KOBİ'nin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek ve indirimli orana göre tahakkuk eden kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ödenecektir.

3.1.2.4.4. Vergisiz Birleşmede Sorumluluk

Vergisiz birleşmede birleşen KOBİ'ye ilişkin olarak tahakkuk etmiş veya edecek tüm vergilerin ödenmesinden ve diğer ödevlerin yerine getirilmesinden dolayı birleşilen KOBİ sorumlu olacaktır.

3.1.2.4.5. Vergisiz Birleşme Avantajlarından Yararlanılmasının Mümkün Olmadığı Haller

KOBİ'lere özel olarak öngörülen vergisiz birleşme ve sağlanan diğer ek avantajların uygulanabilmesi için, 5904 sayılı kanunun geçici 2 inci maddesinin alt bendinde belirtilmiş olduğu üzere, birleşen ve birleşilen şirketlere Kurumlar Vergisi Kanununun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesine göre ilişkili kişi sayılanlar tarafından istihdamın veya faaliyetin kaydırılması gibi sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemlerin bulunmaması gerekmektedir.

Belirtilen durumların varlığı halinde, vergisiz birleşme hükümlerinden yararlanılamaz. Böyle bir durumun varlığına rağmen teşviklerden yararlanılmış olması halinde, yararlanılan teşviklerin tamamı iptal edilir ve indirimli olarak uygulanan veya istisna kapsamında alınmayan vergiler, vergi zıyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.¹²⁶

¹²⁶ Kavak, s.165

3.2. KOBİ'lerde Diğer Vergi Kanunları Açısından Birleşme

KOBİ'lerde diğer vergi kanunları açısından birleşmeler, daha önce Kurumlar Vergisindeki vergili ve vergisi birleşmeler şeklinde ayrıntılı olarak incelenecektir.

3.2.1. KOBİ'lerde Diğer Vergi Kanunları Açısından Vergili Birleşme

3.2.1.1 Gelir Vergisi Kanunu Açısından

3.2.1.1.1 Gelir Vergisi Kanunu Açısından Kazancı Bilanço Esasına Göre Tespit Edilen Ferdi Bir İşletmenin Sermaye Şirketine Devri

Günümüz ekonomik gelişmeleri paralelinde faaliyetlerini sürdüren işletmeler için kurumsallaşmak bir zorunluluk haline gelmiştir. Ferdi işletmeler, kurumsallaşma amacına, herhangi bir sermaye şirketine devrolmak suretiyle ulaşabilirler. Ancak kurumsallaşmaya çalışan ferdi işletmelerin bünyesindeki iktisadi kıymetlerin devrolma sırasında değerlemeye tabi tutulacak olması, ferdi işletmeler açısından büyük bir mali yük oluşturacaktır. bu yükün giderilmesi amacıyla, G.V.K.'nın 81 inci maddesinin 2. bendi yasa koyucu tarafından ihdas edilmiştir.¹²⁷ Bu madde ile güdülen amaç, ticari ve sınai teşebbüslerin kurumsallaşmasını (sermaye şirketi şeklinde örgütlenmelerini) teşviktir.¹²⁸

G.V.K.'nın 81 inci maddesi 2. bendine göre; "Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır)." halinde gerçekleştirilen devir işlemi nedeniyle değer artış kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

¹²⁷ Özkök, Servet; "G.V.K. Açısından Ferdi İşletmelerin Sermaye Şirketlerine Devredilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 1995, Sayı:83, S.108

¹²⁸ Kitiş, Nahit; "G.V.K. md.81'e Göre Devir ve Dönüşümlerde Yeniden Değerleme ve Amortisman Ayırımı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:118, Haziran 1991, S.12

Bilanço esasına göre defter tutan ferdi işletmenin devir bilançosunda yer alan aktif değerlerin devir nedeniyle değer artış kazancına tabi olmaması için aşağıdaki şartların topluca taşınması gerekmektedir.¹²⁹

- 1) Devir işlemine konu olan ferdi işletmenin bilanço esasına göre defter tutması,
- 2) Devir bilançosunun aktif ve pasifiyle bir bütün halinde devredilmesi ve devralınması,
- 3) Devir bilançosuna göre hesaplanan özsermaye tutarında ortaklık payı alınması,
- 4) Ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması (limited şirkete devirlerde bu şart aranmayacaktır.)

Şahsi işletmelerin sermaye şirketlerine devredilmesi halinde, devir tarihinde şahsi işletmenin sona erdiğinin kabulü gerekir. Bu durumda şahsi işletmenin devir tarihine kadar olan hesapları kapatılarak, kar ve zarar tespit edilerek ortaklarca beyan edilmelidir.

3.2.1.1.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Şahıs Şirketlerinde Birleşme

Sermaye şirketlerinin birleşmelerine ilişkin özel hükümlere K.V.K.'nda yer verilmiş olmasına karşın, şahıs şirketleri olan kollektif ve komandit şirketlerin birleşmelerine ilişkin G.V.K.'nda herhangi bir özel hükme yer verilmemiştir. O halde bu durum, şahıs şirketlerinin birleşmeleri vergiye tabi mi değil mi sorusunu karşımıza çıkarmaktadır. Bu sorun, gerek bazı G.V.K. maddelerinin yorumlanması ve gerekse K.V.K.'nun tasfiye ve birleşme hükümlerinin kıyas yoluyla bu şirketlerin birleşmelerine de uygulanması yoluyla çözümlenebilir.¹³⁰

¹²⁹ Uslu Yakup; “**Ferdi İşletmelerin Sermaye Şirketlerine Devrolunması ve Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketlerine Dönüşümünün Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu**”, Yaklaşım Dergisi, Haziran 1995, Sayı:30, s.87-88

¹³⁰ Akay, s.85

Şahıs şirketlerinin birleşmelerinden önceki faaliyet dönemine ait yani faaliyet döneminin başından birleşme tarihine kadar olan süre içerisindeki faaliyetlerinden doğan kazançlarında ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği unutulmamalıdır.¹³¹

Birleşen şirket, G.V.K.'nın 94 üncü maddesinde yer alan ödemeleri nedeniyle tevkif ettikleri vergiye ait muhtasar beyannameyi en geç birleşme beyannamesi ile birlikte vermek ve vergiyi de aynı sürede ödemek zorundadır.¹³²

3.2.1.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında yapılan birleşmelerde; birleşilen şirkete devrolan veya yeni kurulan şirkete devredilen mallar emsal bedelleri üzerinden, fatura düzenlemek suretiyle, katma değer vergisi hesaplanır ve birleşen şirket tarafından verilen en son katma değer vergisi beyannamesinde beyan edilerek ödenir.¹³³

Emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen yada doğru olarak tespit edilemeyen bir varlığın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değerdir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere emsal bedeli değerlendirme konusu iktisadi kıymetin aynı türden varlıkların bedelleriyle kıyaslanması suretiyle hesaplanan değeridir.¹³⁴

Birleşilen kurum, söz konusu faturada yer alan katma değer vergisini genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapacaktır. Ancak binek otomobillerine ilişkin katma değer vergisi indirim konusu yapılmayacaktır.¹³⁵

Birleşme bilançosunda yer alan indirim konusu yapılamayan (devreden) katma değer vergisi, külli halefiyet gereği tüm borç ve alacaklar birleşilen veya yeni kurulan şirkete geçtiğinden, söz konusu işlemlerden sonra verilecek ilk katma değer vergisi

¹³¹ Akay, s.86

¹³² Kavak, s.166

¹³³ Akay, s.87-88.

¹³⁴ Yılmaz, Kazım; "V.U.K., G.V.K., K.V.K. ve K.D.V.K. Açısından Değerleme", Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1997, s.55

¹³⁵ Kavak, s.166

beyannamesinden birleşilen kurum devreden katma değer vergisi olarak beyan edip indirim konusu yapacaktır.¹³⁶

3.2.1.3. Damga Vergisi Kanunu Açısından

Damga Vergisi Kanunu'na ekli "Damga Vergisinden İstisna Edilen Kağıtlar" isimli 2 sayılı tabloda bulunan "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlığını taşıyan bölümüne eklenen 17 no'lu fıkraya göre KVK'ya göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar (birleşme sözleşmeleri, sermaye artırımları, yeni kuruluşlarda kuruluş mukavelenameleri gibi) damga vergisinden istisna edilmiştir.¹³⁷

3.2.1.4. Harçlar Kanunu Açısından

Birleşme yolu ile infisah eden şirkete ait gayrimenkullerin mülkiyetinin birleşilen şirkete veya yeni kurulan şirkete devrolunması aynı sermaye koyma hükmünde olacağından Harçlar Kanunu'na bağlı (4) sayılı tarifenin 20/b pozisyonu uyarınca rayiç bedel üzerinden tapu harcına tabidir.¹³⁸

Ayrıca birleşme sözleşmelerinin, mukavele değişikliğinin, noter işlemleri, ilgililere verilen ve Harçlar Kanunu'na bağlı (2) sayılı tarifenin II/5-a pozisyonunda yazılı mukavelename, senet, yazılı kağıt ve kayıt suretleri noter harçlarına tabidir.¹³⁹

Ancak Harçlar Kanunu'nun 123. maddesine 5035 Sayılı Kanun ile eklenen bir fıkra ile birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle yapılacak işlemlerin harca tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır.¹⁴⁰

3.2.1.5. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu Açısından

Birleşen şirketin Ö.T.V.K.'nın 1 inci maddesi kapsamındaki teslimleri nedeniyle hesapladığı özel tüketim vergisine ilişkin özel tüketim vergisi

¹³⁶ Maç, Mehmet; "K.D.V. Uygulaması", s.297 / CAN, s.139

¹³⁷ Güneş, Şibli; "Şirket Birleşmelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Mali Çözüm, Sayı:93, Mayıs-Haziran 2009, s.162-163

¹³⁸ Ocal, M.Erdoğan; "Birleşme ve Devir", Price Waterhouse, s.10 (Yayınlanmamış Seminer Notları)

¹³⁹ Maliye Bakanlığı'nın 1.4.1993 tarih ve 227/20505 sayılı özelgesi

¹⁴⁰ Güneş, s.163

beyannamelerini vermesi ve vergiyi de beyanname verme süresi içinde ödemesi gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında yapılan birleşme işlemleri nedeniyle, birleşen şirkete ait olup Ö.T.V.K.'na ekli listelerde yer alan malların birleşilen şirkete devri, Ö.T.V.K.'nun 1 inci maddesi hükmü uyarınca özel tüketim vergisine tabi tutulacaktır. Bu nedenle K.V.K.'nun 18 inci maddesi hükmü çerçevesinde yapılan birleşmelerde birleşilen şirkete veya yeni kurulan şirkete devredilen ve özel tüketim vergisine tabi mallar, emsal bedelleri üzerinden fatura düzenlemek suretiyle özel tüketim vergisini hesaplanacak ve birleşen şirket tarafından verilen en son tüketim vergisi beyannamesinde beyan edilerek ödenecektir.¹⁴¹

3.2.1.6. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açısından

Amme alacağının birleşme, devir ve nevi değiştirme işlemleri nedeniyle tehlikeye girmesini önlemek amacıyla kanunun 36 ıncı maddesinde yapılan düzenlemede;

“Bu kanunun tatbiki bakımından:

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

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

Bu maddede sözkonusu edilen birleşme, sadece tüzel kişilikleri olan ortaklıkla ilgilidir. Birleşen ortaklıkların bütün hak ve yükümlülükleri birleşilen ortaklığa geçer. Uygulamada birleşen ortaklıklar bu konuda düzenledikleri noter senediyle de bu olguyu

¹⁴¹ Kavak, s.167

vurgulamakta, ortaya çıkan ya da devralan ortaklık dahi hak ve yükümlülükleri kabul ettiğini bir noter taahhütnamesi ile kabul etmektedir.

3.2.1.7. Vergi Usul Kanunu Açısından

1. Yenileme Fonu : Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında birleşen sermaye şirketlerinin V.U.K.'nun 328 ve 329 uncu maddeleri uyarınca ayırmış oldukları yenileme fonu, tasfiye durumunda olduğu gibi birleşme tarihi itibariyle kara eklenir.¹⁴² Zira bu tarihte infisah eden şirket açısından yenileme fonunun kullanım amacı ortadan kalkmış olmakla birlikte sözü edilen 328 inci maddesinde, devrin satış hükmünde olduğu belirtilmiştir.¹⁴³

2. Devralınan Sabit Kıymetlere İlişkin Amortismanlar : K.V.K.'nun 18 inci maddesine uygun birleşmelerde birleşilen kuruma intikal eden amortismanla konu iktisadi kıymetler kendi açısından yeni bir iktisap gibi dikkate alınarak amortisman uygulamasına tabi tutulacaktır.¹⁴⁴

3.2.1.8. 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu Açısından

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 29 uncu maddesine, 4684 Sayılı Kanun'un 20 inci maddesi ile eklenen (s) bendi uyarınca, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir, bölünme ve hisse değişim işlemlerinden doğan kazançlar; banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre bankacılık ve sigortacılık alanlarında faaliyette bulunan sermaye şirketlerinin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında (vergili yolla) birleşmeleri halinde, birleşme işleminden doğan kazançlar; banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmayacaktır.¹⁴⁵

¹⁴² Yılmaz, s.429

¹⁴³ Akay, s.98

¹⁴⁴ Akdoğan, M.Üğür; **“Birleşme(Merger)”**, Price Waterhouse, (Yayınlanmamış Seminer Notları), s.29. Maliye Bakanlığının 2.7.1987 tarih ve 22124 sayılı müktezası.

¹⁴⁵ Kavak, s.168

3.2.2. KOBİ'lerde Diğer Vergi Kanunları Açısından Devir (Vergisiz Birleşme)

KOBİ birleşmelerine sağlanan teşvik ve KOBİ'lerin mali yapılarının güçlendirilmesi, ölçek verimliliğinin sağlanması, rekabet ortamına uyum kapasitelerinin geliştirilmesi, istihdam düzeylerinin artırılması amaçlanmaktadır. Bu amaçlar dışında, kurumlarda KVK m.13'e göre; gelir vergisi mükelleflerinde GVK m.41/1-5'e göre ilişkili kişi kabul edilenler tarafından birleşen ve birleşilen şirketlere, yüksek katma değeri ve karlılığı bulunan faaliyetlerin ya da istihdamın kaydırılarak sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan benzeri işlemlerin bulunması halinde, anılan madde kapsamındaki teşviklerden yararlanılamayacaktır. Sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemlerin, teşviklerden yararlanılamayacağı hüküm altına alınarak kural olarak ekonomik ve ticari faydası açıklıkla ispatlanamayan birleşme kararlarının sadece vergisel avantajlardan yararlanılmak üzere gerçekleştirilmesinin önüne geçilmeye çalışılmıştır.¹⁴⁶ Birleşmenin teşvik amaçlı olup olmadığının tespit edileceğine nasıl ilişkin Kanun'da objektif bir ölçüye yer verilmemiştir.

3.2.2.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından

Devrin gelir vergisini ilgilendiren kısmı, devir halinde gerçek kişi yada gerçek kişi şirket ortakları lehine oluşan değerlerin nasıl vergilendirme rejimine tabi tutulacağıdır. Bu konuyla ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun¹⁴⁷ mükerrer 80 ve 81 inci maddelerinde yapılmıştır. Kanunun 81 inci maddesi aşağıdaki gibidir:

“Aşağıdaki yazılı hallerde değer artış kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

¹⁴⁶ Bayraktaroğlu, Ersun; “**“KOBİ Birleşmesi” Gerçekleştirilebilir mi?”**, Dünya Gazetesi, 21.08.2009

¹⁴⁷ Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması. (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)
3. Kolektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi. (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)”

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere; bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip ve sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır) halinde değer artış kazancı hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.¹⁴⁸

Birleşen kurumun birleşme(devir) tarihine kadar, G.V.K.'nun 94 üncü maddesi kapsamına giren ödemeleri üzerinden yapmış olduğu gelir vergisi tevkifatlarına ilişkin muhtasar beyannamenin kıst döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği süre içinde verilmesi ve tahakkuk eden verginin de, 26 ıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.¹⁴⁹

Devir koşullarında birleşen şirketlerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarını tamamlamış olmaları halinde, evvelce yararlanılan yatırım indirimi nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler geri alınmayacaktır. Birleşilen şirket ise, yatırım indiriminden yararlanma şartlarını taşıması koşuluyla kalan yatırım

¹⁴⁸ Kuşçu, s.100

¹⁴⁹ Kavak, s.183

indiriminden yararlanmaya devam edecektir.¹⁵⁰ Bu durumda birleşilen şirket değişikliği üç ay içinde Hazine Müsteşarlığına bildirilerek onay alınması gerekir.

3.2.2.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesi kapsamında devir koşullarına uygun olarak gerçekleştirilen birleşmelerde, birleşilen kuruma birleşen kurum tarafından devredilen değerler K.D.V.K.'nin 17/4-c maddesi uyarınca katma değer vergisine tabi değildir. Diğer taraftan aynı madde hükmünde ifade edildiği üzere, bölünen şirketin bölünme tarihine kadar indirim konusu yapamadığı ve sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi, bölünen şirketin varlıklarını devralan şirketler tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Devir koşullarına uygun tarzda vaki birleşmelerde birleşilen şirket birleşen şirketin bilançosunu aynen kendi bilançosuna kaydedecektir. Bu durumda birleşen şirketin iade hakkı doğuran işlemleri nedeniyle oluşan K.D.V. iade alacağı birleşilen şirkete geçtiğinden, söz konusu alacağın muhatabı birleşilen şirket olacaktır. Bunun tabii sonucu olarak, birleşilen şirket katma değer vergisi iadesi talep edecek ve iade kendisine yapılacağı gibi, aynı şekilde tecil-terkin işlemleri de yapılabilecektir.¹⁵¹

3.2.2.3. Harçlar Kanunu Açısından

Şirketlerin devri nedeniyle yaptıkları işlemler harçlardan istisna edilmiştir.

5035 sayılı Kanun'un 31 inci maddesi ile Harçlar Kanunu'nun 123 üncü maddesinde yapılan düzenlemede, şirketlerin devri nedeniyle yapacakları işlemlerin harca tabi tutulmayacağı hükmü getirilmiş olduğundan, devir yolu ile birleşen şirketlerin harç ödemeleri söz konusu olmayacaktır.

¹⁵⁰ 187 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (3.8.1995 tarih ve 22363 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır). Maç, Mehmet; "**Kurumlar Vergisi**", 3.Baskı, Denet Yayıncılık A.Ş., s.977./ Maliye Bakanlığının 29.4.1991 tarih ve 11037/8121 sayılı özelgesi (Kurumlar Vergisi Muktezalari, s.447-448)

¹⁵¹ Kavak, s.184

3.2.2.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından

Devir yolu ile birleşmede, birleşen kurumun aktifinde bulunan ve teslimi özel tüketim vergisine tabi olan malların birleşilen kuruma devrinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda herhangi bir istisna öngörülmemiş olduğundan devredilen malların emsal bedelleri üzerinden özel tüketim vergisinin hesaplanması ve devir alan kurum adına fatura düzenlenmek suretiyle, hesaplanan özel tüketim vergisinin faturada ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.¹⁵²

Devir yolu ile birleşen kurumların devir tarihine kadar gerçekleştirmiş oldukları teslimleri nedeniyle hesapladıkları özel tüketim vergisine ilişkin beyannameleri;

- i. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na bağlı bir sayılı listedeki mallar için, ayın ilk 15 günlük süreye ait döneminkini o ayın 25 inci günü akşamına kadar, ayın 16 ve sonrası günlere ait döneminkini de ertesi ayın 10 uncu günü akşamına kadar,
- ii. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na bağlı iki sayılı listede yer alan ve tescile tabi olmayan malları imal ve inşa edenler, bunların teslimini gerçekleştirdikleri ayı takip eden ayın 15 inci günü akşamına kadar,
- iii. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na bağlı üç ve dört sayılı listelerde yer alan malları imal ve inşasını gerçekleştiren kurumlar ise, teslimini yapıldığı ayı takip eden ayın 15 inci günü akşamına kadar,

Katma değer vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vermek ve vergiyi de aynı süre içinde ödemek zorundadırlar.

¹⁵² Kavak, s.185

3.2.2.5. 6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açısından

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36 ıncı maddesinde;

“Bu Kanunun tatbiki bakımından;

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

Birleşen, devir alınan veya eski şekildeki hükmi şahıs ve şahısların yerine geçer” hükmüne yer verilerek, münfesi şirketin amme borçları nedeniyle yapılacak takipler, devir sonrasında birleşen şirket muhatap alınarak yapılabilme imkanı sağlanmıştır.¹⁵³ Böylece amme alacağının ödenmesi güvence altına alınmıştır.

Bu madde hükmüne dayanılarak birleşen şirket devir öncesi dönemlerle ilgili olarak birleşen şirketin bir borcunu ödemek durumunda kaldığında, bu borç için birleşen şirketin ilgili dönemdeki yöneticilerine rücu edebilecektir.¹⁵⁴

3.2.2.6. Vergi Usul Kanunu Açısından

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹⁵⁵ (VUK) “Süre” başlıklı 168 inci maddesinde; değişiklik bildirimlerinin, bildirilecek olayın vukuu tarihinden başlayarak bir ay içinde vergi dairesine bildirilmesi hükmüne bağlanmış olup; 246 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin¹⁵⁶ “İşini Terk Eden Mükelleflerin Belge İbraz Ödevi” başlıklı bölümünde; “1-İşi bırakan mükellefler, Vergi Usul Kanunu uyarınca notere tasdik ettirmiş veya “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre anlaşmalı

¹⁵³ Gündüz, Perçin ; s.134

¹⁵⁴ Gündüz, Perçin ; s.134

¹⁵⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁶ 246 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 08.01.1996 Tarih ve 22577 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

matbaalara bastırılmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile, en son kullandıkları ciltleri, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlayacaklardır.” Açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre; KVK hükümlerine göre devir suretiyle birleşme işlemlerinin tamamlanmış olması nedeniyle devir olan şirkete (münfesihi kurum) ait fatura ve sevk irsaliyelerinden en son kullanılanlar ile kullanılmayanların devir tarihinden itibaren bir ay içinde devir olan şirketin bağlı olduğu vergi dairesine ibraz olunarak bir tutanakla tespit ettirilmesi ve kullanılmamış olan belgelerde yer alan eski bilgiler okunacak şekilde üstü çizilerek eski ünvanın iptali ve yeni ünvanın kaşe ile, elle veya bilgisayarla basılarak devir olunan şirket (birleşilen kurum) tarafından kullanılması mümkündür.¹⁵⁷

a) Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin itfa edilmeyen kısmı (diğer iktisadi kıymetler birlikte) devir nedeniyle, birleşilen kuruma intikal edeceğinden bu kurum tarafından V.U.K.’un 326 ıncı maddesi uyarınca, kalınan yerden amortisman ayırmaya devam edebilecektir.¹⁵⁸

b) Devralınan İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Ayırma Uygulaması

Devir koşullarına uygun olarak gerçekleştirilen birleşmede, birleşen şirketin tüm aktif ve pasifiyle kül halinde diğer bir şirkete devrolunacağından, devralınan iktisadi kıymetler için birleşilen şirketçe amortisman ayırmaya devam edilir.¹⁵⁹

Ancak devir yılına mahsus olmak ve amortismanın yıllık ayırma özelliğini kaybetmemek üzere, devralınan iktisadi kıymetler için yıllık dönem itibariyle ayrılacak amortismanın, her iki şirketin bu yıl içindeki kıst dönem süreleri esas alınmak suretiyle

¹⁵⁷ Kuşçu, s.101

¹⁵⁸ Gündüz, Perçin ; s.282

¹⁵⁹ Kavak, s.187

orantı yolu ile bulunması ve bulunacak miktarın her iki şirketçe dönemlerine isabet eden miktar kadar ayırması gerekir.¹⁶⁰

c) Devir Halinde Yenileme Fonu

Devir koşullarına uygun olarak yapılan birleşmelerde, birleşen şirketin tüm aktif ve pasifiyle kül halinde diğer bir şirkete devrolunacağından yenileme fonu da aynen devreder.

Söz konusu fon hiç kullanılmamışsa, yenileme fonu üç yıllık bekleme süresi sonunda birleşilen kurumca kara atılarak vergilendirilir. Bu sürede amaca uygun iktisadi kıymet alınması halinde, bu kıymetlerin amortismanlarının mahsubunda kullanılır. Kısmen kullanılmış yenileme fonları ise, amortisman mahsuplarında kullanılmaya devam olunur.¹⁶¹

3.2.2.7. 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu Açısından

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 29 uncu maddesine, 4684 sayılı Kanun'un 20 inci maddesi ile eklenen (s) bendi uyarınca, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir, bölünme ve hisse değişim işlemlerinden doğan kazançlar banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, bankacılık ve sigortacılık alanlarında faaliyette bulunan sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20 inci maddeleri kapsamında devir yolu ile (vergisiz) birleşmeleri halinde, birleşme işleminden doğan kazançlar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmayacaktır.¹⁶²

¹⁶⁰ Maliye Bakanlığı'nın 8.4.1993 tarih ve 127/22658 sayılı müktezası (KIZILOT Şükrü, "Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler", 3.Cilt, Ankara 1996, s.526).

¹⁶¹ Kavak, s.187

¹⁶² Kavak, s.188

3.2.2.8. Damga Vergisi Kanunu Açısından

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na¹⁶³ ekli “Damga Vergisinden İstisna Edilen Kağıtlar” başlıklı (2) sayılı tablonun “IV.Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlığını taşıyan bölümüne eklenen (17) numaralı fıkraya göre (Yürürlük:03.07.2001), KVK'ya göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

¹⁶³ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4. KOBİ'LERDE BİRLEŞME İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK BİR UYGULAMA (VERGİSİZ BİRLEŞME)

Gür Kimya Sanayi ve Ticaret A.Ş. , Simay Kimya Sanayi ve Ticaret A.Ş.'yi T.T.K. 146'ncı maddesi ve müteakip maddelerine ve 451'inci maddesine ve 5904 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 5'inci maddesine ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18'inci ve 19 uncu maddelerinin getirdiği koşullara uygun olarak, aktif ve pasifi ile birlikte kül halinde devir alacaktır.

Her iki şirketin özvarlıklarının tespiti bakımından birleşme öncesi bilançoları aşağıdaki gibidir:

Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.

AKTİF

29.07.2009 Birleşme Öncesi Bilançosu

PASİF

I.DÖNEN VARLIKLAR	7.804.632,41	I.KISA VAD. YAB. KAYNAKLAR	2.618.246,99
A.Hazır Değerler	2.155.620,84	A.Mali Borçlar	2.233,55
1.Kasa	33.534,37	1.Banka Kredileri	2.233,55
2.Alınan Çekler	1.962.711,10	B.Ticari Borçlar	2.183.709,50
3.Bankalar	159.375,37	1.Satıcılar	938.172,38
C.Diğer Ticari Alacaklar	2.623.464,18	5.Diğer Ticari Borçlar	1.245.537,12
1.Alicılar	1.944.964,18	C.Diğer Borçlar	93.581,64
2.Alacak Senetleri	90.000,00	1.Ortaklara Borçlar	93.169,52

7.Şüpheli Tic. Alacaklar	959.451,00	4.Personele Borçlar	412,12
8.Şüpheli Tic.Alc.Karşılığı(-)	370.951,00	F.Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	59.947,53
D.Diğer Alacaklar	142.245,58	1.Ödenecek Vergi ve Fonlar	52.973,30
1.Ortaklardan Alacaklar	119.487,50	2.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	6.974,23
5.Diğer Çeşitli Alacaklar	22.758,08	I.Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	278.774,77
E.Stoklar	4.603.919,24	1.Hesaplanan KDV	278.774,77
1.İlk Madde ve Malzeme	3.593.781,29	III.ÖZ KAYNAKLAR	5.588.477,60
3.Mamuller	111.480,41	A.Ödenmiş Sermaye	1.764.839,46
4.Ticari Mallar	898.657,54	1.Sermaye	1.500.000,00
H.Diğer Dönen Varlıklar	435.003,41	3.Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	264.839,46
2.İndirilecek KDV	352.954,40	B.Sermaye Yedekleri	248.440,98
3.Diğer KDV	46.065,63	6.Diğer Sermaye Yedekleri	248.440,98
4.Peşin Öd. Vergi ve Fonlar	35.983,38	C.Kar Yedekleri	13.274,08
II.DURAN VARLIKLAR	402.092,18	1.Yasal Yedekler	13.274,08
D.Maddi Duran Varlıklar	369.539,67	D.Geçmiş Yıl Karları	1.732.353,22
4.Tesis, Makine ve Cihazlar	371.679,61	F.Dönem Net Karı (Zararı)	1.829.569,86

5.Taşıtlar	389.579,38		
6.Demirbaşlar	179.902,97		
8.Birikmiş Amortismanlar(-)	571.622,29		
E.Maddi Olmayan Duran Varlıklar	32.552,51		
1.Haklar	17.584,32		
3.Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	183,41		
5.Özel Maliyetler	23.833,00		
7.Birikmiş Amortismanlar(-)	9.048,22		
AKTİF TOPLAMI	8.206.724,59	PASİF TOPLAMI	8.206.724,59

Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş.

AKTİF

29.07.2009 Birleşme Öncesi Bilançosu

PASİF

I.DÖNEN VARLIKLAR	8.847.622,36	I.KISA VAD. YAB. KAYNAKLAR	2.434.900,27
A.Hazır Değerler	4.231.672,45	A.Mali Borçlar	1.663.546,48
1.Kasa	22.542,04	1.Banka Kredileri	1.663.546,48
2.Alınan Çekler	4.144.164,96	B.Ticari Borçlar	533.753,96
3.Bankalar	64.965,45	1.Satıcılar	231.492,98
C.Diğer Ticari Alacaklar	2.717.355,93	5.Diğer Ticari Borçlar	302.260,98
1.Alcılar	2.641.355,93	C.Diğer Borçlar	16.730,53
7.Şüpheli Tic. Alacaklar	396.000,00	4.Personele Borçlar	16.730,53
8.Şüpheli Tic.Alc.Karşılığı(-)	320.000,00	F.Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	86.078,88
E.Stoklar	1.744.472,89	1.Ödenecek Vergi ve Fonlar	78.632,58
1.İlk Madde ve Malzeme	1.075.322,62	2.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	7.446,30
3.Mamuller	128.500,06	I.Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	134.790,42
4.Ticari Mallar	31.770,61	5.Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	134.790,42
7.Verilen Sipariş Avansları	508.879,60	III.ÖZ KAYNAKLAR	6.819.943,42

G.Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	1.628,34	A.Ödenmiş Sermaye	2.448.282,86
1.Gelecek Aylara Ait Giderler	1.628,34	1.Sermaye	2.000.000,00
H.Diğer Dönen Varlıklar	152.492,75	3.Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	448.282,86
3.Diğer KDV	10.963,51	B.Sermaye Yedekleri	142.564,00
4.Peşin Öd. Vergi ve Fonlar	17.702,33	6.Diğer Sermaye Yedekleri	142.564,00
8.Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	123.826,91	C.Kar Yedekleri	413.158,42
II.DURAN VARLIKLAR	407.221,33	1.Yasal Yedekler	13.158,42
D.Maddi Duran Varlıklar	398.811,33	5.Özel Fonlar	400.000,00
2.Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	3.182,30	D.Geçmiş Yıl Karları	2.778.078,22
4.Tesis, Makine ve Cihazlar	988.760,73	F.Dönem Net Karı (Zararı)	1.037.859,92
5.Taşıtlar	273.811,68		
6.Demirbaşlar	113.867,43		
8.Birikmiş Amortismanlar(-)	994.238,70		
10.Verilen Avanslar	13.427,89		
E.Maddi Olmayan Duran Varlıklar	8.410,00		
3.Kuruluş ve Örgütlenme	186,29		

Giderleri			
5.Özel Maliyetler	187.219,54		
7.Birikmiş Amortismanlar(-)	187.405,83		
8.Verilen Avanslar	8.410,00		
AKTİF TOPLAMI	9.254.843,69	PASİF TOPLAMI	9.254.843,69

Devir olan şirket ve devir alan şirket, birleşmenin (devir alan şirketin sermaye arttırımı ve ana sözleşme tadilinin) tescil edilmesinden sonra yasal süresi içinde, devir bilançolarını ve gelir tablolarını da ekleyerek, devir tarihi itibariyle hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları, devir olan şirkete ait kurumlar vergisi beyannamesini; birleşme sonucu tasfiyesiz infisah edecek olan devir olan şirketin bağlı bulunduğu Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne vereceklerdir.

Devir alan şirket, birleşme sonucunda infisah edecek olan devir olan şirketin tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğine ve diğer ödev ve yükümlülükleri yerine getireceğine dair bir taahhünameyi, yasal süresi içinde devir olan şirketin bağlı olduğu Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne verecek ve talep halinde ayrıca yeterli teminatı gösterecektir.

Devir alan şirket ile devir olan şirketin birbirlerine karşı olan hesapları, virman yöntemi ile sıfırlanacaktır.

Ayrıca birleşme sonucunda tasfiyesiz infisah edecek olan devir olan şirketin üçüncü şahıslara olan borçları, yapılmış anlaşma şartları ve Türk Ticaret Kanunu ile ilgili sair mevzuat hükümleri uyarınca vadelerinde devir alan şirket tarafından tam ve eksiksiz olarak ödenecektir.

Devir olan şirketin maliki bulunduğu bilumum markalar, ihtira beratları, modeller, çizimler, özel işletme projeleri, patentler, know-kow logoları ve her nevi gayri

maddi haklara ait bütün yasal haklar; birleşmeden itibaren tümüyle devir alan şirkete devir ve intikal edecektir.

Devir olan şirketin tasfiyesiz infisah edeceği tescil tarihine kadar ki faaliyetlerinden doğan kar veya zarar, devir alan şirkete ait olacak ve devir eden şirketin birleşme dolayısıyla tasfiyesiz infisah ettiği tarihte bu hesaplar aktif ve pasifi ile birlikte bir bütün (kül) olarak devir alan şirket hesaplarına intikal ettirilecektir.

Öz kaynakların tespitinden sonra hukuki işlemler ile tescil işlemleri tamamlanmıştır. 31.12.2009 tarihinde iki şirketin birleşmeleri tamamlanacaktır.

Gür Kimya Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Simay Kimya Sanayi ve Ticaret A.Ş. yönetim kurulları, yaptıkları ön değerlendirmeler sonucunda; Simay Kimya Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin, Gür Kimya Sanayi ve Ticaret A.Ş.'ye katılmak suretiyle vergisiz birleşmesine karar vermişler ve ortak bir dilekçe ile Asliye Ticaret Mahkemesine başvurmuşlardır. Amaçları bilirkişi raporu ile öz kaynaklarının tespitidir.

Öz Varlık Tespitine ilişkin Bilirkişi Raporuna istinaden;

Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'nin özvarlığının 8.270.012,23 TL

Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'nin özvarlığının 5.588.477,60 TL olduğu belirtilmiştir.

Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş. genel kurulu, Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'ye katılma kararı alırken; diğer kurumun (Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.) genel kurulunda Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'yi devir almaya karar vermiştir.

Bu durumda Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'nin, Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'yi devir alması nedeniyle arttırması gereken sermaye tutarı aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanacaktır.

Artırılacak Sermaye Miktarı=Devrolan Kurumun Özvarlığı/Devir alan Kurumun Özvarlığı X Devir alan Kurumun Nominal Sermayesi

$$8.270.012,23 / 5.588.477,60 \times 1.500.000,00=2.219.749,14 \text{ TL}$$

2.219.749,14 TL Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'nin birleşme nedeniyle artırması gereken sermaye tutarıdır.

Birleşme sonrası Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'nin sermayesi 3.719.749,14 TL olacak ve bu sermayenin;

$$1.500.000,00 / 3.719.749,14 =\%40,00 \text{ Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş. ortaklarına}$$

2.219.749,14/3.719.749,14=%60,00 Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş. ortaklarına ait olacaktır.

Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş. tüm yasal işlemleri tamamlayarak şirketin sermaye arttırımını 30.12.2009 tarihinde tescil ve ilan ettirecektir. Bu tarihte Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş. varlıklarını ve borçlarını Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'ye devredeceğinden, devredilen varlık ve borçların bilinmesi bakımından tescil ve ilan tarihinden bir önceki gün bilançosundan yararlanacaktır.

Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş. yukarıda yer verilen 29.12.2009 tarihli bilançosuna göre, özvarlığı 6.819.943,42 TL olmaktadır. Bu durumda Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş., Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'ye 2.219.749,14 TL sermaye taahhüdü karşılığı 8.270.012,23 TL varlık getirmeyi taahhüt ettiği halde, 6.819.943,42 TL varlık devredebilecektir. Aradaki 1.450.068,81 TL fark, Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş. ortaklarının, Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'ye taahhüt borcu olacaktır.

Bu arada belirtelim ki; Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'de, Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'yi devir alması nedeniyle $(8.270.012,23 - 2.219.749,14) = 6.050.263,09$ TL birleşme primi doğmuş olacaktır.

Buna göre bu devir yolu ile birleşme işleminin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'nin Muhasebe Kayıtları

----- 30/12/2009 -----

129 Şüpheli Tic. Alc. Karş.(-)	320.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar(-)	994.238,70
268 Birikmiş Amortismanlar(-)	187.405,83
300 Banka Kredileri	1.663.546,48
320 Satıcılar	231.492,98
329 Diğer Ticari Borçlar	302.260,98
335 Personele Borçlar	16.730,53
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	78.632,58
361 Ödenecek Sosyal Güv.Kes .	7.446,30
394 Diğer Çeşitli Yab. Kayn.	134.790,42
134 Devralan Kurumdan Alc.	6.819.943,42
134.01 Gür A.Ş. den Alacaklar	

100 Kasa	22.542,04
101 Alınan Çekler	4.144.164,96
102 Bankalar	64.965,45
120 Alıcılar	2.641.355,93
128 Şüpheli Tic. Alc.	396.000,00
150 İlk Madde ve Malzeme	1.075.322,62
152 Mamuller	128.500,06
153 Ticari Mallar	31.770,61
159 Verilen Sip. Avansları	508.879,60
180 Gelc. Ayl. Ait Giderler	1.628,34
192 Diğer KDV	10.963,51
193 Peş. Öd. Vergi ve Fon	17.702,33
194 Diğer Çeş.Dönen Varl.	123.826,91
251 Yer altı ve Yer üstü Düz	3.182,30
253 Tesis, Makine ve Cihaz	988.760,73
254 Taşıtlar	273.811,68
255 Demirbaşlar	113.867,43

259 Verilen Avanslar	13.427,89
262 Kuruluş ve Örg.Gider.	186,29
264 Özel Maliyetler	187.219,54
279 Verilen Avanslar	8.410,00

Varlıklar ile Borçların Devri

----- 30/12/2009 -----

500 Sermaye	2.000.000,00
502 Sermaye Düz.Olumlu Fakları	448.282,86
525 Diğer Sermaye Yedekleri	142.564,00
540 Yasal Yedekler	13.158,42
549 Özel Fonlar	400.000,00
570 Geçmiş Yıl Karları	2.778.078,22
590 Dönem Net Karı	1.037.859,92

331 Ortaklara Borçlar	6.819.943,42
331.01 Ödenecek Tasfiye Payları	

Öz kaynakların ortaklara dağıtımı

----- 30/12/2009 -----

331 Ortaklara Borçlar	6.819.943,42
331.01 Ödenecek Tasfiye Payları	

134 Devralan Kurumdan Alacaklar	6.819.943,42
134.01 Gür A.Ş. den Alacaklar	

Tasfiye Paylarının Dağıtımı

Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.'nin Muhasebe Kayıtları

----- 30/12/2009 -----

501 Ödenmemiş Sermaye 2.219.749,14

501.02 Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş.

Ortakları Sermaye Taahhüdü

500 Sermaye

2.219.749,14

Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş. ortaklarının sermaye taahhüdü

----- 30/12/2009 -----

100 Kasa	22.542,04
101 Alınan Çekler	4.144.164,96
102 Bankalar	64.965,45
120 Alıcılar	2.641.355,93
128 Şüpheli Tic. Alc.	396.000,00
150 İlk Madde ve Malzeme	1.075.322,62
152 Mamuller	128.500,06
153 Ticari Mallar	31.770,61
159 Verilen Sip. Avansları	508.879,60
180 Gelc. Ayl. Ait Giderler	1.628,34
192 Diğer KDV	10.963,51
193 Peş. Öd. Vergi ve Fon	17.702,33
194 Diğer Çeş.Dönen Varl.	123.826,91
251 Yer altı ve Yer üstü Düz	3.182,30
253 Tesis, Makine ve Cihaz	988.760,73
254 Taşıtlar	273.811,68
255 Demirbaşlar	113.867,43
259 Verilen Avanslar	13.427,89

262 Kuruluş ve Örg.Gider.	186,29	
264 Özel Maliyetler	187.219,54	
279 Verilen Avanslar	8.410,00	
131 Ortaklardan Alacaklar	1.450.068,81	
131.01 Devirolan İşletme Ortaklarından Alacaklar		
131.01.001 Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş. Ort.Alc.		
		129 Şüpheli Tic. Alc. Karş.(-)
		320.000,00
		257 Birikmiş Amortismanlar(-)
		994.238,70
		268 Birikmiş Amortismanlar(-)
		187.405,83
		300 Banka Kredileri
		1.663.546,48
		320 Satıcılar
		231.492,98
		329 Diğer Ticari Borçlar
		302.260,98
		335 Personele Borçlar
		16.730,53
		360 Ödenecek Vergi ve Fonlar
		78.632,58
		361 Ödenecek Sosyal Güv.Kes.
		7.446,30
		394 Diğer Çeşitli Yab. Kayn.
		134.790,42
		501 Ödenmemiş Sermaye
		2.219.749,14
		501.02 Simay Kimya San. Ve Tic.A.Ş.
		Ortakları Sermaye Taahhüdü
		525 Birleşme Primi
		6.050.263,09

Simay Kimya San. Ve Tic. A.Ş. ortaklarının taahhütlerini yerine getirmeleri

Buna göre Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş. bilançosu aşağıdaki gibidir.

Gür Kimya San. Ve Tic. A.Ş.

AKTİF

31.12.2009 Birleşme Sonrası Bilançosu

PASİF

I.DÖNEN VARLIKLAR	14.689.303,12	I.KISA VAD. YAB. KAYNAKLAR	3.861.844,01
A.Hazır Değerler	6.409.715,04	A.Mali Borçlar	1.666.654,52
1.Kasa	65.942,81	1.Banka Kredileri	1.666.654,52
2.Alınan Çekler	6.181.141,90	B.Ticari Borçlar	1.847.000,26
3.Bankalar	162.630,33	1.Satıcılar	290.583,42
C.Diğer Ticari Alacaklar	4.926.424,92	5.Diğer Ticari Borçlar	1.556.416,84
1.Alicılar	4.396.424,92	C.Diğer Borçlar	32.130,02
2.Alacak Senetleri	90.000,00	4.Personele Borçlar	32.130,02
7.Şüpheli Tic. Alacaklar	1.355.451,00	F.Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	316.059,21
8.Şüpheli Tic.Alc.Karşılığı(-)	915.451,00	1.Ödenecek Vergi ve Fonlar	301.752,56
D.Diğer Alacaklar	248.395,09	2.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	14.306,65
1.Ortaklardan Alacaklar	224.161,46	III.ÖZ KAYNAKLAR	11.605.715,07
5.Diğer Çeşitli Alacaklar	24.233,63	A.Ödenmiş Sermaye	4.213.122,32
E.Stoklar	2.839.709,84	1.Sermaye	3.719.749,14

1.İlk Madde ve Malzeme	1.999.853,45	2.Ödenmemiş Sermaye(-)	219.749,14
3.Mamuller	294.291,22	3.Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	713.122,32
4.Ticari Mallar	36.685,57	B.Sermaye Yedekleri	391.004,98
7.Verilen Sipariş Avansları	508.879,60	6.Diğer Sermaye Yedekleri	391.004,98
H.Diğer Dönen Varlıklar	265.058,23	C.Kar Yedekleri	1.026.432,50
1.Devreden KDV	56.545,41	1.Yasal Yedekler	26.432,50
3.Diğer KDV	55.553,59	5.Özel Fonlar	1.000.000,00
4.Peşin Öd. Vergi ve Fonlar	29.132,32	D.Geçmiş Yıl Karları	4.510.431,44
8.Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	123.826,91	F.Dönem Net Karı (Zararı)	1.464.723,83
II.DURAN VARLIKLAR	778.255,96		
A.Ticari Alacaklar	13.427,89		
5.Verilen Depozito ve Teminatlar	13.427,89		
D.Maddi Duran Varlıklar	722.181,69		
2.Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	3.182,30		
4.Tesis, Makine ve Cihazlar	1.360.440,34		
5.Taşıtlar	663.391,06		

6.Demirbaşlar	293.770,40		
8.Birikmiş Amortismanlar(-)	1.613.327,41		
10.Verilen Avanslar	14.725,00		
E.Maddi Olmayan Duran Varlıklar	41.018,04		
1.Haklar	17.584,32		
3.Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	369,70		
5.Özel Maliyetler	211.052,54		
7.Birikmiş Amortismanlar(-)	196.398,52		
8.Verilen Avanslar	8.410,00		
G.Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	1.628,34		
1.Gelecek Yıllara Ait Giderler	1.628,34		
AKTİF TOPLAMI	15.467.559,08	PASİF TOPLAMI	15.467.559,08

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

KOBİ'ler Türkiye'de tüm işletmelerin %99,9'u ve toplam istihdamın %81,4'ü ile önemli bir yere sahiptir

Ülkemizde vergi teşvik politikaları belirlenirken, KOBİ'lerin ihmal edildiğini söyleyebiliriz. KOBİ'ler diğer işletmelerin yararlandığı genel teşviklerden yararlanmışlardır. 2009 yılında yapılan düzenlemeye kadar ülkemizde KOBİ'lere yönelik herhangi bir vergi teşvik uygulaması bulunmamaktadır. 5904 sayılı Kanun ile KOBİ birleşmelerine yönelik "kurumlar vergisi istisnası" ve "indirimli kurumlar vergisi" şeklinde teşvikler getirilmiştir. Bu kanunda katma değer vergisi ve gelir vergisinde bazı istisna uygulamaları bulunmaktadır. 2009 yılında 28.07.2009 tarih ve 27302 sayılı resmi gazetede yayımlanan 2009/1 numaralı tebliğ ile getirilen teşvik uygulamalarında, KOBİ'lere yönelik teşviklere yer verilmemesi ve getirilen teşviklerden büyük ölçekli işletmelerin çoğunlukla yararlanması, KOBİ'ler ile büyük ölçekli işletmeler arasındaki eşitsizliği daha arttırmıştır.

Gerek OECD gerekse AB ülkelerinde de görüldüğü üzere KOBİ'lere özgü teşvikler söz konusudur. Ülkemizde de KOBİ'lerin rekabet gücünün artırılmasına katkıda bulunacak özellikle AB'nin KOBİ'lere yönelik vergi teşvik mekanizmasına uyum sağlayacak şekilde vergi teşviklerine yer verilebilir. AB'de yaygın şekilde uygulanan yatırım indirimi, vergi kredisi ve düşük vergi oranı şeklinde teşvikler örnek olarak gösterilebilir.

KOBİ'lerin gelişimini sağlamak üzere vergi teşvikleri tanınması, ülkemizin mevcut ekonomik koşulları değerlendirildiğinde bir takım faydalar sağlayabilecektir. Öncelikle kayıt dışı ekonominin yaygın olduğu ülkemizde bu teşvikler sayesinde vergi yükü azalan KOBİ'ler kayıt altına alınabilecek, vergi gelirlerinde artış sağlanabilecektir. KOBİ'lerin istihdam üzerine olumlu etkilerinin olması, işsizliğin yüksek düzeylerde olduğu ülkemizde KOBİ'lerin önemini artırmaktadır.

Büyümenin bir yolu olarak seçilen birleşme, vergi hukuku açısından teşvik edilmesi gereken bir konudur. Ancak birleşme karının, kurum kazancı gibi normal

oranda kurumlar vergisine tabi tutulması, sermaye şirketlerinin bu yolla büyümesine engel teşkil etmektedir. Kaldı ki birleşmeyi vergilendiren madde hükmü adeta uygulanamaz hale getirilmiştir.

Çalışmada KOBİ'lere getirilen en önemli teşviklerden biri olan 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik yapılması hakkında Kanun üzerinde durularak, buna ilişkin bir uygulama örneğine yer verilmiştir. Bu düzenleme ile, belli şartları sağlayan şirketlere önemli avantajlar sağlanmıştır.

Bunlardan biri indirimli kurumlar vergisi ve diğeri de bilançoda kayıtlı sabit kıymetlerin “rayiç değerlerle” değerlendirilerek, birleşilen kurumun bilançosuna kaydedilmesidir. Ancak bu teşvikten faydalanmak için süre oldukça kısa tutulmuştur, 31.12.2009 tarihine kadar yapılan birleşmeler ancak faydalanabilmiştir.

5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik yapılması hakkında Kanun çerçevesinde yapılan birleşmeden sağlanan vergisel avantajlardan yararlanmak için 3 yıl boyunca (31.12.2011 tarihine kadar) çalıştırılan işçi sayısını korumak ve ayrıca birleşen firmanın indirimli oran uygulamasının bittiği 2011 yılını izleyen 3 yıl içinde (2014 sonuna kadar) bir başka firma ile birleşemeyeceğini, hisse değişimi yapamayacağını, bölünemeyeceğini, sermaye azaltımı yapamayacağını ve tasfiye edilemeyeceğini de hesaba katmak gerekir.

İlgili teşvik yasasından faydalanarak birleşen KOBİ'lerin, bu şartları yasa da belirtilen süreler (istihdamın korunmasında 3 yıl; tasfiye, devir ve bölünme yasağında 6 yıl) içinde sağlama şartlarına, ileride geçmişe dönük bir inceleme ya da cezai uygulama ile karşılaşmamak için dikkat etmeleri gerekmektedir.

KOBİ'lerin sahip oldukları özellikleri gereği diğer işletmelere göre daha ayrıcalıklı olarak desteklenmeleri gerekmektedir. Diğer bir ifade ile bir ülkede vergi politikası şekillendirilirken, KOBİ'lerin ayrı bir konumda tutulmaları gerekir.

Ülkemizde vergi teşvik politikaları belirlenirken, KOBİ'lerin ihmal edildiği bir gerçektir. KOBİ'lerin gelişimini sağlamak üzere vergi teşvikleri tanınması, ülkemizin

mevcut ekonomik koşulları açısından değerlendirildiğinde de bir takım faydalar sağlayabilecektir. Öncelikle kayıt dışı ekonominin yaygın olduğu ülkemizde bu teşvikler sayesinde vergi yükü azalan KOBİ'ler kayıt altına alınabilecek, vergi gelirlerinde artış sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akay, Hüseyin; “İşletme Birleşmeleri ve Muhasebesi”, Yaylım Matbaası, İstanbul 1997
- Alptürk, Ercan; “**Ekonominin Dinamosu Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler (KOBİ) Rehberi**”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008
- Auerbach, Alan J., “**Mergers and Acquisitions**”, The University Of Chicago Pres, 2008
- Brealey, Richard A. / Myres, Steward C. / Marcus, Alan J. (Çeviren: Ünal Bozkurt, Türkan Arıkan, Hatice Doğukanlı) “**İşletme Finansman Temelleri**”, Ekim 1997, İstanbul
- Brigham, Eugene F.; “**Fundamentals of Financial Management**”, University of Florida, 1989
- Çolakoğlu, H.Mustafa; “**KOBİ Rehberi**”, TOBB Genel Yayın No: Genel:359, PM:2, Ankara, Yorum Matbaacılık, Nisan 2002
- Demir, Volkan ve Oğuzhan Bahadır; “**UFRS / TRFS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon**”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2008
- Dayınlarlı, Kemal; “**Joint Venture Sözleşmesi**”, Ankara 1989
- Güvemli, Oktay, “**Kurum Topluluğunun Muhasebe, Finansman, Vergi ve Ticaret Hukuku Açısından Yönetimi**”, M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı, İstanbul 1993
- Güvemli, O.; “**Yatırım Projelerinin Düzenlenmesi, Değerlendirilmesi ve İzlenmesi**”, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 7.Baskı, İstanbul Kasım 2001
- Hoyle, Joe B.; Schaefer, Thomas F.; Douppnik, Timothy S.; “**Advanced Accounting**”; Mc Graw Hill, 5.Baskı, 1998
- Karacan, Sami “**KOBİ’lerde UFRS’ye Uygun Finansal Raporlama**”, Umuttepe Yayınları, Ekim 2009

- Kavak, Ahmet; **“Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri”**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2009
- Kızılot, Şükrü, **“Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler”**, 3.Cilt, Ankara 1996 / Maliye Bakanlığı'nın 08.04.1993 tarih ve 127/22658 Sayılı Müktezası.
- Maç, Mehmet; **“K.D.V. Uygulaması”**, Denet Yayıncılık, İstanbul 1998, 4.Baskı
- Maç, Mehmet; **“Kurumlar Vergisi”**, 3.Baskı, Denet Yayıncılık / Maliye Bakanlığı 29.04.1991 tarih ve 11037/8121 Sayılı özelgesi (Kurumlar Vergisi Muktezası), Denet Yayıncılık, İstanbul 1996
- Mucuk, İsmet; **“Modern İşletmecilik”**, 13.b., Türkmen Kitabevi, İstanbul 2001
- Mucuk, İsmet; **“Temel İşletme Bilgileri”**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2008
- Mucuk, İ.; **“Modern İşletmecilik”**, 6. Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1996
- Nazalı, Ersin; **“Kurumlar Vergisi Açısından Anonim Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme ve Bölünme İşlemleri”**, İstanbul Kasım 2008
- Oktay, Müjde, **“Ortak Girişimler Joint Ventures”**, İstanbul Sanayi Odası Gümrük Danışmanlığı Ofisi, Yayın No:1997-6
- Özbalcı, Yılmaz; **“5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2006
- Sabuncuoğlu, Zeyyat ve Tuncer Tokol; **“İşletme”**, Bursa 2009
- Şimşek, M. Şerif ve Adnan Çelik; **“Genel İşletme”**, Eğitim Akademi Yayınları, Ankara Eylül 2009
- Şimşek, M. Şerif, Adnan Çelik ve Tahir Akgemci; **“İşletme Becerileri Grup Çalışması”**, 13.baskı, Gazi Kitabevi, 2008

- Tarakçı, Hızır; **“Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı ile Türk Ticaret Açıklarından Kurumlarda Sona Erme Tasfiye-Birleşme-Devir-Neve Değişirme Tam Bölünme Kısmi Bölünme Hisse Değişimi”**, İstanbul 2003, Polaris Yayınları
- Tarakçı, Hızır; **“Mükellefiyetin Sona Erdirilmesi ve Kurumsallaşma”**, Değişim Yayınları, İstanbul 1995
- Tekinalp Ünal, Reha Poray ve Ersin Çamoğlu, **“Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku”**, 7.Baskı, İstanbul 1997
- Türk, Hikmet Sami, **“Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesi”, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü”**, Yayın No:185, Olgaç Matbaası, Ankara 1986
- Yalçın, Hasan ve Selçuk Yücel; **“Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler”**, Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, İstanbul 1996
- Yılmaz, Kazım; **“V.U.K., G.V.K., K.V.K. ve K.D.V.K. Açısından Değerleme”**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1997

Sürekli Yayınlar

- Altundal, Fuat; **“Şirket Birleşmelerinde Özellik Arzeden Konular”**, Vergi Sorunları, Sayı:175, Nisan 2003
- Arpacı, Atlar Ömer; **“Kurum Matrahının Tespitinde Giderler”**, Yaklaşım 2007
- Akyol, Mehmet Emin; **“KOBİ Birleşmelerine Sağlanan Vergisel Teşvikler”**, Yaklaşım, Sayı:200, Ağustos 2009
- Can, İsmail; **“Ferdî İşletmelerin Devri-Şirketlerin Nevi Değiştirmesi ve Birleşme-Devir”** Vergi Sorunları, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 1993, sayı IV
- Diken, Ahmet; **“Büyüme Sürecindeki KOBİ’lerin Problemleri ve Yeniden Yapılandırılması”**, Yeni İpek Yolu Dergisi, Ankara, 1996
- Duran, İmral; **“Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme(KOBİ) Birleşmeleri”**, Mali Çözüm, Sayı:94, Temmuz-Ağustos 2009
- Erimez, Rüştü; **“Emisyon Primi”**, Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ekim 1996, Sayı:182
- Ersoy, Ayten ve Ayşenur Buyruk; **“İşletme Birleşmelerinin Uluslar arası Muhasebe Standardı-(22) ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı-(IFRS 3)’e Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi-I”**; Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi-Analiz; Cilt.5, Yıl:14, Sayı:14, Ekim 2005
- Gümüş, Erhan; **“KOBİ Birleşmelerinde Vergi Uygulamaları”**, Diyalog, Ekim 2009, Sayı:258
- Gündüz, N.Kemal ve Necati Perçin; **“Kurumların Devri Halinde Vergilendirme”**, Vergi Sorunları, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Kasım 1999, Sayı:134
- Güneş, İ.Hakkı ve A.Arslan Akbıyık; **“Birleşmelerde Arttırılacak Sermaye Tutarının ve Birleşme Priminin Hesaplanması”**, Vergi Sorunları, Sayı:175, 2003
- Güneş, Şibli; **“Şirket Birleşmelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”**, Mali Çözüm, Sayı:93, Mayıs-Haziran 2009

- Kızılot, Şükrü; **“Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri”**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 1992, Cilt 2
- Kitiş, Nahit; **“G.V.K. md.81’e Göre Devir ve Dönüşümlerde Yeniden Değerleme ve Amortisman Ayırımı”**, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 1991, Sayı:118
- Kuşçu, Serdar; **“Devir Yoluyla Birleşme (Vergisiz Birleşme)”**, Vergi Raporu, Sayı:130, Temmuz 2010
- Önen, Z.Sacit; **“Gelişmekte Olan Ülkelerde KOBİ’lerin Vergilendirilmesi Sorunu-II”**, Yaklaşım, Sayı:89, Mayıs 2000
- Ören, Kenan; **“Avrupa Birliği ve Türkiye’nin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere (KOBİ) Sağladığı Devlet Teşvikleri ve Kullanım Alanlarının Karşılaştırılması, Nevşehir İli’nde Bir Uygulama”**, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı:2, 2003
- Özkök, Servet; **“G.V.K. Açısından Ferdi İşletmelerin Sermaye Şirketlerine Devredilmesi”**, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 1995, Sayı:83
- Şahin Kürşat, **“Birleşme Devir Bölünme ve Hisse Değişimi”**, Vergi Sorunları, Sayı:158, Kasım 2001
- Tarakçı, Hızır; **“Mükellefiyetin Sona Erdirilmesi ve Kurumsallaşma”**, Değişim Yayınları, İstanbul 1995
- Uslu Yakup; **“Ferdi İşletmelerin Sermaye Şirketlerine Devrolunması ve Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketlerine Dönüşümünün Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”**, Yaklaşım Dergisi, Haziran 1995, Sayı:30

Diğer Yayınlar

Argun, Doğan ve Ali Altuğ Biçer, “**Türkiye’de KOBİ’lerin Denetiminde Yaşanan Zorluklar ve Çözüm Önerileri**”, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul, 12-13 Ekim 2009

Akdoğan, M.Uğur; “**Birleşme(Merger)**”, Price Waterhouse (Yayınlanmamış Seminer Notları)

Babataş, Emrah; “**İşletme Birleşmelerinin Performans Değerlemesi**”; M.Ü. Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2003

Bayraktaroğlu, Ersun; “**KOBİ Birleşmesi” Gerçekleştirilebilir mi?**”, Dünya Gazetesi, 21.08.2009

Burçkin, E.; “**İşletmelerarası Birleşmelerde Tüm Değerleme**”, M.Ü. S.B.E. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1984

Buyruk, Ayşegül; “**Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Açısından İşletme Birleşmeleri**”, M.Ü. S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, 2005

“Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE) Başkanlığı 2002 Genel Sanayi ve İşyerleri Sayım I. Aşama Geçici Sonuçlarını Açıkladı”, **DİE Bülteni**, Sayı: 13.02.01.DİE.0.10.00.906-164, 14.10.2003.

Maliye Bakanlığı’nın 1.4.1993 tarih ve 227/20505 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığının 2.7.1987 tarih ve 22124 sayılı müktezası

Öcal, M.Erdoğan; “Birleşme ve Devir”, Price Waterhouse (Yayınlanmamış Seminer Notları)

Şanver, Ali; “**Accounting for Business Combinations: A Turkish Perspective**”, Boğaziçi Üniversitesi S.B.E. Doktora Tezi

İnternet Siteleri

- 1 Seri No'lu KVK Genel Tbliği <http://www.gib.gov.tr/index.lig> (11.05.2011)
- 4 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
<http://www.alomaliye.com/2009/kurumlar> (10.05.2011)
- 16 Nisan 2005 tarih ve 25788 sayılı Resmi Gazete -
<http://www.resmigazete.org/tarih/20050416-1.htm> (18.05.2011)
- 18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete <http://www.resmi-gazete.org/tarih/20051118-5.htm> (18.05.2011)
- 187 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği - http://www.alomaliye.com/gvk_187.htm
(01.06.2011)
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu - <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1216&uid=1087>
(12.06.2011)
- 246 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ - <http://www.gib.gov.tr/index.php?> (12.06.2011)
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu - http://www.alomaliye.com/488_sayili_kanun
(01.06.2011)
- 5904 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun - <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid> (21.04.2011)
- Büyük Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu - <http://tdkterim.gov.tr/bts> (20.05.2011)
- Eralp İrten, Yasemin; "**KOBİ'lerin Önemi ve İstanbul Bakanlar Konferansı**",
Dışişleri Bakanlığı, Ankara 2005 - <http://www.genbilim.com/content>
(21.05.2011)
- Gelir Vergisi Kanunu - <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (15.05.2011)

KOSGEB - <http://www.kosgeb.gov.tr/> (25.05.2011)

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması
Hakkında Yönetmelik - <http://www.resmi-gazete.org/tarih/20051118-5.htm>
(17.05.2011)

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu -
http://www.muratkoseoglu.com.tr/doc/forum/sirket_birlesmelerinin_vergisel_boyutlari.pdf (11.05.2011)

Türk Ticaret Kanunu, İkinci Kitap, Birinci Kısım, m.124 -
<http://www.turkhukusitesi.com/mevzuat>. (18.05.2011)

PricewaterhouseCoopers Türkiye Ofisi Yayını, “**Şirket Birleşmelerinin Vergisel Boyutları**” - www.pwcglobal.com/tr (21.04.2011)