

Yrd. Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

İstanbul Arel Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu

# İşyeri Devrinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

## 1. GİRİŞ

Günümüzde şirketler, küreselleşmenin de etkisiyle, dünya ölçeğinde rekabet edebilmek, pazar paylarını arttırmak, mali açıdan daha güçlü olabilmek ve vergisel teşviklerden yararlanmak gibi amaçlarla birbirleriyle birleşme veya devralma yoluyla işbirliğine gidebilirler. Şirketler devir, birleşme veya bölünme yoluna gittiklerinde bir takım vergisel sonuçlar da doğmaktadır.

İşyeri devirlerinin bir bütün olarak vergi hukuku açısından durumu bu yazının konusunu oluşturmaktadır. Oldukça geniş kapsamlı olan konu, kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, damga vergisi, harçlar, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ve Belediye Gelirleri Kanunu açısından incelenmiştir.

## 2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEVİR İŞLEMİ

### 2.1. DEVİR İŞLEMİNİN NİTELİĞİ

Birleşmenin özel bir türü olarak düzenlenen

devir bir şirketin başka bir şirkete katılması sonucu ortaya çıkan birleşmelerdir.<sup>1</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) m. 19'da yer alan düzenlemeye göre Kanunda öngörülen koşullar altında yapılan birleşmeler Kurumlar Vergisi Kanunu açısından devir olarak değerlendirilmektedir.

Birleşme, bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla tek hukuki varlık haline gelmelerine denir. Bunun sebebi, kurumların pazar payını arttırmak, rekabeti sona erdirmek ve ölçek ekonomilerine ulaşmak vb. arzular olabilir<sup>2</sup>. Birleşme, birden çok kurumun birinin diğerinin bünyesine veya tümünün yeni kurulan bir ortaklığa mallarını tasfiye etmeksizin intikal etmesi ve birleşen ortaklık veya ortaklıkların ortaklarına bir değiştirme ölçüsüne göre devralan veya yeni ortaklığın payının verilmesidir<sup>3</sup>.

Birleşmelerde vergilendirme rejimi, KVK'nın 18. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

(1) Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde-

dir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.

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

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

Türk Ticaret Kanunu<sup>4</sup> (TTK) m.146, m.147, m.451, m.452'ye göre birleşme iki şekilde olmaktadır:

- Yeni şirket kurmak yolu ile birleşme
- Devralma yoluyla birleşme

Vergilendirmede devir ile birleşme arasındaki temel fark, KVK'nun devri birleşmeye göre farklı vergilendirme rejimine tabi tutmasıdır. Şöyle ki, devir halinde devredilen kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir. Doğrudan doğruya devirden doğan kazançlar vergilendirilmeye tabi tutulmaz. Bu nedenle devir kavramı yerine vergisiz birleşme kavramı da kullanılmaktadır<sup>5</sup>. KVK 18. maddede düzenlenen birleşme TTK'da yer alan her iki durumu da kapsamakla beraber, KVK vergisiz birleşmeler için "devir" deyimini kullandığından ortaya terminoloji karışıklığı çıkmaktadır<sup>6</sup>. Doktrinde KVK anlamında devir kavramının TTK anlamında devir kavramından farklı olduğunu kabul eden görüşler, KVK anlamında "birleşme - devir" ayrımı yerine "vergili birleşme - vergisiz birleşme" ayrımını yapmaktadırlar<sup>7</sup>. Devir kendi başına bir birleşme modeli olmamakla birlikte, birleşmenin belli şartlarda yapılması halinde birleşen şirketlere vergi istisnası tanıyan bir birleşme türüdür<sup>8</sup>.

## 2.2. DEVİR İŞLEMİNİN ŞARTLARI

KVK'nın 19/1. maddesine göre aşağıdaki şartlar dâhilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum

ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.

b) Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

KVK m. 19/2'ye göre ise kurumların KVK m. 19/1'de yer alan şartlar dâhilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir. O nedenle KVK'nın devir ile ilgili hükümleri tür değişikliği durumunda da uygulanacaktır.

### 2.2.1. Birleşme Sonucunda İnfisah Eden Kurum ile Birleşilen Kurumun Kanunî veya İş Merkezlerinin Türkiye'de Bulunması

Birleşmenin KVK açısından devir olarak kabul edilebilmesi için birleşilen kurum ile infisah eden kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de olması yani bu kurumların tam mükellef olması gerekmektedir. Kanun hükmünden de anlaşıldığı gibi sadece tam mükellef kurumların devir yoluyla birleşmelerine imkân tanınmıştır, dar mükellef kurumlar için ise böyle bir durum söz konusu değildir. KVK m.3/1 tam mükellefiyet ile ilgili hükümleri düzenlemiştir. Buna göre kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükelleftirler. Yani KVK, tam mükellef olmayı kanuni merkez ve iş merkezi esasına dayandırmıştır. Tam mükellef olabilmek için kanuni veya iş merkezlerinden birinin Türkiye'de olması yeterlidir. Tam mükellef kurumlar, gerek Türkiye içinde, gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamını Türkiye'de beyan ederek kurumlar vergisini Türkiye'de öderler. KVK m.3/5'e göre, kanuni merkez; vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. KVK m.3/6'ya göre, iş merkezi ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir. KVK m.3/2 dar mükellefiyet ile ilgili hükümleri düzenlemiştir. Buna göre kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerini her ikisi de Türkiye'de bulmayanlar dar mükelleftirler. Dar mükellefler

sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlarını Türkiye’de beyan eder ve vergisini Türkiye’de öderler.

### 2.2.2. Münfesih Kurumun Devir Tarihindeki Bilânço Değerlerinin, Birleşilen Kurum Tarafından Bir Bütün Halinde Devralınması ve Aynen Bilânçosuna Geçirilmesi

Devrin şartlarından biri de münfesih kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesidir.

Bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği başka bir kurumu kül halinde yani bir bütün olarak devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutardan daha az gerçekleşmesi KVK m.19/1’de belirtilen şartların ihlali anlamına gelmemektedir<sup>9</sup>.

İştirakler hesabında yer alan değer, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki olumlu veya olumsuz farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilgilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenmesi mümkün olup, bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesi de mümkün bulunmaktadır<sup>10</sup>.

### 2.3. DEVİR İŞLEMİNİN VERGİLENDİRİLMEME ŞARTLARI VE BEYAN

KVK m.19.’a uygun olarak yapılacak devirlerde, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek, birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir (KVK m.20/1).

- Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicili’nde tescil edildiği tarihtir.

- Devre ilişkin kurumlar vergisi beyanname, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesi’nde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde

münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.

- Beyanname, münfesih kurum ile birleşilen kurum tarafından devir tarihi itibariyle hazırlanacak ve müştereken imzalanacaktır.

- Devir tarihine kadar olan kazancın vergilendirilebilmesi için devir tarihi itibariyle hesaplanan kazancın bu beyannameye dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç, devralan kuruma ait olacaktır.

- Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanacak kurumlar vergisi beyanname de devre ilişkin kurumlar beyanname ile birlikte verilecektir. Söz konusu beyannamelerin de münfesih kurum ve birleşen kurum tarafından müştereken imzalanarak münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan (A) Ltd. Şti. 4.6.2007 tarihinde tür (nev’i) değiştirerek (A) A.Ş.’ye devredilmiştir. Bu durumda, (A) Ltd. Şti.’nin 1.1.2007– 4.6.2007 tarihleri arası kıst dönemine ilişkin beyannamenin 4.7.2007 tarihi mesai saati sonuna kadar münfesih kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir<sup>11</sup>.

Yine, (A) Ltd. Şti.’nin 11.2.2007 tarihinde (A) A.Ş.’ye dönüşmesi halinde ise münfesih (A) Ltd. Şti.’nin 1.1.2007 – 11.2.2007 tarihleri arası kıst dönemine ilişkin beyanname ile 2006 hesap dönemine ilişkin beyannamenin 13.3.2007 tarihi mesai saati sonuna kadar münfesih kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir<sup>12</sup>.

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

duğu illerde vergi dairesi başkanları, diğer illerde ise defterdarlardır.

- Verilecek beyannamelerin ekine taahhütname ile devre ilişkin bilançonun ve gelir tablosunun bağlanması gerekmektedir.
- 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.

## 2.4. DEVRE İLİŞKİN ŞARTLARIN SAĞLANAMAMASI

Vergisiz bir birleşmenin olabilmesi için KVK'nun 19. ve 20. maddelerinde yer alan koşulları sağlanması gerekmektedir. Yani bir birleşmede,

- Birleşmeye taraf şirketlerin tam mükellef olmaları,
- Birleşen şirketin bilanço değerlerinin birleşilen şirket tarafından bir bütün halinde alınması ve aynen kendi bilançosuna geçirilmesi,
- Ortak beyannamelerin süresi içinde verilmesi,
- Birleşilen şirket tarafından taahhütname ibrazı, şartlarının tümü karşılandığı takdirde birleşmeden doğan kâr kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır<sup>13</sup>.

KVK m. 19'da yer alan şartları taşıyan bir birleşmenin KVK m.20'deki şekil şartlarını taşıması halinde birleşme, devir olarak nitelendirilse bile birleşen kurumlara herhangi bir vergisel avantaj sağlamamaktadır. Söz konusu şekli şartlar sağlanmadığında KVK m.18'de yer alan değerlemeye ilişkin düzenlenmeye göre birleşme vergilemeye tabi tutulacaktır<sup>14</sup>. Bu nedenle bir birleşmenin devir niteliğinde sayılması onun vergisiz birleşme olduğu anlamına gelmemektedir, ancak devir kavramı vergisiz birleşme için gerekli ön şartı temsil etmektedir<sup>15</sup>.

Devir kararının tescil ve ilanı devrin gerçekleşmesini sağlamamaktadır. Devrin tesciline kadar kurum faaliyetine devam edebilmektedir. Bu bakımdan, devir kararının alındığı tarihte devrin gerçekleştiği tarih arasındaki işlemler, kayıtlarda ve bilanço değerlerinde değişikliğe neden olabilmektedir. Ayrıca, bilançolarda tespit edilen maddi hataların veya değerlendirme hatalarının bilirkişi incelemesi sırasında düzeltilmesi mümkündür. Bu sebeplerden kaynaklanan değer farklarının, mahkemece tespit edilen nihai değerlerin devralan şirket kayıtlarına aynen yansıtılması kaydıyla, kül halinde devir keyfiyetini ortadan kaldırmaması gerekir<sup>16</sup>.

Danıştay bir kararında<sup>17</sup> devreden şirketin kayıtlarındaki değerlerle mahkemece tespit edilecek değerler arasında fark olmasını devir şartlarının ihlali olmadığını belirtmiştir. Danıştay, şahsi bir işletmenin aktif ve pasifiyle bütün halinde sermaye şirketine devrolunması halinde, ferdi işletmenin öz sermayesi ile yeni kurulan sermaye şirketine konulan payın farklılık göstermesinin sebebinin esas alınan değerlendirme farklılıkları olduğunu belirtmiştir. Ferdi işletmenin öz sermayesi kayıtlı değerler üzerinden hesaplandığını, buna karşın sermaye şirketine konulan payın ise mahkemece yaptırılan bilirkişi incelemesinde rayiç değerler üzerinden hesaplandığını tespit etmiştir. Bu nedenle sermaye şirketi tarafından devralınan şahsi işletmenin bilançosunda yer alan değerlerin mahkemece kayıtlı değerlerinin üzerinde tespit edilmesi ve devrin bu şekilde tespit edilen değerlere göre düzenlenmiş bilanço üzerinden yapılmış olmasının, vergilendirmeyi gerektirmediğini sonucuna varmıştır.

## 2.5. BÖLÜNME VE HİSSE DEĞİŞİMİ

KVK (m.19 ve m. 20) vergisiz sona ermeye ilişkin ikinci bir yol olarak "bölünme ve hisse değişimi"ni hükme bağlamıştır. Bu düzenleme ile bir yandan şirketin yeniden yapılanmasına imkân tanımak, öte yandan da Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlamak amaçlanmaktadır. Bölünme, KVK m.19/3-a ve m.19/3-b de tam bölünme, kısmi bölünme olarak, hisse değişimi ise m.19/3-c de düzenlenmiştir.

Bölünmede bir sermaye şirketinin varlık ve

borçlarının başka bir sermaye şirketine devredilerek tasfiyesiz dağılması söz konusudur. Bölünme, sermaye şirketi olan anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler arasında öngörülen bir müessese olduğundan, sermaye şirketi olmayan bir kurum bölünemez<sup>18</sup>.

### 2.5.1. Tam Bölünme Halinde Vergilendirme ve Beyan

KVK'da tam bölünme; tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devreden sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, bölünen şirketin tüm mal varlığı iki veya daha fazla şirkete geçmekte ve bölünen şirketin ortakları devralan şirketlerin ortaklık paylarını iktisap etmektedir. Ayrıca, bölünme işlemi sonucu devreden şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesine imkân verilmiştir. Böylelikle hesapların kapatılması amacıyla yapılacak küçük miktarlardaki nakit ödemelerin, işlemin bölünme sayılmasını engellememesi sağlanmaktadır (KVK m.19/3-a).

Bölünen şirketin varlıkları, kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılacaktır. Vergi Usul Kanununun 265. maddesinde bu değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan hesap değeri olarak tanımlanmıştır. Bu varlıklar, devralan şirket tarafından da kayıtlı değerleriyle kendi kayıtlarına intikal ettirilecektir. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi ertelemesi yapılmış olmaktadır. Zira, varlıkları devralan şirket ileride bunları elden çıkardığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark kurum kazancına dahil edilecektir. Tam bölünme işleminde, aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunacaktır<sup>19</sup>.

KVK m. 19 uyarınca yapılacak tam bölünmelerde, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde mün-

fesih kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir (KVK m. 20/2).

- Tam bölünme tarihi, şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicili'nde tescil edildiği tarihtir.

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

- Beyanname, bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından bölünme tarihi itibarıyla hazırlanacak ve müştereken imzalanarak verilecektir.

- Bölünme tarihine kadar olan kazancın vergilendirilebilmesi için bölünme tarihi itibarıyla hesaplanan kazancın bu beyannameye dâhil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç, devralan kurumlara ait olacaktır.

- Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesi de bölünmeye ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilecektir. Söz konusu beyannamenin de bölünen kurum ve bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından müştereken imzalanarak münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

- Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, bölünen kurumun bölünme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde verecekleri bir taahhütname ile taahhüt edeceklerdir. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan ayrıca teminat isteyebilecektir.

- Bölünme beyannamesine, ayrıca bölünme bilançosu ve gelir tablosu, bölünme sözleşmesi ve bölünen kurumun varlıklarını devralan ku-

rumların yeni sermaye yapısını gösteren Ticaret Sicil Müdürlüğü yazısının birer örneği eklenecektir.

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

### 2.5.2. Kısmi Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Vergilendirme

Tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir (KVK m.19/3-b).

Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır. Kısmi bölünme işleminde, aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır<sup>20</sup>.

Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur (KVK m.19/3-b).

Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin

hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir (KVK m.19/3-c).

KVK m.19'a göre gerçekleşen kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacaklardır (KVK m.20/3).

### 2.5.3. Nev'i (Tür) Değişikliğinde Vergilendirme ve Beyan

Kurumlar hukuki ve ekonomik bütünlüklerini bozmadan ve ortaklığın tasfiyesine gitmeden mevcut kurumun türünü (şeklini, nev'ini) değiştirebilirler. Tür değiştirme işlemi, kurumların yalnızca hukuki kişiliğinin değiştirilmesini amaçlamaktadır. Tür değiştirmede aynı kurumun iki statüsü olmaktadır: bunlardan biri tür değiştirmeden önceki yani eski statü, diğeri ise tür değiştirmeden sonraki yeni statü. Mesela, bir anonim şirketin (eski tür) hisseleri komandit şirkete (yeni tür) ya da başka bir hukuki kişiliğe dönüşmesi tür değiştirme olarak kabul edilebilir<sup>21</sup>.

Kurumlar vergisi açısından şirketlerin tür (nev'i) değişikliği (örneğin limited şirketin anonim şirkete dönüştürülmesi) devir hükmündedir. Bu nedenle devir ile ilgili koşullar tür değişikliği için de geçerlidir. Tür değiştirmede beyan ve ödeme süreleri de devir ile aynıdır. Bu kapsamda ilgili hesap dönemi başlangıcından devir tarihine kadar olan dönemin faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak hazırlanacak münfesih şirkete ait kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesinin KVK 20. maddesi gereğince, devir işleminin ticaret sicilinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde münfesih kurum ve birleşilen kurum tarafından münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecek-

tir. Diğer taraftan, geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı dönemi içeren kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi halinde, devir tarihi itibarıyla hukuki varlığı sona eren kurumların devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için 30 gün içinde beyanname verilmesi gerektiğinden devir tarihinin içinde bulunduğu dönem için geçici vergi beyannamesi verilmesine gerek yoktur. Ancak, devir tarihinin içinde bulunduğu dönemden önceki dönemler için geçici vergi beyannamelerinin verilmesinin gerekmektedir<sup>22</sup>.

Örneğin<sup>23</sup>, hesap dönemi takvim yılı olan bir (X) Ltd. Şti.'nin tür değiştirmek suretiyle (Y) A.Ş.'ye dönüşmesi halinde;

1) Devir işlemi, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği aydan sonraki bir tarihle hesap döneminin kapandığı ayın sonuna kadar olan bir tarih aralığında, örneğin 20.08.2007 ise;

a) (X) Ltd. Şti.'nin 01.01.2007 ilâ 20.08.2007 tarihleri arası kıst dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, tür değişikliğinin (devrin) Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten (20.08.2007 tarihinden) itibaren otuz gün içinde, en son 19.09.2007 tarihinde (X) Ltd. Şti.'nin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.

b) Bu şekilde verilecek kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiler ise (Y) A.Ş. tarafından 2007 yılı kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği 2008 yılı Nisan ayının sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

2) Devir işlemi, hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde, örneğin; 11.01.2007 tarihinde ise;

a) (X) Ltd. Şti.'nin gerek 2006 yılı kazançlarına ilişkin ve gerekse 01.01.2007 ilâ 11.01.2007 kıst dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri, tür değişikliğinin (devrin) Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten (11.01.2007 tarihinden) itibaren otuz gün içinde, en son 10/02/2007 tarihinde (X) Ltd. Şti.'nin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.

b) (X) Ltd. Şti.'nin 2006 yılı kazançlarına ilişkin olarak 10.02.2007 tarihinde verilecek kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden kurumlar vergisinin yine aynı sürede,

yani 10.02.2007 tarihinde (Y) A.Ş. tarafından, 01.01.2007 ilâ 11.01.2007 kıst dönemine ilişkin olarak 10.02.2007 tarihinde verilecek kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden kurumlar vergisinin ise yine (Y) A.Ş. tarafından 2007 yılı kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği 2008 yılı Nisan ayının sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

Tür değiştiren kurumun tür değişikliği öncesine ait vergi ile ilgili yükümlüler münfesihi kurum ile birleşilen kurum birlikte yerine getirirler.

## 2.6. DEVİR VE BÖLÜNMEYE İLİŞKİN ORTAK HUSUSLAR

### 2.6.1. Alınan Hisse Senetlerinin Durumu<sup>24</sup>

Devir veya bölünme işlemine konu olan varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden diğer şirketlere intikal ettirilmesi, devrolan veya bölünen şirketin ortaklarına ya da bölünen şirkete varlıkların kayıtlı değeri kadar hisse verilmesini gerektirmemektedir. Bölünen ve devralan şirketlerin karşılıklı olarak devre konu varlıkların değerlerini belirlemek suretiyle devrolan veya bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak bir değişim oranı tespit etmeleri gerekmektedir. Değişim oranının bölünen ve devralan şirketlerin hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirlenebilmesi mümkündür. Ancak, yapılan işlemin Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılan devir veya bölünme işlemi sayılabilmesi için devir veya bölünmeye konu edilen varlıklara karşılık iktisap edilen hisselerin, varlıklarını devreden şirketin ortaklarına, devreden veya bölünen şirketteki hisselerine isabet eden servet değeri ile orantılı olarak dağıtılması gerekmektedir.

Örneğin; sermayesi 1.000.000.- TL olan ve aktifinde 200.000.- TL ve 800.000.-TL'lik iki adet taşınmazı bulunan (Z) Ltd. Şti.'nin %60 hissesi Ortak (A)'ya, %20 hissesi Ortak (B)'ye, %10 hissesi Ortak (C)'ye ve %10 hissesi de Ortak (D)'ye ait bulunmaktadır. (Şirketin aktifinde yer alan taşınmazların cari değerlerinin de aynı olduğu varsayılmıştır.)

(Z) Ltd. Şti.'nin tasfiyesiz infisah etmek sure-

tiyle bölünmesi sonucu;

200.000.- TL'lik taşınmazı aynı sermaye olarak mevcut (Y) Ltd. Şti.'ye konulmuş ve (Y) Ltd. Şti.'den alınan iştirak hisselerinin tamamı Ortak (B)'ye verilmiştir.

Sermaye x Ortak (B)'nin hisse oranı =  $1.000.000 \times 0.20 = 200.000$  TL (%100 Ortak (C)'nin iştirak hissesi)

800.000.- TL'lik taşınmaz aynı sermaye olarak konularak (K) Ltd. Şti. kurulmuş ve yeni kurulan şirketin iştirak hisselerinin %75'i Ortak (A)'ya, %12,5'u Ortak (C)'ye ve %12,5'u da Ortak (D)'ye verilmiştir.

$1.000.000 \times 0.60 = 600.000 \Rightarrow 600.000/800.000 = \%75$  (Ortak (A)'nın iştirak hissesi)

$1.000.000 \times 0.10 = 100.000 \Rightarrow 100.000/800.00 = \%12.5$  (Ortak (C)'nin iştirak hissesi)

$1.000.000 \times 0.10 = 100.000 \Rightarrow 100.000/800.00 = \%12.5$  (Ortak (D)'nin iştirak hissesi)

Bölünen (Z) Ltd. Şti.'nin ortaklarına verilen devralan şirketlerin hisseleri, ortakların bölünen (Z) Ltd. Şti.'deki hisselerine isabet eden değerle orantılı dağıtılmış ve ortakların servet değerlerinde bir artış meydana gelmemiştir. Bu çerçevede, söz konusu bölünme işleminin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Yukarıdaki örnekte;

- 200.000.- TL'lik taşınmaz aynı sermaye olarak mevcut (Y) Ltd. Şti.'ye konulmuş ve (Y) Ltd. Şti.'den alınan iştirak hisselerinin tamamının Ortak (A)'ya verilmiş olması ve/veya,

- 800.000.- TL'lik taşınmazın aynı sermaye olarak konularak (K) Ltd. Şti. kurulmuş ve yeni kurulan şirketin hisselerinin %50'sinin Ortak (A)'ya, %45'inin Ortak (C)'ye ve %5'inin de Ortak (D)'ye verilmiş olması halinde

Bölünen (Z) Ltd. Şti.'nin ortaklarına verilen devralan şirketlerin hisseleri, ortakların bölünen (Z) Ltd. Şti.'deki hisselerine isabet eden değerle orantılı dağıtılmadığından, söz konusu bölünme işleminin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Devir ve bölünme işlemi sonucunda devre konu şirketlerin gerçek değerleri üzerinden belirlenecek bir değişim oranına göre devralan şirketin sermaye paylarının ortaklara verilme-

sinde, ortakların servet değerlerinde meydana gelecek ve izah edilemeyecek farkların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya değer artış kazancı açısından eleştiri konusu olabilir.

### 2.6.2. Bölünme İşlemlerinde Hisse Devri<sup>25</sup>

TTK m. 404'e göre, ayın karşılığı olan hisse senetlerinin şirketin tescilinden itibaren iki yıl geçmeden başkalarına devri hükümsüzdür. Fakat 404. maddeye eklenen fıkra ile 3.7.2009 tarihinden itibaren KVK m. 19'a göre yapılacak bölünmelerde 404 üncü madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

### 2.6.3. Amortisman Uygulaması<sup>26</sup>

Devir ve bölünme 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 amortismana tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edilecektir.

### 2.6.4. Elde Edilen Hisselerin İktisap Tarihi<sup>27</sup>

KVK m. 19 ve m.20 kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dâhil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devrolan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir.

### 2.6.5. Zarar Mahsubu

KVK m.9/1.'e göre kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirim konusu yapılabilir. Kanununun 20.



maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20. maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

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

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

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

Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını aşağıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde mahsup imkânına sahiptirler.

Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile

- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını kazançlarından indirebileceklerdir<sup>28</sup>.

Devir ve bölünme hallerinde devreden zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır. Tam bölünme işleminde, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilecektir<sup>29</sup>. Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle

devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir. Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır. Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.<sup>30</sup>

Devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir.

### 2.6.6. Kıdem Tazminatları ve Karşılıkları

İşyerinin veya işyerinin bir bölümünün devri durumunda kıdem tazminatları ve kıdem tazminatı karşılıklarının gider olarak kaydedilip edilmemesi önemli bir sorundur.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 6. maddesi işyerinin devri ile ilgili hükümler getirmektedir. İşyeri veya işyerinin bir bölümü hukukî bir işleme dayalı olarak başka birine devredildiğinde, devir tarihinde işyerinde veya bir bölümünde mevcut olan iş sözleşmeleri bütün hak ve borçları ile birlikte devralana geçer (İş Kanunu m.6/1). Devralan işveren, işçinin hizmet süresinin esas alındığı haklarda, işçinin devreden işveren yanında işe başladığı tarihe göre işlem yapmakla yükümlüdür (İş Kanunu m.6/2). Bu hükümlere göre devir halinde, devirden önce doğmuş olan ve devir tarihinde ödenmesi gereken borçlardan devreden ve devralan işveren birlikte sorumludurlar. Ancak bu yükümlülüklerden devreden işverenin sorumluluğu devir tarihinden itibaren iki yıl ile sınırlıdır (İş Kanunu m.6/3). Tüzel kişiliğin birleşme veya katılma ya da türünün değişmesiyle sona erme halinde birlikte sorumluluk hükümleri uygulanmaz (İş Kanunu m.6/4). Devreden veya devralan işveren iş sözleşmesini sırf işyerinin veya işyerinin bir bölümünün devrinden dolayı feshedemez ve devir işçi yönünden fesih için haklı sebep oluşturamaz. Devreden veya devralan işverenin ekonomik ve teknolojik sebeplerin yahut

## Kıdem tazminatının gider olarak indirilebilmesi için İş Kanunu'na göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir.

İş organizasyonu değişikliğinin gerekli kıldığı fesih hakları veya işçi ve işverenlerin haklı sebeplerden derhal fesih hakları saklıdır (İş Kanunu m.6/5). Bu hükümler iflas dolayısıyla malvarlığının tasfiyesi sonucu işyerinin veya bir bölümünün başkasına devri halinde uygulanmaz (İş Kanunu m.6/6).

KVK m.1/2'de kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu, aynı Kanunun 6. maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

GVK m.2'de belirtilen kazanç ve iratların tamamı kurumlar vergisi açısından kurum kazancını oluşturur. GVK m. 37'de ticari kazancın tarifi yapılarak her türlü ticari ve sınıî faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. GVK m. 40/3'te; "İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar"ın ticari kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır. Kıdem tazminatının gider kaydı konusunda GVK'nın m. 40'ta özel bir hüküm olmamakla birlikte aynı maddenin 3. bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanunu'na göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir. Kıdem tazminatlarından dönem içinde ödenmeyen kısım için ayrılması zorunlu olan kıdem tazminatı karşılıklarının ise Vergi Usul Kanunu'nun 288.

maddesinde yer alan karşılık şartlarına uymadığı sürece kanunen kabul edilmeyen gider olarak, vergilendirilecek kurum kazancına ilave edilmesi gerekir. Bu nedenle gelecek dönemler için kıdem tazminatı karşılığı ayrılması halinde, bu karşılıklar kazançtan gider olarak indirilememektedir<sup>31</sup>.

İşyerinin veya işyerinin bir bölümünün devri durumunda örneğin kısmi bölünme durumunda yeni kurulacak şirkette çalışmaya devam edecek işçilere ilişkin kıdem tazminatı tutarları fiilen ödenmediği sürece GVK 40/3. madde kapsamında değerlendirilemez ve gider olarak kaydedilmesi mümkün değildir. Ancak, kısmi bölünme sonucunda yeni şirkete devredilen işçilerin, devredilen şirkette geçen hizmet süreleri de dikkate alınarak yeni şirkette hesaplanacak kıdem tazminatlarının, 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde yer alan şartların gerçekleşmesi ve ödemenin hak sahibi işçilere yapılması durumunda, gider olarak kaydedilebilir<sup>32</sup>.

### 3. GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEVİR İŞLEMİ

GVK mükerrer madde 80'de değer artış kazançları 6 bent halinde düzenlenmiştir. Bu maddede sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançları olarak vergilendirilmektedir. "elden çıkarma" deyimi, maddede sayılan mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 1.1.2010 tarihinden itibaren 7.700 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

Mükerrer 80. maddeye göre bu kazançlar,

1. Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar:

2. 70. maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

## İşyerinin veya işyerinin bir bölümünün devri durumunda, çalışmaya devam edecek işçilere ilişkin kıdem tazminatı tutarları fiilen ödenmediği sürece GVK 40/3. madde kapsamında değerlendirilemez ve gider olarak kaydedilmesi mümkün değildir.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlardır. (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bir işletmenin faaliyeti durdurulduktan sonra geriye kalan mal varlığı unsurlarının tamamen ya da kısmen elden çıkarılmasından doğan kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilir. Böylelikle bazı kazançların ticari kazanç dışına taşınarak vergi dışına çıkarılması önlenmek istenmiştir<sup>33</sup>. İşletmenin faaliyeti durdurulduğunda işletmedeki malvarlığı unsurları Vergi Usul Kanunu'ndaki ölçülere göre değerlendirilir; hesap dönemi başı ile işi terk edinceye kadar ki kıst dönem kazançları beyan edilir. Değer artış kazancı bu ölçülere göre değerlendirilen malvarlığı unsurlarının faaliyetin durdurulmasından sonra daha yüksek bedelle satılması ile or-

taya çıkan kazançtır. Danıştay, ölüm nedeniyle faaliyeti duran bir işletmeye ait mal varlığı unsurlarının mirasçılar tarafından mirasın taksimine yönelik olarak satış yoluyla elden çıkarılmasından doğan kazancı değer artış kazancı olarak kabul etmemiştir<sup>34</sup>.

Adi ortaklık veya ferdi bir işletmenin faaliyetine devam ederken kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dâhil amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkra yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.

GVK m.81'de vergilendirilmeyecek değer artış kazançları sayılmıştır. Bu maddeye göre, aşağıdaki yazılı hallerde gerçekleştirilen devir işlemlerinde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması. Bu vergi istisnası ile ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde mirasçılarının işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için vergisel bir engel çıkartmamak amaçlanmaktadır<sup>35</sup>.

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.). Esas olarak, devir tarihine kadar ferdi işletmenin bünyesinde oluşan kazanç, işletmenin sahipleri tarafından ticari kazanç olarak beyan edilecektir<sup>36</sup>.

3. Kollektif 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 kolektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.). Bu düzenlemenin amacı, şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüştürülerek, şirketlerin ekonomik yapılarını güçlendirmek ve kurum-sallaşmalarının teşvik edilmesidir<sup>37</sup>.

“Sahibinin ölümüyle kanuni mirasçılara intikal eden ferdi bir işletmenin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınmaması ve işletmeye dahil varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde (ölüm tarihi itibarıyla yapılan değerlendirme) söz konusu varlıklar yeni değerleriyle mirasçılara intikal edeceğinden, işletmedeki kıymetler yeni değerleriyle maliyeti yükseltip karı azaltacağı için bu durumda ölen kimse adına değer artış kazancı hesaplanıp vergileme yapılması gerekmektedir.

Ferdi işletmenin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınması halinde değer artış kazancı yönünden herhangi bir vergileme yapılması söz konusu olmayıp, ölüm dolayısıyla mirasçılara intikal eden işletmenin devir alınarak işletmenin faaliyetine mirasçılardan bir veya birkaçı tarafından devam edilmesi halinde; sadece faaliyette bulunan mirasçılar için ticari kazanç bakımından mükellefiyet tesisi yapılır.

Bu durumda, faaliyette bulunmayan diğer mirasçıların kendilerine intikal eden ortaklık hisselerini diğer mirasçılara veya başka kimselelere satmak suretiyle elden çıkarmalarından doğan kazancın ise değer artış kazancı olarak vergilendirilir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1/1. maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, katma değer vergisine tabiidir.

Bu nedenle murisin ölümü nedeniyle kanuni mirasçıları tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin aynen devir alınması, GVK 81/1. maddesi gereğince vergilendirilmeyecek değer artışı kazançlarından olduğundan katma değer vergisine tabi

olmayacaktır. Ayrıca bu devir işlemi nedeniyle fatura düzenlenmesi söz konusu değildir.

Ancak diğer mirasçıların, feragat ederek haklarını murisin eşine devretmeleri, KDVK 2. maddesine göre bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi hükmü gereğince teslim sayılarak katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

Sonuç olarak, murisin ölümünden dolayı işletmenin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınarak işletmenin faaliyetine mirasçılardan bir veya birkaçı tarafından devam edilmesi halinde; sadece faaliyette bulunan mirasçılar için ticari kazanç bakımından mükellefiyet tesisi ettirilmesi, bununla beraber murisin mevcut defter ve belgelerinin ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar işe devam eden mirasçılar tarafından kullanılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır<sup>38</sup>.

#### 4. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEVİR İŞLEMİ

KDVK m. 17/4-c bendi uyarınca GVK'nın 81. maddesinde belirtilen işlemler ile KVK m.19'a göre yapılan devir ve bölünme işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından KDVK 30/a maddesinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. İşlem sonunda faaliyeti bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerle yüklenilen ve indirilemeyen vergilerin faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimine yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 81. maddesinde belirtilen işlemler ile KVK'nın 19. maddesinde yer alan koşullara uyulmadan yapılan devir ve bölünme işlemleri ise katma değer vergisine tabidir. KDVK m.20'ye göre, teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığı olan

bedeldir. GVK m.81'de belirtilen işlemler ile KVK m.19'da yer alan koşullara uyulmadan yapılan devir ve bölünme işlemlerinde katma değer vergisi matrahı devredilen öz varlığın takdir edilen bedelidir. Öz varlık, menkul ve gayrimenkullerle nakit, alacak ve benzeri aktif kıymetleri içeren, karşılık ve borçlardan arındırılmış olan bir bütündür. Öz varlıktan, aktifleştirilmiş uzun vadeli giderlerin indirilmesi gerekir. Bunun yanı sıra şayet varsa, devralan şirket tarafından devredilen şirket ortaklarına verilen nakit ve benzeri menfaatlerin eklenmesi gerekir<sup>39</sup>.

#### **4.1. Ferdi İşletmenin Sahibinin Ölümü Nedeniyle İşletmenin Mirasçılar Tarafından Devralınması**

İşletme sahibinin ölümü halinde KDV uygulaması mirasçılarının tamamının veya bir kısmının faaliyete devam edip etmemelerine bağlı olarak değişmektedir<sup>40</sup>.

KDVK m. 17/4-c ile GVK m. 81'de belirtilen işlemler KDV'den istisna edilmiştir.

GVK m. 81/1'e göre, ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleri ile (bilânço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde değer artış kazancı hesaplanmayacak ve vergilendirme yapılmayacaktır.

Bu hükümlere göre ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleri ile (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde, ferdi işletmenin muristen mirasçılara devir işlemi, KDVK m. 17/4-c'ye göre KDV'den istisna olacaktır ve bu devir işlemi nedeniyle KDV hesaplanmayacaktır. İşletme faaliyete aynen devam ettiğinden, murisin son dönem Katma Değer Vergisi beyannamesinde "Sonraki Döneme Devreden

KDV" bulunması halinde bu vergi, KDVK m. 17/4-c'ye göre mirasçılar tarafından indirilebilecektir<sup>41</sup>.

Murisin ölüm tarihi ile mirasçılarının bir veya birkaçının faaliyete devam etmek üzere mükellefiyet tesis ettirdikleri tarih arasında faaliyette bulunulması halinde mirasçılarının miras ortaklığı (adi ortaklık) şeklinde faaliyet gösterdikleri kabul edilir. Bu durumda muris tarafından indirilemeyen KDV mirasçılar tarafından indirilebilir<sup>42</sup>.

İkiden fazla ortağı bulunan ortaklıklarda ortaklardan birinin ölümü ve mirasçılarca faaliyete devam edilmeyip murisin hissesinin diğer ortaklara devredilmesi halinde, ortaklığın aynen devam etmesi koşuluyla, hisse devir işlemi KDV'ye tabi olmayacaktır. Eğer murisin ölümüyle mirasçılarının ortaklık faaliyetine devam etmeyerek hisseleri diğer ortağa devrederlerse ve ortak sayısı bire düşerse ortaklık ferdi işletme haline dönüşür. Bu durumda devir işlemi KDV'ye tabi olur<sup>43</sup>.

Murisin ölüm tarihi ile mirasçılardan birinin veya birkaçının söz konusu işletmeyi kendi adlarına işletmeye başladıkları tarih arasında mirasçılar faaliyette bulunmazlarsa ölüm tarihi itibarıyla faaliyetin sona erdiğinin kabul edilmesi gerekir. Bu durumda faaliyeti duran işletmeye ait malların intikalinde, devralınan mallar için gider pusulası düzenlenebilir, ancak KDV hesaplanmaması gerekir. Bunun yanı sıra, mirasçılarının işletmedeki hisselerini faaliyete devam edecek mirasçılara devretmeleri işleminden elde ettikleri kazanç, değer artış kazancı olduğundan, bu devir işlemi KDV'ye tabi değildir<sup>44</sup>. Mirasçılar tarafından muristen intikal eden malların satılması işlemi de KDV'ye tabi değildir<sup>45</sup>.

#### **4.2. Ferdi Bir İşletmenin Sermaye Şirketine Devri**

Ferdi bir işletmenin GVK m. 81/2'de belirtilen şartlarla sermaye şirketi tarafından devralınması işlemi, KDVK m.17/4-c gereğince KDV'ye tabi değildir.

GVK m. 81/2'ye göre devir işlemlerinin KDV'den istisna olabilmesi için;

- Devredilecek ferdi işletmenin kazancının

bilânço esasına göre tespit edilmesi,

- Devredilecek ferdi işletmenin bilânçosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün olarak devredilmesi,
- Devredilecek ferdi işletmenin bilânçosunun devralan şirketin bilânçosuna aynen geçirilmesi,
- Devredilecek ferdi işletmenin sahip veya sahiplerine şirketten, devir bilânçosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarında nama yazılı ortaklık payı verilmesi gerekmektedir<sup>46</sup>.

### 4.3. Tür Değişikliği

Kolektif ve adi komandit şirketin tür değiştirerek GVK m.81/3'de belirtilen koşullarda sermaye şirketine dönüşmesi, KDVK m.17/4-c gereğince KDV'den istisna edilmiştir.

Ferdi işletmelerin KDVK m.17/4-c kapsamında sermaye şirketine dönüşmesi durumunda, Kanunu'nun 17/4-c maddesi parantez içi hükmüne göre ferdi işletmenin indiremeyecek sonraki döneme devreden KDV, devrolunan veya dönüşülen sermaye şirketleri tarafından indirim konusu yapılabilir. Devredilen veya dönüştürülen ferdi işletme adına doğan KDV iadeleri, devralan veya dönüşülen sermaye şirketi tarafından talep edilebilir<sup>47</sup>.

## 5. DAMGA VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEVİR İŞLEMİ

İki veya daha fazla şirketin birleşerek yeni şirket oluşturması halinde, yeni sözleşme hazırlanması gerekmektedir. Bir şirketin başka bir şirketi devralarak birleşmesi halinde sadece ana sözleşmenin sermaye ile ilgili maddesinin birleşmesi gerekmektedir<sup>48</sup>.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli 2 Sayılı Tablonun IV-16 maddesine göre "Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar" damga vergisinden istisna edilmiştir. Bu sebeple katılma yoluyla gerçekleştirilen birleşmelerde sermaye artırımları da damga vergisine tabi değildir<sup>49</sup>.

2 Sayılı Tablonun IV-17 maddesine göre "Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenle-

nen kâğıtlar" damga vergisinden istisna edilmiştir. Bu nedenle, birleşme nedeniyle düzenlenen birleşme sözleşmesi, yeni şirket kuruluş sözleşmesi damga vergisine tabi değildir. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılmayan devir işlemleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlar ise damga vergisine tabi olacaktır.

2 Sayılı Tabloda GVK m.81'e göre yapılan birleşmelerde, düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna olduğuna dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle bu tür birleşmeler için düzenlenen kâğıtların damga vergisine tabi olduğu sonucuna varabiliriz<sup>50</sup>.

## 6. HARÇLAR KANUNU AÇISINDAN DEVİR İŞLEMİ

Harçlar Kanunu'nun<sup>51</sup> Genel Muaflıklar ve İstisnalar başlığı altında yer alan, 123/3. maddesinde anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nevi değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemlerin Harçlar Kanunu'nda yazılı harçlardan istisna olduğu düzenlenmektedir. Buna göre birleşmenin gerçekleştirilmesi için tamamlanması gereken ticaret sicil tescil işlemleri, bileşen şirkete ait gayrimenkullere ilişkin tapu işlemleri vb. işlemler harca tabi olmadıkları gibi, birleşme sözleşmesi, yeni şirket kuruluş sözleşmesine ilişkin işlemlerde de noter harcı alınmaz.

## 7. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEVİR İŞLEMİ

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu<sup>52</sup> istisnaların sınır ve yetki başlıklı 10. maddesine göre, özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. ÖTV Kanunu'nda ise devir işlemi ile ilgili herhangi bir istisna getirilmemiştir.

Bu durumda birleşme sonucu infisah eden şirketin mallarının emsal bedelleri üzerinden ÖTV hesaplanmalı ve birleşilen şirket adına fatura düzenlenmek suretiyle hesaplanan ÖTV faturada ayrıca gösterilmelidir<sup>53</sup>.

## 8. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN AÇISINDAN DEVİR İŞLEMİ

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'un<sup>54</sup> “Birleşme, Devir, Bölünme ve Şekil Değiştirme Halleri” başlıklı 36. maddesinde;

*“Bu Kanununun tabiki bakımından;*

*a) İki veya daha ziyade hükmî şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmî şahıs,*

*b) Devir halinde devir alan hükmî şahıs,*

*c) Bölünme halinde bölünen hükmî şahsın varlıklarını devralan hükmî şahıslar,*

*d) Şekil değiştirme halinde yeni hükmî şahıs, birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekildeki hükmî şahıs ve şahısların yerine geçer” hükmü yer almaktadır.*

Bu durumda, devir halinde devralan tüzel kişilik devraldığı tüzel kişiliğin; şekil değiştirme halinde yeni tüzel kişilik, birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekildeki tüzel kişi ve kişilerin kamuya olan borçlarından sorumludur.

Tüzel kişiliği olmayan işletmeler AATUHK m. 36 kapsamına alınmamıştır. Adi şirket ile şahıs şirketlerinin tüzel kişiliği olmadığı için, bu şirketlerin vergi borçları bakımından Borçlar Kanunu'nun 179. maddesindeki genel hükümler uygulanabilir<sup>55</sup>. Bu maddeye göre, bir mal varlığını veya bir işletmeyi aktif ve pasifleriyle birlikte devralan kimse, bunu alacaklılara ihbar veya gazetelerde ilan ettiği tarihten itibaren onlara karşı mal varlığının veya işletmenin borçlarından sorumlu olur. Fakat iki yıl müddetle evvelki borçlu (devreden kişi) da yenisiyle birlikte müteselsilen sorumlu kalır; bu müddet muaccel borçlar için ihbar veya ilan tarihinden ve daha sonra muaccel olacak borçlar için de muacceliyet tarihinden itibaren işlemeye başlar.

## 9. BELEDİYE GELİRLERİ KANUNU AÇISINDAN İŞYERİNİN DEVREDİLMESİ VE İŞYERİ AÇMA İZİNİ HARCİ

Belediye Gelirleri Kanunu<sup>56</sup> m. 81'e göre, belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde

Mali açıdan zayıf veya zor durumda olan şirketler, mali yapıları kendilerinden daha güçlü, rekabet edebilecek yapıya ve tecrübeye sahip, borç ve sorumluluklarını üstlenecek şirketlerle devir veya birleşme yoluna gidebilirler.

bir işyerinin açılması işyeri açma izni harcına tabidir. Belediye Kanunu<sup>57</sup> m.15/c' ye göre, gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetleri ile ilgili olarak kanunlarda belirtilen izin veya ruhsatı vermek yetkisi belediyelere verilmiş bulunmaktadır. Sıhî ve gayrisıhî işyerleri ile umuma açık istirahat ve eğlence yerlerinin ruhsatlandırılması ve denetlenmesine dair iş ve işlemleri kapsayan “İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmeliğin”<sup>58</sup> 8. maddesi işletmecinin değişmesi ve işyerinin nakli ile ilgili düzenlemeleri kapsamaktadır. Bu maddeye göre, ruhsatta belirtilen faaliyet konusu ve adresin değişmesi kaydıyla işyerinin devredilmesi halinde, devralan kişinin başvurusu üzerine dosyadaki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle yeni işletmeci adına tekrar ruhsat düzenleneceği belirtilmektedir. İşyerine yeni ortak alınması veya ortaklardan birinin ayrılması durumunda yeni ruhsat düzenlenmez. İşyerinin başka bir adrese nakledilmesi halinde yeniden ruhsatlandırılması esastır. İşyeri sahibinin ölümü halinde, yeni ruhsat düzenlenmeksizin kanunî mirasçıları adına eski ruhsatın intibakı yapılır. Ruhsatın yenilenmesi veya intibakı gereken hallerde yetkili idareye en geç üç ay içinde müracaat edilmesi zorunludur. Bu süre mirasçılar için altı ay olarak uygulanır. Süresi içinde müracaat yapılmadığının yetkili idarelerce tespiti durumunda tespit tarihinden itibaren on beş günlük süre verilir. Bu süre sonunda ruhsat yenilenmediği veya intibak yaptırılmadığı hallerde ruhsat iptal edilir.

Sonuç olarak, ruhsatta belirtilen faaliyet konusu ve adresin değişmemesi kaydıyla işyerinin devredilmesi halinde, devralan kişinin başvurusu üzerine dosyadaki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle yeni işletmeci adına tekrar ruhsat

düzenlenecektir. Ancak kiralanın taşınmazda farklı faaliyette bulunulması halinde bu faaliyet ile ilgili olarak işyeri açma izni harcı muafiyeti uygulamasının mümkün değildir<sup>59</sup>.

## 10. SONUÇ

Mali açıdan zayıf veya zor durumda olan şirketler, mali yapıları kendilerinden daha güçlü, rekabet edebilecek yapıya ve tecrübeye sahip, borç ve sorumluluklarını üstlenecek şirketlerle devir veya birleşme yoluna gidebilirler.

KVK m. 19'da yer alan şartları taşıyan bir birleşmenin KVK m.20'deki şekil şartlarını taşıması halinde birleşme, devir olarak nitelendirilse bile birleşen kurumlara herhangi bir vergisel avantaj sağlamamaktadır. Söz konusu şekli şartlar sağlanmadığında KVK m.18'de yer alan değerlemeye ilişkin düzenlenmeye göre birleşme vergilemeye tabi tutulacaktır. Bu nedenle bir birleşmenin devir niteliğinde sayılması onun vergisiz birleşme olduğu anlamına gelmemektedir. Ancak, devir kavramı vergisiz birleşme için gerekli ön şartı temsil etmektedir.

GVK m.81'e göre yapılan devir işlemleri artış kazancı hesaplanmaz, bu işlemler gelir vergisinin dışında tutulmuştur.

KDVK m. 17/4-c bendi uyarınca GVK'nın 81. maddesinde belirtilen işlemler ile KVK m.19'a göre yapılan devir ve bölünme işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından KDVK 30/a maddesinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. İşlem sonunda faaliyeti bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergilerin faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimine yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket-

lerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nevi değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler Harçlar Kanununda yazılı harçlardan istisnadır.

ÖTV açısından devir işlemi ile ilgili bir istisna getirilmemiştir, bu nedenle devir işlemi ÖTV'ne tabidir.

AATUHK'na göre devir halinde devralan tüzel kişilik devraldığı tüzel kişiliğin; şekil değiştirme halinde yeni tüzel kişilik, birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekildeki tüzel kişi ve kişilerin kamuya olan borçlarından sorumludur.

## DİPNOTLAR

- 1 Doğan ŞENYÜZ/Mehmet YÜCE/Adnan GERÇEK, Türk Vergi Sistemi Dersleri, 2. Baskı, Ekin Yay., Bursa 2008, s.175.
- 2 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.173.
- 3 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.174.
- 4 Kanun No: 6762, RG. 9.7.1956, 9353.
- 5 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.175.
- 6 Mualla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2006, s. 344.
- 7 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.344; Billur YALTI, Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sermaye Şirketlerinde Tasfiye, Birleşme, Nevi Değiştirme, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1987, s.176; Nihal Saban, Vergi Hukuku, 4. Bası, Beta Yay., İstanbul, s.445 vd. Ahmet Eren ALTAY, Şirket Birleşmeleri ve Devralmalarının Kurumlar Vergisi Yönünden İncelenmesi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2009, s.65.
- 8 Metin ULUSOY, Son Değişiklikler Çerçevesinde Birleşme, Devir, Bölünme, Hisse Değişimi ve İştirak Yoluyla Şirketlerin Yeniden Yapılandırılması, Yaklaşım Yay., Ankara 2004, s.85.
- 9 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:1, para., 19.1. (RG, 03.04.2007, 26482.)
- 10 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, para., 19.1.
- 11 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, para., 20.1.
- 12 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, para., 20.1.
- 13 ALTAY, s.97.
- 14 ALTAY, s.97.
- 15 ALTAY, s.99.
- 16 ULUSOY, s.85.
- 17 Danıştay 4. Daire, 26.01.1999, E. 1998/4171, K. 1999/57 (www.danistay.gov.tr Erişim: 25.05.2010).
- 18 Doğan ŞENYÜZ, Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yay., Ankara 2007, s.135.
- 19 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:1, para., 19.2.1.



- 20 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:1, para., 19.2.2.
- 21 ŞENYÜZ, s.135.
- 22 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın tarihli 22.12.2006 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-19-7375/25746 sayılı özelgesi. (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergesi2006/25746.htm> Erişim: 30.05.2010) ve A. Bumin DOĞRUSÖZ, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi, İSMMMO Yay. Yayın No:85, İstanbul 2007, s.316.
- 23 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-20,21/7797 20130 sayı ve 14.07.2007 tarihli özelgesi. (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/kurumlarvergesi2007/7797.htm> Erişim: 30.05.2010).
- 24 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, para., 19.3.1.
- 25 KV Genel Tebliği Seri No: 4. (R.G.,27318, 13.08.2009)
- 26 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, para., 19.3.2.
- 27 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, para., 19.3.3.
- 28 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, para., 9.2.
- 29 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, para., 9.2.
- 30 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, para., 9.2.2.
- 31 Bkz. Müjdat ŞAKAR/Ayşe YİĞİT ŞAKAR, İş Hukuku, Sosyal Güvenlik Hukuku ve Vergi Hukuku Açısından İşçiye Ödenecek Tazminatlar, Yaklaşım Yay., Ankara 2010, s.35.
- 32 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.10.2007 tarihli ve 176200-ÖZ/621-8873 sayılı özelgesi. <http://ozelge.izmirvdb.gov.tr/OzelgeRead.aspx?OzgId=1545> (Erişim: 06.05.2010).
- 33 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.90.
- 34 ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.314. Danıştay 4. Daire, 06.04.1988, E. 1987/4371, K. 1988/1357. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> Erişim: 31.05.2010).
- 35 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.93.
- 36 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.94.
- 37 Abdurrahman AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2001, s.236.
- 38 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02/32-229-sayılı özelgesi. (<http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadeta.asp?id=105024> Erişim: 06.05.2010).
- 39 ULUSOY, s.116.
- 40 Hüseyin TOKAY, "İşletme Sahibinin Ölümü Halinde KDV Uygulaması", Yaklaşım, Sayı:56, Ağustos 1997, s.63 vd.
- 41 Şükrü KIZILOL, Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, 5. Baskı, Yaklaşım Yay., Ankara 2010, s.927.
- 42 KIZILOL, s.927-928.
- 43 KIZILOL, s.928.
- 44 KIZILOL, s.928-929.
- 45 KIZILOL, s.929.
- 46 KIZILOL, s.930; Ahmet ÖĞÜT, "Şirket ve Ortaklıkların Katma Değer Vergisi II", Maliye Postası, Sayı:225, Şubat 1992, s.73.
- 47 KIZILOL, s.931.
- 48 ULUSOY, s.122.
- 49 ALTAY, s.112.
- 50 ULUSOY, s.122.
- 51 Kanun No: 492, RG. 17.07.1964, 11756.
- 52 Kanun No: 4760, RG. 12.06.2002, 24783.
- 53 ALTAY, s.112.
- 54 Kanun No: 6183, RG. 28.07.1953, 8469.
- 55 ULUSOY, s.202.
- 56 Kanun No: 2464, RG.17354, 29.05.1981.
- 57 Kanun No: 5393, RG. 25874, 13.07.2005.
- 58 R.G.10.08.2005, 25902.
- 59 Maliye Bakanlığı'nın 25.12.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.66/6610-90 sayılı özelgesi. (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> Erişim:06.05.2010).