

Sirküler Tarihi : 27.09.2006
Sirküler No : 2006/100

YENİ KVK KAPSAMINDA YAPILAN VERGİSİZ ŞİRKET DEVİRLERİ VE DEVRALINAN ŞİRKETE AİT ZARAR MAHSUP HAKKININ DEVRALAN ŞİRKET TARAFINDAN KULLANILMASI

1. GENEL AÇIKLAMA :

Bilindiği üzere, bir ticaret şirketinin aynı neviden başka bir ticaret şirketini (Bir A.Ş.'nin başka bir A.Ş.'yi, bir LTD. ŞTİ.'nin başka bir LTD. ŞTİ.'yi) devralması, TTK'nun 146 ve 147 nci maddelerine göre mümkün bulunmaktadır.

5422 sayılı eski KVK uyarınca, söz konusu şirket devralma işleminin belli şartlara uyularak yapılması halinde, bu devir nedeniyle kazanç hesabı yapılmamakta ve kurumlar vergisi doğmamaktaydı. Hatta devralan şirket, devraldığı şirkete ait zarar mahsup haklarını, yine belli şart ve sınırlar içinde kullanabilmekteydi.

5520 sayılı yeni KVK'da bu esaslar korunmuş, fakat detay planda bazı değişikliklere yer verilmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde yeni KVK'daki, şirket devralınmasına ilişkin hükümler eski hükümlerle mukayeseli olarak sunulmuş ve gerekli gördüğümüz özet açıklamalar yapılmıştır :

2. DEVİR İLE İLGİLİ ESKİ VE YENİ HÜKÜMLER :

2.1. Vergisiz Şirket Devrine İlişkin Olarak Aranılan Şartlar :

Şirket devirlerinin vergisiz olarak yapılabilmesi için aranılan şartları düzenleyen eski ve yeni hükümler şöyledir :

ESKİ KVK (5422 Sayılı Kanun)	YENİ KVK (5520 Sayılı Kanun)
Madde 37 Aşağıda yazılı şartlar dahilinde vaki olan birleşmeler devir hükmündedir: 1. Birleşme neticesinde infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunacaktır; 2. Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini birleşilen (Devralan) kurum, küll halinde devralacak ve aynen bilançosuna geçirecektir. Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde şekil değiştirmeleri de devir hükmündedir.	MADDE 19 (1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir: a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması. b) Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi. (2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

Görüldüğü gibi, vergisiz devre ilişkin şartlar aynen korunmuştur. Buna göre, devralan ve devralınan kurumun kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması, devredilen kurumun devir tarihindeki bilançosunun aynen devrolan şirket bilançosuna geçirilmesi (devredilen şirketin son bilançosundaki hiçbir rakamın değiştirilmemesi ve bunların topluca devralan şirketin kayıtlarına intikal ettirilmesi) vergisiz şirket devri için yeterlidir.

Eskiden olduğu gibi bir şirketin nev’inin değiştirilmesi (A.Ş.’nin LTD. ŞTİ. haline veya LTD. ŞTİ.’nin A.Ş. haline getirilmesi) de devir hükmünde olup, vergisiz nev’i değişikliği için yukarıdaki şartlara uyulması gerekmektedir.

2.2. Devirdeki Vergisizliğin Sağlanması İçin Yerine Getirilmesi Gereken Formalite ve Ödevler :

Bu konuya ilişkin eski ve yeni KVK hükümleri şöyledir :

ESKİ KVK (5422 Sayılı Kanun)	YENİ KVK (5520 Sayılı Kanun)
<p>Madde 39</p> <p>A) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilip, doğrudan doğruya birleşmeden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez.</p> <p>1-Münfesi kurum ile birleşilen kurum, müştereken imzalayacakları bir devir beyannamesini, birleşme tarihinden itibaren on beş gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler ve bu beyannameye devir bilançosunu bağlarlar.</p> <p>2-Birleşilen kurum münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer vecibelerini yerine getireceğini devir beyannamesine bağlı bir beyanname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru bu hususta birleşilen kurumdaki ayrıca teminat isteyebilir.</p> <p>.....</p>	<p>Madde 20</p> <p>(1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:</p> <p>a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesi kurum ile birleşilen kurum;</p> <p>1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile</p> <p>2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,</p> <p>birleşmenin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.</p> <p>b) Birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdaki ayrıca teminat isteyebilir.</p> <p>.....</p>

Görüldüğü gibi, vergisiz devir hakkının korunması için yapılması gereken işlemler açısından da eskisine büyük ölçüde paralel hükümler getirilmiştir. Farkları sıralamak gerekirse;

- Devralınan kuruma ilişkin yukarıdaki beyannamelerin verilme süresi devrin ilanından itibaren 15 gün iken, bu süre 30 güne çıkarılmıştır.
- Devir tarihinin devre ilişkin şirket kararının tescil tarihi olduğu hükme bağlanmıştır. (Uygulama ve anlayış eskiden de böyle idi.)
- Devir işlemi kurumlar vergisi beyan süresi içinde olduğu takdirde, devralınan şirketin bir önceki hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin de, devrin ilanından itibaren 30 gün içinde verileceği belirtilmiştir.

2.3. Devralınan Şirkete Ait Zarar Mahsup Hakkının Devralan Şirket Tarafından Kullanılmasına İlişkin Şartlar :

Devralınan şirket zararlarının, devralan şirket tarafından mahsup edilebilmesi imkanı prensip olarak korunmuş ancak buna ilişkin şartlarda önemli değişiklikler yapılmıştır. Buna ilişkin eski ve yeni yasa hükümleri şöyledir :

ESKİ KVK (5422 Sayılı Kanun)	YENİ KVK (5520 Sayılı Kanun)
<p>Mükerrer Madde 14</p> <p>1. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere, kurum kazancından aşağıdaki indirimler yapılır.</p> <p>a) Her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların malî bilançolarına göre meydana gelen zararlar (aynı sektörde faaliyet göstermesi, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37 ve 39 uncu maddeler çerçevesinde devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla aktif toplamını geçmeyen zararları ile 38 inci maddede belirtilen bölünme işlemi sonucu müfeseh olan kurumun aktif toplamını geçmeyen zararları dahil).</p>	<p>Madde 9</p> <p>(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:</p> <p>a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.</p> <p>Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci 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:</p> <p>1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,</p> <p>2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.</p> <p>Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.</p>

Görüldüğü gibi ;

- Devralan şirket tarafından mahsup edilebilecek zararın parasal sınırı eskiden devralınan şirketin **aktif toplamı** iken, yeni KVK ile bu sınır değiştirilmiş ve devralan şirketin kullanabileceği zarar mahsup hakkının, devraldığı şirketin devir tarihindeki **öz sermayesini** geçemeyeceği hükme bağlanmıştır.
- Devralınan ve devralan kurumların her ikisinin de **aynı sektörde faaliyet göstermesi şartı kaldırılmıştır.**
- **Devralınan kurumun faaliyetinin devir sonrasında en az 5 yıl süreyle devralan kurum tarafından sürdürülmesi şartı getirilmiştir.**

3. DEVİR İŞLEMİNİN KDV, HARÇLAR KANUNU VE DAMGA VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU :

Yukarıdaki hükümler çerçevesinde yapılan şirket devirleri (ve nev'i değişiklikleri);

- KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesi uyarınca KDV'den,
- Harçlar Kanunu'nun 123'üncü maddesi uyarınca haraçlardan,
- Damga Vergisi Kanunu eki 2 sayılı tablonun IV-17 no.lu pozisyonu uyarınca damga vergisinden

İstisna edilmiştir.

Devir işleminde hiçbir vergi ortaya çıkmamakta sadece, herhangi bir sermaye artışında olduğu gibi, devralan şirkette meydana gelecek sermaye artışının onbinde dördü oranındaki paranın, Rekabet Kurumu'na ait banka hesabına yatırılması gerekmektedir. (4054 Sayılı Kanun Md.39/c)

4. ŞİRKET DEVİRLERİNİN YARARLARI VE UYGULAMA ALANLARI :

Grup şirketlerde şirket sayısının çokluğu dikkat çekmekte, araştırıldığında bu şirketlerden birçoğunun gayrifaal olduğu veya faaliyetinin başka bir firma tarafından da yürütülebileceği, bunların pratik şekilde ortadan kaldırılması için adeta sihirli bir model olan devir işlemi yeterince bilinmediğinden bu şirketlerin gereksizce yaşatıldığı görülmektedir.

Gruplarda şirket çokluğunun ana nedeni, yeni bir faaliyet alanına girildiğinde bu faaliyet için ayrı bir şirket kurulması gerektiği yanılgısıdır. Halbuki açık bir yasal engel yoksa, bir şirketin içinde çok sayıda ve ilgisiz alanlarda faaliyet gösterilmesi mümkündür.

Başka bir anlatımla, yeni şirket kurmak yerine mevcut bir şirketin içinde departman kurmak daha pratiktir. Böyle yapılmayıp gereksiz şirketler oluşturulmuşsa, bunlar devir yoluyla başka bir şirkete katılıp departman haline dönüştürülebilir.

Böyle bir durumda, her bir faaliyet kolu (departman) için;

- Ayrı görünümde fatura, irsaliye ve diğer belgeler bastırılabilir,
- Ayrı ayrı defter tutulabilir, (KDV beyannamesi ve kurumlar vergisi beyannamesi, bu defterlerdeki bilgiler bir araya getirilmek suretiyle hazırlanır.)
- Ayrı ayrı bilançolar çıkarılabilir. (Gerektiğinde departman bilançoları, merkez bilançoda konsolide edilip, şirketin bilançosu oluşturulabilir.)
- Her bir departman için ayrı organizasyonlar oluşturulabilir veya bazı işlevler merkezi olarak yürütülebilir.
- Hatta her departman, birbiri ile veya merkez ile cari hesap ilişkisine girebilirler (Birbirlerine veya merkeze dahili fatura kesebilirler, para alıp verebilirler) ayrı banka hesapları, ayrı müşteri ve satıcı ilişkileri olabilir ve özetle bu departmanlar, aynı tüzel kişilik çatısı altında müstakil birer şirket gibi davranabilirler.

Böylelikle faaliyet alanlarının farklılığından kaynaklanan ayrı organizasyon ihtiyacı ayrı ayrı şirketler oluşturulmasına gerek olmaksızın, kolaylıkla ve rasyonel şekilde giderilmiş olur. Faaliyet kollarının performansını ayrı şirket kurmak yerine, bu şekilde organize olarak da görmek mümkündür.

Şirket devirlerinin vergisel ve yönetsel yararları şöyle sıralanabilir :

Vergisel Yararlar :

- İki şirket birleşince bunlardan birinin karı ile diğerinin zararı birbirini götürebilir.
- İhtiyacından fazla istisna hakkı olan firma, karlı bir şirketi devralırsa istisnadan daha geniş alanda yararlanılabilir.
- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ve ÖRTÜLÜ SERMAYE sorunu biter.
- KDV beyannamesindeki pozitif ve negatif unsurlar bir araya geleceği için devrolan KDV sorunu çözülür veya KDV iade ihtiyacı ortadan kalkar.

Yönetsel Yararlar :

Şirket sayısının azaltılması ;

- Personel sayısı itibarıyla tasarruf sağlamaktadır,
- Formalite yoğunluğunu azaltmaktadır,
- Satınalma, pazarlama ve finansman birimleri daha etkin çalışabilmektedir,
- Yönetim hakimiyeti daha ucuz ve kolay olabilmektedir,
- Ortadan kaldırılmak istenen şirket, karmaşık, uzun ve vergi çıkaran bir yöntem olan tasfiye yerine, devir yoluyla kolayca yok edilebilmektedir.

Şirket devirlerinin ana uygulama alanı, gruplarda gereksiz şirketlerin pratik şekilde ortadan kaldırılmasından ibaret değildir. Buna ilaveten, bir şirketteki malın satışında çok vergi çıktığı için, **malı satmak yerine şirketin hisselerini satmak ve alıcının bu şirketi devralarak mala kendi şirketinde sahip olması, devir ile sağlanan avantajlı bir yöntem** teşkil etmektedir. Üstelik devralan şirket devraldığı şirketin külli halefi olduğundan, o şirketin tüm haklarına otomatik olarak sahip olmaktadır. Devir işlemi devralınan şirketin tüm izin ve ruhsatlarını korur ve devralan şirkete intikal ettirmektedir.

YUKARIDAKİ NEDENLERLE ŞİRKET DEVRİ İMKANI DAİMA GÖZ ÖNÜNDE TUTULMALI VE GEREKTİĞİNDE KULLANILMALIDIR.

Ancak devralan şirketin, devraldığı şirkete ait doğmuş ve doğacak tüm vergi borçlarından sorumlu olacağı unutulmamalıdır.

Saygılarımızla.