

Sirküler Tarihi : 17.08.2009
Sirküler No : 2009/102

4 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

5904 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler, 2009/86 sayılı Sirkülerimizin 2'nci bölümünde açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı 13.8.2009 tarih ve 27318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 4\)](#) ile, 5904 sayılı Kanunla yapılan bu düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer vermiş ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde değişiklikler yapmıştır.

2009/86 sayılı Sirkülerimizde, bu konuda detaylı açıklamalar yapıldığından, 4 no.lu Tebliğle yapılan açıklamalardan sadece KOBİ birleşmelerine yönelik olanlar ayrı bir Sirkülere konu edilecek olup, diğer hususlar bu Sirkülerimizde kısaca belirtilmektedir.

1. TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİ'NE YAPILAN BAĞIŞ VEYA YARDIMLAR:

5904 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 3.7.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (f) bendi ile, Türkiye Kızılay Derneği'ne kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığı yapılan **nakdi bağış veya yardımların tamamının**, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilmesine imkan sağlanmıştır. Aynı paralelde bir hüküm, Gelir Vergisi Kanunu'na da konulmuştur.

Türkiye Kızılay Derneğine yapılan **aynî bağış ve yardımların** ise tamamının indirim konusu yapılması mümkün olmayıp, bunlar kurum kazancının %5'i ile sınırlı olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer taraftan, anılan Derneğin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2. YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINA YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR:

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi gereğince, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılan nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilmekteydi. 5904 sayılı Kanunla anılan hükmün ikinci cümlesinde yer alan "**nakdi**" ibaresi madde metninden çıkarılarak, 3.7.2009 tarihinden itibaren, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynî bağışların da tamamının indirilebilmesine imkan tanınmıştır.

Buna göre, 3.7.2009 tarihinden itibaren, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılan **aynı veya nakdî** bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

3. TASFİYE İŞLEMLERİNDE SORUMLULUK:

5904 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesine eklenen dokuzuncu fıkra ile, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak yapılacak her türlü vergi tarhiyatının (cezalar dahil), müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 6'ncı madde gereğince bu hüküm, 3.7.2009 tarihinden önceki tarhiyatlar ve kesilen cezalar için uygulanmayacaktır. Diğer bir ifadeyle eklenen hüküm, maddenin yürürlüğe girdiği 3.7.2009 tarihinden itibaren yapılan her türlü vergi tarhiyatı ve kesilen cezalar hakkında uygulanacaktır Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından, sermaye payları oranında sorumlu olacaklardır. Tasfiye dönemi için tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tasfiye artığı tutarıyla sınırlı olacaktır.

4. BÖLÜNME İŞLEMLERİNDE HİSSE DEVİR YASAĞININ UYGULANMAYACAĞI:

5904 sayılı Kanun'la 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu(TTK)'nun 404 üncü maddesine eklenen fıkra ile, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesine göre yapılacak bölünmelerde TTK'nun 404 üncü maddesinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Anılan madde, ayın karşılığı elde edilen hisselerin 2 yıl geçmedikçe başkalarına devrinin geçersiz olduğunu düzenlemektedir.

Bu değişiklik ile birlikte, 6762 sayılı TTK'nun 404 üncü maddesinde yer alan ve ayın karşılığı elde edilen hisse senetlerinin, şirketin tescilinden itibaren iki yıl geçmeden başkalarına devrine izin vermeyen sınırlama, 5904 sayılı Kanun'un yürürlük tarihi olan 3.7.2009 tarihinden itibaren Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesine göre yapılacak bölünmelerde uygulanmayacaktır. Başka bir ifade ile bölünme sebebiyle iktisap edilen hisseler istenirse hemen elden çıkarılabilecektir. Bilindiği gibi elden çıkarılan bu tür hisselerin iktisap tarihi olarak bölünen şirketin hisselerinin iktisap tarihine itibar edilmektedir.

Buna göre, iki yıldan daha uzun bir süre ile hisseleri elde tutulan bir anonim şirketin bölünmesi yoluyla kurulan yeni şirketin hisseleri, bölünmenin hemen sonrasında elden çıkarılsa bile, bölünen şirket hisseleri iki yıldan fazla bir süredir elde bulundurulduğu için elden çıkarma (değer artış) kazancı tutarı ne olursa olsun gelir vergisine tabi olmayacaktır. Söz konusu hisselerin kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elden çıkarılması halinde, elde edilecek kazancın %75'i (diğer şartları da sağlaması kaydıyla), KVK'nun 5/1-e maddesi uyarınca istisnaya konu edilebilecektir.

5. TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK KANUNU KAPSAMINDA DÜZENLENEN ÜRÜN SENETLERİNİN ELDEN ÇIKARILMASINDAN SAĞLANAN KAZANÇLAR 31.12.2014 TARİHİNE KADAR GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLMİŞTİR:

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu 17.2.2005 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, depolanmaya uygun nitelikteki hububat, bakliyat, pamuk, tütün, fındık, yağlı tohumlar, bitkisel yağlar, şeker gibi standardize edilebilen temel ve işlenmiş tarım ürünlerinin standartları belirlenerek emniyetli ve sağlıklı koşullarda depolanması ile ürün senetleri vasıtasıyla ticaretinin kolaylaştırılması amaçlarıyla, lisanslı depo işletmelerinin ve yetkili sınıflandırıcıların kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usul ve esaslar ile lisanslı depoculuk sistemine ilişkin diğer hususları düzenlemektedir.

5904 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen ve 3.7.2009 tarihinde yürürlüğe giren geçici 76 ncı maddeyle, tarım ürünlerinin ticaretini kolaylaştırmak ve geliştirmek üzere oluşturulan tarım ürünleri lisanslı depoculuk sisteminin teşvik edilmesi amacıyla, ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar 31/12/2014 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ürün senetleri esas itibarıyla, standardı, nitelik ve özellikleri belirli bir tarım ürününün mülkiyetini ifade ettiğinden, ürün senedinin el değiştirmesine paralel olarak senette tanımlanan ürünün mülkiyeti de el değiştirmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (11) numaralı bendi ve 164 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde vergi kesintisi de yapılmayacaktır.

Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk faaliyetlerinin vergilendirilmesine yönelik olarak 5904 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler 2009/88 sayılı Sirkülerimizde tüm yönleriyle (Gelir, Kurumlar, Damga Vergisi, KDV) açıklanmış bulunmaktadır.

6. DİĞER HUSUSLAR:

Tebliğde belirtilmemekle birlikte, 5904 sayılı Kanunla yukarıda belirtilen hususların dışında başka değişiklikler de yapılmıştır. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında katkı payı oranlarının değiştirilmesi, tekstil tesislerine getirilen taşınma desteğinde taşınılacak illerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi ve elektrik dağıtım şirketlerine getirilen af niteliğindeki düzenlemeler hakkında 2009/86 sayılı Sirkülerimizde açıklamalar yer almaktadır.

Saygılarımızla.

**“KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ
(SERİ NO: 4)**

(13.08.2009 -27318)

Bu Tebliğde, 16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla¹ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde² ilgili bölümler itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

1. “10. Diğer İndirimler” başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki alt bölümler eklenmiştir.

“10.3.2.5. Türkiye Kızılay Derneğine yapılan bağış veya yardımlar

5904 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 3/7/2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (f) bendi ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı, Kanunun yürürlük tarihinden itibaren kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Anılan Derneğe yapılacak aynî bağış ve yardımlar ise Tebliğin “10.3.2.1. Kurum kazancının %5’i ile sınırlı bağış ve yardımlar” bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, anılan Derneğin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

10.3.2.6. Yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve yardımlar

5904 sayılı Kanunla 4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun³ 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin ikinci cümlesinde yer alan “nakdî” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

5904 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikle birlikte, Kanunun yayım tarihinden (3/7/2009) itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynî veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.”

2. “17. Tasfiye” başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki alt bölüm eklenmiştir.

“17.8. Tasfiye edilerek ticaret sicilinde tüzel kişiliği sona eren kurumlar vergisi mükellefleri hakkında yapılacak tarhiyatlar

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

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

3. “19.2. Bölünme” başlıklı bölüme aşağıdaki alt bölüm eklenmiştir.**“19.2.3. Bölünme işlemlerinde hisse devri**

5904 sayılı Kanunla 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 404 üncü maddesine eklenen fıkra ile Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre yapılacak bölünmelerde anılan 404 üncü madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Bu düzenleme ile birlikte, 6762 sayılı Kanunun 404 üncü maddesinde yer alan ayın karşılığı olan hisse senetlerinin şirketin tescilinden itibaren iki yıl geçmeden başkalarına devrine izin vermeyen sınırlama, 5904 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 3/7/2009 tarihinden itibaren Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre yapılacak bölünmelerde uygulanmayacaktır.”

4. Tebliğin sonuna aşağıdaki bölümler eklenmiştir.**“38. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinde Kazanç İstisnası****38.1. Kurumlar vergisi istisnası**

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu⁴ 17/2/2005 tarihinde yürürlüğe girmiş olup Kanunla, depolanmaya uygun nitelikteki hububat, bakliyat, pamuk, tütün, fındık, yağlı tohumlar, bitkisel yağlar, şeker gibi standardize edilebilen temel ve işlenmiş tarım ürünlerinin standartları belirlenerek emniyetli ve sağlıklı koşullarda depolanması ile ürün senetleri vasıtasıyla ticaretinin kolaylaştırılması amaçlarıyla, lisanslı depo işletmelerinin ve yetkili sınıflandırıcıların kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin usul ve esaslar ile lisanslı depoculuk sistemine ilişkin diğer hususlar düzenlenmiştir.

5904 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen ve 3/7/2009 tarihinde yürürlüğe giren geçici 76 ncı maddeyle, tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak ve geliştirmek üzere oluşturulan tarım ürünleri lisanslı depoculuk sisteminin teşvik edilmesi amacıyla, ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar 31/12/2014 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

38.2. Vergi kesintisi uygulaması

Ürün senetleri esas itibarıyla, standardı, nitelik ve özellikleri belirli bir tarım ürününün mülkiyetini ifade ettiğinden, ürün senedinin el değiştirmesine paralel olarak senette tanımlanan ürünün mülkiyeti de el değiştirmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (11) numaralı bendi ve 164 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde vergi kesintisi yapılması da söz konusu olmayacaktır.

39. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde (KOBİ) Birleşme İşlemleri

5904 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 5 inci maddede, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) 31/12/2009 tarihine kadar yapacakları birleşme işlemlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

39.1. Tanımlar**39.1.1. KOBİ tanımı**

Kanuna eklenen geçici 5 inci maddenin üçüncü fıkrasında, bu madde uygulamasına göre Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ) tanımına yer verilmiştir.

Buna göre, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ);

- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kurulan,

- 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ilâ 250 işçi çalıştıran,
- 2008 hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlar toplamı 25 milyon TL'yi geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon TL'den az olan

ticari işletmeleri ifade etmektedir.

Bu tanım çerçevesinde, 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10'dan az veya 250'den fazla işçi çalıştıran işletmeler anılan madde çerçevesinde KOBİ olarak değerlendirilmeyecektir.

Bir işletme, 250'den az işçi çalıştırmakla birlikte, 2008 hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlar veya net aktif toplamı 25 milyon TL'den fazla ise yine KOBİ kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Aynı şekilde, 1/1/2009 tarihinden sonra kurulan işletmeler de geçici 5 inci madde kapsamında KOBİ olarak değerlendirilmeyecektir.

39.1.2. KOBİ'lerde birleşme tanımı

Kanuna eklenen geçici 5 inci maddenin üçüncü fıkrasında, bu madde uygulamasına göre "Birleşme" tanımına yer verilmiştir.

Birleşme: Tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ'nin Kurumlar Vergisi Kanununun 18 inci maddesi uyarınca 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 Kanunun 19 uncu maddesi çerçevesinde yapılan vergisiz birleşmelerle ilgisi bulunmamaktadır.

39.2. Geçici 5 inci maddede düzenlenen teşvikler

39.2.1. KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi istisnası uygulaması

Kanuna eklenen geçici 5 inci madde ile KOBİ'lerin 31/12/2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde bu birleşmeden doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmış, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşme tarihinin içinde bulunduğu son hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde edilen kazançları üzerinden alınacak kurumlar vergisine ilişkin oranı %75'ine kadar indirme hususunda Bakanlar Kuruluna, maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirleme hususunda da Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

KOBİ tanımı kapsamındaki işletmelerin geçici 5 inci maddeye göre 31/12/2009 tarihine kadar yaptıkları birleşmelerde;

- Birleşilen kurum tarafından münfesih kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi,

- Birleşmeden doğan kazançların tamamının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen şirketin sermayesine eklenmesi,
- Birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini; münfesi kurumun, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütnameyle taahhüt etmesi,
- Birleşme sonrasında üç yıl süreyle aylık ortalama bazda birleşilen kurum ile münfesi kurum tarafından 1/4/2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması

şartlarıyla birleşme işlemlerinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Söz konusu istisna kazançlar, kurum kazancına dahil edildikten sonra yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde ilgili satıra yazılmak suretiyle beyan edilecektir.

Münfesi kurumun birleşme tarihine kadar olan faaliyet kazançları ise bu istisna kapsamında bulunmamaktadır.

39.2.2. KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulaması

Kanunun geçici 5 inci maddesinin ikinci fıkrasında, KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına yer verilmiştir.

Buna göre,

- Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlar,
- Birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde ettiği kazançlar

anılan geçici maddenin onbirinci fıkrasına göre belirlenen indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle vergilendirilecektir.

Maddenin onbirinci fıkrasında Bakanlar Kuruluna, KOBİ birleşmelerinden yararlanan işletmeler için kurumlar vergisi oranını % 75'ine kadar indirimli uygulatma hususunda yetki verilmiştir.

Örnek 1: 1/8/2009 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) Ltd. Şti., KOBİ niteliğindeki mevcut (B) A.Ş.'ye geçici 5 inci madde uyarınca devrolunmuştur.

- (A) Ltd. Şti.'nin birleşme işleminden doğan kazançları kurumlar vergisi istisnasından,
- (A) Ltd. Şti.'nin 1/1/2009-1/8/2009 kıst döneminde elde ettiği faaliyetlerinden doğan kazançları indirimli kurumlar vergisinden,
- (B) A.Ş.'nin 1/1/2009-31/12/2009 dönemi kurum kazançları indirimli kurumlar vergisinden,
- (B) A.Ş.'nin 1/1/2010-31/12/2010 dönemi kurum kazançları indirimli kurumlar vergisinden,
- (B) A.Ş.'nin 1/1/2011-31/12/2011 dönemi kurum kazançları indirimli kurumlar vergisinden

yararlanabilecektir.

39.3. Teşviklerden yararlanılabilmesine ilişkin şartlar

39.3.1. Birleşme kapsamında kıymetlerin devri

Kanunun geçici 5 inci maddesi uyarınca yapılacak KOBİ birleşmelerinde, münfesi kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde birleşilen kurum tarafından devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi gerekmektedir.

Sabit kıymet ifadesinden, Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla, gayrimenkullerle anılan Kanunun 269 uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ile alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri sabit kıymet olarak dikkate alınacaktır. Buna göre, birleşen münfesi kurumun aktifinde görünen birleşme tarihindeki sabit kıymetler, rayiç bedelle birleşilen kuruma devredilecektir.

Münfesi kurumun sabit kıymetler dışındaki diğer kıymetleri ise Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle birleşilen kuruma devredilecektir.

39.3.2. Birleşme işleminden doğan kazançların sermayeye eklenmesi

KOBİ birleşmelerinde münfesi kurumda doğan birleşme kazançlarının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen kurumun sermayesine eklenmesi gerekmekte olup sermayeye eklenecek kazanç tutarı, birleşme nedeniyle kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç tutarı ile aynı olacaktır.

39.3.3. 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 birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütnameyle 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.

39.3.4. İstihdam şartı

KOBİ birleşmelerinde, birleşme işlemi sonrasında birleşilen kurumda, üç yıl süreyle aylık ortalama bazda, birleşilen kurum ile münfesi kurum tarafından 1/4/2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirimlerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması gerekmektedir.

Örnek 2: (A) Ltd. Şti. 2008 Aralık ayında vermiş olduğu sigorta bildirgesine göre 15 işçi çalıştırmaktadır. Söz konusu şirket 1/4/2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgesinde ise 8 işçi çalıştırmaktadır. Şirketin KOBİ tanımına ilişkin diğer koşulları sağladığı varsayılmıştır. Şirket, KOBİ niteliğindeki, 1/4/2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgesine göre 30 işçi çalıştıran (B) A.Ş.'ye 1/8/2009 tarihinde geçici 5 inci madde çerçevesinde devrolunmuştur.

Buna göre, birleşilen kurumun, bu tarihten itibaren üç hesap dönemi boyunca (31/12/2011 tarihine kadar) her ay itibarıyla 38 işçi istihdam şartını yerine getirmesi gerekecektir.

Bu süre zarfında herhangi bir ayda bahse konu 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.

Dolayısıyla, istihdam şartı ile birlikte geçici 5 inci maddenin birinci fıkrasında yer alan diğer şartların da yerine getirilmesi halinde istisna ve indirimli oran uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün olup şartların ihlali halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, genel hükümlere göre birleşilen kurumdan tahsil edilecektir.

39.3.5. Birleşilen kurumun daha sonraki tarihlerde birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine tabi tutulmaması

Geçici 5 inci maddenin dördüncü fıkrasına göre, birleşilen kurumun; birleşme tarihinden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sona erdiği yılı izleyen üçüncü yılın sonuna kadar;

- Kanunun 18 inci ve 19 uncu maddelerine göre birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine tabi tutulmaması,
- Tasfiye edilmemesi,
- Sermaye azaltımında bulunmaması

gerekmektedir. 31/12/2009 tarihine kadar KOBİ'lerin kendi aralarında yapacakları birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri bu şartların ihlali anlamına gelmemektedir.

Bu şartlara uyulmaması durumunda, birleşmeden dolayı istisna uygulaması nedeniyle veya indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, ceza uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte birleşilen kurumdan tahsil edilecektir.

39.4. Birleşme tarihi

Kanunun geçici 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, birleşilen kurumun, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, münfesihi kurumun, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütnameyle taahhüt etmesi gerektiği belirtilmektedir.

Türk Ticaret Kanununa göre aksine bir belirleme olmadıkça hukuki durum tescille birlikte hüküm ifade etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 20 nci maddesinde ise şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihi olarak kabul edilmiştir.

Dolayısıyla, KOBİ birleşmesinin ticaret sicilinde tescil edildiği tarih, birleşme tarihi olarak kabul edilecek ve KOBİ birleşmelerine yönelik olarak 31/12/2009 tarihine kadar yapılan tesciller geçici 5 inci madde kapsamında değerlendirilecektir.

39.5. Birleşme beyannamesinin verilme süresi

Münfesihi kurumun birleşme tarihine kadar olan faaliyet kazançları ile birleşme kazançlarının yer aldığı beyannamenin, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Birleşme nedeniyle verilecek bu beyanname, münfesihi kurum adına birleşilen kurum tarafından verilecektir. Bu beyannamenin ekinde ayrıca, birleşilen kurumun münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini belirten taahhütnamenin yer alması gerekmektedir.

39.6. Diğer hususlar

39.6.1. KOBİ birleşmelerinde zarar mahsubu

Geçici 5 inci madde uyarınca gerçekleştirilecek KOBİ birleşmelerinde, birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen şartlarla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle sadece faaliyetten doğan zararların mahsubuna izin verilmektedir. Dolayısıyla, KOBİ birleşmelerinde münfesihi kurumda, birleşme işlemi nedeniyle zarar ortaya çıkması halinde, bu zararların birleşilen kurum tarafından mahsup edilmesine imkan bulunmamaktadır.

Buna göre, KOBİ birleşmelerinde,

- Birleşen ve birleşilen kurumların son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini kanunî süresinde vermiş olmaları,

- Birleşen kurumun faaliyetine birleşmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi

şartlarıyla, birleşme nedeniyle infisah eden kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen faaliyet zararları, birleşilen kurum tarafından kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 3: KOBİ niteliğindeki (K) Ltd. Şti.'nin, KOBİ niteliğindeki mevcut (L) A.Ş.'ye Kanunun geçici 5 inci maddesi çerçevesinde devrolunması halinde, münfesi limited şirketin devreden faaliyet zararları, bu şirketin birleşme tarihi itibarıyla tespit edilmiş öz sermayesini geçmemek şartıyla (L) A.Ş. tarafından Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen şartlarla mahsup edilebilecektir.

Örnek 4: (A) Ltd. Şti. ve (B) Ltd. Şti. unvanlı KOBİ niteliğindeki iki kurum, yeni kurulacak (C) A.Ş. bünyesinde geçici 5 inci madde çerçevesinde birleşeceklerdir. (A) Ltd. Şti. ve (B) Ltd. Şti.'nin birleşme tarihindeki öz sermaye tutarları ile faaliyet kâr/zarar durumları aşağıdaki gibidir:

<u>(A) Ltd. Şti.</u>	<u>(B) Ltd. Şti.</u>
Öz sermaye: 10.000.- TL	Öz sermaye: 50.000.- TL
Faaliyet zararı: 15.000.- TL	Faaliyet zararı: 30.000.- TL
Birleşme zararı: 10.000.- TL	Birleşme kârı: 20.000.- TL

- (A) Ltd. Şti.'nin faaliyet sonuçlarının konsolide edilmesi sonucu birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki şekildedir:

Ticari Bilanço Zararı	(25.000)
Birleşme Kazancı İstisnası	(0)
Cari Dönem Zararı	(25.000)

Söz konusu şirketin 25.000.- TL'lik bu zararının 10.000.- TL'si birleşme nedeniyle ortaya çıktığından, bu tutarın (C) A.Ş. tarafından mahsup edilebilmesi mümkün olmayacaktır. Ayrıca, 15.000.- TL'lik faaliyet zararının ise sadece öz sermaye tutarını aşmayan 10.000.- TL'si (C) A.Ş. tarafından mahsup edilebilecektir.

- (B) Ltd. Şti.'nin faaliyet sonuçlarının konsolide edilmesi sonucu birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki şekildedir:

Ticari Bilanço Zararı	(10.000)
Birleşme Kazancı İstisnası	(20.000)
Cari Dönem Zararı	(30.000)

Bu durumda, 30.000.- TL'lik zararın tamamı söz konusu şirketin öz sermaye tutarını aşmadığından (C) A.Ş. tarafından mahsup edilebilecektir.

39.6.2. Amortisman uygulamaları

KOBİ birleşmelerinde, birleşme nedeniyle infisah eden kurumdaki devralınan amortisman tabi iktisadi kıymetler için faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle münfesi kurumdaki kayıtlı değerleri üzerinden kalan süre için amortisman ayrılabilir.

Dolayısıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler için birleşilen kurumda yapılacak amortisman uygulamalarında, bu kıymetlerin devir değerleri değil, münfesi kurumdaki birikmiş amortismanlar dahil kayıtlı değerleri esas alınacaktır. Aynı şekilde bu kıymetlerin faydalı ömürlerinden, infisah eden kurumda amortisman tabi tutulan süreler düşülecek ve birleşilen kurumda kalan süre itibarıyla amortisman uygulaması yapılabilecektir.

Örnek 5: Amortisman tabi bir iktisadi kıymetin birleşen kurumdaki kayıtlı değerinin 10.000.- TL, faydalı ömrünün 5 yıl, birikmiş amortisman tutarının 4.000.- TL (Normal amortisman usulüne göre) ve

birleşme işlemindeki rayiç bedelinin 12.000.- TL olduğunun varsayılması halinde, bu kıymet birleşilen şirkete 12.000.- TL üzerinden bir değerle devredilmiş olsa dahi birleşilen kurumda kalan 3 yıllık faydalı ömrü dikkate alınmak suretiyle toplam 6.000.- TL üzerinden amortisman uygulamasına konu olabilecektir.

39.6.3. Birleşilen kurumda devralınan varlıkların satışı nedeniyle doğan zararlar

Kanunun geçici 5 inci maddesinin yedinci fıkrasına göre, KOBİ birleşmelerinde birleşilen kurum tarafından birleşme işlemi nedeniyle devralınan varlıkların, devir bedelinden düşük bir bedelle satılması durumunda oluşan zararlar, bu kurumun kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmayacaktır.

39.6.4. Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası karşısındaki durumu

Kanunun geçici 5 inci maddesinin sekizinci fıkrasına göre, KOBİ birleşmelerinde, birleşme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının indirimli kurumlar vergisi uygulanan hesap dönemleri içinde satışı halinde, ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi hükmünün uygulanması mümkün değildir.

39.6.5. Sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemlerin durumu

5904 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmünde, 31/12/2009 tarihine kadar uygulanacak KOBİ birleşmelerinde, birleşen veya birleşilen şirketlere anılan Kanunun 13 üncü maddesine göre ilişkili kişi sayılanlar tarafından istihdamın veya faaliyetin kaydırılması gibi sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemlerin bulunması halinde, geçici 5 inci maddedeki teşviklerden yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

KOBİ birleşmelerine tanınan teşvikin amacı, KOBİ'lerin mali yapılarının güçlendirilmesi, ölçek verimliliğinin sağlanması, rekabet ortamına uyum kapasitelerinin geliştirilmesi, istihdam düzeylerinin artırılmasıdır. Bu amaçlar dışında, kurumlarda Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre; gelir vergisi mükelleflerinde Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre ilişkili kişi kabul edilenler tarafından birleşen ve birleşilen şirketlere, yüksek katma değeri ve kârlılığı bulunan faaliyetlerin ya da istihdamın kaydırılarak sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan benzeri işlemlerin bulunması halinde, anılan madde kapsamındaki teşviklerden yararlanılamayacaktır. Sayılan işlemler veya benzerleri gibi sadece teşvikten yararlanmak amacıyla yapılan işlemlerin, birleşen kurumlarda birleşme tarihinden önce veya sonra yapılması arasında fark bulunmamaktadır. Ayrıca, bu tür kötüye kullanım hallerinde, hem birleşen hem de birleşilen kurumların Kanunun geçici 5 inci maddesinde yer alan teşviklerden yararlanmaları mümkün değildir.”

Tebliğ olunur.

1 3/7/2009 tarihli ve 27277 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

2 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

3 6/11/1981 tarihli ve 17506 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

4 17/2/2005 tarihli ve 25730 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

* 5904 sayılı Kanunla, Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 7 nci madde hükmü gereği, “anonim şirket” ifadeleri, “sermaye şirketi” olarak dikkate alınacaktır.”