

Sirküler Tarihi : 18.08.2009  
Sirküler No : 2009/103

## KOBİ BİRLEŞMELERİNE ÖZEL VERGİSEL TEŞVİK

### (4 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği)

Bilindiği gibi gerek mülga 5422 gerekse 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) yer alan hükümlerle kurumların birleşmeleri öteden beri teşvik edilmektedir. Başka bir deyişle yeniden yapılanma işlemlerinde uygulanan genel ve kalıcı hükümler sistemimizde mevcuttur. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre rayiç değerlerle birleşme vergili olarak yapılabilmekte iken, kayıtlı değerlerle birleşme vergisiz olarak yapılabilmektedir. Vergisiz birleşme "*devir*", vergili birleşme ise "*birleşme*" olarak adlandırılmaktadır.

Yaşanan ekonomik kriz nedeniyle Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere (KOBİ) yönelik özel ve daha avantajlı bir teşvik unsuruna ihtiyaç duyulmuş, bu amaçla 5904 sayılı Kanun'la 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 5'inci maddede KOBİ'lerin 31.12.2009 tarihine kadar yapacakları birleşmelere ilişkin özel hükümler getirilmiştir. (Aşağıda "*madde*" ibaresi kullanıldığı hallerde bundan "geçici 5'inci madde" anlaşılmalıdır.)

2009/86 sayılı Sirkülerimizde, bu hükümlerin genel vergisiz devir hükümlerinden farklılıkları özetle açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı 13.8.2009 tarih ve 27318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No: 4\)](#) ile 1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne 39'uncu bölümü eklemiş ve KOBİ birleşmesine ilişkin detaylı açıklamalarda bulunmuştur.

#### 1. KOBİ KAPSAMI:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ekli geçici 5'inci madde hükümlerinden yararlanabilecek KOBİ'ler,

- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kurulan, yani ticaret şirketi olan,
- 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.

Buna göre, 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10'dan az veya 250'den fazla işçi çalıştıran işletmeler geçici 5'inci madde çerçevesinde KOBİ olarak kabul edilmeyecektir. Bu şartlar bir arada aranacaktır. Bu nedenle bir işletme, 250'den az işçi çalıştırmakla birlikte, 2008 hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlarının ve net aktif toplamının her ikisinde 25 milyon TL'den fazla ise yine KOBİ kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca, 1.1.2009 tarihinden sonra kurulan işletmeler de geçici 5 inci madde kapsamında KOBİ olarak değerlendirilmeyecek, dolayısıyla teşviklerden yararlandırılmayacaktır.

## 2. BİRLEŞME TANIMI:

KVK'nın geçici 5 'inci maddesi ile getirilen teşviklerden, maddede tanımlanan birleşme işlemleri için yararlanılabilecektir. Söz konusu geçici 5'inci maddede, birleşme işlemi aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

*“Birleşme: Tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ'nin 18 inci madde uyarınca birleşerek yeni bir anonim şirket oluşturmalarını ya da tam mükellef bir veya birkaç KOBİ'nin tam mükellef olan ve anonim şirket statüsündeki diğer bir KOBİ'ye devrolunmasını ifade eder.”*

5904 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 7/1'inci madde uyarınca, Kanunun geçici 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendindeki anonim şirket ifadeleri, 31.12.2009 tarihine kadar anılan madde kapsamında yapılan birleşmelerde sermaye şirketi olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre, geçici 5'inci madde uygulamasında birleşme işlemi, tam mükellef iki veya daha fazla ticaret şirketi (kollektif, eshamlı komandit, limited ve anonim şirket) niteliğindeki KOBİ'nin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi uyarınca birleşerek yeni bir sermaye şirketi (eshamli komandit, limited veya anonim şirket) oluşturmalarını ya da tam mükellef bir veya birkaç ticaret şirketi niteliğindeki KOBİ'nin tam mükellef olan ve sermaye şirketi statüsündeki diğer bir KOBİ'ye devrolunmasını ifade etmektedir. Bu noktadan hareketle, KOBİ niteliğindeki iki anonim şirket ile bu madde kapsamında KOBİ niteliğindeki bir limited şirketin birleştirilmesi veya bunun tersi, yani limited şirket statüsündeki iki KOBİ'nin anonim şirket statüsündeki bir KOBİ'ye devrinin mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Hatta kollektif şirket niteliğindeki KOBİ'lerin de birleşen şirket olarak geçici 5'inci madde kapsamındaki birleşmelere katılabileceğini düşünüyoruz. Bir başka ifade ile bu şirketleri birleştirebilmek için önce şirketlerden farklı türde olanların türlerini değiştirmeye gerek olmadığı kanaatindeyiz. Bu özel düzenlemenin, Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 147'nci maddesinde hüküm bulan, sadece aynı nev'iden şirketlerin birleşebileceği yolundaki kuralın istisnasını teşkil ettiğini düşünüyoruz. Buna rağmen uygulamada Ticaret Sicil Memurlukları sorun çıkarabilir. Bu konuda Maliye Bakanlığı ile Sanayi e Ticaret Bakanlığı'nın ortak bir açıklama yapmasının gerekli olduğu ortadadır. Aksi görüşle uygulama yönlendirilirse, kısıtlı bir uygulama süresi olan geçici 5'inci maddedeki teşviklerden yararlanma olanağı kalmaz.

Özetlemek gerekirse,

- Birleşmeye taraf şirketlerin (devralınan ve devralanlar dahil) 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 taşıyamamasının bir önemi yoktur. Bu kapsamda yapılan birleşmelerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesi çerçevesinde yapılan vergisiz birleşmelerle ilgisi bulunmamaktadır.

Birleşme işlemleri TTK'nın 146–151 inci maddelerine göre gerçekleştirilecektir. Ayrıca anonim şirketlerin birleşmesine ilişkin olarak TTK'nın 451 ve 452'nci maddeleri de birleşme işlemine kaynak teşkil etmektedir.

Maddede teşviklerden 31.12.2009 tarihine kadar yapılan KOBİ birleşmelerinin yararlandırılacağı belirtilmiştir. Tebliğde, KOBİ birleşmesinin ticaret siciline tescil edildiği tarihin birleşme tarihi olarak kabul edileceği açıklanmıştır. Bu nedenle kapsama giren birleşmelerin 31.12.2009 tarihine kadar tamamlanması, başka bir deyişle ticaret siciline tescil ettirilmesi gerekir. Bu tarihe kadar tescil ettirilmesi gereken işlem birleşme kararının yanı sıra devralan şirkette yapılması gereken sermaye artırım işlemini de kapsamaktadır. Yeni şirket kuruluşu suretiyle gerçekleştirilen birleşmelerde de yeni şirket kuruluşunun bu tarihe kadar tamamlanması gerektiği açıktır. Devrolan şirketlerin birleşmeden doğan kazançlarının devralan (birleşilen) şirket sermayesine eklenmesi, maddede teşviklerden yararlanmanın şartı olarak öngörüldüğünden, birleşmeden kaynaklanan sermaye

artırımına ilişkin kararın, şirket yetkili kurulunun birleşmeye ilişkin kararı aldığı toplantıda alınmasını öneriyoruz.

### 3. UYGULANACAK TEŞVİKLER:

#### 3.1. Birleşme Kazançlarına Yönelik Kurumlar Vergisi İstisnası:

Geçici 5'inci maddenin 1'inci fıkrasına göre, KOBİ'lerin 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde, birleşme işleminden doğan kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

KOBİ birleşmesinde sabit kıymetler rayiç değerleriyle, diğerleri ise Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerine göre değerlendirilmek suretiyle devredildiğinden, esas itibarıyla kayıtlı değerlerle bu değerler arasındaki farklar (yani değerlendirme farkları) birleşmeden doğan kazancı gösterecektir. Kazancın tespiti sırasında KVK'nın 18'inci maddesi hükmünün de dikkate alınması gerekir. Söz konusu madde gereğince birleşme, infisah eden kurum bakımından tasfiye hükmünde olup, tasfiye kârının tespitine ilişkin hükümler birleşme kârının tespitinde de geçerlidir.

Bu suretle tespit edilen birleşme kazançları, münfesi kurumun kazancına dahil edilecek ve birleşme sebebiyle verilecek kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde istisna olarak dikkate alınacaktır. Münfesi kurumda doğan birleşme kazançlarının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen kurumun sermayesine eklenmesi gerektiğinden, devralan şirket kendisine intikal eden bu kazancı sermayesine ilave edecektir. Sermayeye eklenecek kazanç tutarı, birleşme nedeniyle kurumlar vergisinden istisna edilecek kazanç tutarı ile aynı olacaktır.

Birleşme nedeniyle sadece birleşme kârının sermayeye eklenmesi yeterli olmayıp, birleşme yoluyla devredilen varlıklar için belirlenen değişim oranına göre infisah eden kurumun ortaklarına devralan şirket hissesi verilmesi gerekmektedir. Bu amaçla da devralan kurum sermayesinde artış yapılmasına ihtiyaç vardır.

Birleşmenin gerçekleştiği tarihe kadar olan kıst hesap dönemine ilişkin **ticari faaliyetten** doğan kazancın da tespit ve beyan edilmesi gerekli olup, bu kazançta istisna uygulanmayacaktır. Aşağıdaki bölümde açıklanacağı üzere, bu kazanç için indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.

#### 3.2. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması:

KVK'nın geçici 5/2'nci maddesinde, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlara, geçici 5'inci maddenin 11'inci fıkrasına göre belirlenen indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır. Söz konusu 11'inci fıkraya göre Bakanlar Kurulunun, bu maddeden yararlanan işletmeler için kurumlar vergisi oranını % 75'e kadar indirimli uygulamaya; Maliye Bakanlığının ise bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkisi vardır. Bakanlar Kurulu henüz bu yetkisini kullanmamıştır.

#### 3.3. Teşviklerden Yararlanmanın Şartları:

Kurumlar vergisi istisnası ve indirimli kurumlar vergisi teşviklerinden yararlanabilmek için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekir:

- Birleşmeye taraf şirketlerin KOBİ olması (yani tam mükellef ticaret şirketi olmaları, devralanın sermaye şirketi olması, 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ilâ 250 işçi çalıştırmaları ve 2008 yılsonu itibarıyla yıllık net satışlar toplamı 25 milyon TL'yi geçmemeli veya aktif toplamı 25 milyon TL'den az olmalıdır.),
- Birleşmenin 31.12.2009 tarihine kadar yapılması,
- Birleşilen kurum tarafından münfesi kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 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 taahhünameyle 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 bildirimlerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere birleşilen kurum tarafından aylık istihdam sağlanması<sup>1</sup>.

#### 4. DİĞER HUSUSLAR:

##### 4.1. Birleşmeye Konu Varlıkların 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 Kanunu'nun değerleme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde birleşilen kurum tarafından devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi gerekmektedir.

Tebliğde, sabit kıymet ifadesinden, Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman konusunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre, gayrimenkullerle VUK'nun 269 uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ile alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri sabit kıymet olarak dikkate alınacak ve birleşen münfesi kurumun birleşme tarihi itibarıyla aktifinde görünen bu varlıklar, rayiç bedelle devralan kuruma intikal edecektir. Bu devir kendiliğinden gerçekleşeceği için herhangi bir fatura düzenlenmesine gerek yoktur.

Tebliğ'de sabit kıymet tanımı sadece amortisman tabi iktisadi kıymetlerle sınırlandırılmış olmakla birlikte, amortisman tabi olmayan boş arsa ve arazilerin de rayiç bedelle devredilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Çünkü maddede sabit kıymetler amortisman tabi iktisadi kıymetlerle sınırlandırılmış değildir. Ancak bizim görüşümüz böyle olmakla birlikte, Tebliğdeki açıklamalardan boş arsa ve arazileri Maliye Bakanlığının sabit kıymet niteliğinde görmediği anlaşıldığından, uygulama yapacak olanların mukteza almalarında fayda vardır.

Münfesi kurumun sabit kıymetler dışındaki diğer varlıkları ise VUK'nun değerleme hükümlerine göre değerlendirilmek suretiyle birleşilen kuruma devredilecektir. Buna göre münfesi kurumun mal stokları maliyet bedeli ile intikal edecek, dolayısıyla bu varlıklardan dolayı birleşme kazancı oluşmayacaktır. Malların devri için de fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

##### 4.2. Külli Halefiyet:

KOBİ birleşmelerinde birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, münfesi kurumun birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhünameyle taahhüt edecektir. Birleşilen kurum birleşen kurumun külli halefidir. TTK'nın 151 'inci maddesine göre, ortadan kalkan şirketlerin yerine geçecek ve bunların bütün hak ve borçları kalan veya yeni kurulan şirkete birleşme ile kendiliğinden intikal edecektir. Bu nedenledir ki ister tahakkuk etmiş olsun isterse daha sonraki tarihlerde doğacak olsun infisah edecek kurumun bütün vergi borçlarından birleşilen kurum sorumlu olacaktır.

<sup>1</sup> Üç yıllık süre zarfında herhangi bir ayda istihdam şartının sağlanamaması halinde, birleşmeden dolayı istisna ve indirimli oran uygulamasından yararlanılabilmesi mümkün olmayacaktır. İzleyen aylarda istihdam şartı yeniden sağlansa dahi geçici 5 inci maddede yer alan teşviklerden yararlanılamayacaktır.

#### 4.3. Birleşme Beyannamesinin Verilme Süresi:

Münfesi kurumun gerek birleşmenin gerçekleştiği tarihe kadar olan kıst dönemdeki faaliyet kazançlarının, gerekse birleşmeden doğan kazançlarının vergi dairesine beyanı gerekir. Tebliğde, bu kazançların tek bir beyannamede toplanacağı ve bu beyannamenin, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde münfesi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Dikkat edileceği üzere, kazanç tespiti birleşmenin ticaret siciline tescil tarihi itibarıyla yapılacak olmakla birlikte, beyanname ilan tarihinden itibaren 30 gün içinde verilmelidir. Bu süre içinde diğer beyannamelerin (KDV, muhtasar, damga gibi) de verilmesinde yarar vardır.

#### 4.4. Zarar Mahsubu:

Maddenin 5'inci fıkrasında, bu madde uyarınca birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının, KVK'nın 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen şartlarla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükmüne bağlanmıştır. Bu özel düzenleme yapılmamış olsaydı, birleşme yoluyla devralınan kurumların zararları mahsup edilemeyecekti. Çünkü KVK'nın 9'uncu maddesinde, Kanunun 20'nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde vergisiz birleşme (devir) kapsamında devralınan kurumların zararları mahsup edilebilmektedir.

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 birleşilen kurum tarafından 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. Devralınan kurum zararlarının mahsubuna ilişkin detaylı bilgiler 2006/100 sayılı Sirkülerimizde yer almaktadır.

Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde sadece faaliyetten doğan zararların mahsubu düzenlendiğinden, KOBİ birleşmelerinde münfesi kurumda, birleşme işlemi nedeniyle zarar ortaya çıkması halinde, bu zararların birleşilen kurum tarafından mahsup edilmesi mümkün değildir.

#### 4.5. Amortisman Uygulaması:

Maddenin 6'ncı fıkrasında, devralan kurum tarafından, münfesi kurumdaki devralınan amortisman tabi iktisadi kıymetler için, faydalı ömürleri dikkate alınarak münfesi kurumdaki kayıtlı değerleri üzerinden kalan süre için amortisman ayrılabilmesi hüküm altına alınmıştır. Buna göre, amortisman tabi iktisadi kıymetler için birleşilen kurumdaki yapılacak amortisman uygulamalarında, bu kıymetlerin devir (yani rayiç) değerleri değil, münfesi kurumdaki birikmiş amortismanlar dahil kayıtlı değerleri esas alınacaktır. Aynı şekilde bu kıymetlerin faydalı ömürlerinden, infisah eden kurumdaki amortisman tabi tutulan süreler düşülecek ve birleşilen kurumdaki kalan süre itibarıyla amortisman uygulaması yapılabilecektir. Görüldüğü üzere amortisman uygulamasına münfesi kurumdaki kalındığı yerden aynen devam edilecektir. Rayiç değerlerden amortisman ayrılması halinde farklar beyanname üzerinde düzeltilmelidir.

#### 4.6. Devralınan Varlıkların Elden Çıkarılması:

Devralınan varlıkların elden çıkarılması halinde, bu varlıkların devir bedellerine maliyet olarak itibar edilecektir. Ancak varlıklar rayiç bedelle devredilmişse, bunların devir bedelinden düşük bir bedelle satışından doğan zararlar, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılamayacak, yani kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Elden çıkarma bedelinin münfesi kurumdaki kayıtlı değerden (amortisman sonrası net değerden) de düşük

olması halinde, kayıtlı değerle elden çıkarma bedeli arasındaki farkın vergi matrahından indirilebileceğini düşünüyoruz. Örneğin münfesihi kurumda 100 TL bedelle kayıtlı olan bir varlık 150 TL rayiç bedelle devralındıktan sonra 80 TL bedelle elden çıkarılırsa, devralan kurum kayıtlarında 70 TL zarar ortaya çıkacaktır. Bu zararın sadece 50 TL'lik kısmının KKEG olarak dikkate alınması,  $(100-80=)20$  TL'lik kısmının ise KKEG olarak dikkate alınmayarak vergiye tabi kazançtan düşülebileceği kanaatindeyiz. Çünkü bu tutara isabet eden bir istisna uygulaması yapılmamıştır. Zira bu varlığı infisah eden kurum da satmış olsaydı, söz konusu tutarda zararı indirim konusu yapabilecekti.

Stoklar gibi maliyet bedeli ile devrolan varlıklar dolayısıyla istisnaya konu edilebilecek bir birleşme kârının doğması söz konusu olmadığından, kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacak satış zararları sadece rayiç bedelle devrolunan amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin rayiç bedelleri ile birleşen şirket kayıtlarında yer alan net kayıtlı değeri arasındaki farkla sınırlı olmalıdır.

#### 4.7. Devralınan Taşınmaz ve İştirak Hisselerinin Satışında İstisna Uygulaması:

Bilindiği gibi, KVK'nın 5/1-e maddesi gereğince, kurumların aktiflerinde 2 yıldan uzun bir süre yer almış taşınmaz veya iştirak hisselerinin satışı halinde belli şartlarla satıştan doğan kazancın % 75'i kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmektedir. Genel hükümlere göre, devir veya bölünme yoluyla devralınan varlıkların satışı halinde de istisnadan yararlanılabilmekte ve iki yıllık sürenin hesabında infisah eden veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınmaktadır. Geçici 5'inci maddenin 8'inci fıkrasında bu konuda özel bir sınırlama hükmüne yer verilerek, KOBİ birleşmesi suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının bu maddeye göre indirimli kurumlar vergisi uygulanan hesap dönemlerinde satışı halinde bu istisnadan yararlanılamayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak satışın indirimli kurumlar vergisi uygulanmayan dönemlerde yapılması halinde istisnadan yararlanmak mümkün olacaktır.

#### 4.8. Birleşilen Kurumun Daha Sonraki Tarihlerde Birleşme, Devir, Bölünme Ve Hisse Değişimi İşlemlerine 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 halinde, birleşmeden dolayı istisna uygulaması nedeniyle veya indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, **ceza uygulanmaksızın** ancak gecikme faizi ile birlikte birleşilen kurumdan tahsil edilecektir.

#### 4.9. KDV İstisnası Ve Devreden KDV Tutarları:

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Geçici 5'inci maddenin 10'uncu fıkrasında, bu maddeye göre yapılan birleşmelerin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile KVK'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri gibi değerlendirileceği hükme bağlandığından, genel birleşmelerin aksine KOBİ birleşmeleri KDV'den müstesna olacaktır.

Diğer taraftan, münfesihi kurumlara ait devreden KDV tutarları ise külli halefiyet ilkesi gereğince devralan kuruma intikal edecektir.

**4.10. Damga Vergisi ve Harç Uygulaması:**

Damga Vergisi Kanunu'na ekli 2 sayılı Tablonun Tablo'nun "IV-Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün 17. maddesi ile, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme işlemleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiş olduğundan, geçici 5. madde kapsamında yapılacak KOBİ birleşme işlemleri nedeniyle düzenlenecek kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Aynı şekilde Harçlar Kanunu'nun 123 'üncü maddesi ile anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin birleşme nedeniyle yapılacak işlemleri harçtan müstesna tutulmuş olduğundan, geçici 5. madde kapsamında yapılacak KOBİ birleşme işlemlerinde de istisna uygulanacaktır. Bu nedenle, birleşme yoluyla devralınan varlıkların devralan kurum adına tapuya tescilinde tapu harcı ödenmeyecektir.

**4.11.Sadece Teşviklerden Yararlanmak Amacıyla Yapılan İşlemlerin Durumu:**

5904 sayılı Kanun'un geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, 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 hükme bağlanmıştır. Görüldüğü üzere ilişkili kişilerin bu kapsamda birleştirilmesi ve dolayısıyla teşviklerden yararlanılması yasaklanmış değildir. Yani ilişki şirket birleşme işlemleri de teşviklerin kapsamına girmektedir. Tebliğde aynen aşağıdaki ifadelerle, sadece teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan işlemler engellenmeye çalışılmıştır:

*"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 Kanunu'nun 13 üncü maddesine göre; gelir vergisi mükelleflerinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 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."*

**4.12. Gelir Vergisi Mükelleflerinde Uygulama:**

Geçici 5'inci maddenin 9'uncu fıkrasında, KOBİ tanımı kapsamına giren gelir vergisi mükelleflerinin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesinde aranan şartları (değerleme hükümleri hariç) sağlamaları kaydıyla, bu madde hükümlerinden yararlanacakları hükme bağlanmıştır.

Saygılarımızla.