

Şirketlerin Birleşme ve Devirleri

Yaşar KISA

I. GENEL BİLGİ

Bilindiği üzere, şirketler; belli iktisadi amaçların gerçekleştirilmesi için kuruluslar. Şirketlerden tüzel kişiliği olanlar vardır, olmayanları vardır. Hukukumuzda “şirket” denildiği zaman, dar anlamda şirket ifade edilmektedir. Dar anlamda şirketi şöyle tanımlayabiliriz: İki veya daha fazla kişinin ortak iktisadi bir amaca erişmek için emek ve mallarını bir akitle birleştirmek suretiyle meydana getirdikleri bir topluluktur. Borçlar Kanununun 520’nci maddesinde şirket; “Şirket bir akittir ki, onunla iki veya daha fazla kimseler, emeklerini ve mallarını müşterek bir gayeye erişmek için birleştirme borcu altına girerler.” Şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir şirketin varlığından söz edebilmesi için gerekli olan unsurlar şunlardır:

1- Şirketi meydana getiren kişiler birden fazla olmalı ve bu miktar şirketin devamı süresinde kural olarak azalmamalıdır. Bu kişiler, gerçek veya tüzel kişi olabilirler ve kendilerine şerik, ortak, hissedar veya pay sahibi denir.

2- Ortada müşterek bir gaye bulunmalıdır.

3- Müşterek gayeye erişmek için kişilerin bir akitle birleşmeleri gerekmektedir. Buna birleşme mukavelesi denir. Taraflar bir çok hallerde bir şirket akdi yaptıklarının farkına varmazlar bile. Birleşme mukavelesi bu yönüyle satış akdi, hizmet akdi gibi iki tarafa borç yükleyen akitlerden, miras şirketi gibi akitsiz doğan iştirak halinde mülkiyetten ve müşterek mülkiyetten ayrılmaktadır.

4- Şirket gayesinin elde edilmesini temin için emek veya mal sermaye olarak konulmalıdır.

Yaşar KISA: 1964 Çorum/Osmancık doğumlu olup, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İktisat Bölümü mezunudur (1986). Yüksek Lisans (Master) eğitimini ise 1996 yılında Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Kamu Yönetimi alanında tamamlamıştır. Maliye Bakanlığında 1987-1997 yılları arasında Ankara ve Amasya Milli Emlak Denetmeni, 1997-2000 yılları arasında Muş Milli Emlak Müdürü olarak görev yapmıştır. Halen, Kayseri Defterdar Yardımcısı olarak görev yapmaktadır.

Bu unsurları kendilerinde toplayan şirketler, Borçlar Kanunumuzda “adi şirketler” adı altında genel olarak incelenmişlerdir. Fakat bunların dışında Türk Ticaret Kanunu da bazı şirket çeşitlerini düzenlemiş bulunmaktadır. Bu şirketlere “ticari şirketleri” adı verilmektedir. Kooperatifler ise “Kooperatifler Kanunu”nda düzenlenmiştir.

Adi şirketlerin tüzel kişiliği bulunmadığı halde, ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği bulunmaktadır. Ticaret şirketleri hakkında uygulanacak özel bir hükmün bulunmaması halinde adi şirketlere ilişkin hükümlere tamamlayıcı olarak başvurulur. (TTK. Md. 138 ve BK. Md. 520/2) Ticaret şirketlerine özellikle kuruluş işlemleri tamamlanuncaya kadar geçen aşamada adi şirketlere ilişkin hükümler uygulanır. Aynı aşamada Medeni Kanunun tüzel kişiler hakkındaki bazı genel hükümleri ile Türk Ticaret Kanunundaki şirketlere ait genel hükümler de gerekirse tamamlayıcı olarak devreye girecektir.

ŞİRKET

Adi Şirket
(Tüzel Kişiliği Yok)

Ticaret Şirketleri
(Tüzel Kişiliği Var)
a- Kollektif Şirket
b- Komandit Şirket
c- Paylı Komandit Şirket
d- Limited Şirket
e- Anonim Şirket
f- Kooperatif (?)

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 1 nci maddesinde, kurumlar vergisine tabi kurumlar arasında “sermaye şirketleri” ve “kooperatifler” sayılmış olup, Kanunun 2 nci maddesinde ise sermaye şirketlerinin hangileri olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu 2 nci maddeye göre, sermaye şirketleri, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan “Anonim”, “Eşanlı(Paylı) Komandit” ve Limited Şirketler” ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlardır.

II- ŞİRKETLERİN BİRLEŞME VE DEVİRLERİ

A) BİRLEŞME VE DEVRİN NİTELİKLERİ

Kurumların (sermaye şirketlerinin) birbirleriyle birleşerek tüzel kişiliği haiz başka bir şirket kurmalarına veya bir veya birkaçının diğer kuruma iltihak etmelerine (katılmalarına) birleşme denir.

Birleşme esas itibariyle iki şekilde olmaktadır:

1- Ya iki veya daha çok şirket birleşerek yeni bir şirket oluştururlar. (Kaynaşma hali)

2- Ya da bir veya birkaç şirkete bütün aktif ve pasifiyle katılarak infisah ederler ve katıldıkları şirketin bünyesinde erirler. (İltihak, devir hali) Yani bir kurumun (şirketin) tüzel kişiliği devam etmekte, diğer kurumlar (şirketler) kendisine katılmış bulunmaktadır.

Türk Ticaret Kanununun “Tasfiyesiz infisah” başlığını taşıyan 451-454 üncü maddelerinde birleşmenin, “yeni şirket kurulması” veya “devralma” şeklinde olacağı düzenlenmiştir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 36-39 uncu maddelerinde kurumların (şirketlerin) birleşme, devir, bölünme ve hisse değişiminden bahsedilmiş ve vergilendirilmeleri de belli esaslara bağlanmıştır.

B) BİRLEŞMENİN ÇEŞİTLERİ

1- Birleşme

Kurumlar Vergisi Kanununun 36 ncı maddesinin 1 inci fıkrasına göre, “Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşiminde tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur.”

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu gerçekte, Türk Ticaret Kanununun “yeni bir şirket kurulması” ve “devralma” şeklinde tanımlanan bütün birleşme şekillerini (devir hali hariç) vergilendirme açısından herhangi bir ayırım yapmaksızın aynı şekilde düşünmüştür.

2- Devir

Ticaret hukukumuzda devralma suretiyle birleşme; bir şirketin diğer bir şirkete bütün aktif ve pasifiyle katılması ve bu katılma sonucunda kendi tüzel kişiliğini kaybetmesi şeklinde olmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde sözü edilen devir hali, ticaret hukukunda sözü edilen “devralma”nın aynısı olmayıp şartları Kanunda belirtilen özel bir “birleşme” şeklidir.

Söz konusu maddeye göre, ancak aşağıdaki şartlar dahilinde yapılan birleşmeler “devir” hükmündedir:

a- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunacaktır. Yani her iki kurum da tam mükellef olacaktır.

Dolayısıyla kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye dışında bulunan bir kurumun, tam mükellefiyete tabi yani kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan bir

kuruma iltihak etmesi devir sayılmayacak olup, bunlar için “birleşme” hükümleri uygulanacaktır.

b- Müfeseh kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini, birleşilen (Devralan) kurum, küll halinde yani bur bütün halinde devralacak ve aynen bilançosuna geçirecektir.

3- Şekil Değişirme

Kurumlar Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin son fıkrası ile, kurumların yukarıda (devir bölümünde) açıklanan şartlar dahilinde “şekil değiştirmeleri” de “devir” hükmünde kabul edilmiştir.

Tam mükellefiyete tabi kurumların bazen tasfiye yapılmadan da hüviyetlerinin değişmesi mümkündür. Örneğin; bir iktisadi kamu müessesesi, statüsünde yapacağı bir değişiklikle bir anonim şirket veya kooperatif şirket haline dönüşebilir.

Şekil değiştirmede tasfiye yapılmadığından, ortaya çıkan yeni kurum eski kurumun aktif ve pasif değerlerini aynen devir alır ve eski kurumun sahipleri ile hissedarları da yeni kurulan kurumun hissedarları olurlar.

C- BİRLEŞME VE DEVİR HALİNDE VERGİLENDİRME

1- Birleşme halinde:

Birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar da tasfiyeye tabi tutulurlar Ancak, tasfiye sonucunda bir kar doğmuşsa bu tasfiye karı olarak değil, “birleşme karı” olarak vergilendirilir. Birleşmede, tasfiyedekinin aksine infisah eden kurumların mevcutlarının başka bir kuruma devri ve emtia, taşınmaz mal, tesisat, demirbaş eşya ve benzeri kıymetlere biçilen yeni değerler dolayısıyla ortaya çıkan bir kar veya zarar vardır. birleşilen kurumdaki alınan peştemallık ve benzeri paralar da birleşme karına dahil edilir.

Birleşilen kurumdaki alınan değerler, Vergi Usul Kanununun “Değerleme” ye ilişkin 258 ve müteakip maddelerine göre değerlendirilir.

Birleşme halinde, hesap dönemi yerine birleşmeye ait tasfiye dönemi esas alınır. Bu dönem, kurumun birleşme nedeniyle tasfiyeye girdiği tarihten itibaren başlar, birleşme bilançosunun kesinleşmesiyle sona erer. Yani, içinde bulunulan takvim yılının veya hesap dönemi veya özel hesap dönemi uygulanan hallerde, bu dönemin başından itibaren birleşme kararının tecil tarihine kadar olan devre tasfiye dönemine dahil edilmez. Bu devre (döneme) ait kar veya zarar normal kurum kazancı hakkındaki diğer hükümlere göre işleme tabi tutulur.

Şu kadarını da ilave etmek gerekir ki, birleşme karı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 31 inci maddesine göre, birleşme karına ait beyanname, birleşme bilançosunun kesinleştiği yani infisah eden kurumların aktif ve pasif kıymetlerinin, birleşilen kurumun bilançosuna geçirilerek bu bilançosunun kabul edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde, infisah eden kurumun bağlı olduğu vergi Dairesine verilir. Bu beyannameye göre tarh edilen vergiler de aynı süre içinde yani birleşme beyannamesini verme süresi olan 15 gün içinde Vergi Dairesine yatırılır. (KVK.md.42/1)

Yine birleşme nedeniyle infisah eden kurumların bu kanuna (Kurumlar Vergisi Kanununa) göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş olan vergilerinin de bu 15 günlük süre içinde ödenmesi gerekmektedir. (KVK.md.42/2)

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 34 ve 35 inci maddeleriyle tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma terettüp eder (düşer). (KVK.md.36/4)

2- Devir halinde :

Önceki bölümde, bazı koşullar çerçevesinde yapılan “birleşme” lerin “devir” sayılacağını belirtmiştik. Bunlar dışında, vergilendirme bakımından da bir takım koşullara uyulması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 3.7.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 20.6.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanunun 18/C maddesi ile değişik 39/A maddesinde öngörülen şartlara uyulduğu takdirde, münfesihi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilip, doğrudan doğruya birleşmeden doğan karlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Kurumlar Vergisi kanununun 39/A maddesi ile konulmuş şartlar şunlardır:

1- Münfesihi kurum ile birleşilen yani devir alan kurum müştereken imzalayacakları bu devir beyannamesini, birleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde münfesihi kurumun bağlı olduğu Vergi Dairesine verecekler ve bu beyannameye devir bilançosunu bağlayacaklardır.

2- Birleşilen yani devir alan kurum, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, devir beyannamesine bağlı bir taahhütname ile taahhüt edecektir. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen (devir alan) kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.

Münfesihi kurumun, hesap dönemi başından devir tarihine kadar geçen süre içindeki kazancını içeren devir beyannamesi, devir tarihinden itibaren 15 gün içinde münfesihi kurum tarafından Vergi Dairesine verilir. Bu beyannameye devir bilançosu, kar ve zarar cetveli bağlanır.

Verilen bu beyanname nedeniyle münfesihi kurum namına tahakkuk eden vergiler, Kanunun 40 inci maddesinde yazılı süreler içinde yani Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında birleşilen (devir alan) kurum tarafından ödenir. (KVK.md.42/son fıkra)

III- BANKALARIN BİRLEŞME VE DEVİRLERİ İÇİN GETİRİLEN ÖZEL DÜZENLEMELER

1- Kanun olarak

Bilindiği üzere; 18.6.1999 tarih ve 4389 sayılı Bankalar Kanunun 7/2 maddesi gereğince bankalar, anonim şirket şeklinde kururlar. Bu nedenle, bankalar kurumlar vergisi mükellefidirler.

Kasım 2000 ayında 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici bir madde ile, Türkiye’de faaliyette bulunan bir bankanın, diğer bir veya birkaç bankayla birleşmesini veya devredilmesini ya da Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna ait olan bir bankanın bilanço değerlerinin sözü edilen fon tarafından devralınmasını teşvik etmek amacıyla Kurumlar Vergisi istisnası, münfesihi kurumun devir veya birleşme öncesi son bilançosunda görülen indirilebilir nitelikteki zarar tutarının devralan veya birleşilen kurumca 5 yıla kadar gider olarak kurum kazancından indirilmesi, devir ve birleşmeler sırasında yapılan işlemler hakkında her türlü vergi, resim ve harç istisnası ile lehine alınan paralardan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi istisnası getirilmiştir.

30 Kasım 2000 tarih ve 24256 (Mükerrer) sayılı resmi gazetede yayımlanan 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa “geçici madde 29” eklenmiştir. Söz konusu geçici 29 uncu maddenin uygulanma süresi aynı maddeyle 30.11.2000-31.12.2003 tarihleri arası olarak belirlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 29 uncu maddesine göre;

1- Türkiye’de faaliyette bulunan bir bankanın Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan izin almak suretiyle ve izin tarihinden itibaren 3 ay içinde yetkili organlarınca karar alınarak devir veya birleşme işlemlerine geçilmesi şartıyla, diğer bir veya birkaç bankayla birleşmesi veya tüzel kişiliği ortadan kalkmak suretiyle bilanço değerlerini kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na ait olan bir bankanın bilanço değerlerinin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devranılması halinde devir veya birleşmeden doğan kazançlar, Kurumlar Vergisinden istisna edilir. Vergiden müstesna tutulan bu kazanç, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre tevkifata tabi tutulmaz. Birleşme veya devrin, izin tarihinden itibaren 18 ay içinde alınan izne uygun olarak gerçekleşmemesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmemiş olan vergiler yönünden vergi doğmuş sayılır.

2- Bu maddeye göre yapılacak devir veya birleşmelerde, münfesihi kurumun devir veya birleşme öncesi son bilançosunda görülen, bu Kanunun 14 üncü maddesinin (7) numaralı bendi hükmüne göre indirilebilir nitelikteki zarar tutarı, devralan veya birleşilen kurumca beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla gider olarak kurum kazancından indirilir.

3- Bu madde kapsamında yapılacak devir ve birleşmeler sırasında düzenlenen kağıt ve sözleşmeler ile münfesihi kurumun menkul ve gayrimenkul mallarının devralan veya birleşilen kurum adına kayıt ve tescili işlemleri ve münfesihi kurum tarafından

devir veya birleşme tarihinden önce düzenlenen veya lehe alınan teminat mektupları, sözleşmeler, şerhler ,teminatlar ve sair kağıtların, devralan veya birleşilen kurum adına yenilenmesi, uzatılması, değiştirilmesi, devredilmesi veya bozulmasına ilişkin işlemler her türlü vergi, resim ve harçtan (taahhüt alım vergisi dahil). lehe alınan paralar Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden müstesnadır.

4- Hisseleri kısmen ya da tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na ait olan bir bankanın iştiraklerinin, takipteki alacaklarının ve diğer bilanço kalemleri ile banka lehine alınan teminatların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devir yada satın alınması ve bu suretle edinilen aktiflerin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devir, birleşme veya satış işlemine tabi tutulması sırasında düzenlenen sözleşmeler ve sair kağıtlar ile bunların değiştirilmesi, yenilenmesi, uzatılması, devredilmesi ve bozulmasına ilişkin düzenlenen kağıtlar, gayrimenkul, menkul mallar ile hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu veya göstereceği kişiler adına kayıt ve tescil işlemleri her türlü vergi, resim ve harçtan (taahhüt alım vergisi dahil) Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından bankaya ödenen bedeller Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden müstesnadır.

5- Bu maddede hüküm bulunmayan hallerde bu Kanunun tasfiye, devir ve birleşmeye ilişkin hükümleri uygulanır.

Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin esas ve usulleri tespit etmeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığınca Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 29 uncu maddesinin uygulanmasına ilişkin olarak Genel Tebliğ, Tebliğ, Genelge veya İç Uygulama Genelgesi bazında şu ana kadar herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

2- Yönetmelik olarak

Türkiye'de faaliyette bulunan bankalardan birinin diğer bir veya birkaç banka ile birleşmesi veya bütün borç, alacak ve mevduatını Türkiye'de faaliyette bulunan diğer bir bankaya devretmesi ile ilgili esas ve usulleri düzenlemek amacıyla, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından çıkartılan "Bankaların Birleşme ve Devirleri Hakkında Yönetmelik", 27 Haziran 2001 tarih ve 24445 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yönetmeliğin 5 inci maddesinde "birleşme" ve "devir" kavramları tanımlanmış olup, söz konusu maddeye göre:

Birleşme; birden çok bankanın tüzel kişilikleri sona ermek suretiyle tüm hak, alacak, borç ve yükümlülüklerinin yeni kurulacak bir bankaya devrini,

Devir; bir veya birden çok bankanın tüm hak, alacak, borç ve yükümlülükleriyle ve tüzel kişilikleri sona ermek suretiyle mevcut bir bankaya devrini,

İfade eder, şeklinde tarif edilmiştir.

Yönetmelik uyarınca, bankaların birleşme ve devirleri Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun iznine tabi kılınmıştır. İzin tarihinden itibaren 3 ay içinde ilgili bankaların yetkili organlarınca karar alınarak birleşme ve devir işlemlerine geçilmediği takdirde verilen izin geçersiz olacak, yeniden izin alınmadan devir veya birleşme işlemlerine devam edilemeyecektir.

Birleşen veya devredilen bankaların bir veya birden çoğunun halka açık olması halinde, birleşme ve devir sözleşmeleri için Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde izin alınması gerekmektedir.

Birleşme ve devrin kesinleşmesi için, devir olunan veya birleşmeye katılan bankaların borçlarının ödenmiş veya teminat altına alınmış olması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yapılmış sözleşmelerde aksine bir hüküm bulunmadığı sürece, birleşme veya devir sebebiyle borçlar veya alacaklar muacceliyet kespilmeyecektir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, 4389 sayılı Bankalar Kanununun 14 üncü maddesi hükümlerine göre hisseleri ve/veya yönetim ve denetimi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankaların birleşme ve devirlerinde, Bankalar Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca, bu Yönetmelikte belirtilen esaslar dışında farklı işlem tesis etmeye ve ilave tedbirler almaya yetkili bulunmaktadır.

Bankaların Birleşme ve Devirleri Hakkında Yönetmelik hükümleri, özel finans kurumlarının birleşme ve devirlerinde de uygulanacaktır.