

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN KİSMİ BÖLÜNME MÜESSESESİ

PARTIAL DIVISION INSTITUTION IN TERMS OF CORPORATE TAX LAW



Neslihan İÇTEN İNCE*

ÖZ

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. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3-b maddesine göre gerçekleşen bölünme işlemlerinden doğan karlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. KVK'nın gerekçesinde; kısmi bölünme işleminin vergisiz olarak yapılmasına olanak sağlanarak, işletmelerin daha etkin ve verimli çalışmalarının ve böylelikle aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetinin ayrıştırılarak, yeni oluşturu-

ABSTRACT

A full taxpayer capital company or capital company of a foreign institution in the nature of the workplace or in the balance sheet and is located immovable on the balance sheet of permanent representatives in Turkey and at least two full years of held for Investment or of one or more of the manufacturing or service business they have, the fact that these immovable properties are put in capital in kind or in a new capital company with a full taxpayer is considered as a partial division. Profits arising from the division transactions in accordance with the Article 19/3-b of the Corporate Tax Law No. 5520 will not be calculated and taxed. In the grounds of KVK; It is stated that it is aimed to make the enterprises more efficient and productive, thus enabling the more efficient and productive work of the enterprises by separating multiple services or production activities carried

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, neslihan-icten.ince@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-8072-0045
İçten İnce, N. (Mart 2019). Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Kısmi Bölünme Müessesesi, *Vergi Raporu*, 234, (28-41).

rulacak işletmelerin belli alanlarda yoğunlaşarak uzmanlaşmasının, verimli ve kârlı kuruluşlar haline getirilebilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir. Buna göre, şirket sermaye yapısını güçlendirmek amacıyla, yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve karlılığı artırmaya ve belli alanlarda yoğunlaşarak ihtisaslaşmanın gerçekleşmesine hizmet etmeyen devir işlemlerini kısmi bölünme kapsamında değerlendirmek mümkün değildir.

Anahtar Kelimeler: Bölünme, Kısmi Bölünme, Aynı Sermaye, Sermaye Azaltımı, Sermaye Artırımı, Kar Dağıtımı.

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, K10

GİRİŞ

Şirketler tarafından kısmi bölünmeye çeşitli neden ve amaçlarla başvurulmaktadır. Bu noktada bölünmeye ilişkin hükümler, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetinin ayrıştırılarak, yeni oluşturulacak üretim ve hizmet işletmelerinin belli alanlarda yoğunlaşarak uzmanlaşmasını sağlayarak verimli ve kârlı kuruluşlar haline getirilebilmesini amaçlamaktadır. Kısmi bölünme müessesesinin temel amacı, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve karlılıklarını artırmalarına imkan sağlamak, bölünmeye konu kıymetlerin devredildiği şirketin sermaye yapısını güçlendirmektir. Böylece şirketler yeniden yapılanabilecek, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetini ayrıştırarak bu faaliyetlerin her birini ayrı şirketler bünyesinde yürütebileceklerdir. Diğer taraftan kısmi bölünme müessesesi, bölünmeye konu kıymetlerin hakim ortağa devredilmesi suretiyle hakim ortağın sermaye yapısını güçlendirmek, dolayısıyla grup şirketleri arasında vergisiz aktif kıymet devrini gerçekleştirmek amacıyla hizmet etmemektedir. Diğer bir ifadeyle kısmi bölünme müessesesinin bir üretim tesisinin veya hizmet işletmesinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğurmaması

out within the same company. Accordingly, it is not possible to increase the efficiency and profitability through restructuring in order to strengthen the capital structure of the company and to consider the transfer operations which do not serve to the realization of specialization by focusing on certain areas.

Keywords: Division, Partial Division, Capital in Kind, Capital Reduction, Capital Increase, Profit Distribution.

JEL Classification Codes: K34, K10

gerekmektedir. Dolayısıyla, üretim tesisi ve hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerinin tümünün devredilmesi zorunlu olup birbirinden ayrı varlık ifade eden ve birbirinden ayrı olarak faaliyeti devam ettirebilecek nitelikte olan varlıklardan oluşan işletmelerin kısmi bölünmeye konu edebilmeleri mümkün olacaktır.

Kısmi bölünme müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 19-20. maddeleri ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 159-179. maddelerinde düzenlenmiştir. Nitekim TTK'nın 159/1-b maddesinde; *"Kısmi bölünmede, bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket, devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini oluşturur."* hükmüne yer verilmiştir. Görüldüğü üzere, kısmi bölünme işleminde bölünen şirketin elinde bulunan malvarlığının belirli bir bölümü bir ya da daha fazla şirkete devredilir. Bölünen şirket ise aktifinde kalan varlığı ile faaliyetine devam eder. Yine TTK'nın 179/4. maddesi de bölünme işleminin ticaret siciline tescille

geçerlilik kazanacağını hüküm altına almıştır. Bu çalışmada kısmi bölünme müessesesi; KVK'nın 19/3-b ve 20/3. maddeleri, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 19.2.2 Kısmi Bölünme başlıklı bölümü ile konuya ilişkin özetler doğrudan doğruya açıklanacaktır.

1- KİSMİ BÖLÜNMEYE İLİŞKİN YASAL DAYANAK

KVK'nın “Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi” başlıklı 19. maddesinin üçüncü fıkrası ile dördüncü fıkrası şu şekildedir:

“3-Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:

- Tam Bölünme:...*
- Kısmi bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmi bölünme hükmündedir. Ancak, 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.*

c) *Hisse değişimi: ...*

4- *Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktif ve pasif düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.”*

Anılan Kanunun “Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Vergilendirme” başlıklı 20. maddesinin üçüncü fıkrası ise şu şekildedir:

“3- Bu Kanunun 19. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19. maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen 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 olurlar.”

2- KİSMİ BÖLÜNMEDE ARANAN ŞARTLAR

KVK'nın 19/3-b ve 20/3. maddeleri kısmi bölünmenin getirdiği vergisel avantaj olup, aşağıda değinilen şartlarla taşınmazların, iştirak hisselerinin, üretim ve hizmet işletmelerinin vergisiz bölünmesine imkan sağlanmaktadır. 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 olacaktırlar. Buna göre;

2.1- Bölünen ve Devralan Kurumun Sermaye Şirketi Olması

Kısmi bölünme, sermaye şirketlerine (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler) veya bu nitelikteki yabancı kurumlara yönelik bir kavramdır. KVK'ya göre sermaye şirketi sayılan şirketler dışında kalan

kurumlar bölünme işlemini gerçekleştiremeyecektir. Yine şahıs şirketlerine ait varlıklar kısmi bölünme kapsamında devredilemeyecektir.

- Kooperatif aktifine kayıtlı gayrimenkullerin kurulacak şirkete aynı sermaye olarak konulması hk. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.01.2011 tarih ve 41-9 sayılı özeliği: "... sermaye şirketi niteliği bulunmayan kooperatiflerin kısmi bölünme hükümlerine tabi tutulması söz konusu değildir. Dolayısıyla, Birliğinizin aktifine kayıtlı üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin mevcut veya yeni kurulacak olan bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulması işleminin, Birliğiniz açısından satış hükmünde değerlendirilmesi gerekir."

2.2- Bölünen Kurumun Tam veya Dar Mükellef Olması Yanında Devralan Kurumun Tam Mükellef Olması

KVK'nın 19/3-b maddesi ile tam mükellefiyete tabi sermaye şirketleri yanında dar mükellefiyete tabi kurumların da kısmi bölünme düzenlemelerinden yararlanmalarına olanak sağlanmıştır. Ancak tam ve dar mükellefiyete tabi sermaye şirketlerinin kısmi bölünme nedeniyle varlıklarını devralan mevcut veya yeni kurulacak şirketin sermaye şirketi olması yanında mutlaka tam mükellefiyete tabi olması gerekmektedir.¹

2.3- Devralan Kurumun Mevcut veya Yeni Kurulacak Şirket Olması

Kısmi bölünmede varlıkları devralan kurumlar mevcut veya yeni kurulmuş olabilmektedir.

- Aktifte kayıtlı olan 6 adet gayrimenkulün üç farklı sermaye şirketine devri hk. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2014 tarih ve 324 sayılı özeliği: "... şirketinizin

aktifinde kayıtlı olan 6 adet taşınmazın, şirketinizin faaliyetlerini sona erdirmeyecek şekilde her biri tam hisseli olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef birden fazla sermaye şirketine kayıtlı değeri üzerinden aynı sermaye olarak konulması suretiyle devredilmesinde söz konusu taşınmazların kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür."

2.4- Kısmi Bölünmeye Konu Varlıklar

KVK'nın 19/3-b maddesine göre bilançoda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip olunan üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçı kısmi bölünmeye konu olabilecektir. Bu hükme göre, kısmi bölünme işlemine devreden şirketin bilançosunda yer alan taşınmazlar, iştirak hisseleri, üretim veya hizmet işletmeleri konu edilebilecektir. İştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır. Taşınmazlar ile üretim ve hizmet işletmelerinin devrinde elde tutma ve sahip olma bakımından ise süre şartı bulunmamaktadır. Kısmi bölünme işleminde, aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplarla birlikte devrolunmak zorundadır.

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara 1 seri no. lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır. Söz konusu Tebliğde 19.2.2.1 Üretim ve Hizmet İşletmelerinin Aynı Sermaye Olarak Konulması: Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmi bölünme sonucu hem bölünen işletmenin hem de bölünme sonucunda varlıkları devralan işletmenin

¹ Beyanname Düzenleme Rehberi 2016, Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Mart 2016, s.330.

faaliyetine devam etmesi esastır. Bu kapsamda, söz konusu işletmelerin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hammadde, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi zorunludur.

Örnek: (A) Kurumunun cam ve porselen üretimi yapan iki üretim işletmesi bulunmaktadır. İşletmenin mevcut bilançosu aşağıdaki gibidir.

AKTİF		PASİF	
Kasa	100	Borçlar	100
Alacaklar	130	Sermaye	300
Devreden KDV	20	Yedekler	150
Cam İşletmesi	100	Geçmiş Yıl Zararları	(50)
-Makine	20		
-Taşınmaz	50		
-Hammadde	30		
Personel İşletmesi	150		
-Makine	50		
-Taşınmaz	80		
-Hammadde	20		
	500		500

(A) Kurumu cam işletmesini kısmi bölünme yoluyla yeni kurulacak (B) Kurumuna aynı sermaye olarak devretmek istemektedir. İşletme kayıtlarından borç toplamının 50 biriminin, kasa ve alacaklardan da 20'şer birimin cam işletmesi ile doğrudan ilgili olduğunun belirlenebilmesi durumunda, cam işletmesinin kısmi bölünme suretiyle devredilmesi sonucunda [(100+20+20)-50=] 90 birim (B) Kurumuna aynı sermaye konulmuş olacaktır. Kısmi bölünme sonrası (A) Kurumunun bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

AKTİF		PASİF	
Kasa	80	Borçlar	50
Alacaklar	110	Sermaye	300
İştirakler	90	Yedekler	150
Devreden KDV	20	Geçmiş Yıl Zararları	(50)
Personel İşletmesi	150		
-Makine	50		
-Taşınmaz	80		
-Hammadde	20		
	450		450

İşletme kayıtlarından nakit ve alacaklar ile borç toplamının ne kadarının cam işletmesi ile ilgili olduğunun belirlenememesi durumunda, cam işletmesinin aktif toplamı içerisindeki %20 'lik payı dikkate alınacak ve buna ilişkin (100x%20 =) 20 birim nakit, (130x%20=) 26 birim alacak ile (100x%20=) 20 birim borç tutarı devre konu olacaktır. Bu durumda (100+20+26-20=) 126 birim aynı sermaye konulmuş olacaktır.

Kurum, cam işletmesine ait taşınmaz ve hammaddenin tamamı ile makinelerin 10 birimlik kısmını devretmek istemektedir. Kısmi bölünmede, üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması mümkün olmayıp işletme bütünlüğünün korunması gerekmektedir. Bu nedenle, cam işletmesini devrederken cam işletmesine ait makine, taşınmaz ve hammadde kalemlerinin tamamının devredilmesi gerekmektedir.

-Şirket bünyesinde bulunan üretim veya hizmet işletmesinin kısmi bölünmesi hk. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.12.2011 tarih ve 396 sayılı özeldes: "... Rüzgar Enerji Santrali ve ... Hidroelektrik Santrali için Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan üretim lisansları aldığı, rüzgar enerji üretimi ile hidroelektrik santrali enerji üretimlerini birbirinden ayırarak iki farklı şirket bünyesinde sürdürmek istediği belirtilecek, bu amaçla henüz inşaatına başlanılmamakta beraber proje ve etüt çalışması tamamlanan

... Hidroelektrik Santrali ve buna ilişkin üretim lisansının Lisans Yönetmeliğine uygun olarak kısmi bölünme yoluyla yeni kurulacak bir şirkete devredilmesi halinde vergilendirmenin nasıl yapılacağı”

“... kısmi bölünmeye konu edilebilecek varlıklar, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile işletme bütünlüğü çerçevesinde üretim veya hizmet işletmeleri olup yapılmakta olan yatırımların müstakilen kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, şirketinizce henüz inşaatına başlanılmayan, proje ve etüt çalışması tamamlanan ... Hidroelektrik Santrali ve buna ilişkin üretim lisansının, Kanununun 19/3-b maddesi çerçevesinde tam mükellef bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulması mümkün bulunmamaktadır.”

- Yurt dışı şube faaliyetinin kısmi bölünmeye konu olup olamayacağı hk. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.03.2015 tarih ve 25 sayılı özelgesi: “... kısmi bölünme işlemi hizmet işletmelerinin bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi ve KVK'nın 19. maddesinde yer alan şartların da sağlanması kaydıyla, Pakistan İslam Cumhuriyetinde bulunan şubenizde metrobüs işletmeciliği, çöp toplama ve taşınması ile halk otobüsü işletmeciliği alanlarında faaliyet gösteren hizmet işletmelerinizin, tam mükellef bir sermaye şirketi olan ... İnşaat Turizm Tic. Ltd. Şti.'ne kısmi bölünme yoluyla devri mümkün bulunmaktadır. Öte yandan; kısmi bölünmeye yurt dışındaki şubenizin değil, söz konusu şube tarafından icra edilen faaliyetlerle ilgili hizmet işletmelerinin gireceği tabiidir.”

- Kısmi bölünme yoluyla yeni kurulacak şirkete sermaye, taşınmaz ve araçların

devredilmesi hk. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.08.2018 tarih ve [5011]-328168 sayılı özelgesi: “... nakit varlıkların ve taşıtların müstakil olarak kısmi bölünme işlemine konu edilmesi mümkün değildir. Öte yandan, bir üretim veya hizmet işletmesiyle fiziki ve teknik bütünlük arz etmesi kaydıyla, şirketinizin bilançosunda yer alan taşınmazların müstakil olarak kısmi bölünme işlemine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.”

- Yap-sat inşaat işleri ile şirket aktifine kayıtlı gayrimenkullerin kiralanması faaliyetlerinde bulunduğunuz, tarafınızca farklı ada ve parsellerde yapımı devam eden kat karşılığı inşaat işleri arasında yer alan Ankara ... mevkiinde bulunan kat karşılığı inşaat işinin kısmi bölünme yolu ile yeni kurulacak bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmak istenmesi hk. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2018 tarih ve 156405 sayılı özelgesi: “... taşınmaz, üretim veya hizmet işletmesi niteliğinde olmayan ve Ankara ... mevkiinde bulunan farklı ada ve parsellerde yapımı devam eden kat karşılığı inşaat işinin, KVK'nın 19 ve 20. maddeleri kapsamında kısmi bölünme işlemine konu edilmesi mümkün değildir.”

Devredilecek söz konusu kıymetlerin tutarının mükellefçe belirlenmesi esastır. Mevcut kayıtlardan bu kıymetlerin devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilebilmesi halinde, bu tutar; kayıtlardan devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilememesi halinde ise mükellefin belirleyeceği uygun dağıtım anahtarlarına göre hesaplanan tutar dikkate alınacaktır.

KVK'nın 19. maddesinde, devir ve tam bölünme işlemlerinde maddede belirlenen sınır dahilinde devralınan kurumların zararlarının indirimi kabul edilmiş ancak, kısmi bölünme işlemlerinde zarar mahsubuna ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle kısmi bölünmede,

bölünen kurumdan devralan kuruma zarar intikali öngörülmediğinden, geçmiş yıl zararlarının hiçbir şekilde devredilmesi mümkün değildir. Öte yandan, kurum bilançosunda yer alan devredilen üretim ve hizmet işletmeleri ile doğrudan ilgili olan nakit, alacaklar, menkul kıymetler ve borçların da devri zorunludur. Bu kıymetlerden nakit, alacaklar ve menkul kıymetlerin devredilen işletme ile doğrudan bağının kurulamaması halinde ise bu kıymetlerin devri ihtiyaridir.

Söz konusu Tebliğde 19.2.2.1.2 Üretim ve Hizmet İşletmelerine Bağlı Taşınmazların Durumu: Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan binalar, arsa ve araziler de bu işletmelere dahil taşınmazlar olarak kabul edilecektir. Ancak, bir fabrika binasının içinde iki ayrı üretim işletmesi bulunması halinde üretim işletmelerinden birinin devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir. Örneğin; sahip olduğu taşınmazda un ve yem imal eden bir şirketin, un imaline ilişkin üretim işletmesini mevcut veya yeni kurulacak bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak koyması halinde, bu işletmeye bağlı aktif ve pasif kıymetlerin işletme bütünlüğü oluşturacak şekilde devredilmesi zorunlu olup un üretim işletmesinin bulunduğu taşınmazın, üretim işletmesi ile birlikte kısmi bölünmeye konu edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde taşınmaz mülkiyetinin konusu; arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır. Söz konusu Kanunu'nun 826. maddesine göre; 30 yıldan daha uzun bir süre için tesis edilen irtifak hakkı sürekli niteliktedir. Müstakil ve daimi hakların vücut bulmaları tapu siciline tescil edilmelerine bağlıdır. Tapu Sicili Tüzüğü ile bu hakların gayrimenkul olarak muamele görebilmeleri için tapu sicilinde kendilerine ayrı bir sayfanın açılması zorunlu kılınmıştır. Dolayısıyla tapu siciline kayıt

edilen irtifak haklarının gayrimenkul olarak nitelendirilmesi gerekmektedir.

- Üst hakkının kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği hk. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.02.2011 tarih ve 19-84 sayılı özelgesi: "... alışveriş merkezi inşa edilmesi planlanan arsa üzerine 72 yıllık daimi ve müstakil olarak sahip olduğunuz üst hakkının tapu kütüğünde gayrimenkul olarak tescil edilmiş olması halinde, kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devrinin kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu daimi ve müstakil üst hakkının şirketiniz adına tapuya tescil edilmiş olması halinde ise kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği tabiidir."
- Kısmi bölünme hk. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.07.2012 tarih ve 697 sayılı özelgesi: "... şirketinizin, kısmi bölünme sonucu faaliyetine devam etmesi esastan, mukavva ambalaj üretim tesisi ile tutkal üretim tesislerinden başka bir üretim tesisi de bulunması durumunda, söz konusu tesislerin her ikisinin kısmi bölünme kapsamında devredilmesi mümkündür. Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan fabrika binasının, kısmi bölünme işleminde bu üretim işletmesi ile birlikte devredilmesi zorunludur. Ancak, bir fabrika binasının içinde birden fazla üretim işletmesi bulunması halinde üretim işletmelerinden bir veya birkaçının devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir."
- Şirketin satmak üzere alıp ticari mallar hesabına kaydettiği taşınmazın kısmi bölünmeye konu olup olamayacağı hk. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 tarih ve 276 sayılı özelgesi: "... kısmi bölün-

meye konu edilebilecek taşınmazlar işletmenin aktifinde duran varlıklar bölümünde kayıtlı bulunan taşınmazlar olup, ticari amaçla satmak üzere alınan ve "153-Ticari Mallar" hesabında kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki taşınmazların ise ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin işletme bütünlüğünün korunması çerçevesinde devri mümkündür. Dolayısıyla, şirketinizin ticari amaçla satmak üzere aldığı ve "153-Ticari Mallar" hesabında bulunan taşınmazların bir kısmını başka bir şirkete devretmesinin, kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır."

- Şube ve idari bina olarak faaliyette kullanılan taşınmazların kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği hk. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2018 tarih ve 8802 sayılı özelgesi: "... Bankanızın şube ve idari bina olarak bankacılık faaliyetlerinde kullandığı taşınmazların bir kısmının veya tamamının bankacılık faaliyetinizden ayrı olarak başka bir tam mükellef sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulmasının kısmi bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır."

Söz konusu Tebliğde 19.2.2.1.3 Üretim ve Hizmet İşletmelerinin Belli Bir Kısımının Kısmi Bölünmeye Konu Edilmesi: Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması mümkün olmayıp işletme bütünlüğünün korunması gerekmektedir. Örneğin; kısmi bölünme kapsamında bir şirketin cam işletmesini devrederken bu işletmeye ait makine, taşınmaz ve hammadde kalemlerinin tamamını devretmesi gerekmektedir. Cam işletmesine ait üç üretim bandının bulunması halinde ise bunların birbirinden bağımsız olarak ticari faaliyeti devam ettirebilecek niteliği haiz olması halinde, bu üretim bantlarının sadece ikisinin kısmi bölünme kapsamında diğer işletmeye devredilmesi, bir adet üretim bandının

cam işletmesinde bırakılması mümkün olup bu üretim bantlarında kullanılan makinelerin bir kısmının devredilmesi bir kısmının ise işletmede bırakılması söz konusu olamayacaktır.

- Şirket bünyesinde faaliyet gösteren toptan satış işletmesinin kısmi bölünme yoluyla mevcut yada yeni kurulacak şirkete aynı sermaye olarak konulması hk. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.09.2013 tarih ve 1516 sayılı özelgesi: "... her türlü hazır giyim, kuşam, aksesuar gibi tekstil ürünlerinin alım-satım faaliyetinde bulunan şirketinizin toptan ve perakende satış işletmelerinin birbirinden ayrı ve bağımsız iki ayrı işletme olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından, şirketiniz faaliyetlerinden bir kısmını oluşturan toptan satış işletmenizin yeni kurulacak veya mevcut bir şirkete aynı sermaye olarak devredilmesi mümkün değildir."

Tek bir üretim veya hizmet işletmesi bulunan kurumun, taşınmazlar ve iştirak hisselerini kısmi bölünmeye konu etmesi mümkün olup anılan işletmeyi ise kısmi bölünme kapsamında devretmesi mümkün değildir. Birbirinden ayrı varlık ifade eden ve birbirinden ayrı olarak bir ticari faaliyeti devam ettirebilecek nitelikte olan varlıklardan oluşan işletmelerin, bu varlıkları kısmi bölünmeye konu edilebilecektir. Örneğin; iplik ve kumaş üretiminden konfeksiyon imalatına kadar tüm aşamaları ihtiva eden üretim işletmesinin, iplik veya kumaş üretimi ya da konfeksiyon imalatına ait bölümlerinin ayrı ayrı bölünebilmesi mümkünken, kumaş üretimine ilişkin kasarlar veya apre bölümlerinin kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün olmayacaktır.

- Tek hizmet işletmesinin kısmi bölünmeye konu edilip edilmeyeceği hk. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.09.2015 tarih ve 78099 sayılı özelgesi: "... petrol ürünleri alım satımı yapan şirketinizin 2014 yılında alarak aktifine kaydettiği akaryakıt istasyonunu ...

A.Ş.'ye kiraladığı, aktifine kayıtlı bu akaryakıt istasyonu dışında, üçüncü kişilerden kiralandığı başka akaryakıt istasyonları ile faaliyetine devam ettiği belirtilmiş olup, ... A.Ş.'ye kiraladığınız akaryakıt istasyonunun kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği..."

"... KVK ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, kısmi bölünmenin kapsamına sadece üretim ve hizmet işletmeleri dahil olduğundan, ticaret işletmesi niteliğindeki akaryakıt istasyonunuzun kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün değildir. Ayrıca, tek bir üretim veya hizmet işletmesi bulunan kurumların da anılan işletmeyi kısmi bölünme kapsamında devretmesi mümkün olmayıp, kiralama yoluyla işletilen başka üretim ve hizmet işletmelerinin bulunması da durumu değiştirmeyecektir."

- Ar-Ge ve üretim faaliyetleri dışındaki diğer faaliyetlerin yürütüldüğü departmanların hizmet işletmesi olarak kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği hk. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.08.2016 tarih ve 13828 sayılı özelgesi: *"... şirketiniz bünyesinde Ar-Ge ve üretim işletmeleri dışında kalan ve yeni şirkete devredilmesi ve bu şirket tarafından gerçekleştirilmesi düşünülen "bayi yönetimi", "reklam ve sponsorluk faaliyetleri", "envanter ve stok yönetimi", "lojistik yönetimi", "garanti hizmetleri yönetimi" ve "montaj ve servis hizmetleri" ne ilişkin faaliyetlerin, birbirinden ayrı olarak yürütülebilecek mahiyette ve her birinin ayrı bir kazanç meydana getirebilecek nitelikte olması, birbirinden ayrı varlık ifade eden ve birbirinden ayrı olarak faaliyeti devam ettirebilecek nitelikteki varlıklardan oluşan işletmeler olması şartıyla, bu departmanların faaliyetleri ayrı bir işletme olarak kabul edilecektir. Bu kapsamda söz konusu departmanlar tarafından yürütülen faaliyetlere ait aktif ve pasif kalemlerin, kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür."*

Söz konusu Tebliğde 19.2.2.3 *İştirak Hisselerinin Ortaklara Verilmesi*: Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin KVK'nın 19/3-b maddesine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur. Devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir. Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir.

Söz konusu Tebliğde 19.3.1 *Alınan Hisse Senetlerinin Durumu*: Devir veya bölünme işlemine konu olan varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden diğer şirketlere intikal ettirilmesi, devrolan veya bölünen şirketin ortaklarına ya da bölünen şirkette 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 gerekecektir.

- Kısmi bölünme işlemiyle yapılacak hisse dağıtımı sonucunda, ortaklardan bir kısmının şirketinizden tamamen ayrılacağı ve yeni kurulan şirkette pay sahibi olacağı, bir

kısının ise her iki şirkette de pay sahibi olacağı belirtilmiş olup, kısmi bölünme işlemi sonucunda hisselerin dağıtım yoluyla ortakların bir kısmının tamamen şirket ortaklığından ayrılıp ayrılmayacağı, kısmi bölünme yoluyla kurulacak yeni şirketten bütün ortaklara hisseleri oranında pay verilmesinin gerekip gerekmediği, herhangi bir ortağın ortaklık payının kısmen veya tamamen yeni kurulacak şirkete gitmesi ve ana şirkette kısmen veya tamamen kalması şeklindeki bölünme planının mevzuata uygun olup olmadığı, kısmi bölünme kapsamında yeni kurulacak şirketin hisselerinin şirketinizden tamamen veya kısmen ayrılacak ortaklara verilmesinin mümkün olup olmadığı ve kısmi bölünme sonucunda ortaklara verilecek hisseler dolayısıyla yapılacak sermaye azaltımının içeriğinin nasıl olacağı hk. Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.05.2018 tarih ve E.40419 sayılı özelgesi: “... İki tam yıldan uzun bir süre şirketiniz aktifinde yer alan iştirak hisselerinin başka bir şirkete kısmi bölünme yoluyla devredileceği ve bütün ortaklara hisseleri oranında pay verilmeden, belirlenecek kıstaslara göre şirketlerin hisselerinin dağıtılacağı ve yeniden yapılandırılacağı anlaşılmaktadır. Kısmi bölünme işleminin amacının; ... şirketlerin belirli kıstaslara göre hisselerinin paylaşılması ve ortaklık yapısının değiştirilmesi olmadığı açıktır. ... şirketiniz aktifinde iki tam yıldan uzun süre bulunan iştirak hisselerinin başka bir şirkete devredilmesi sonucu elde edilen hisse senetlerinin, ortakların şirketinizdeki sermaye payları dikkate alınmaksızın belirli kıstaslara göre ortakların sadece bir kısmına verilmesi ve bir kısım ortakların şirketiniz ortaklığından ayrılması suretiyle gerçekleştirilecek işlemin kısmi bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün bulun-

mamaktadır. Kurulacak yeni şirketin hisselerinden ortaklarınıza şirketinizdeki hisseleri oranında pay verilmesi durumunda ise yapılacak işlemin kısmi bölünme hükümlerine uygun olacağı tabiidir.”

Söz konusu Tebliğde 19.3.2 Amortisman Uygulaması: 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 amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edilecektir.

Söz konusu Tebliğde 19.3.3 Devir ve Bölünmelerde Elde Edilen Hisselerin İktisap Tarihi: KVK'nın 19 ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dahil) 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.

- Kısmi bölünme sonucu oluşan yeni şirketin hisse senetlerinin devreden şirkette kalması halinde iktisap tarihi hk. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.05.2016 tarih ve 9696 sayılı özelgesi: “... şirketiniz bünyesindeki bir üretim işletmesinin KVK'nın 19. maddesine göre kısmi bölünme suretiyle yeni kurulacak bir şirkete aktif ve pasif kalemleri ile aynı sermaye olarak konulması karşılığında, şirketinizce yeni şirketten elde edilecek hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, bu yeni şirketin kurulduğu tarihin esas alınması gerekmektedir.”

3- KİSMİ BÖLÜNMEDE VERGİLENDİRME

KVK'nın 19/3-b maddesine göre şirketlerin kısmi bölünme sureti ile mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devrinde belirtilen işlemlerden doğan karlar aynı Kanununun 20/3. maddesine göre hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kısmi bölünmede aranan şartların oluşmadığı işlemlerin ise vergisiz gerçekleşmesi söz konusu olamayacak ve kısmi bölünme işleminde gerçekleşen devir satış hükmünde değerlendirilecek ve vergiye tabi olacaktır.

KVK'ya göre bölünen şirketin varlıkları, kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 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 farkı kurum kazancına dahil edecektir.

Kısmi bölünmede bölünen şirket sermaye azaltımına gidebilirken, devralan şirkette sermaye artırımına gidebilmektedir. Burada sermaye azaltımı ile sermaye artırım kavramlarına tanım olarak bakalım.

Sermaye Azaltımı: Kısmi bölünme yoluyla aynı sermaye teşkiline yönelik olarak; aynı sermaye karşılığı iktisap edilen hisseler, aynı sermaye koyan şirkette kalabileceği gibi, bu şirketin ortaklarına da verilebilecektir. Aynı sermaye konulması karşılığında alınan hisselerin aynı sermaye koyan şirkette kalması yerine, bu şirketin ortaklarına intikal ettirilmesi halinde, şirketin esas sermayesinde azaltma ihtiyacı ortaya çıkacaktır. Bu durumda, kısmi bölünmede bölünen mal varlığı parçaları mevcut veya yeni kurulacak şirketlere kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulur. Bölünen şirketin bu payları

kendi pay sahiplerine verebilmesi için sermayesini azaltması gerekir. Bu azaltma, pay sahiplerine verilecek payların değeri kadardır.

Sermaye Artırımı: Devralan anonim ve limited şirket sermayesi devreden şirketin ortaklarının haklarını koruyacak miktarda artırılacaktır. Bu sermaye artırımını devralan şirketlerin sermaye artırımını şeklinde gerçekleştirilecek olup, sermaye artırımının tescili ile birlikte ihraç edilen paylar kendiliğinden bölünen şirketin ortaklarına veya bölünen şirkete devrolunacaktır.

Kısmi bölünme işlemiyle bölünmeye konu taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip olunan üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının kayıtlı değerler üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devredilmesinde bölünen firmanın pasifinde meydana gelecek azalma geçmiş yıl karlarının eş zamanlı olarak sermayeye ilave edilmesi ve azaltılması ile karşılanabilmektedir. Örneğin, (B) A.Ş. Yönetim Kurulu tarafından 20.03.2016 tarihinde alınan karar uyarınca; "Şirketin ... Tapu Sicil Müdürlüğü'nün ... ada ... parsel ... m2 alana sahip arsa üzerindeki ... İşletmesine ilişkin makine, taşıt ve demirbaşlar ile ... Tapu Sicil Müdürlüğü'nün ... ada ... parsel ... m2 alana sahip arsa/ arazi üzerindeki ... İşletmesine ilişkin makine, taşıt ve demirbaşların yeniden yapılandırılması kapsamında 31.03.2016 tarihli bilançosundaki kayıtlı değerleri üzerinden KVK'nın 19 ve 20. maddeleri ve TTK'nın 159 ve 179. maddeleri ile Ticaret Sicil Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde yeni kurulacak iki farklı anonim şirkete kısmi bölünme yolu ile devredilmelerine ve kurulacak şirketlere ilişkin pay senetlerinin mevcut şirket ortaklarına payları oranında bedelsiz verilmesine, kanun ve ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda bir bölünme planı (taslak) hazırlanmasına, şirket aktifinden çıkarılacak varlıkların sermaye azaltımı yoluna gidilmeden serbest fon niteliğindeki geçmiş yıl karlarından karşılanmasına ve eş zamanlı sermaye artırım ve azaltım yapılmasına karar verilmiş olsun.

Kişisel görüşümüze göre, geçmiş yıl karlarının doğrudan ortaklara dağıtılması halinde kar dağıtım stopajı yönünden nasıl ki vergiyi doğuran olay gerçekleşiyorsa geçmiş yıl karlarının doğrudan ortaklara verilmesi yerine önce sermayeye ilave edilip sonra sermaye azaltımı yoluyla ortaklara aktarılmasında da vergiyi doğuran olay dolaylı yolla gerçekleşmiş olmaktadır. Bu noktada kısmi bölünme nedeniyle yapılacak geçmiş yıl karlarının azaltımında kar dağıtımına bağlı tevkifat konusu gündeme gelecektir. Buna göre, şirketler tarafından eş zamanlı yapılan sermaye arttırım/azaltım işlemi neticesinde işletmeden çekildiği kabul edilen geçmiş yıl karlarının GVK'nın 94/6-b-i maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

- Kısmi bölünme nedeniyle geçmiş yıl karlarının azaltımında kar dağıtımına bağlı tevkifat yapıp yapılmayacağı ve bilançoda kayıtlı taşınmazların kısmi bölünmeye konu edilip edilmeyeceği hk. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.03.2018 tarih ve 268217 sayılı özelgesi: "... kısmi bölünme sonucu şirketlerin faaliyetine devam etmesi esas olup, üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan taşınmazların işletmeden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün olmadığından mevcut üretim faaliyetlerinizi yürüttüğünüz fabrika binasının üretim işletmesinden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, fabrika binasının üretim işletmesinden ayrı olarak mevcut veya yeni kurulacak bir sermaye şirketine sermaye olarak konulmasından kaynaklanan kazanç hesaplanacak ve şirketinizin kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır."

"Ancak, 2 adet ofisin, herhangi bir şekilde şirketiniz bünyesinde üretim ve hizmet işletmeleri

ile fiziki veya teknik bakımdan bir bütünlük arz etmemeleri veya şirketinize ait tek üretim işletmesi halinde olmamaları kaydıyla, hizmet işletmesi niteliğini haiz olmaksızın devri suretiyle kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür."

"Kısmi bölünme sonucunda kurulacak şirketin hisselerinin ortaklarınıza verilmesi ve şirketinizin ödenmiş sermayesinin yeterli düzeyde olmaması nedeniyle sermaye azaltımına gidilmeyip dağıtılmamış geçmiş yıl karlarının azaltılması durumunda bu işlem kar dağıtımı olarak değerlendirilecek ve bu şekilde gerçekleştirilen bölünme işlemi ise kısmi bölünme olarak değerlendirilmeyecek olup bu işlem dolayısıyla doğan kazanç hesaplanarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Buna göre, kurulacak şirketin hisselerinin ortaklarınıza verilmesi halinde, aktifinize kayıtlı taşınmazların devri nedeniyle hesaplanarak kurumlar vergisine tabi tutulan kazanç ile azaltılan geçmiş yıl karları üzerinden ortakların hukuki statüsüne göre kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerektiği tabiidir."

"... sermaye azaltımının KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisna edilen kazançtan (beş yıllık süre içinde) karşılanması halinde, istisna kazanç işletmeden çekilmiş sayılacağından, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılarak VUK uyarınca vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte şirketinizden tahsil edilecek ve kar dağıtımı hükümleri çerçevesinde ortakların statüsüne göre vergi kesintisi yapılacaktır."

- Kısmi bölünme öncesi sermayeye ilave edilmiş olan enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının, gayrimenkul satış kazancından kaynaklanan fonların ve dağıtılmamış geçmiş yıl kârlarının, sermaye azaltılması durumunda işletmeden çekiş olarak değerlendirilip kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulup tutulmayacağı hk. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.07.2013 tarih ve

107 sayılı özelgesi; “... yeni kurulacak şirkete devredileceği belirtilen fabrika binası, depo ve otopark ancak şirketinizin faaliyetini engellememesi koşuluyla kısmi bölünmeye konu edilebilecektir. Kısmî bölünme sonucunda aynî sermaye konulan şirketten alınan hisse senetlerinin ortaklara verilmesi nedeniyle şirket sermayesinin azaltılması ve daha önce sermayeye eklenmiş olan, enflasyon düzeltilmesi fark hesapları ile geçmiş yıl kârlarının da bulunması durumunda; devralan şirkette yapılacak sermaye artışında enflasyon düzeltilmesi fark hesaplarının ve geçmiş yıl karlarının sermayenin bir unsuru olarak yer alması ve ayrı şekilde görülmesi şartıyla bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecek ve vergiye tabi tutulmayacaktır. Ancak, devralan şirkette sermayenin bir unsuru olarak yer alan enflasyon düzeltilmesi farklarının ve geçmiş yıl karlarının, devralan şirkette bir başka hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi ya da sermaye azaltımına gidilmesi halinde, enflasyon düzeltilmesi farkları ile ilgili işletmeden çekilen tutarların öncelikle işletmeden çekildiği dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın ve geçmiş yıl kârları ile ilgili tutarların da kâr dağıtımına bağlı tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.”

SONUÇ

KVK'nın 19/3-b maddesinde kısmi bölünmenin tanımı ve şartları açıklanmış, 20/3. maddesinde ise kısmi bölünmeden doğacak karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre kısmi bölünme aynı sermaye teşkili suretiyle yapılacaktır. Yapılacak kısmi bölünme işlemi bir üretim veya hizmet işletmesinin parça parça elden çıkarılarak şirketin üretim ve hizmet ifası faaliyetinden alıkonulma-

sı sonucunu doğurmamalıdır. Bu nedenledir ki, KVK'nın 19/3-b maddesine göre üretim tesisleri ve hizmet işletmelerinin aynı sermaye olarak konulmasında, bu faaliyetlerin ifası için gerekli olan unsurların bir bütünlük içinde dikkate alınması öngörülmek suretiyle işletme bütünlüğünün korunması esas alınmalıdır.

Diğer taraftan, kısmi bölünme sonucu bölünen şirketin sermaye azaltımına gitmesi halinde eş zamanlı sermayeye ilave edilmiş geçmiş yıl karları vb. fonları işletmeden çekiş olarak kabul etmek ve üzerinden kar dağıtımına bağlı stopaj yapılması gerekmektedir. Konu ile ilgili Gelir İdaresi tarafından verilmiş farklı özelgeler bulunmakta olup, tartışmaların sonlandırılması adına bu konu hakkında yasal düzenlemeye ihtiyaç bulunduğunu düşünmekteyim.

KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu.
- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2014 tarih ve 324 sayılı özelgesi.
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 tarih ve 276 sayılı özelgesi.
- Beyanname Düzenleme Rehberi 2016, Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi, Vergi Muffetişleri Derneği, Mart 2016.
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.01.2011 tarih ve 41-9 sayılı özelgesi.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.03.2015 tarih ve 25 sayılı özelgesi.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.05.2016 tarih ve 9696 sayılı özelgesi.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.08.2016 tarih ve 13828 sayılı özelgesi.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2018 tarih ve 8802 sayılı özelgesi.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.02.2011 tarih ve 19-84 sayılı özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.09.2013 tarih ve 1516 sayılı özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.09.2015 tarih ve 78099 sayılı özelgesi.
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.07.2012 tarih ve 697 sayılı özelgesi.
- Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.05.2018 tarih ve E.40419 sayılı özelgesi.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.08.2018 tarih ve [5011]-328168 sayılı özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.03.2018 tarih ve 268217 sayılı özelgesi.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2018 tarih ve 156405 sayılı özelgesi.
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.s12.2011 tarih ve 396 sayılı özelgesi.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.07.2013 tarih ve 107 sayılı özelgesi.