



ANONİM ve LİMİTED ŞİRKETLERDE KİSMİ BÖLÜNME ve VERGİLEME ESASLARI

Şener DEMİRCİ^(*)

1 - GİRİŞ

Kısmi bölünme, 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanununun (1) 4684 sayılı Kanunla değişik 38 inci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, "Tam mükellef bir sermaye şirketinin bilançosunda yer alan gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile üretim tesisleri, hizmet işletmeleri ve bu tesis ve işletmelere bağlı gayri maddi haklar, hammadde, yarı mamul ve mamul malların, mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine, bu değerleri devreden şirketin ortaklarına verilmek veya devreden şirkette kalmak üzere devralan şirketin iştirak hisseleri karşılığında aynı sermaye olarak konulmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

Yine kısmi bölünme, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun (2) 19.maddesinin 3.fıkrasının b bendinde, " Tam mükellef bir sermaye şir-

ketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî 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 kısmî 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." şeklinde düzenlenmiştir.

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun(2) 19.maddesinin 3.fıkrasının b bendinde,

(*) Vergi Denetmeni

yer alan düzenlemeye göre kısmi bölünme aynı sermaye teşkili suretiyle yapılabilmektedir. Kısmi bölünme işlemi, bir üretim tesisi veya işletmenin parça parça elden çıkarılarak şirketin üretim ve hizmet ifası faaliyetinden alıkonulması sonucunu doğurmamalıdır. Bu nedenledir ki, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının b bendinde, üretim tesisleri ve hizmet işletmelerinin aynı sermaye olarak konulmasında, bu faaliyetlerin ifası için gerekli olan unsurların bir bütünlük içinde dikkate alınması öngörülerek suretiyle işletme bütünlüğünün korunması esas alınmıştır.

Kısmi bölünme işleminde, anonim ve limited şirketlerin mal varlığının bir kısmı mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devrolunmakta ve bunun karşılığında bölünen şirket veya ortakları devralan şirketin ortaklık paylarını iktisap edilmektedir.

2- SERMAYE AZALTILMASI ve ARTIRILMASI

Kısmi bölünme yoluyla aynı sermaye teşkiline yönelik olarak 5520 sayılı Kanunla getirilen hüküm gereğince, aynı sermaye karşılığı elde edilen hisseler aynı sermaye koyan şirketin ortaklarına da intikal ettirilebilmektedir. Bir başka ifadeyle, aynı sermaye karşılığı iktisap edilen hisseler, aynı sermaye koyan şirkette kalabileceği gibi, bu şirketin ortaklarına da verilebilmektedir. Aynı sermaye konulması karşılığında alınan hisselerin aynı sermaye koyan şirkette kalması yerine, bu şirketin ortaklarına intikal ettirilmesi halinde, şirketin esas sermayesinde azaltma ihtiyacı ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda, kısmi bölünmede bölünen mal varlığı parçaları mevcut veya yeni kurulacak şirketlere kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulmaktadır. Bölünen şirketin bu payları kendi pay sahiplerine verebilmesi için sermayesini azaltması gerekir. Bu azaltma, pay sahiplerine verilecek payların değeri kadardır.

Kısmi bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye azaltılmasında, Türk Ticaret Kanununun (3) 396'ncı maddesi hükümleri uygulanmaktadır. Sermaye azaltımı ile eş zamanlı olarak ve isteğe bağlı şekilde nakit olarak veya şirket bilançosunda yer alan hesapların müsait olması ve üçüncü şahısların haklarını zedelememesi şartıyla, öncelikle şirketin üzerinde serbestçe tasarruf edebileceği sermaye ve kar yedeklerinden karşılanması suretiyle sermaye artırımı yapılması da mümkündür.

Devralan anonim ve limited şirket sermayesi, devreden şirketin ortaklarının haklarını koruyacak miktarda artırılmaktadır. Bu sermaye artırımı devralan şirketlerin sermaye artırımı şeklinde gerçekleştirilmekte olup, sermaye artırımının tes-cili ile birlikte ihraç edilen paylar kendiliğinden bölünen şirketin ortaklarına veya bölünen şirkete devrolunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki iş-yeri 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. Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır.

Kısmi bölünme işleminde, aktif ve pasif düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplara birlikte devrolunmak zorundadır. Bu hususlarla ilgili esaslar aşağıda açıklanmıştır.

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 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.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu 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 kurumdaki 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.

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 belirle-

yeceği uygun dağıtım anahtarlarına göre hesaplanan tutar dikkate alınacaktır.

Devredilen üretim ve hizmet işletmeleriyle doğrudan ilgili olan borçların mükellef tarafından tespit edilememesi halinde, devredilecek işletmenin aktif içerisindeki payı üzerinden bir dağıtım anahtarı tespit edilmesi ve buna göre devredilecek borçların tutarının hesaplanması mümkündür.

Örneğin; aktif toplamı 2000 birim olan şirketin aktif içindeki payı 500 birim olan cam üretim işletmesinin kısmi bölünme kapsamında devredilmesi ancak, mevcut kayıtlardan da bu işletme ile doğrudan ilgili nakit, alacaklar, menkul kıymetler ve borçların tutarlarının gerçek durumunun tespitinin mümkün olamaması halinde, dağıtım anahtarı %25 olarak dikkate alınacak ve buna isabet eden borç tutarı devre konu olacaktır.

Bununla birlikte, kısmi bölünmede borçların da devredilmesi halinde aynı sermaye tutarının devredilen borç tutarı kadar eksik gerçekleşeceği tabiidir.

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

Aktif		Pasif	
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		
Porselen İşletmesi	150		
Makine	50		
Taşınmaz	80		
Hammadde	20		
TOPLAM	500	TOPLAM	500

(A) Kurumu, cam işletmesini kısmi bölünme yoluyla yeni kurulacak (B) Kurumuna aynı sermaye olarak devretmek istemektedir.

a) 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 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		
Toplam	450	Toplam	450

b) 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 $(100 \times \%20 =)$ 20 birim nakit, $(130 \times \%20 =)$ 26 birim alacak ile $(100 \times \%20 =)$ 20 birim borç tutarı devre konu olacaktır. Bu durumda $(100+20+26-20=)$ 126 birim aynı sermaye konulmuş olacaktır.

c) 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.

2.1.1- Devredilen iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara ait borçların da devredilmesi halinde devre konu net değerin sıfır veya negatif olması durumu

Kısmi bölünme konu olan iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara bağlı borçların da devredilmesi sonucu devre konu iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerinin sıfır veya negatif olması durumunda, devredilen iktisadi kıymetler defter değerleri üzerinden devredilecek, ancak devredilen iktisadi kıymetler karşılığında alınan iştirak hisse-lerinin bilançoda iz bedeli ile takip edilmesi gerekecektir.

Örnek 1: Bir üretim ve bir de hizmet işletmesi bulunan Kurum (A), aktifinde kayıtlı değeri 100 birim olan üretim işletmesi ile bu işletmeyle ilgili 100 birimlik borcunu kayıtlı değeri üzerinden kısmi bölünme suretiyle Kurum (B)'ye aynı sermaye olarak koymuştur. Devre konu üretim işletmesinin gerçek değeri 1000 birim olup karşılığında gerçek değeri 900 birimlik iştirak hissesi alınmış olması söz konusu iştirak hisselerinin Kurum (A)'nın aktifine bu değer üzerinden kaydedilmesini gerektirmeyecektir. Söz konusu iştirak hisseleri kayıtlarda iz bedeliyle takip edilecek, elden çıkartılması halinde kâr realize edilmiş olacaktır.

Kısmi bölünme öncesi durum :

A Kurum (A)		P	A Kurum (B)		P
Kasa	100	Sermaye ...	150	Kasa	30
Hizmet İşi ..	50	Borç	100	Sermaye ..	50
Üretim İşi .	100			Alıcılar	20
Kısmi Bölünme Sonrası Durumu					
A Kurum (A)		P	A Kurum (B)		P
Kasa	100	Sermaye...	150	Kasa	30
İştirakler...	0.01			Borç.....	100
Hizmet İşi...	50			Alıcılar	20
				Üretim İşi.	100

Söz konusu kısmi bölünme işlemi sonucu Kurum (B)'ye pozitif değerli bir aynı sermaye konulmaması nedeniyle Kurum (A)'nın devrettiği üretim işletmesinin rayiç değerinden kaynaklanan iştirak hisselerinin iz bedeli ile bilançoda takip edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, devre konu net değer negatif olması durumunda ise bu negatif farkın geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. İktisadi kıymetler karşılığında alınan ve kayıtlarda iz bedeliyle takip edilecek iştirak hisselerinin, elden çıkartılması halinde ise bu geçici hesap kapatılarak vergilendirilecek kârlar hesabına aktarılacaktır.

Örnek 2: Kurum (A)'nın, aktifinde kayıtlı değeri 50 birim, gerçek değeri 500 birim olan hizmet işletmesini devrettiğini ve 100 birimlik borcun hizmet işletmesi ile ilgili olduğu varsayıldığında ise kısmi bölünme öncesi ve sonrasındaki durum aşağıdaki gibi olacaktır.

Kısmi bölünme öncesi durum :

A	Kurum (A)	P	A	Kurum (B)	P
Kasa 100	Sermaye ...150		Kasa 30	Sermaye ..50	
Hizmet İşi .. 50	Borç 100		Alıcılar 20		
Üretim İşi . 100					
Kısmi Bölünme Sonrası Durumu					
A	Kurum (A)	P	A	Kurum (B)	P
Kasa 100	Sermaye... 150		Kasa 30	Borç..... 100	
İştirakler... 0.01	Geçici Hesap. 50		Alıcılar 20	Sermaye. 50	
Üretim İşi..100			Hizmet İşi.. 50		
			Geçici Hesap. 50		

Söz konusu kısmi bölünme işlemi sonucu Kurum (B)'ye pozitif değerli bir aynı sermaye konulmaması nedeniyle Kurum (A)'nın devrettiği hizmet işletmesinin rayiç değerinden kaynaklanan iştirak hisselerinin iz bedeli ile Kurum (A)'nın bilançosunda takip edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, devre konu net değer negatif

olması nedeniyle de bu fark gerek Kurum (A)'nın gerekse Kurum (B)'nin bilançosunda geçici bir hesapta izlenecektir. Kurum (A)'nın kayıtlarda iz bedeliyle takip edilecek söz konusu iştirak hisselerinin elden çıkarılması halinde ise bu geçici hesap kapatılarak vergilendirilecek kârlar hesabına aktarılacaktır.

Kurum (A)'nın hizmet işletmesinin devir kaydı aşağıdaki gibidir.

_____ / _____	
BORÇLAR HS.	100,00
İŞTİRAKLERHS.	0,01
- (Kurum B)	
HİZMET İŞLETMESİ	50,00
GEÇİCİ HESAP	50,01
_____ / _____	

Kayıtlarda iz bedeliyle takip edilen iştirak hisselerinin satış kaydı ise aşağıdaki gibidir.

_____ / _____	
KASA H.	400,00
GEÇİCİ HESAP	50,01
İŞTİRAKLER H.	0,01
- (Kurum B)	
MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI	450,00
_____ / _____	

Aynı sermaye konulması sonucu elde edilen söz konusu iştirak hisselerinin Kurum (A)'nın ortaklarına verilmesi halinde de pasifte oluşan geçici hesabın vergilendirilecek kârlar hesabına aktarılması gerekecektir.

Kısmi bölünme sonucu elde edilen iştirak hisselerinin Kurum (A)'nın ortaklarına verilmesi durumunda muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

GEÇİCİ HESAP	50,01
İŞTİRAKLER H.	0,01
- (Kurum B)	
DÖNEM K/Z	50,00

2.1.2- Üretim ve hizmet işletmelerine 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.

2.1.3- Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının 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.

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 kasarlama veya apre bölümlerinin kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün olmayacaktır.

2.2- Bölünmenin Gerçekleştiği Tarihe Kadar Bölünen Varlıkların Değerinde Meydana Gelecek Değişikliklerin Durumu

Şirket organlarınca bölünme kararının alındığı tarih ile bölünmenin Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih arasında, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirmeleri neticesinde, stoklarda meydana gelecek eksilmeler, devralan şirketin kabul etmesi halinde nakit ile tamamlanabilecektir.

Stoklarda fazlalık meydana gelmesi halinde

ise bunların devredilebilmesi mümkün olduğu gibi işletmede bırakılması da kısmi bölünmeye engel teşkil etmeyecektir.

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 Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

Örneğin; Ortakları (A) ve (B) olan (R) Limited Şirketi aktifinde kayıtlı olan ve banka kredisi kullanılarak satın alınmış olup henüz ödenmemiş 50.000.- YTL borcu bulunan taşınmazı, kayıtlı değeri olan 100.000.- YTL üzerinden (Y) A.Ş.'ye kısmi bölünme kapsamında devretmiş ve bu devir karşılığında (Y) A.Ş.'den alınan hisse senetleri Ortak (A) ve (B)'ye verilmiştir.

Buna göre, (Y) A.Ş. aynı sermaye olarak konulan taşınmaz nedeniyle 50.000.- TL'lik sermaye artırımında bulunacak, bu sermaye artırımına ilişkin hisse senetlerinin (R) Limited Şirketinin ortaklarına verilmesi nedeniyle, (R) Limited Şirketi de 50.000.- TL'lik sermaye azaltımında bulunacaktır.

Örnekten de anlaşılacağı üzere, 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.

2.4- Bölünme İşlemlerinde 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.

2.5- Devir ve Bölünmelerde Elde Edilen Hisselerin İktisap Tarihi

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci 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 devri olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir.

3- YENİ KURULUŞ

Kısmi bölünme sebebiyle yeni bir şirketin kurulması hakkında Türk Ticaret Kanununun anonim ve limited şirketlerin kuruluşuna ilişkin hükümleri uygulanır.

4- ALACAKLILARIN KORUNMASI

Bölünen anonim ve limited şirketlerin alacaklıları Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddesi hükümlerine göre ve şirket ana sözleşmesinde öngörüldüğü şekilde yapılacak ilanla alacaklılarını bildirmeye veya güvence verilmesi için ta-

lepte bulunmaya davet olunurlar. Davet ayrıca adresleri bilinen alacaklılara taahhütlü mektupla da yapılır. Muaccel alacakların ödenmeleri veya tevdi edilmeleri, müeccel alacakların ise ödemesi ya da alacaklıların bölünmeye ilişkin onaylarının alınması gerekir.

Borçların ödendiği, tevdi olunduğu veya alacaklıların onay verdiği kanıtlanmadıkça ticaret sicil memurluğunca bölünme işlemi tescil edilmez.

5- ARA BİLANÇO

Bölünmeye esas alınan bilanço tarihi ile bölünme sözleşmesinin onaylandığı nihai genel kurul toplantı tarihi arasında 6 aydan fazla bir zaman bulunduğu takdirde bir ara bilanço çıkartılır.

6- DENETİM

Kısmi bölünmeye katılan anonim ve limited şirketlerin bölünme sözleşmesi ile bölünmeye esas oluşturan bilançosunun, Türk Ticaret Kanununun 303 üncü maddesi gereğince, mahkemece atanan bilirkişilere denetletirilmesi şarttır. Şirketler, bölünmeyi denetleyecek bilirkişilere, amaca yardımcı olacak her türlü bilgi ve belgeyi vermek zorundadırlar. Bilirkişi raporunda:

a) Devralan şirket tarafından yapılması öngörülen sermaye artırımının, devreden şirketin ortaklarının ve varsa intifa hakkı sahiplerinin haklarını korumaya yeterli bulunup bulunmadığı,

b) Bölünmeye katılan şirketlerin öz sermayeleri ve payların değeri ile hisselerin değiş/tokuş oranı, bölünmenin Kurumlar Vergisi Kanununa ve bu Tebliğ hükümlerine uygunluğu,

c) Bölünmeye konu varlıkların nitelikleri, mukayyet ve varsa cari değerleri,

d) Bölünen şirkete veya ortaklarına devralan şirket tarafından verilecek hisse senetlerinin tutarının belirlenmesinde mukayyet değer ile varsa

kullanılan diğer yöntemlere göre hesaplanan değişim oranı,

e) Kullanılan yöntemlerin yeterli olup olmadığına ilişkin açıklama,

f) Değerleme yöntemleri ile ilgili bir sorun ile karşılaşmış ise, bu sorunlara ilişkin açıklama, belirtilecektir.

7- PAY SAHİPLERİNİN ve DİĞER İLGİLİLERİN HAKLARI

Bölünmeye katılan anonim ve limited şirketlerin pay sahiplerinin ve intifa hakkı sahiplerinin hakları ile ilgili Türk Ticaret Kanunu hükümleri saklıdır.

8- BÖLÜNME SÖZLEŞMESİ

Anonim ve limited şirket kısmi bölünme yoluyla, mal varlığı unsurlarını mevcut şirketlere veya yeni kurulacak şirketlere devredecekse, bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları bir bölünme sözleşmesi imzalarlar. Yeni kurulacak şirketlere devirlerde bölünme sözleşmesi yerine bölünme planı hazırlanır. Bölünme sözleşmesinde bulunması gereken hususlar bölünme planında da yer alır. Bölünme sözleşmesi ve planının yazılı şekilde yapılması gerekir.

9- BÖLÜNME SÖZLEŞMESİNİN İÇERİĞİ

Bölünme sözleşmesinin özellikle;

1- Bölünmeye katılan anonim ve limited şirketlerin ticaret unvanlarını, merkezlerini, nevilerini,

2- Bölünen malvarlığının kaç bölüm olduğunu, her bir bölümün nereye devredileceğini, her bölüm içindeki malvarlığı parçalarının tek tek dökümünü,

3- Payların değiş /tokuş oranlarını ve gereğince ödenecek denkleştirme tutarını,

4- Devreden şirketin ortaklarının haklarının devralan şirket nezdindeki durumlarını, devralan

şirketin devreden şirketten imtiyazlı paylara, intifa hakkı sahiplerine ne türlü haklar verildiğini,

5- Bölünen/devreden şirketin veya ortaklarının iktisap ettiği payların hangi tarihten itibaren bilanço karına hak kazanacağını, bölünme sözleşmesinin onaylandığı genel kurul veya ortaklar kurulu kararında belirtilmesini,

6- Bölünme işlemine esas teşkil eden bilirkşi raporunu,

7- Bölünme işleminin hangi tarihli mali tablolar üzerinden gerçekleştirileceğini,

8- Devralan şirketin hisse senetlerinin bölünen şirketin ortaklarına verilmesi halinde bölünen şirketin sermaye azaltım tutarı ve işlemlerini,

9- Devralan şirketin mevcut ortaklarının yeni pay alma hakları kısıtlanmak suretiyle yapacağı sermaye artırımı tutarı, bu sermaye artırımında bölünen şirkete veya ortaklarına verilecek hisse senetlerinin türünü, nominal değerini ve teslim esaslarını,

10- Bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan şirketlerin müteselsilen sorumlu olduğuna ilişkin hükmü,

11- Bölünmeye konu varlıklarla birlikte istihdam edilen personelin de devredilmesi halinde, devredilen işgücünün hukuki durumuna ilişkin bilgiyi,

12- Tarafların bölünme sözleşmesinden kaynaklanan yükümlüklerini yerine getirmemesi durumunda katlanacakları sonuçları belirten hükmü,

13- Yönetim kurulları tarafından genel kurulun toplantıya çağrılacağı azami süreyi, bu süre içerisinde genel kurulların toplanamaması halinde bölünme sözleşmesinin geçersiz sayılacağına ilişkin hükmü,

içermesi gerekmektedir

10- BÖLÜNME KARARI

Anonim ve limited şirketler nezdinde gerçek-

leştirilecek kısmi bölünme işleminde bölünmeye taraf şirketlerin yönetim kurulları tarafından hazırlanan bölünme sözleşmesinin şirket genel kurullarında onanmasını takiben devralan şirketlerin genel kurullarınca sermaye artırımı kararı, bölünme işleminin sermaye azaltımı gerektirmesi halinde devreden şirketlerin genel kurullarınca sermaye azaltımı kararı alınır. Kısmi bölünme ile bölünmeye ilişkin sermaye artırım ve azaltım kararlarının, anonim şirketlerde Türk Ticaret Kanunun 388 inci maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarına uygun olarak verilmesi, limited şirketlerde ise Türk Ticaret Kanununun 513 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre esas sermayenin üçte ikisini temsil eden ortakların kararıyla verilmesi gerekmektedir.

11-MAL VARLIĞININ DEVRALAN ŞİRKET ADINA TESCİLİ

Devreden şirketin bölünme ve devir konusunu teşkil eden her türlü hak, menkul ve gayrimenkul mal varlığı unsurları bölünme sözleşmesinin ilgili şirketlerin genel kurullarında onaylanmasından sonra bölünen şirketin genel kurul kararının tescil tarihinden itibaren en geç üç ay içerisinde ilgili sicilde devralan şirket adına tescil ettirilir.

12- TİCARET SİCİLİNE TESCİL ve GEÇERLİLİK

Kısmi bölünme, anonim ve limited şirket genel kurullarınca onaylanınca yönetim organı bölünmenin tescilini talep eder.

Kısmi bölünme sebebiyle devreden şirketin sermayesinin azaltılmasına devralan şirketin sermaye artırımına ilişkin esas sözleşme değişikliği de tescil ettirilir.

Bölünme ticaret siciline tescille geçerlilik kazanır. Tescil anında aynı sermaye olarak konulan mal varlıklarına ilişkin aktif ve pasif düzenleyici hesaplar devralan şirkete geçer.

13- KISMİ BÖLÜNME HALİNDE**AMORTİSMAN UYGULAMASI ve VERGİLEME**

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.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu 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.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleşen kısmi bölünme işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

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 olacaklardır.

14- SONUÇ

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun(2) 19.maddesinin 3.fıkrasının b bendinde, yer alan düzenlemeye göre kısmi bölünme aynı sermaye teşkili suretiyle yapılabilmektedir. Kısmi bölünme işlemi, bir üretim tesisi veya işletmenin

parça parça elden çıkarılarak şirketin üretim ve hizmet ifası faaliyetinden alıkonulması sonucunu doğurmamalıdır. Bu nedenledir ki, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının b bendinde, 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 alınmıştır.

Kısmi bölünme işleminde, anonim ve limited şirketlerin mal varlığının bir kısmı mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devrolunmakta ve bunun karşılığında bölünen şirket veya ortakları devralan şirketin ortaklık paylarını iktisap edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleşen kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

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 olacaklardır.

KAYNAKÇA

(1) 10.06.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

(2) 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

(3) 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Kaynaklar

- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve tebliğleri
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- Maliye ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın “Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme