

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : 17192610-125[ÖZG-13/30]-132

27.05.2016

Konu : Kısmi bölünme

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Şirketi aktifinde iki yıldan uzun süredir iştirakler hesabında bulunan ... TL değerindeki şirketinize ait hisseleri Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-b maddesine uygun olarak kısmi bölünme yoluyla yine şirketinize aynı sermaye olarak koymak istediğinizden bahisle; şirketinize kısmi bölünme yoluyla gelen hisseler nedeniyle sermaye artırımını yapılmadan hisselerin iptal edilmesi işleminin Kurumlar Vergisi Kanunu karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde; “*Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin 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.*”; aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise, “*Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.*” hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun “Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme” başlıklı 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasında, bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği ile 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların, devraldıkları varlıklarının emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmektedir.

Konu ile ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi” başlıklı bölümünde;

“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.- YTL 'lik sermaye artırımında bulunacak, bu sermaye artırımına ilişkin hisse senetlerinin (R) Limited Şirketinin ortaklarına verilmesi nedeniyle, (R) Limited Şirketi de 50.000.- YTL '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.”
açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde;

“... Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Ancak, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kar dağıtımı sayılmaz.” hükümlerine;

Aynı Kanunun Geçici 25 nci maddesinin (g) bendinde de; *“31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.*

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.”

hükümlerine yer verilmektedir.

Öte yandan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 379 uncu maddesinde; *“Bir şirket kendi paylarını, esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşan veya bir işlem sonunda aşacak olan miktarda, ivazlı olarak iktisap ve rehin olarak kabul edemez.”* hükmü yer almaktadır.

Özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden; ... Şirketinin aktifinde bulunan şirketinize ait hisselerin, şirketinize devredileceği ve bu devir neticesinde iktisap edilen hisseler nedeniyle sermaye artırımını yapılmadan kendinize ait hisselerin iptal edileceği; ayrıca şirketinizin adı geçen şirketin %95,45 oranında ortağı olduğu anlaşılmıştır.

Kısmi bölünme müessesesinin amacı, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve kârlılıklarını artırmalarına ve belli alanlarda yoğunlaşarak ihtisaslaşmanın gerçekleşmesine imkân sağlamak ile bölünmeye konu kıymetlerin devredildiği şirketin sermaye yapısını güçlendirmektir. Ayrıca kısmi bölünme müessesesi, bölünmeye konu kıymetlerin hakim ortağa devredilmesi suretiyle hakim ortağın sermaye yapısını güçlendirmek, dolayısıyla grup şirketleri arasında vergisiz aktif kıymet devrini gerçekleştirmek amacına hizmet etmemektedir.

Buna göre, ... Şirketinin aktifinde bulunan şirketiniz hisselerinin, şirketinizin öz kaynağında muhasebeleştirilmesi gerektiğinden, bir varlık olarak nitelendirilmesi ve sermaye artırımına konu edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, şirketinizin sermaye yapısını güçlendirmek amacıyla, yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve kârlılığı artırmaya ve belli alanlarda yoğunlaşarak ihtisaslaşmanın gerçekleşmesine hizmet etmeyen bu devir işleminin, Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-b maddesinde düzenlenen kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre iktisap edilecek şirketinize ait hisselerin sermaye azaltılması yoluyla yok edilmesi durumunda, daha önce sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltme farkları ve geçmiş yıl kârları işletmeden çekilmiş sayılacağından; enflasyon düzeltmesi farkları ile ilgili işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazançların ve geçmiş yıl kârları ile ilgili tutarların, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, şirket ortakları tarafından nakden veya aynen konulan sermaye kurum kazancının bir unsuru olmadığından, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak olup; şirketinizce yapılacak sermaye azaltımında öncelikle enflasyon düzeltme farklarının ve geçmiş yıl kârlarının işletmeden çekildiği kabul edilecek; azaltılan sermaye tutarının, bunlara ilişkin toplam tutardan fazla olması halinde fazlalılığın şirket ortakları tarafından konulan sermayeden karşılandığı kabul edilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(* Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.