

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 kuru

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	64597866-125[19-2013]-107
Tarih	23.07.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-125[19-2013]-107

23/07/2013

Konu : 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

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizce geçmiş dönemlerde dağıtılmamış geçmiş yıl kârlarının, enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının ve gayrimenkul satış kazancı fonlarının sermayeye ilave edildiği, şirketinizin bilançosunda fabrika binası, depo ve otopark olarak yer alan taşınmazların kısmi bölünme hükümleri çerçevesinde kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak yeni kurulacak anonim

şirkete devredileceği ve karşılığında kurulacak anonim şirketten edinilecek hisse senetlerinin ortaklara teslim edileceği belirtilerek, 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 ile bilançonuzda kayıtlı bulunan söz konusu taşınmazların kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği konusunda Başkanlığımız görüşü 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 bilânçosunda 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 aynî 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 hesaplara birlikte devrolunur." hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun "Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme" başlıklı 20 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında ise; "Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 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 kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar." hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2.1.2. Üretim ve hizmet işletmelerine bağlı taşınmazların durumu" başlıklı bölümünde, "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." açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde ise kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna tutulacağı; istisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendi ile Geçici 25 nci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca; 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 tutulacaktır. Ancak, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecek veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecektir; bu işlemler kar dağıtımı sayılmayacaktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. 03.02.2009 tarih ve 2009/14592, 14593 ve 14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranları %15 olarak belirlenmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre;

- Kısmi bölünme sonucu şirketlerin faaliyetine devam etmesi esas olduğundan, üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan taşınmazların kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, 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 düzeltmesi fark hesapları ile geçmiş yıl kârlarının da bulunması durumunda; devralan şirkette yapılacak sermaye artışında enflasyon düzeltmesi fark hesaplarının ve geçmiş yıl kârlarının 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 düzeltmesi farklarının ve geçmiş yıl karlarının, devralan şirkette bir başka hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi ya da sermaye azaltımına gidilmesi halinde, enflasyon düzeltmesi 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.

Öte yandan, sermaye azaltımının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci 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 Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte şirketinizden tahsil edilecek ve kar dağıtımı hükümleri çerçevesinde ortakların statüsüne göre vergi kesintisi yapılacaktır.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026