

... Nak.Ltd.Şti. Kısmi Bölünme hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	68509125-125.01[9290043345]-E.7083
Tarih	16.06.2020

T.C.BOLU VALİLİĞİ

Defterdarlık Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 68509125-125.01[9290043345]-E.7083

16.06.2020

Konu : ... Nak.Ltd.Şti. Kısmi Bölünme

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketinizin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi kapsamında aktifinde bulunan bir taşınmazın tam mükellef bir sermaye şirketine devredilmesi suretiyle kısmi bölünme gerçekleştireceği, kısmi bölünme sırasında, aynı sermaye konulan şirketten alınacak hisse senetlerinin ortaklara verilmesi nedeniyle bölünen şirket sermayesinin azaltılması zorunluluğunun doğduğu; bölünen şirkette, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uygun olarak sermaye azaltımı yapılacağı belirtilerek kısmi bölünme öncesi sermayeye eklenen sermaye düzeltilmesi olumlu farkları ve geçmiş yıl karlarının, kısmi bölünme işlemi dolayısıyla şirketiniz nezdinde yapılacak sermaye azaltımında işletmeden çekiş olarak değerlendirilip kar dağıtımı stopajına tabi olup olmadığı konusunda Defterdarlığımız 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 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 hesaplara birlikte devrolunur."* hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, kısmi bölünme işlemine şartları taşıyan taşınmazlar, iştirak hisseleri ile üretim veya hizmet işletmeleri konu edilebilmektedir.

Anılan Kanunun *"Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme"* başlıklı 20 nci maddesinin üçüncü 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.

Öte yandan, aynı Tebliğin *"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.

Konu ile ilgili olarak 16.09.2003 tarihli ve 25231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkında Tebliğin "2-Sermaye Azaltılması" başlıklı bölümünde de;

"...

Kısmi bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye azaltılmasında Türk Ticaret Kanununun 396 ncı maddesi hükümleri uygulanacaktır.

... 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 çıkabilir. 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.

Kısmi bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye azaltılmasında 6102 Türk Ticaret Kanununun 396'ncı maddesi (Değişik 6102 sayılı T.T.K.nun 473 üncü maddesi) hükümleri uygulanacaktır. ..."

açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendi ile Geçici 25 inci 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 bendinde, 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.

Yapılacak sermaye azaltımında;

- Öncelikle, işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, yeniden değerlendirme değer artış fonu, maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu, 5811 sayılı Kanun kapsamında beyan edilen varlıklara ilişkin fonlar vb.),

- Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (geçmiş yıl karları, yasal yedekler, olağanüstü yedekler vb.),

- Son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiği kabul edilecektir. Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden kaynaklanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre;

- Şirketinizin aktifinde bulunan bir taşınmazın, şartları sağlaması kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi çerçevesinde tam mükellef bir sermaye şirketine kısmi bölünme suretiyle devredilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, 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 bu işletmelerden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği tabiidir.

- Kısmi bölünme sonucunda aynı sermaye konulan şirketten alınan hisselerin ortaklara verilmesi nedeniyle devreden şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilecek olup sermaye azaltımında ise sermayede yer alan kalemler ise yukarıda belirtilen sıralamaya göre işletmeden çekilmiş sayılacaktır. Ancak, kısmi bölünme kapsamında gerçekleşen devirler nedeniyle sermaye azaltımına gidilmesi halinde sermayeye eklenmiş olan sermaye düzeltmesi olumlu farkları ve geçmiş yıl karlarının devralan şirkette takip edilmesi halinde devreden şirket nezdinde sermaye azaltımı nedeniyle herhangi bir vergilendirme

yapılmayacaktır.

- Öte yandan, söz konusu hesapların devralan şirkette bir başka hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi ya da sermaye azaltımına gidilmesi halinde vergilendirileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

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