

Kısmi bölünme işleminde taşınmaz devri ile bunlara ait borçların devri hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[19-2018/460]-226698
Tarih	18.03.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[19-2018/460]-E.226698

18.03.2019

Konu : Kısmi bölünme işleminde taşınmaz devri ile bunlara ait borçların devri

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin kiralanması işi ile iştigal ettiğini, aktifinize kayıtlı gayrimenkullerden bazılarını kısmi bölünme sonucunda yeni kurulacak olan iki adet anonim şirkete devretmek ve hisselerini de devir eden şirketinizin ortaklarına vereceğinizi, şirketinizin kısmi bölünme sırasında pasifinde özkaynaklar grubu içerisinde yer alan 502 hesap "Sermaye düzeltmesi olumlu farkları", 503 hesap "Sermaye düzeltmesi olumsuz farkları", 570 hesap "Geçmiş yıl karları", 580 hesap "Geçmiş yıl zararları" hesaplarının pasif düzenleyici hesaplar arasında yer alıp almadığını, bu hesaplardan da kısmi bölünme sonucunda devredilecek gayrimenkullere pay verilip

verilmeyeceğini, şirketinizin daha önceki dönemlerde kullanmış olduğu ve ödemeleri halen devam eden dövizli kredi borçları nedeniyle devredilen gayrimenkullere isabet eden geçmiş yıl ve bu dönem kur farkı zararlarının devredilip devredilmeyeceğini, kısmi bölünmeye ait bilanço tarihi ile bölünmenin ticari sicilde tescili arasında zamanda oluşacak olumlu veya olumsuz kur farkları ile kredi taksit ödemelerinin gerçekleşmesi durumunda, yeni kurulacak firmaların sicile verilen bilanço değerlerinde farklılıklar oluşacağından kur farklarının ve taksit ödemelerinin bölünen firmanızda mı yoksa yeni kurulacak firmalarda mı kar zarar hesaplarına aktarılacağını, dövizin aşırı yükselmesi sonucunda şirketinizde kur farkından ve faiz ödemelerinden dolayı geçmiş yıl ve bu dönemde büyük bir zararın oluştuğu, dolayısıyla kısmi bölünme sonucunda devredilecek gayrimenkullere ait devredilecek borçların, aktif değerinin çok üstünde olduğunu, pasifte bir fark çıktığını, kısmi bölünme sonucunda devredilecek olan aktif değerinin üstünde gerçekleşen pasif borç farkının devir alan firmaların aktif hesaplarında şerefiye farkı, devreden firmada ise diğer olağan dışı gelir ve kar olarak mı bırakılacağı hususlarının sorulduğu anlaşılmış olup Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safî kurum kazancının tespitinde de, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin birinci fıkrasında, "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.

2- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 40 inci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde tadadi olarak sayılan giderlerin, safi kurum kazancının tespit edilmesinde indirilecek giderler olarak dikkate alınması mümkündür.

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 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."

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, kısmi bölünme işlemine taşınmazlar, iştirak hisseleri, üretim veya hizmet işletmeleri konu edilebilmektedir. Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir.

Aynı Kanunun 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, 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.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2. Kısmi bölünme" başlıklı bölümünde konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin;"19.2.2.2. Bölünmenin gerçekleştiği tarihe kadar bölünen varlıkların değerinde meydana gelecek değişikliklerin durumu" başlıklı bölümünde,

"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."

"19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümünde ise

"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.

....

Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğin "19.2.2.1.1. Devredilen iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara ait borçların da devredilmesi halinde devre konu net değer in sıfır veya negatif olması durumu" alt başlığında ise;

"Kısmi bölünmeye 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 hisselerinin 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	Sermaye..... 50		
Hizmet İşl 50	Borç. 100			Alıcılar.... 20			
Üretim İşl. 100							

Kısmi bölünme sonrası durum:

A Kurum (A) P				A Kurum (B) P			
Kasa. 100	Sermaye..... 150			Kasa.... 30	Borç 100		
İştirakler 0.01				Alıcılar. 20	Sermaye..... 50		
Hizmet İşl...50				Üretim İşl.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 İşl 50	Borç.. 100		Alıcılar.. 20	

	Üretim İşl. 100									

Kısmi bölünme sonrası durum:

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 İşl. 100			Hizmet İşl. 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

İŞTİRAKLER HS. 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 aktarılarak kapatılması 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
-----------	-------

----- / -----"

açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

-Şirketinizin aktifinde kayıtlı olan, şirketiniz üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz etmeyen ve bölünme sonrasında şirketiniz faaliyetlerinde kullanılmayacak olan taşınmazların, şirketiniz faaliyetlerini sona erdirmeyecek şekilde her biri tam hisseli olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef sermaye şirketine kayıtlı değeri üzerinden aynı sermaye olarak konulması suretiyle devredilmesi ve öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-b maddesi hükmü gereğince kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür.

-Kısmi bölünmeye konu edilecek taşınmazların kayıtlı değerleri ile devredilmesi gerekmekte olup devralan şirket hisselerinin şirketiniz ortaklarına verilmesi halinde devre konu taşınmazlara ilişkin borçların da devri zorunludur. Bu suretle gerçekleştirilecek kısmi bölünme işlemine ilişkin olarak şirketiniz özkaynak kalemlerinden pay verilmesinin söz konusu olmayacağı tabiidir.

-Öte yandan, kısmi bölünme işlemi kısmi bölünmeye ilişkin genel kurul kararının Ticaret Siciline tescil edilmesi ile hüküm ifade edeceğinden, devralan şirket hisselerinin şirketiniz ortaklarına verilmesi nedeniyle söz konusu taşınmazların ticari kazancınızla herhangi bir ilgisi kalmayacağından şirketinize ait bir finansman giderinden de söz edilmeyecektir. Dolayısıyla, ilgili hesap döneminin başından kısmi bölünmeye ilişkin kararın tescil tarihine kadar olan sürede kısmi bölünmeye konu edilen taşınmazlara ilişkin finansman giderleri ile kur farklarının şirketinizce kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün olup bu tarihten sonra söz konusu taşınmazlarla ilgili herhangi bir giderin şirketinizce kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

-Diğer taraftan, kısmi bölünmeye konu edilen taşınmazlara ait borçların devrine yönelik ayrıntılı açıklamalar 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2.1.1. Devredilen iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara ait borçların da devredilmesi halinde devre konu net değerın sıfır veya negatif olması durumu" başlıklı bölümünde yer almaktadır. Dolayısıyla, kısmi bölünmeye konu edilen taşınmazlara ilişkin borçların bu taşınmazların kayıtlı bedelini aşan kısmının, elde edilecek iştirak hisselerinin ortaklara verilmesi nedeniyle, kısmi bölünme işleminin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir.

-Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 9 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.

-Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin açıklamalar, 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Bu itibarla, şirketinizin söz konusu muhasebe kayıtlarına ilişkin işlemlerini, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde mevcut açıklamalar çerçevesinde yapması gerektiğı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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