

Sirküler No: 2669**Sirküler Tarihi:10.07.2019****KONU: KİSMİ BÖLÜNME İŞLEMİNDE TAŞINMAZ İLE TAŞINMAZA AİT BORÇLARIN DEVRİ.**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğünün 18.03.2019 tarih ve 62030549-125[19-2018-460]-E.226698 sayılı özelgesinde;

Gayrimenkullerin kiralanması işi ile iştigal eden şirketinizin aktifine kayıtlı gayrimenkullerden bir kısmı bölünme sonucunda yeni kurulacak olan iki adet anonim şirkete devretmek ve hisselerini de devir eden şirketin ortaklarına verileceği, kısmi bölünme sırasında pasifinde öz kaynaklar grubu içerisinde yer alan sermaye düzeltmesi olumlu ve olumsuz farkları, geçmiş yıl karları, geçmiş yıl zararları" hesaplarının pasif düzenleyici hesaplar arasında yer alıp almadığını, kısmi bölünme sonucunda devredilecek gayrimenkullere pay verilip verilmeyeceğini, önceki dönemlerde kullanmış olduğu ve ödemeleri halen devam eden dövizli kredi borçları nedeniyle 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, kur farklarının ve taksit ödemelerinin bölünen veya yeni kurulacak firmanın mı kar zarar hesaplarına aktarılacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

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."

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, 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 19.2.2.1.1.bölümünde "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."

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 öz kaynak 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.

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 kurumdaki devralan kuruma zarar intikali öngörülmediğinden, geçmiş yıl zararlarının hiçbir şekilde devredilmesi mümkün değildir.

Açıklamasına yer verilmiştir.

Bilgilerinize sunarız.

Ş.A. Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.