

**Sirküler No: 2790**

**Sirküler Tarihi:03.12.2019**

**KONU: KİSMİ BÖLÜNME NEDENİYLE SERMAYENİN AZALTI MASINA İLİŞKİN UYGULANMASI GEREKEN HUSUSLAR.**

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 02.04.2019 tarih ve 17192610-125[ÖZG-15/46]-50973 sayılı özelgesinde;

-Şirketin geçmiş dönemlerde dağıtılmamış geçmiş yıl karları, enflasyon düzeltilmesi olumlu farkları, olağanüstü yedekler, maddi duran varlık, yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu ve 5811 sayılı Kanun kapsamında beyan edilen gelirlere/varlıklara ait fonların sermayeye ilave edildiği,

-Şirketin bilançosunda yer alan yumurta üretim tesisinin, kısmi bölünme hükümleri çerçevesinde kayıtlı değeri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut bir anonim şirkete devredileceği ve karşılığında mevcut anonim şirketten edinilecek hisse senetlerinin ortaklara teslim edilmesinin düşünüldüğü belirtilmiş olup,

Kısmi bölünme öncesi sermayeye ilave edilmiş olan özkaynak unsurlarının, kısmi bölünme sonucu sermaye azaltılması durumunda işletmeden çekiş olarak değerlendirilip kurumlar vergisine ve kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulup tutulmayacağı ile bilançoda kayıtlı yumurta üretim tesisinin kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği konusunda görüş talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde; 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 kısmi bölünme hükmündedir.

Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur.

Kısmi 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.

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 olacakları hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise;

**Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur.**

**Kısmi bölünme sonucu hem bölünen işletmenin hem de bölünme sonucunda varlıkları devralan işletmenin faaliyetine devam etmesi esastır. Bu kapsamda, söz konusu işletmelerin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hammadde, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi zorunludur.**

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.

Tek bir üretim veya hizmet işletmesi bulunan kurumun, taşınmazlar ve iştirak hisselerini kısmi bölünmeye konu etmesi mümkün olup anılan işletmeyi ise kısmi bölünme kapsamında devretmesi mümkün değildir.

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.

Sermaye azaltılması işleminde, 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 Türk Ticaret Kanunu'nun 473 üncü maddesi hükümleri uygulanacaktır.

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.

Yapılacak sermaye azaltımının;

-Öncelikle, kurumlar vergisine ve vergi sonrası dağıtılan kazancın ise kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan karşılanması,

-Devamında, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların kullanılması,

-Son olarak ise, işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmektedir.

Bu açıklamalara göre, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hammadde, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi şartıyla, yumurta üretim tesisinin kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür.

Öte yandan, 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.

Kısmi bölünme işleminde devralan şirket hisselerinin devreden şirket ortaklarına verilmesi halinde, devreden şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi gerekecektir.

Kısmi bölünme kapsamında gerçekleşen devirler nedeniyle sermaye azaltımına gidilmesi halinde, sermaye azaltımına giden şirketin sermaye hesabına ilişkin alt kalemlerinin kısmi bölünme sözleşmesine istinaden devralan şirkette takip edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu durumda, kısmi bölünme kapsamında varlıklarını devreden şirket nezdinde sermaye azaltımı nedeniyle herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır.

Ancak, söz konusu hesapların devralan şirkette başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde bu işlemin gerçekleştiği dönemde vergilendirilmesi gerekmekte olup söz konusu

vergilendirme işleminde sermayeyi oluşturan unsurlara ilişkin sıralamaya uyularak sermaye azaltımına gidildiği kabul edilecektir.

Öte yandan, devralan şirket hisselerinin devreden şirket ortaklarına verildiği ve devreden şirketin sermaye alt hesaplarının devralan şirkette takip edilmediği durumlarda devreden şirketin sermayesini oluşturan unsurlara göre sermaye azaltımı dolayısıyla vergilendirme yapılması söz konusu olabilecektir.

**Bu nedenle 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.**

Bilgilerinize sunarız.

**Ş.A. Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.**