

Bölünme İşlemlerine Sınır Getirilmesi

Bilindiği üzere; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan devir, birleşme, tam ve kısmi bölünmeye ilişkin düzenlemeler yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan paralel düzenlemeler ile işlerlik kazanmıştır.

21 Ağustos 2014 tarihli Dünya Gazetesinde yayımlanan “*Bölünmenin Önündeki Vergi Engeli Kaldırılmalı*” başlıklı yazımızda; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan “bölünme” hükümlerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuş ve özellikle “**kısmi bölünme**”de sermaye azaltımı yapılması sırasında, azaltılan sermaye içinde geçmiş yıllarda sermayeye ilave edilmiş olan geçmiş yıl karları, olağanüstü yedekler, enflasyon düzeltme farkları ve benzerlerinin bulunması durumunda, vergileme gerekip gerekmediği konusunda Maliye Bakanlığının vermiş olduğu özelge bazındaki aynı konuya ilişkin farklı görüşlere yer verilerek, anılan görüşlerin uygulamada tereddüt yarattığı ve bu işlemlerde vergileme yapılması riskinin bölünmenin önünde ciddi engel teşkil ettiği belirtilerek, konuya ilişkin kişisel düşüncelerimiz gerekçeleriyle birlikte anlatılmıştı.

Bilindiği üzere “**Kısmi Bölünme**”, 5520 sayılı Kanun'un **19.** maddesinin **3.fikrasının (b)** bendinde; *"Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim ve hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi"* olarak tanımlanmıştır. Keza, anılan madde hükmünde; *"Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir."* ifadesi yer almıştır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ise Kısmi Bölünme; *"bir şirketin mal varlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket devredilen mal varlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini oluşturur."* şeklinde açıklanmıştır.

Kurumlar Vergisi ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre;

a- Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya kanuni temsilcisinin varlıkları kısmi bölünmeye tabi tutulabilecektir.

b- KVK 19.uncu maddeye göre, kısmi bölünmeye tabi tutulabilecek varlıklar;

- Taşınmazlar,
- İştirak hisseleri (iki tam yıl aktifte yer almış olmak şartıyla),
- Üretim işletmeleri,
- Hizmet işletmeleri dir.

c- Bölünmeye tabi varlıklar kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak şirkete devredilebilecektir.

d- Kısmi bölünmede bu işlemlerden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

İştirak Hisselerinin Ortaklara Verilmesi Ve Sermaye Artışı -Azalışı

Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. İştirak hisselerinin ortaklara verilebilmesi için birçok halde önce şirket sermayesinin artırılması daha sonra da sermayenin verilen hisselerin kayıtlı değeri kadar azaltılması gerekir. Sermaye artışı için kullanılacak iç kaynaklar (enflasyon düzeltme olumlu farkları, dağıtılmamış geçmiş yıl karları vb.) yeterli değilse nakdi sermaye artışı da söz konusu olabilir. Ancak, işlemin Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılan devir veya bölünme işlemi sayılabilmesi için devir veya bölünmeye konu edilen varlıklara karşılık iktisap edilen hisselerin, varlıklarını devreden şirketin ortaklarına, devreden veya bölünen şirketteki hisselerine isabet eden servet değeri ile orantılı olarak dağıtılması gerekecektir.

İştirak hisselerinin ortaklara verilebilmesi için sermaye azaltımı yapılması durumunda, azaltılan bu sermaye içinde geçmiş yıllarda sermayeye ilave edilmiş olan geçmiş yıl karları, olağanüstü yedekler, enflasyon düzeltme farkları ve benzerlerinin bulunması durumunda vergileme yapıp yapılmayacağına ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yer verilen ve 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde değişiklik yapılmasını öngören **13 Seri Nolu Tebliğ Taslağında**; konuyla ilgili olarak daha önce verilen Özelgelerdeki görüşlere benzer biçimde, aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir:

“Kısmi bölünme işlemlerinde devralan şirket hisselerinin devreden şirket ortaklarına verilmesi halinde, devreden şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi gerekeceğinden, devreden şirketin sermayesini oluşturan unsurlara göre sermaye azaltımı dolayısıyla vergilendirme yapılması söz konusu olabilecektir. 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, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu vb.),

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

- Son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiği kabul edilecektir.”

Önceki yazımızda da açıklandığı üzere, **bize göre**; sadece kısmi bölünme nedeniyle yapılacak sermaye azaltımında değil, başka nedenlerle yapılacak sermaye azaltımı durumlarında da, azaltılan sermaye içinde daha önce sermayeye ilave edilmiş geçmiş yıl karları ve/veya enflasyon düzeltmesi olumlu farkları ya da yeniden değerlendirme fonları varsa, bunlar üzerinden vergileme yapılmaması gerekir. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımız ve gerekçelerimiz Dünya Gazetesinde 5 Nisan 2012 tarihinde yayımlanan *“Daha Önce Sermayeye İlave Edilmiş Kar Paylarının Sermaye Azaltımı Ya da Tasfiye Halinde Ortaklara Ödenmesinde Vergileme Gerekir mi?”* ve 30 Ağustos 2012 tarihinde yayımlanan *“Sermaye Azaltımında veya Tasfiyede Yeniden Değerleme Fonu veya Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farklarının Vergisel Durumu”* başlıklı makalelerimizde yer almıştır.

Bölünme işlemlerinde, bilançoda yer alan bölünmeye konu varlıklar kayıtlı değerleriyle devralan kuruma aktarılmakta ve bu nedenle yasanın öngördüğü düzenleme çerçevesinde sermaye azaltımı yapılarak, başka bir deyişle; sermaye azaltımına tekabül eden değerde kuruma ait hisseler ortağın elinden alınarak, yerine, devralan kuruma ait aynı değerdeki hisseler verilmektedir. Dolayısıyla, devralan ortağın mal varlığında bir değer artışı da söz konusu olmamaktadır.

Gerek daha önceki kanun maddesinde yer alan “Yeniden Değerleme”ye ilişkin hükümde gerekse halen yürürlükte bulunan “Enflasyon Düzeltmesi” ile ilgili yasa hükümde Maliye Bakanlığının vergileme gereğini ifade ettiği görüşünü destekleyecek anlam bulunmamaktadır. Anılan hükümlerde açıkça görüleceği üzere, yeniden değerlemeden ya da enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan fonlar Bilançonun Pasifinde “Fon Hesabı”nda kalmakta iken (*başka bir deyişle; sermayeye ilave edilmemişken*) bir başka hesaba nakledilirse ya da işletmeden çekilirse, ancak o zaman kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olabilir. Keza, anılan fonlar sermayeye ilave edilmemişken işletmenin tasfiyesi gerçekleşirse, o takdirde kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olabilir. Yukarıda anılan hükümlerde ya da Yasanın başka herhangi bir hükmünde, bu fonların sermayeye ilave edildikten sonra sermaye azaltımı yoluyla veya kurumun tasfiyesi halinde kurumlar vergisine tabi tutulacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Keza, anılan fonların sermayeye ilave edilmesinden sonra sermaye azaltımına gidilmesi veya tasfiye halinde, sermayenin geri ödenmesi esnasında sermaye içindeki bu fonların işletmeden çekiş olarak değerlendirileceğine ilişkin bir hüküm de bulunmamaktadır. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığının sermayeye eklenmiş bu fonların daha sonra sermaye azaltımı ya da tasfiye durumunda kurumlar vergisine tabi tutulması yönündeki görüşü bir yasa hükmüne dayanmamakta ve “vergilemenin yasallığı” prensibine aykırılık teşkil etmektedir.

Keza, sermaye azaltımında veya kurumun tasfiyesinde ortağa geri verilen sermaye payı içinde bu fonlara ilişkin kısımlar olsa bile, bunların ortağa dağıtılan kar payı olarak kabul edileceği yönünde yasa hükmü de bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu durumlarda, ortada muvazaa emaresi olmadığı sürece, geri verilen sermaye paylarının bu fonlardan kaynaklanan kısımları üzerinden kar payı dağıtımına bağlı vergileme de yapılamaz.

Azaltılan sermaye içinde daha önce sermayeye ilave edilmiş geçmiş yıl karları varsa, bunlar üzerinden vergi tevkifatı yapılması da yasal düzenlemelere aykırıdır. Gelir Vergisi Kanununun 75. Maddesinin ikinci fıkrasının ilk üç bendinde yer alan kar payı tanımlamalarında, ortağa geri verilecek sermaye payının kar payı sayılacağına ilişkin yasal bir düzenleme yer almadığı gibi, fıkranın diğer hiçbir bendinde de bunların menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmemiştir. Bu anlamda, Yasalarda özel bir belirleme yapılmadığı sürece, gerek sermaye azaltımında gerekse tasfiye durumunda ortağa geri verilen sermaye payı vergileme konusu yapılamaz. Vergilemede bir kanun maddesinin kıyas yapılmak suretiyle, kanunda açıkça belirtilmeyen bir konuda vergileme yoluna gidilmemesi temel prensiplerdendir. Dolayısıyla, geri verilen sermaye payını kar payı addedip vergileme yapılması, akla ve mantığa uygun gelse bile, bu temel prensibe de aykırıdır.

Bütün bu hususları dikkate alarak, Mali İdarenin görüşlerini tekrar değerlendirmesinde ve tüm sermaye azaltmalarında, azaltılacak sermaye içinde daha önce sermayeye ilave edilmiş unsurların vergilendirilmesi anlayışından vazgeçilmesinde ve bölünmenin önündeki vergileme engelinin kaldırılmasında yarar vardır.