

Duyuru Tarihi : 30.04.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-078
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / MAYIS 2007/ SAYI : 173 SAYFA : 67 - 71

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir
mehmet.mac@bdodenet.com.tr

ŞİRKETLERDE TAM BÖLÜNME YOLUYLA VERGİSİZ YENİDEN YAPILANMA

1. ŞİRKETLERDE TAM BÖLÜNME NEDİR ?

Tam bölünme ilk olarak 3.7.2001 tarihinde eski KVK'nun 38. maddesi ile yasalaşmış olup, aynı hüküm yeni KVK'nun 19. maddesinde tekrarlanmıştır.

Uzun süre uygulanmasına izin verilmeyen tam bölünme, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının olumlu görüşü üzerine uygulanmaya başlanmıştır. (26.5.2006 tarih ve 4517 sayılı yazı)

TAM BÖLÜNME, BİR SERMAYE ŞİRKETİNİN İNFİSAH EDEREK ORTADAN KALKMASI VE ŞİRKETİN BİLANÇO KALEMLERİNİN İKİ VEYA DAHA FAZLA YENİ KURULAN YAHUT VAR OLAN ŞİRKETE PAYLAŞTIRILMASI, DEVRALAN ŞİRKETLERDE MEYDANA GELECEK SERMAYE ARTIŞINI TEMSİL EDEN HİSSELERİN, ANLAŞTIKLARI KOMBİNASYONDA, ORTADAN KALKAN ŞİRKET HİSSEDARLARINA BEDELSİZ OLARAK VERİLMESİDİR.

Tam bölünen şirketin ve devralacak şirketlerin aynı neviden olması gerekmez. Mesela bir A.Ş. mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla A.Ş. ve LTD. şirkete bölünebilir.

Bu paylaştırmada, tam bölünen şirketin ortakları arasındaki menfaat dengesinin sağlanması için ortaklara, tam bölünme nedeniyle oluşacak yeni hisselerin nominal bedellerinin en fazla % 10'a kadar nakit ödeme yapılabilmektedir.

3.4.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Tebliğinin ilgili bölümü şöyledir :

"19.2.1 Tam bölünme

Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devreden sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında tam bölünme olarak tanımlanmıştır.

Bu durumda, bölünen şirketin tüm mal varlığı iki veya daha fazla şirkete geçmekte ve bölünen şirketin ortakları devralan şirketlerin ortaklık paylarını iktisap etmektedir. Ayrıca, bölünme işlemi sonucu devreden şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesine imkan verilmiştir. Böylelikle hesapların kapatılması amacıyla yapılacak küçük miktarlardaki nakit ödemelerin, işlemin bölünme sayılmasını engellememesi sağlanmaktadır.

Bölünen şirketin varlıkları, kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılacaktır. Vergi Usul Kanununun 265 inci maddesinde bu değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan hesap değeri olarak tanımlanmıştır.

Bu varlıklar, devralan şirket tarafından da kayıtlı değerleriyle kendi kayıtlarına intikal ettirilecektir. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi erteleme yapılmış olmaktadır. Zira, varlıkları devralan şirket ileride bunları elden çıkardığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark kurum kazancına dahil edilecektir. Tam bölünme işleminde, aktif ve pasif düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunacaktır.”

2. BÖLÜNME VERGİSİZDİR :

Bilindiği gibi birden fazla şirket, bilanço değerleri değiştirilmemek kaydıyla vergisiz olarak birleştirilebilmektedir.

Aynı şekilde bir şirketin tüm bilanço kalemleri birden fazla şirkete dağıtılmak suretiyle vergisiz olarak ortadan kaldırılması (tam bölünme) mümkündür.

Bölünmede ;

- Kurumlar vergisi doğmaz. (KVK'nun 20'nci maddesi) Zaten tam bölünen şirketin bilanço rakamları aynen devralan şirketlere intikal ettiği için kazanç oluşmamaktadır. (Bu istisnadan yararlanabilmek için KVK'nun 20'nci maddesindeki gereklerin yerine getirilmesi gerekir.)
- Bölünen şirketin mal varlıklarının başka şirketlere intikal ettirilmesi KDV 'den müstesnadır. Bu istisna, KDV indirim iptali de gerektirmez. Yani bölünme işlemi hiç KDV doğmaksızın tamamlanır. (KDV Kanunu Md.17/4-c) Bölünen şirketin devrolan KDV'si ve KDV iade alacağı bu bilanço kalemini devralan şirkete intikal eder.
- Bölünme yoluyla intikal eden gayrimenkullerin, devralan şirketler adına tapu tescilinde tapu harcı doğmaz. (Harçlar Kanunu Md. 123)
- Bölünme sözleşmesi ve bölünme münasebetiyle düzenlenen diğer kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir. (DVK'na bağlı 2 no.lu Tablonun IV/17.pozisyonu)

3. TAM BÖLÜNMENİN ÇÖZÜM TEŞKİL ETTİĞİ DURUMLAR :

3.1. Şirket Ortaklarının, Şirkete Ait Varlıkları ve Borçları Paylaşarak Ortaklıklarını Sona Erdirmeleri :

Bazen sermaye şirketi ortağı durumunda olanlar, bu şirketteki paylarını alarak ayrılmak isteyebilirler.

Bölünme hükümleri yürürlüğe girmeden önce böyle bir ayrılık, büyük vergiler ve çözülmesi gereken sorunlar doğuran, satış, aynı sermaye koyma veya tasfiye gibi yöntemlerle yapılabilirdi.

Halbuki şimdi TAM BÖLÜNME YOLU İLE, BİR ŞİRKETİN ANİ ŞEKİLDE ve HİÇ VERGİ DOĞMADAN ORTADAN KALDIRILMASI, ŞİRKETE AİT BİLANÇO KALEMLERİNİN KAYITLI DEĞERLERİ İLE İKİ veya DAHA FAZLA SAYIDAKİ ŞİRKETE TEVZİ EDİLMESİ, BU KALEMLERİ DEVRALAN ŞİRKETLERDE MEYDANA GELECEK SERMAYE ARTIŞLARINI TEMSİL EDEN YENİ HİSSELERİN, SONA EREN ŞİRKET ORTAKLARINA İSTENİLEN KOMBİNASYONDA VERİLMESİ SURETİYLE ORTAKLARIN BİRBİRİNDEN KOLAYCA AYRILMASI SAĞLANABİLMEKTEDİR.

ÖRNEK :

Ortak (K) ve ortak (M), bir fabrikaya ve bir otele sahip olan şirket (A) da % 50 ye yakın paylarla hissedardırlar.

Bu ortaklıklarını sona erdirmek isteyen ortaklar, aralarında anlaşarak, fabrikanın ortak (K) ya verilmesi, otelin ise ortak (M) ye verilmesini karara bağlamışlardır.

Bu paylaşımın vergisiz ve sorunsuz olarak yapılabilmesi için ideal yöntem tam bölünmedir.

Tam bölünecek (A) şirketinin bölünmeye esas bilançosu şöyledir.

TAM BÖLÜNECEK ŞİRKET (A)

Nakit	100	Sermaye	250
Fabrika	200	Borç	500
Otel	300		
Alacak	150		
	<u>750</u>		<u>750</u>

Bu şirketin bilanço kalemleri paylaştırılmak suretiyle iki yeni şirket (B ve C Şirketleri) kurulmuş olup, (A) şirketinin bilançosundaki tüm kalemler, (B) ve (C) şirketlerine aktarılmıştır. (A şirketi yok edilmiş ve yerine aşağıdaki iki şirket oluşmuştur.) :

Yeni (B) Şirketi

Nakit	80	Sermaye	180
Fabrika	200	Borç	250
Alacak	150		
	<u>430</u>		<u>430</u>

Yeni (C) Şirketi

Otel	300	Sermaye	50
		Borç	250
	<u>300</u>		<u>300</u>

(B) Şirketinin hisseleri ortak (K) ya (C) Şirketinin hisseleri ortak (M) ye verilmiş ve bu iki ortak kendi şirketlerine sahip olup birbirleri ile ortak olma durumundan kurtulmuşlardır.

Dikkat edilirse tam bölünme sonucu oluşan şirketlerdeki sermayeler toplamı ve nakit mevcudu, tam bölünen şirketteki nazar 20 (milyon) YTL daha azdır. Bu para, daha az değerdeki (B) şirketini alan ortak (K) ya, ortaklararası menfaat dengesinin sağlanması amacı ile verilmiş olup yasal ölçüyü yani $(180 + 50) = 230 \times 0,10 = 23$ (milyon) YTL yi aşmamıştır.

3.2. Şirketin Belli Bir İşletmesini veya Mal Varlığını Vergisiz Olarak Başka Bir Şirkete Aktarıp Bu Şirkete Yeni Ortak Alma İmkânı :

Finansman gücüne sahip yerli ve yabancı yatırımcılar, arsa, fabrika, hizmet işletmesi gibi ticari varlıklara sahip olan ve finansör ortak arayan kişilerle temas kurarak, sahip oldukları sermayeyi koyup ortaklık kurmak istemektedirler.

Finansörün ilgi duyduğu malvarlığına veya işletmeye sahip şirketin, başka mal varlıkları da mevcut ise, finansörün ilgilendiği bu varlık veya işletmenin ayrı bir şirkete aktarılmasına veya finansörün ortak olmak istemediği malvarlıklarının bu şirketten çıkarılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu ayrışma sağlanarak finansörün ortak olabileceği yahut tüm hisselerini alarak tek başına sahip olabileceği şirketin oluşturulmasında TAM BÖLÜNME (veya kısmi bölünme) ideal çözüm yoludur.

ÖRNEK :

Bir şirket cazip konut veya işyeri projesine uygun kıymetli bir arsanın sahibidir.

Şirket ortakları bu arsa üzerine yapılacak inşaatı finanse ederek ortak olmak isteyen bir yatırımcı ile anlaşmaya varabilmek için tam bölünme yoluyla arsayı ve sair mal varlıklarını ayrı şirketlere tevzi etmişlerdir.

Tam bölünme öncesi durum :

(E) ŞİRKETİ (Ortak X % 50 Ortak Y % 50)

Fabrika	150	Sermaye	85
Amortisman	(20)	Sermaye Yedekleri	135
Arsa	100	Borç	60
Alacak	50		
	<u>280</u>		<u>280</u>

Tam bölünme sonrası durum :

E Şirketi : YOK

Yerine oluşan F ve G Şirketlerinin açılış bilançoları şöyledir :

(F) ŞİRKETİ (X % 50 ; Y % 50)

Fabrika	150	Sermaye	50
Amortisman	(20)	Sermaye Yed.	70
Alacak	50	Borç	60
	<u>180</u>		<u>180</u>

(G) ŞİRKETİ (X % 50 ; Y % 50)

Arsa	100	Sermaye	35
		Sermaye Yed.	65
	<u>100</u>		<u>100</u>

Böylelikle oluşturulan, sadece arsaya sahip (G) Şirketine, finansör (Z) nakit sermaye koyarak ortak olur :

(G) ŞİRKETİ (X % 25 Y % 25 Z % 50)

Nakit	300	Sermaye	70
Arsa	100	Emisyon Primi	265
		Sermaye Yed.	65
	400		400

Bu örnekte ortak (Z) nominal 35 lik sermaye artışını temsil eden % 50 hisse karşılığında şirkete 300 nakit koymuş aradaki fark olan 265, emisyon primi olmuştur. Bu para ile inşaat yapılacak ve bu inşaat (G) Şirketi tarafından satılacak veya kiraya verilerek işletilecektir.

3.3. Tam Bölünme Yoluyla Miras Planlaması :

Yaşı ilerlemiş şirket sahiplerinin önemli dertlerinden biri de, işten çekildiklerinde veya vefatları halinde mirasçıların şirketlerle ilgili durumlarının önceden planlanmasıdır.

Şirket sahibi, vefatından sonra birbiri ile ortak olması gerekecek mirasçıların bu ortaklığı sürdüremeyeceklerini düşünüyorsa, sağlığında, şirketini veya şirketlerini tam bölmek suretiyle, mirasçılardan her birine bir şirket düşecek şekilde organize edebilir ve bu şirket hisselerini vasiyet yoluyla ilgili mirasçıya bırakabilir. (Miras planlama konusunda Yaklaşım Dergisinin Ocak 2007 sayısındaki yazımıza bakınız.)

4. KISMİ BÖLÜNME :

Yine KVK'nun 19 ve 20 nci maddelerinde düzenlenmiş olan kısmi bölünme, gayrimenkul, iki yılını doldurmuş iştirak hissesi, üretim veya hizmet işletmesi şeklindeki malvarlıklarının vergisiz olarak ve kayıtlı değerleri ile aynı sermaye şeklinde başka bir şirkete aktarılması imkanı olup bu yazımızın konusu dışındadır. Kısmi bölünme sonucu oluşan yeni hisseler, kısmi bölünen şirkete verilebileceği gibi, kısmi bölünen şirketin ortaklarına da verilebilmektedir. (Kısmi bölünme hakkında geniş bilgi için Yaklaşım Dergisinin Ağustos 2005 sayısında yayınlanan yazımıza, yeni mevzuata göre kısmi bölünme hükümleri için, 1 nolu KVK Genel Tebliğinin 19 ve 20 no.lu bölümlerine bakınız.)