

Duyuru Tarihi : 06.01.2010
Duyuru No : DUYURU/2010-002
Yayınlandığı Yer : DİYALOG DERGİSİ / OCAK 2010 / SAYI : 261 / Sayfa : 55 - 64

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

TAM VE KISMİ BÖLÜNMEDE KDV, ZARAR MAHSUP, AMORTİSMAN VE YATIRIM İNDİRİMİ HAKLARININ DEVRİ

1. GENEL AÇIKLAMA :

Şirketlerin;

- **Tam bölünme** yoluyla vergisiz olarak ortadan kaldırılması veya
- **Kısmi bölünme** yoluyla vergisiz olarak aynı sermaye koyabilmesi,

şirketlerin yeniden yapılanması açısından çok önemli ve avantajlıdır.

Tam ve kısmi bölünme, uzun süredir yapılabilen işlemler olmakla beraber, kısmi bölünme sonucunda ortaya çıkan yeni iştirak hisselerinin anonim şirketlerde iki yıl, limited şirketlerde üç yıl süreyle satış yasağına konu olması, kısmi bölünme sonrasında hisse satışı yapmak isteyenler için önemli bir engel teşkil etmekte ve kısmi bölünme yoluyla yeniden yapılanmak isteyen kurumların önünü tıkamaktaydı.

03.07.2009 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 5904 sayılı Kanun’la anonim şirketler açısından bu engel de kaldırılarak tam ve kısmi bölünme daha cazip bir hale getirilmiştir.

Aşağıda, tam ve kısmi bölünme yapılması halinde;

- KDV istisnası uygulaması ve KDV devir ve iade haklarının intikali,
- Bölünen şirkete ait zarar mahsup haklarının devralan şirketlere intikali,
- Bölünen şirkete ait bakiye amortisman haklarının devralan şirketlere intikali,
- Bölünen şirkete ait yatırım indirimi haklarının devralan şirketlere intikali,

konuları açıklanmıştır.

Ancak bu açıklamalara geçmeden önce tam bölünmenin ve kısmi bölünmenin mahiyeti nasıl yapıldığı ve ne işe yaradığı konularında kısa bilgiler verilmiştir.

2. TAM BÖLÜNME NEDİR, NASIL YAPILIR, NE İŞE YARAR?

Tam bölünmenin mahiyeti, yapılış şekli ve işlevleri www.bdo.com.tr adresli sitemizin Mali Danışmanlık / Makalelerimiz bölümündeki Mayıs 2007 ve Aralık 2008 ayında yayımlanmış olan makalelerimizde geniş şekilde anlatılmıştır.

Özetlemek gerekirse,

TAM BÖLÜNME,

- BİR SERMAYE ŞİRKETİNİN İNFİSAH EDEREK ORTADAN KALKMASI,

- ŞİRKETİN BİLANÇO KALEMLERİNİN İKİ VEYA DAHA FAZLA YENİ KURULAN YAHUT VAR OLAN ŞİRKETE PAYLAŞTIRILMASI,
- DEVRALAN ŞİRKETLERDE MEYDANA GELECEK SERMAYE ARTIŞINI TEMSİL EDEN HİSSELERİN, HAKKANİYETİ SAĞLAYACAK MİKTARDA ve TARAFLARIN 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.

Tam bölünmede ;

- Kurumlar vergisi,
- Katma değer vergisi,
- Tapu harcı ve
- Damga vergisi

doğmaz.

Başka bir anlatımla, tam bölünme işlemi TAMAMEN VERGİSİZ olarak sadece mahkeme masrafı, danışmanlık ve avukatlık ücreti gibi masrafları yapılmak suretiyle sonuçlandırılabilir.

Tam bölünme sayesinde ;

- Bir şirketin ortakları bu şirketteki mal varlığını paylaşmak suretiyle **ortaklığı vergisiz olarak sona erdirebilmektedirler.**
- İçinde birden fazla faaliyet veya özellikli mal varlıkları bulunan şirketler, birden fazla şirkete paylaştırılarak yok edilmek suretiyle özellikli mal varlıkları ve/veya işletmeler yeni kurulacak veya mevcut şirketlere aktararak yeni bir şirketsel yapıya vergisiz olarak kavuşulabilmekte, böylelikle **hisse satılmak veya devralan şirketlere ortak alınmak suretiyle yapılanma süreci vergi engeline takılmaksızın tamamlanabilmektedir.**
- Tam bölünme yoluyla vergisiz olarak **miras planlaması yapmak** da mümkündür. (Bu konuda Ocak 2007'de yayımlanmış olan makalemize bakınız)

Tam bölünme vergisiz olarak yapılabilmeyle beraber tam bölünerek yok olan şirketteki vergi potansiyeli korunmaktadır. Çünkü tam bölünmede infisah eden şirkete ait bilanço kalemleri kayıtlı değerleri ile devralan şirketlere aktarılmaktadır.

Tam bölünmede “ **KÜLLİ HALEFİYET** ” esası geçerlidir. Tam bölünen şirketin tüzel kişiliği tasfiyesiz infisah suretiyle ortadan kalktığına göre tam bölünen şirketin halefinin olması gerekir. Tam bölünmede devralan şirketler tam bölünen şirketin halefidirler. Devralan şirketler topluca tam bölünen şirketin halefi olarak tüm hak ve mükellefiyetleri yasal düzenleme uyarınca devraldıklarına göre bu şirketler tam bölünen şirketin külli halefidirler. Türk Ticaret Kanununun 151 inci maddesine göre bir şirketin başka bir şirketi devralması halinde devralan şirket külli halef konumunda olup tam bölünmede de devralan şirketler külli haleftir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkındaki kanununun 36 ncı maddesindeki, “ **Bölünme halinde bölünen hükmi şahsın varlıklarını devralan şahıslar bölünenşahısların yerine geçer.** ” hükmü de sözünü ettiğimiz külli halefiyet ilkesini teyit etmektedir.

Yukarıda külli halefiyet uyarınca tam bölünen şirkete ait tüm haklar ve bu arada KDV, zarar mahsup, bakiye amortisman ve kullanılmamış yatırım indirimi hakları devralan şirketlere aşağıdaki ilgili bölümlerinde belirtildiği şekilde intikal etmektedir.

Bu haklardan hangilerinin hangi miktarlarda hangi devralan şirkete intikal ettiği hususu, tam bölünen şirketin bilanço kalemlerinin devralan şirketlere nasıl tevzi edildiğine ve tam bölünme sözleşmesinde yer alan hükümlere göre tayin olunur. Bu dağılımdan ve sözleşmeden hareketle devralanı tespit edilemeyen hak ve mükellefiyetlerin, tam bölünen şirket ortaklarınca sonradan yapılacak protokol ile belirlenebileceği görüşündeyiz.

3. KISMİ BÖLÜNME NEDİR, NASIL YAPILIR, NE İŞE YARAR ?

Kısmi bölünme ile ilgili detaylı bilgiler www.bdo.com.tr adresli sitemizin Mali Danışmanlık/Makaleler bölümünde bulunan, Ekim 2007’de yayımlanmış makalemizde yer almaktadır.

Aşağıda kısmi bölünmenin mahiyeti ve işlevleri hakkında özet bilgi verilmiştir:

Kısmi bölünme yoluyla bir anonim veya limited şirketteki yahut bir yabancı şirketin Türkiye şubesinin bilançosundaki ;

- Bir veya birden fazla GAYRİMENKULÜN,
- Bir veya birden fazla en az iki yıl aktifte kalmış İŞTİRAK HİSSESİNİN,
- Tüm unsurlarıyla MAL ÜRETİM TESİSİNİN,
- Tüm unsurlarıyla HİZMET İŞLETMESİNİN,

KAYITLI DEĞERLERİ ÜZERİNDEN, TAMAMEN VERGİSİZ OLARAK (kurumlar vergisi, KDV, damga vergisi ve tapu harcı doğmaksızın) mevcut veya yeni kurulacak şirket veya şirketlere AYNI SERMAYE OLARAK KONULMASI mümkündür.

KISMİ BÖLÜNME SONUCU AYNI SERMAYE KONULAN ŞİRKETTE MEYDANA GELEN SERMAYE ARTIŞINI TEMSİL EDEN HİSSELER, İSTENİRSE BÖLÜNEN ŞİRKETE İSTENİRSE DOĞRUDAN BÖLÜNEN ŞİRKETİN ORTAKLARINA VERİLEBİLMEKTEDİR.

Görüldüğü gibi, **kısmi bölünme, gayrimenkul, iştirak hissesi, hizmet veya üretim işletmesi şeklindeki mal varlıklarının VERGİSİZ OLARAK, kayıtlı değerleri ile aynı sermaye olarak konulabilmesi, istenirse bölünme sonucu ortaya çıkan hisselerin kısmi bölünen şirkete, istenirse kısmi bölünen şirketin ortaklarına verilebilmesi imkanıdır.**

Kısmi bölünme sayesinde ;

- Ortaklar şirket varlıklarını ve borçlarını, şirketi ortadan kaldırmaksızın vergisiz olarak paylaşabilmektedir.
- Şirket mal varlığının bir kısmı başka bir şirkete aktarılıp, bölünen veya devralan şirkete ortak alabilmek için ortam sağlanabilmektedir.
- İçinde birden fazla faaliyet bulunan şirketlerdeki faaliyetler başka şirketlere aktarılacak suretiyle ihtisaslaşma, yeni ortaklık ilişkileri ve hisse satışı suretiyle elden çıkarma imkanı sağlanabilmektedir.
- Kısmi bölünen şirketteki gayrimenkullerin veya iştirak hisselerinin bu şirketten dışarı çıkarılması suretiyle söz konusu gayrimenkulleri veya iştirak hisselerini alan yeni teşebbüslerin, yeni şirketsel yapı ve/veya yeni ortaklık yapısı kapsamında yapılabilmesi imkanı elde edilebilmektedir.
- Miras planlama aracı olarak kullanılabilmektedir.

Kısmi bölünme vergisiz yapılabilmeyle beraber, aynı sermaye koyma işlemi kayıtlı değerler üzerinden yapıldığı için, vergi potansiyeli korunmaktadır.

Tam bölünmede külli halefiyet esasının geçerli olduğunu yukarıda izah etmiştik. Kısmi bölünmede ise “ *KİSMİ KÜLLİ HALEFİYET* ” esas geçerlidir . Kısmi bölünmede cüz’i halefiyet yerine kısmi külli halefiyet esasının geçerli olmasının nedeni ise bu halefiyetin yasal düzenlemelerden doğmuş olması, devre konu mal varlığının bu varlıkla ilgili kalemleri ile birlikte topluca intikali prensibinin uygulanmakta oluşudur. Başka bir anlatımla kısmi bölünme, ismi üstünde tam bölünmenin kısmen yapılması hali olduğundan, tam bölünmede külli halefiyet geçerli bulunduğu göre kısmi bölünmede de kısmi külli halefiyetin geçerli olması gerekir.

Tam bölünmede külli halefiyet, kısmi bölünmede kısmi külli halefiyet ilkesinin varlığı, ilgili kişilerin rızası aranmaksızın bölünme sözleşmesi ve bilanço kalemlerinin aktarılışı kapsamında, alacakların, borçların, mal varlıklarının, bölünen şirket ile üçüncü kişiler arasındaki her türlü ilişki ve anlaşmaların devralan şirketlere yasal bir gereklilik olarak ve kendiliğinden intikal edebilmesini sağlamaktadır.

4. TAM VE KİSMİ BÖLÜNMEDE KDV İSTİSNASI UYGULAMASI, KDV DEVİR VE İADE HAKLARININ DEVRALAN ŞİRKETLERE İNTİKALİ :

KDV Kanunu’nun 17/4-c maddesinde, BÖLÜNME İŞLEMLERİ KDV DEN İSTİSNA EDİLMİŞTİR.

Söz konusu maddedeki parantez içi hükümlere göre, bölünme kapsamında KDV siz olarak intikal eden mallar hakkında KDV Kanunu’nun 30/a maddesi uygulanmaz. Yani bölünme yoluyla devrolunan iktisadi kıymetlerin iktisabında yüklenilmiş olan KDV lerin indirim iptaline tabi tutulması söz konusu değildir.

Bölünen mükelleflerce yüklenilen ve indirimle giderilemeyen vergiler, bölünen kurumun mal varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimle yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.

Görüldüğü gibi gerek kısmi gerek tam bölünme kapsamında devralan şirketlere mal intikali nedeniyle KDV hesaplanmayacağı gibi, bunlara ilişkin indirim iptali söz konusu olmayacak hatta, bölünme yoluyla devre konu mallar ile ilgili olarak bölünen şirket tarafından yüklenilip indirimle giderilememiş olan KDV ler devralan şirket tarafından indirimle konu edilebilecektir. Burada kanun koyucunun üzerinde durduğu husus aynı KDV nin mükerrer indirimle konu olmamasıdır.

Tam ve kısmi bölünen şirketin bölünmenin meydana geldiği ay itibariyle devrolan veya iadesini beklediği KDV yok ise bölünme nedeniyle KDV hesaplamamak dışında yapılacak bir işlem mevcut değildir.

Devrolan veya iadesini beklediği KDV si bulunan şirketin **tam bölünmeye tabi tutularak ortadan kalktığı durumda**, tam bölünme tarihi itibariyle mevcut devrolan KDV si ve varsa iadesini beklediği KDV, tam bölünme sözleşmesindeki hesap dağılım çizelgesine göre devralan şirketler tarafından kayda alınarak kullanılır. Bizim anlayışımıza göre devralan şirketlerin yapacakları işlem, kendilerine intikal eden devrolan KDV hakkı kadar devrin gerçekleştiği ayda 191 nolu hesap yoluyla KDV indirimi yapmak, iadesi beklenen KDV yi ise 192 nolu hesaba yazarak vergi dairesinden talep etmektir.

Kısmi bölünmede ise, bölünen şirkete ait KDV iade haklarının ve devrolan KDV lerin, bölünme yoluyla aynı sermaye olarak konulan, iştirak hissesine, gayrimenkule veya işletmeye ait olanları bölünme sözleşmesine dahil edilmek suretiyle devrolan şirkete geçer. Burada hassas olunması gereken konu ilgililik prensibidir. Bölünme yoluyla devrolunan mal varlığı ile ilgisi kurulamayan KDV lerin bölünme projesine dahil edilmemesi gerekir.

5. TAM VE KİSMİ BÖLÜNMEDE BÖLÜNEN ŞİRKETİN ZARAR MAHSUP HAKLARININ DEVRALAN ŞİRKETLERE İNTİKALİ :

5.1. Tam Bölünme Açısından :

Tam bölünme mahiyeti itibariyle “*devir*” niteliğindedir. Devirde bir şirket başka bir şirket tarafından komple devralınarak ortadan kalkmakta, tam bölünmede ise bir şirket birden fazla şirket tarafından devralınarak ortadan kalkmaktadır. Her iki halde de devralınan hükmi şahsiyeti sona ermekte,

devirde ortadan kalkan şirkete ait tüm hak ve mükellefiyetler devralan şirkete geçerken, tam bölünmede yine devir mantığı içinde bu hak ve mükellefiyetler, bölünme sözleşmesindeki dağılım planı çerçevesinde birden fazla şirkete intikal etmektedir.

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinde devralınan kurumların zarar mahsup haklarının devralan kurum tarafından kullanılacağı belirtilmiş, bu kullanımda geçerli olacak şart ve tahditler hükme bağlanmıştır.

Yine KVK'nin 9 uncu maddesi ile tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki özsermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesi mümkün kılınmıştır. Bunun için gerekli şartlar, tam bölünen şirketin son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni sürelerinde verilmiş olması ve devralınan faaliyete, bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren 5 yıl süre ile devam edilmesinden ibarettir.

5.2. Kısmi Bölünme Açısından :

1 no.lu KVK Genel Tebliği'nin 19.2.2.1. no.lu bölümünde ;

"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."

Görüldüğü gibi **Maliye Bakanlığı kısmi bölünme yapılması halinde bölünen şirkete ait zarar mahsup hakkının devralan şirkete geçmeyeceği görüşündedir.**

Bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü kısmi bölünmede, kısmi bölünmeye konu mal veya işletme tüm unsur ve sonuçlarıyla devralan şirkete geçmektedir. Kısmi bölünme nedeniyle kar yaratma kapasitesi sağlayan mal varlığını başka şirkete intikal ettiren firmanın zarar mahsup hakkını da intikal ettirememesi, bu hakkın kullanılamaz hale gelmesine yol açabilir. Halbuki ilgililik kuralı çerçevesinde devre konu mal varlığı ile ilgili olan zarar mahsup hakkının da kısmi bölünme yoluyla devrolan şirkete geçebilmesi, kısmi bölünmenin ruhuna ve mantığına uygundur.

Bizim görüşümüz böyle olmakla beraber, mevcut kanun ve tebliğ metni karşısında, kısmi bölünmede devralan şirketin bölünen şirkete ait zarar mahsup hakkını kullanması tarhiyat riski taşımakta olup böyle bir tarhiyatta vergi yargısının tutumunun ne olacağı belirgin değildir.

6. TAM VE KISMİ BÖLÜNMEDE BAKİYE AMORTİSMAN HAKLARININ DEVRALAN ŞİRKETLERE İNTİKALİ :

1 no.lu KVK Genel Tebliği'nin 19.3.2. no.lu bölümü şöyledir:

*"Devir ve bölünme neticesinde devre konu iktisadi kıymetler, mukayyet değerleri üzerinden; aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif ve pasif hesaplarla birlikte devrolunacağından, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir işleminin amortisman uygulamaları bakımından ilk iktisap olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle devralan kurumda devir ve **bölünme işlemi nedeniyle devrolan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edilecektir.**"*

Görüldüğü gibi amortisman açısından ne yapılacağı tam ve kısmi bölünme yönünden aynıdır ve açıktır.

Her iki bölünme türünde de, bölünme yoluyla devre konu amortisman tabi iktisadi kıymetler, aktif değerleri ile ve devir tarihine kadar birikmiş amortismanlarıyla devralan şirketlere intikal eder. Devralan şirketler amortisman uygulamasını devam ettirirler.

Tam veya kısmi bölünen şirket, devredeceği sabit kıymetlere ait amortismanı yılbaşından bölünme tarihine kadar olan süre için kıst şeklinde ayırır. Devralan şirket o yıla ait bakiye kıst amortismanı ve izleyen yıllara ait amortismanları ayırır.

7. TAM VE KISMİ BÖLÜNMEDE YATIRIM İNDİRİMİ HAKLARININ DEVRALAN ŞİRKETLERE İNTİKALİ :

Bilindiği üzere GVK nun 19 uncu maddesinde yer alan yatırım indirimi istisnası, 5479 sayılı Kanun ile 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, kazanılmış hakların korunması için aynı Kanunla GVK na eklenen Geçici 69 uncu madde ile bazı düzenlemeler yapılmıştır. Geçici 69 uncu maddedeki “sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait” ibaresi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Bu suretle, kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan yatırım indirimi tutarlarının indirimine ilişkin 3 yıllık süre sınırlaması ortadan kalkmıştır.

Tam bölünen bir şirketin bölünmenin tescil edildiği gün itibariyle kullanamadığı yatırım indirimi haklarının, bölünme sözleşmesi ile yapılan dağılım çerçevesinde devralan şirketlere geçeceği, bu dağılımda serbest olduğu, yani yatırım indirimi haklarının devralan şirketlere tevziinde mal varlığı tevziine paralel olunması gerekmeyeceği hususu bize göre tereddütsüzdür.

Kısmi bölünen şirketlere ait kullanılmamış yatırım indirimi haklarının da devralan şirket veya şirketlere geçebileceği Maliye İdaresince kabul edilmekte olan bir husustur.

Örnek olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın web sitesinde yer alan muktezanın metnini aşağıda sunuyoruz.

**“T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK -19-12150

Konu : Kurumlar Vergisi Kanunun 38/2.maddesine göre bölünme halinde,yatırım indirimine tabi iktisadi kıymetlerin bölünen şirkete aynı sermaye olarak konulması nedeniyle yatırım indirimi ve mükerrer 80. maddenin uygulanması hk..

İlgi :/10/2005 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizdeVergi Dairesi Müdürlüğü vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu belirtip,

- 1- Şirketlerinin bünyesinde yer alan “araç kiralama” faaliyetinde kullanılan araçları, Kurumlar Vergisi Kanunun 38/2 maddesine göre bölünen yeni şirkete aynı sermaye olarak koymayı planladığınızı, bölünme nedeniyle aynı sermaye olarak kullanılacak olan ve bölünme tarihi itibariyle aktifte kalma süresi iki yıldan az olan kiralık araçların yatırım indirimi karşındaki durumunu,
- 2- Bu bölünme nedeniyle, yeni oluşturulan sermaye şirketine ait hisse senetlerinin bölünen şirketin hissedarlarına verilmesi durumunda mükerrer 80 inci maddenin 1 numaralı bendinde yer alan sürenin başlangıç tarihi olarak hangi tarihin esas alınacağını sorduğunuz anlaşılmaktadır.

Dilekçeniz hakkında Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan 10/03/2006 tarih ve 16555 sayılı yazıda;

“Gelir Vergisi Kanunun Mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının birinci bendinde, ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden

çıkarılmasında sağlanan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanunun 38. maddesinin ikinci fıkrasında tam mükellef bir sermaye şirketinin bilançosunda yer alan gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile üretim tesisleri, hizmet işletmeleri ve bu tesis ve işletmelere bağlı gayrimaddi haklar, hammadde, yarı mamul ve mamul malların, mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine, bu değerleri devreden şirketin ortaklarına verilmek veya devreden şirkette kalmak üzere, devralan şirketin iştirak hisseleri karşılığında aynı sermaye olarak konulması bölünme olarak tanımlanmıştır.

Bu açıklamalara göre, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80. maddesinde yazılı sürenin hesabında, yeni kurulacak şirkete aynı sermayenin konulduğu ve yeni şirket hisselerinin gerçek kişilerce iktisap edildiği tarihin değil, bölünen kurumun hisse senetlerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir.

*Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 38.maddesi kapsamında gerçekleşen **bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme dolayısıyla DEVRETTİĞİ KIYMETLERE AİT HAKLAR, bu kıymetlerle birlikte devralan şirkete geçmektedir. Bölünme tarihi itibarıyla henüz kullanılmamış olan yatırım indirimi istisnasını, bölünme sonrasında bu kıymetleri bünyesinde bulunduran mükellef uygulayabilecektir. Bölünme tarihine kadar bölünen şirket bünyesinde kullanılan yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak yapılacak işlem bulunmamaktadır.***

*Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunun 38. maddesinin 1. fıkrasının ikinci bendine göre bölünen söz konusu şirketin yeni şirkete aynı sermaye olarak koymayı planladığı ve bölünme tarihi itibarıyla aktifte kalma süresi iki yıldan az olan **araçlar dolayısıyla yararlanılamamış olan yatırım indirimi istisnasının bu araçları devralan şirket tarafından kullanılması mümkün olacaktır.***" denilmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim."

Görüldüğü gibi, Maliye İdaresi bölünen şirketin kullanamadığı ve bölünmeye konu mal varlığı ile ilgili bulunan yatırım indirimi haklarının devralan şirketçe kullanılabileceğini kabul etmektedir. Ancak bunun için ilgili mevzuattaki şartların sağlanması gerektiği tabiidir.

8. SONUÇ :

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılabileceği üzere;

- Tam bölünmede bölünen şirkete ait KDV, zarar mahsup, yatırım indirimi ve bakiye amortisman hakları devralan şirketlere intikal edebilmektedir. Ancak devralan şirketlerin kendilerine intikal eden ve miktarı bölünme sözleşmesi ile belirlenen zarar mahsup hakkını kullanabilmeleri için KVK nun 9 uncu maddesindeki şartları sağlamaları gerekir.
- Kısmi bölünmede, bölünen şirkete ait KDV, yatırım indirimi ve bakiye amortisman hakları devralan şirket veya şirketlere intikal edebilir. Bu intikalde ilgililik şartı aranmaktadır. Yani devredilen haklar ile devrolunan mallar birbiri ile irtibatlı olmalıdır. Kısmi bölünen şirkete ait zarar mahsup hakkının devralan şirkete geçemeyeceği yönünde 1. no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde hüküm bulunmakta olup, biz bu hükme katılmıyoruz. Devrolunan malvarlığı ile ilişkilendirilebilen zararların KVK nun 9 uncu maddesindeki şartlar sağlanmak kaydıyla şirket tarafından kullanılabilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Ancak bu görüşümüz doğrultusunda işlem yapılmasının tebliğ hükmüne aykırı düşeceği ve vergi riski oluşturacağı unutulmamalıdır.