

İşletmeler kısmi bölünmeye konu edilebilecek mi?

Av. Ayşe Cânan Doksat
Av. Öykü Öcal

I. Giriş

Kısmi bölünme müessesesi mevzuatımıza ilk defa, Avrupa Birliği düzenlemeleri dikkate alınarak 4684 sayılı Kanun ile 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin değiştirilmesi suretiyle dahil olmuştur. Mevcut düzenlemelerde ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK") kapsamında kısmi bölünme işlemlerinin hukuki esaslarına yer verilmekte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK") açısından ise söz konusu işlemin vergisel şartları ve sonuçları düzenlenmektedir.

Kısmi bölünme müessesesi özünde, devreden şirketin bir kısım varlıklarının kayıtlı değerleri üzerinden başka bir şirkete aynı sermaye olarak konulması ve karşılığında iştirak hissesi alınmasını konu alan bir hukuki işlem olup Borçlar Kanunu hükümleri açısından atipik sözleşme niteliğindedir.

Vergisel etkileri açısından ise, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ("KDV"), damga vergisi ve tapu harcı açısından sağlanan vergi ayrıcalığı ile devreden tarafından devir sırasında tahakkuk ettirilip ödenmesi gereken vergilerin devralan işletmenin faaliyet sonuçlarına bağlı olarak öteleyecek bir vergi erteleme düzenlemesidir.

KVK'nın 19. maddesinin açık hükmü ile kısmi bölünmeye konu edilebilecek varlıklar, şirketlerin aktifinde en az 2 yıl süreyle tutulan iştirak hisseleri, gayrimenkuller ile üretim veya hizmet işletmesi olarak sınırlı sayıda sayma prensibi kapsamında net bir biçimde belirlenmiştir.

Hal böyle olmakla birlikte, gelir idaresinin öteden beri gayrimenkul ile hizmet ve üretim işletmelerinin kısmi bölünme ile devrine muhafazakar ve temkinli yaklaştığı bilinmektedir. Gelir idaresinin söz konusu yaklaşımının bir sonucu olarak da T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ("Başkanlık") tarafından hazırlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:13) Taslağı ("Tebliğ Taslağı") 24.03.2017 tarihinde Başkanlığın resmi internet sitesinde yayınlanarak kamuoyunun bilgisine sunulmuştur.

Ne yazık ki söz konusu Tebliğ Taslağı'nda yapılan açıklamalar incelendiğinde, anılan düzenlemelerin kısmi bölünme müessesesinin uygulanabilirliğini etkileyebilecek nitelikte olduğu görülmektedir.

Bu kapsamda yazımızda, Tebliğ Taslağı'nda yer verilen açıklamalara yönelik olarak TTK ve KVK'da yer verilen ve kısmi bölünmeye esas teşkil eden genel prensipler açısından akla gelen sorulara yer verilecektir.

II. Kısmi bölünme müessesesinin amacı Taslak Tebliğ ile dar mı yorumlanıyor?

Tebliğ Taslağı hükümleri incelendiğinde, ilk dikkat çeken husus 3. maddede kısmi bölünmenin amacına ilişkin yer verilen "Kısmi bölünme müessesesinin temel amacı, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve karlılıklarını artırmalarına imkân sağlamak olup, bir üretim veya hizmet işletmesinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğuracak şekilde yapılan devirlerin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir." şeklindeki açıklamalardır.

Söz konusu açıklama Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde düzenleme altına alınmış olan "vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin dikkate alınması" yönündeki ilke açısından önem arz etmektedir.

Bu kapsamda Tebliğ Taslağı'nda kısmi bölünmenin amacına yönelik olarak yer verilen ifadelerin doğru değerlendirilmesi adına, öncelikle mehzar kanunu akabinde ise KVK'da yer verilen açıklamaları değerlendirmek gerekir.

Avrupa Birliği mevzuatında bölünmeye ilişkin uygulamalar, konuya ilişkin ilk düzenlemelerden olan 17 Aralık 1982 tarih ve 82/891/CEE sayılı Altıncı Yönerge'ye dayanmaktadır. 23.07.1990 tarih ve 90/434/AET Sayılı "Farklı Üye Ülkelerin Şirket, Bölünme ve Aktif Devirlerinde Ortak Vergilendirme Rejimi" ile ilgili Avrupa Birliği Direktifi'nde de iç pazarın oluşturulması ve iyi işleyişin sağlanması için bölünmenin gerekli olduğu belirtilmiş ve takip eden dönemlerde yayımlanan pek çok direktif ile de uygulama şekillendirilmiştir.

25 Ekim 2009 tarihli ve 2009/133/EC sayılı Konsey Direktifi'nin 2. maddesinin (c) bölümünde ise kısmi bölünme özetle; bir şirketin tasfiye olmaksızın, bir veya daha fazla faaliyet dalını, bir veya daha fazla mevcut veya yeni kurulacak şirkete, devreden şirkette en az bir faaliyet dalı bırakacak şekilde, devralan şirketin sermayesini temsil eden hisse edinimi karşılığında devretmesi olarak tanımlanmıştır.

Görüleceği üzere, Avrupa Birliği düzenlemelerini dayanak alan kısmi bölünme müessesesi; temel olarak ticari hayatın olağan akışı dâhilinde kaynakların doğru kullanımı ile şirketlerin iyi işleyişlerini sağlamak amacıyla başvurulan bir yeniden yapılandırma yoludur.

4684 sayılı Kanun ile 5422 sayılı mülga KV Kanunu değiştirilmiş olup anılan Kanun'un gerekçesinden bölünme müessesesinin Türk vergi sistemine dahil edildiği anlaşılmaktadır. Söz konusu madde gerekçesinde aşağıdaki ifadeler yer verilmektedir:

“...Avrupa Birliği mevzuatı da dikkate alınarak, bölünme müessesesi vergi sistemimize dahil edilmektedir. Yapılan düzenleme ile şirketlerin ortaklık yapılarını değiştirmeleri, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok faaliyet alanını ayırıştırmaları, faaliyetlerine tahsis edilen varlıklarını kısmen veya tamamen elden çıkarmak suretiyle verimli olmayan alanlardan çıkarmaları, ölçeklerini istedikleri şekilde ayarlayarak içsel ve dışsal ekonomilerden yararlanmaları ve belirli faaliyet alanlarında yoğunlaşarak uzmanlaşmaları amaçlanmaktadır...”

Dolayısıyla, 4684 sayılı Kanun gerekçesi ile 25 Ekim 2009 tarihli ve 2009/133/EC sayılı Konsey Direktifi düzenlemesi dikkate alındığında, bölünmenin amacının sadece verimlilik ve karlılığı artırmak ile sınırlı olmadığı anlaşılmakta ve özünde mali, iktisadi ve teknik nedenlere dayandığı görülmektedir.

Anılan nedenler kapsamında da örneğin;

- İhtiyaçtan daha büyük hale gelmiş olan şirketlerin esnekliğini artırmak,
- Şirket satın alma ve devralmalarının daha etkili bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak,
- Mevcut hissedarlık yapısını değiştirmek için şirket hissedarlarının veya operasyonlarının şirketin tasfiye edilmesine gerek kalmadan bölünebilmesi,
- Kurumun sermaye artırımını ya da azaltılmasını çağrısına ortaklardan bir kısmının katılmak istememesi,
- Yeni yatırımların gerektirdiği kaynakların bulunamaması halinde mevcut varlıkları başka kurumların varlıklarına dağıtarak bunlar ile bütünleşmek suretiyle verimliliği artırmak,

vb. amaçlar ile de kısmi bölünme işlemi gerçekleştirilebilecektir.

Bu kapsamda, vergi idaresi tarafından Tebliğ Taslağı metninde yer alan ifadeden hareketle, bölünmenin amacının mehzan kanun ve KVK gerekçesine nazaran dar yorumlanması durumunda, anılan müessesenin fiilen etkisiz hale gelmesi sonucunun doğabileceği endişesi oluşmaktadır.

III. Tebliğ Taslağı kapsamında taşınmazlar kısmi bölünmeye konu edilebilecek mi?

Tebliğ Taslağı'nın 2. maddesi ile mevcut 1 seri numaralı KV Genel Tebliği'ne, üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki ve teknik bütünlük arz eden, dolayısıyla bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan bina, arsa ve arazi gibi üretim ve hizmet işletmelerinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan taşınmazların bu işletmelerden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün bulunmadığı yönünde düzenleme eklenmesi planlanmaktadır. Söz konusu anlayış doğrultusunda da Tebliğ Taslağı'nda toplam 4 farklı örneğe yer verilmiştir.

Tebliğ Taslağı ile getirilmesi planlanan düzenlemenin, gerek KVK gerekse de 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (“TMK”) hükümlerinde yer verilen açıklamalar ile paralel olmadığı düşünülmektedir.

Kısmi bölünme suretiyle devredilebilecek varlıklar, KVK'nın “Devir, bölünme ve hisse değişimi” başlıklı 19. maddesinde “sınırlı sayıda sayma” suretiyle belirlenmiş ve taşınmazların herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kısmi bölünmeye konu edilebileceği düzenleme altına alınmıştır.

Hal böyle olmakla birlikte, Tebliğ Taslağı'nda işletme devri kapsamında taşınmazların durumuna ilişkin verilen örnek ve açıklamalar, gayrimenkullerin kısmi bölünme suretiyle devrinin oldukça dar yorumlanması olarak değerlendirilebilecektir. Şöyle ki,

Örnek (1)'de üretim işletmesi ile fiziki ve teknik bütünlük arz eden bir fabrika binasının müstakilen kısmi bölünme işlemine konu edilemeyeceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verildiği üzere, hizmet veya üretim işletmelerinin devrinde “işletme bütünlüğü” kuralı getirilmiş ancak taşınmazların devrine ilişkin olarak bu yönde hiçbir sınırlamaya Kanun’da yer verilmemiştir.

Dolayısıyla bir taşınmazın, üzerinde yürütülen üretim veya hizmet işletmesinden ari olarak, salt “gayrimenkul” niteliğinde olması nedeniyle kısmi bölünmeye konu edilmesinde herhangi bir kanuni engel bulunmamaktadır.

Bu şekilde gerçekleştirilecek bir kısmi bölünme işlemi sonucunda söz konusu taşınmazın sınırlarında faaliyetine devam eden bir işletme, bahsi geçen taşınmazdan bağımsız olarak yine faaliyetini sürdürebilecektir. Nitekim bir taşınmazın bu şekilde kısmi bölünmeye konu edilmesini müteakiben; ilgili taşınmaz işletme sahibi firma tarafından, devralan firmadan kiralanabilecektir.

Bu durumun ise kısmi bölünme müessesesi ile öngörülen amaca aykırılık teşkil etmediği açıktır.

Örnek (3)’te ise, bir taşınmazın belirli bir oranının/bölümünün müstakilen taşınmaz niteliğini haiz olmadığı ve bu kapsamda kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği ifade olunmaktadır.

Öncelikle söz konusu düzenlemenin, İdare’nin konuya ilişkin verdiği muktezalar bazındaki görüşlerinin bir yansıması niteliğinde olduğu düşünülmektedir.

Anılan düzenlemeden çıkan sonuç, önceki muktezalara paralel olarak, iştirak halinde sahip olunan taşınmazların bir kısmının kısmi bölünme ile devrinin mümkün bulunmadığı, sadece taşınmazın tamamının devrinin mümkün olabileceğidir.

Hali hazırda yürürlükte bulunan 1 seri numaralı KV Genel Tebliğ’inde taşınmazın tanımına ilişkin olarak TMK hükümlerine atıf yapılmış olup konuya ilişkin olarak TMK kapsamında bir değerlendirme yapıldığında da;

- Arazi,
- Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin,

taşınmaz olarak tanımlandığı görülmektedir.

TMK hükümlerinde de bir taşınmazın belirli bir bölümünün “gayrimenkul” niteliğini haiz olmayacağı yönünde bir açıklama yer almamaktadır.

TMK’nın, “Paylı Mülkiyet” başlıklı 688. maddesinde de; paylı mülkiyette birden çok kimsenin, maddî olarak bölünmüş olmayan bir şeyin tamamına belli paylarla malik olabileceği ve paydaşlardan her birinin kendi payı bakımından malik hak ve yükümlülüklerine sahip olduğu, bu kapsamda da, payların devredilebileceği, rehin edilebileceği ve alacaklılar tarafından haczettirilebileceği düzenlenmiştir.

Bahsi geçen düzenleme kapsamında, bir pay sahibinin kendi payını devretmek istemesi halinde Tapu Sicili nezdinde işlem yapması gerektiği tabiidir. Söz konusu payların devrinde ise TMK kapsamında taşınmaz olarak sayılan varlıkların devrine uygulanan hükümler uygulanmaktadır.

Dolayısıyla paylı mülkiyete tabi bir taşınmaz payının devri, TMK kapsamında bir taşınmaz devri olarak görülmekteyken, Tebliğ Taslağı ile getirilmek istenen düzenleme kapsamında bu payların devrinin TMK hükümleri aksine “taşınmaz” tanımının dışında değerlendirilecektir.

Bu durum, aynı konunun kurum ve kuruluşlar nezdinde farklı değerlendirilmesi sonucunu ortaya çıkarabileceği endişesi yaratmakta ve işbu hususun Kanun’a aykırılık teşkil edeceği düşünülmektedir.

Örnek (4)’te ise henüz tamamlanmayan otel inşaatının bina olarak kabul edilmeyeceği ve bu nedenle kısmi bölünmeye konu olamayacağı belirtilmiştir.

Ancak otel inşaatı bina olarak kabul edilemiyorsa dahi bu haliyle Tapu Sicil Tüzüğü ve ilgili mevzuat hükmü uyarınca arsa hükmünde olduğu ve arsa olması hasebiyle KVK hükmü uyarınca kısmi bölünmeye konu edilebilecek gayrimenkul niteliğinde olduğu düşünülmektedir.

IV. Kısmi bölünme sonucu gerçekleştirilecek sermaye azaltımı müstakilen vergilendirilecek mi?

Tebliğ Taslağı'nın 4. maddesi ile devralan şirket hisselerinin bölünen şirket ortaklarına verilmesi halinde, bölünen şirket nezdinde gerçekleştirilecek sermaye azaltımının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Bölünen şirketin aktifinde yer alan mal varlığının kısmi bölünme yoluyla bir başka şirkete KVK hükümlerince devredilmesi ve bunun karşılığında devralan şirket tarafından ihraç edilen hisselerin bölünen şirket ortaklarına verilmesi ve de bu nedenle bölünen şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi ayrı ve bağımsız bir sermaye azaltımı olarak görülmemesi ve vergisel sonuçlarının kısmi bölünme mantığı içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira mevzuat gereğince bu iki işlem bir bütünlük oluşturmaktadır.

Konuya ilişkin tesis edilen yargı kararlarında da, yapılandırma işlemleri kapsamında gerçekleşen sermaye azaltım işlemlerinin, alelade ve müstakil bir sermaye azaltımı olarak değil; bölünme işleminin bir zorunluluğu ve uzantısı olarak değerlendirilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır.

"...Kanun'un getiriliş amacına uygun olarak yapıldığına kanaat getirilen kısmi birleşme işlemi sırasında sermaye yapısında meydana gelen azalmayı telafi etmek amacıyla yapılan işlemlerde, enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının ve iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazançlarına ilişkin fonların şirket ya da ortakları açısından reel bir gelir elde edilmesi sonucunu doğuracak şekilde işletmeden çekildiği ispatlanmadığından, aksi yoruma dayalı gerekçe ile davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk görünmemiştir..."

Vergi İdaresinin son dönemlerde kısmi bölünme nedeniyle gerçekleşen sermaye azaltımı işlemlerine ilişkin güncel özelgelerde de:

- Kısmi bölünme sonucunda aynı sermaye konulan şirketten alınan hisse senetlerinin ortaklara verilmesi nedeniyle şirket sermayesinin azaltılması ve daha önce sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi fark hesapları ile geçmiş yıl karlarının da bulunması durumunda, devralan şirkette yapılacak sermaye artışında enflasyon düzeltmesi fark hesaplarının ve geçmiş yıl karlarının sermayenin bir unsuru olarak yer alması ve ayrı şekilde görülmesi şartıyla bu işlemin işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyeceği ve vergiye tabi tutulmayacağı,
- Devralan şirkette sermayenin bir unsuru olarak yer alan söz konusu vergiye tabi kalemlerin, devralan şirkette bir başka hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi ya da sermaye azaltımına gidilmesi durumunda ise söz konusu tutarların işletmeden çekildiği dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği,

yönünde görüş verdiği görülmektedir.

Dolayısıyla, TTK ve KVK hükümlerine uygun olarak yapılan kısmi bölünme işlemlerinde, bölünme nedeniyle gerçekleşen sermaye azaltımının müstakil bir işlem olarak değerlendirilmemesi ve vergiye tabi kalemlerin devralan şirkette yapılacak sermaye artışında sermayenin bir unsuru olarak yer alması ve ayrı şekilde görülmesi şartıyla vergileme olmaması gerektiğini düşünmekteyiz.

Bu nedenle Tebliğ Taslağı ile aksi yönde yapılması planlanan düzenlemenin, hem kanunun getiriliş amacına aykırılık teşkil edeceği hem de konuya ilişkin tesis edilen yargı kararları ve özelgeler ile çelişeceği kanaatindeyiz.

V. Sonuç

Bilindiği üzere, Anayasa'nın 73. maddesinde "vergilerin kanuniliği" ilkesi düzenlenmiş olup anılan ilke kapsamında verginin esaslı unsurlarının (yükümlü, konu, matrah, oran vb.) hiçbir istisnaya yer verilmeksizin, Kanun ile düzenlenmek zorunda olduğu belirtilmektedir.

Maliye Bakanlığına verilen yetki ise hazırladığı tebliğler uyarınca sınırları kanunlar ile çizilen vergi müesseselerinin uygulanmasına ilişkin usuli kuralları belirlemek; uygulamaya açıklık getirmek ve yorum ve açıklamalara yer vermek ile sınırlıdır.

Bununla birlikte, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan ve yukarıda detaylarına yer verilen Tebliğ Taslağı'nda, KVK kapsamında düzenleme altına alınan "kısmi bölünme" müessesesine yeni kısıtlayıcı kurallar getirildiği ve bu durumun kanunlar ile getirilen sınırların aşılması sonucunu doğurabileceği düşüncesindeyiz.

Oysaki mükelleflerin beklentisi özünde gelir idaresi tarafından vergisel müesseselerin uygulanmasının önünün açılması ve tereddüt oluşturan konularda kısıtlayıcı değil, işlemleri kolaylaştıracak nitelikte açıklamalar getirilmesidir.

Dolayısıyla, Tebliğ Taslağı'nın mevcut hali ile yürürlüğe girmesi durumunda, konuya ilişkin ciddi ihtilaflar doğacağı ve hem vergi idaresi hem de mükelleflerin uzun bir yargılama sürecine katlanmak zorunda kalacağı görüşünderiz.

Bu kapsamda, Tebliğ Taslağı'nın yürürlüğe girmesinden önce yukarıda özetlenen anlayışımız doğrultusunda düzeltilmesini ümit ediyoruz.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.