**Kısmi Bölünme**

1. **KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN KISMİ BÖLÜNME**

[**Katma Değer Vergisi Kanunun**](https://alomaliye.com/2015/01/02/katma-deger-vergisi-kanunu-3065-sayili-kanun/) **17/4-c Maddesi** aşağıda belirtilmiştir.

**“**[***Gelir Vergisi Kanununun***](https://alomaliye.com/2015/01/02/gelir-vergisi-kanunu-gvk-193-sayili-kanun/)*81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve****Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz****. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefeler tarafından mükerrer indirime yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır)”*. Bu hükme göre kısmi bölünme işlemi katma değer vergisinden istisnadır.

KDVK’nin 30. Maddesi “indirilemeyecek katma değer vergisi” başlıklı olup  “a” fıkrası “Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi” nin indirim konusu yapılamayacağına ilişkindir. Kanunun 17/4-c parantez içi hükme göre;  bölünmeye konu varlıklar nedeniyle daha önce indirim konusu yapılan katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisinden çıkartılarak ilave edilecek katma değer vergisi olarak beyannameye dahil edilmesine  gerek bulunmamaktadır.

Kanunda, uygulama genel tebliğinde, sirkülerde ve özelgelerde  yüklenilen ve indirim suretiyle giderilemeyen KDV’nin ne kadarının devredileceğine ilişkin herhangi bir hesaplama ya da örneğe yer verilmemiştir. Sadece mükerrer indirimi neden olmadan indirim konusu yapılacağı hususu belirtilmiştir. Peki devredeceğimiz indirilecek KDV hesabını nasıl yapmalıyız? Öncelikle bölünen şirketin bölünmenin tescil tarihi içine alan dönemde devir KDV’si olması gerekir. İndirim suretiyle giderilemeyen bu KDV eğer tespit edilebiliyorsa devredilen varlıklarla ilişkili yüklenilen kısmı devre konu edilir. Tespit yapılamıyorsa makul ve açıklanabilir bir dağıtım anahtarı belirlememiz yerinde olur. Bu dağıtım anahtarı bölünme suretiyle devredilen varlıkların toplam varlıklara oranı olabileceği gibi KDV’ye tabi devre konu varlıkların yine KDV’ye tabi toplam varlıklara oranı şeklinde de bir dağıtım oranının kullanılabileceği kanaatindeyiz. Zira kanun metninde sadece mükerrer indirime yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılabileceğinden bahsetmiştir.

Kısmi Bölünme işleminin ticaret siciline tescil edildiği tarihi içine alan KDV beyannamesi verilirken, kısmi bölünme nedeniyle yapılan devir, beyannamenin “kısmi istisna kapsamına giren işlemler” alanının 208-17/4-c Birleşme, Devir, Dönüşüm ve Bölünme satırında beyan edilmelidir.

Ayrıca önceki dönem devreden KDV’den devralan firmaya pay verilmesi halinde her iki şirket içinde önceki dönem devir KDV’de değişiklik söz konusudur. Bu durumda kısmi bölünme nedeniyle hem devreden hem de devralan şirket, “indirimler” ekranında yer alan  “Önceki Dönemden Devreden KDV Tutarındaki Değişiklik” alanına “bölünme” seçeneği olmadığından “devir” seçeneğini işaretlemelidirler.

**2-DAMGA VERGİSİ VE  HARÇLAR  AÇISINDAN KISMİ BÖLÜNME**

**Damga Vergisi**

[**488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu**](https://alomaliye.com/2000/01/02/488-sayili-damga-vergisi-kanunu/)nun 1. Maddesinde, bu kanunun (1) Sayılı Tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 9. Maddesinde, bu kanunun ekli (2) Sayılı Tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanuna Ekli (2) Sayılı Tablonun “IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar” başlıklı bölümün (16) Numaralı fıkrasında anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olacağı hükmü ve (17) numaralı fıkrasında Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar gereği damga vergisi ödenmemesi gerekir. Bu nedenle bölünmeye ilişkin kağıtların (sözleşme ve diğer belgelerin) damga vergisi Kanunun ekli (2) Sayılı Tablonun “IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar” bölümünün (16) ve (17) Numaralı fıkralarına  göre damga vergisinden istisnadır.

**Harçlar**

[**492 Sayılı Harçlar Kanunu**](https://alomaliye.com/2000/01/02/harclar-kanunu-492-sayili-kanun/)nun 123. Maddesinde *“… Anonim, eshamlı komandit, limited şirket ve kooperatiflerin kuruluş, pay devri, sermaye artırımı,  birleşme, devir, bölünme ve nev’i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri (Bu kooperatifler tarafından bankalardan kullandırılacak krediler için verilecek kefaletler ile Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma Anonim Şirketi tarafından verilecek kefaletler dâhil) bankalar, finansman şirketleri, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullandırılacak kredilere, bunların teminatlarına ve geri ödenmelerine ilişkin işlemler (yargı harçları hariç) bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.”* Bu hükme göre yapılan kısmi bölünme işlemi ve buna ilişkin kâğıtlar harçlardan istisnadır. Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü Tapu Dairesi Başkanlığı’nın 1744-2013/7 Sayılı Genelgesinde Yapılan Açıklamalar; Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü Tapu Dairesi Başkanlığı Siciller Arası İş Birliğine ilişkin Tebliğ Uyarınca uygulama birliği sağlamak adına 06.02.2013 tarih ve 1744 sayılı genelgede (2013/7) açıklama yapılmıştır. Bu genelgeye göre;

***Ayni Sermaye Konulması:*** … anonim, eshamlı komandit (sermayesi paylara bölünmüş) ve limited şirketlerin Harçlar Kanunu’nda belirtilen yukarıdaki işlemleri nedeniyle harç alınmaması gerekmektedir. Diğer şirketler (Kollektif, adi komandit, kooperatif vb.) açısından söz konusu işlemler için harç tahakkuk ve tahsil edilecek olup, ayrıca tüm şirketler bakımından söz konusu işlemlerde döner sermaye ücreti tahsil edilmelidir.

Buna göre; kısmi bölünme nedeniyle devrolan gayrimenkullerle ilgili tapu işlemlerinde sadece döner sermaye ücreti tahsil edilecek olup; **tapu harçları tahsil edilmeyecektir**.

Ancak burada bahsi geçen harç “492 Sayılı Harçlar Kanunu “nda belirtilen harçlardır. Kendi özel kanunlarında ya da diğer kanunlara göre alınması gereken harçlar için muhakkak istisna/mufiyetler kısmında bölünme işleminin ilgili harçtan istisna olduğu ya da harç alınmayacağı hususunun ayrıca belirtilmesi veya 492 Sayılı Kanuna istisna/muafiyetler konusunda atıfta bulunulması gerekir.

**Belediye Gelirleri Kanunu ve Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik Yönünden Değerlendirme:**

Belediyeler ve turizm tesislerinin belgelendirilmesine ilişkin harç işlemleri 492 Sayılı kanun kapsamı dışında olduğundan ve özel kanunlarında bölünme nedeniyle istisna hükmü olmadığından (atıfta yapılmadığından) maalesef belgenin/ruhsatın değişmesi gerekçesine bakılmaksızın harca tabidir.

[**2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunun**](https://alomaliye.com/2000/01/01/belediye-gelirleri-kanunu-2464-sayili-kanun/) 81 inci maddesinde, “Belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde bir işyerinin açılması “İşyeri Açma İzni Harcına” tabidir.” hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanuna göre alınmakta olan harçların uygulaması ile ilgili 21.08.1981 tarihli ve 17435 sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanan [**2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Çeşitli Harçlarla İlgili Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Yönetmeliğin**](https://alomaliye.com/1981/08/21/2464-cesitli-harclarla-ilgili-hukumleri/) 12 inci maddesinde, “*Bir işyerindeki faaliyet türünün veya müstecirin (kiracı/kullanıcı) değişmesi Belediye Gelirleri Kanununun uygulanması bakımından yeniden işyeri açma sayılır.*” denilmektedir.

10/08/2005 tarihli ve 25902 sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanan [**İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmeliğin**](https://alomaliye.com/2005/08/10/isyeri-acma-ve-calistirma-yonetmeligi/) 8 inci maddesinin birinci fıkrasında, ruhsatta belirtilen faaliyet konusu ve adresin değişmemesi kaydıyla işyerinin devredilmesi halinde, devralan kişinin başvurusu üzerine dosyadaki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle yeni işletmeci adına tekrar ruhsat düzenleneceği belirtilmektedir.

Bu itibarla, kısmi bölünme halinde belge sahibinin unvanının değişmesi söz konusu olduğundan, devralan şirketin başvurusu üzerine dosyadaki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle yeni işletmeci adına yeni ruhsat düzenleneceğinden işyeri açma izni harcının alınması gerekmektedir.

Belediyeler tarafından yapılan uygulamada ise harç miktarının yanı sıra  “kontrol ücreti” adı altında oldukça yüksek bedeller tahsil edilmektedir. Harç miktarı en fazla 5000 m2 için, m2 başına  1 TL alınabilecekken belediyeler tarafından, belediyeler kanunun 97.maddesinin “*Belediyeler bu Kanunda harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet  için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidir. Belediye’ye tekel olarak verilmiş işler kendi özel hükümlerine tabidir*” hükmü dayanak gösterilerek oldukça yüksek kontrol bedelleri talep etmektedir. Ancak işyeri açma izni zaten harca tabi olduğundan ve gerekli değişiklik ise sadece dosyadaki bilgi ve belge üzerinden yapılacağından esasında ayrıca bir kontrol ücreti talep edilmesinin hukuka uygun olmadığı kanaatindeyiz. “Harç” kelimesinin anlamı zaten kamunun, sunduğu bazı hizmetler karşılığında bu hizmetlerden faydalananlarca yapılan ödemelerdir. Haliyle bu uygulama nedeniyle mükerrerlik söz konusudur.

Benzer bir durum Turizm işletme Belgesinin, bölünme nedeniyle değişmesi içinde söz konusudur. Örneğin Turizm İşletme belgesinin değişmesi 4 Yıldızlı bir otel için 923,50 TL harca tabiyken 10.000,00 TL belge ücreti talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununa göre bölünme işleminin vergilendirilmemesinden hareketle ilgili mevzuatlarda düzenleme yapılarak bölünme nedeniyle devre konu işletme için işyeri açma izin belgesi harcı/kontrol ücreti, turizm işletme belgesi harcı/belge ücreti alınmamasının yerinde olacağı kanaatindeyiz.

**3 -ÖZELGELERLE KISMİ BÖLÜNME**

1- KVK 19 ve 20. kapsamındaki bölünme nedeniyle ipotek alacaklısının düzeltilmesi 492 Sayılı Harçlar Kanunun 123. Maddesine istinaden harçtan istisnadır ([**Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05/02/2018 Tarihli, 96620903-140-13347 Sayılı Özelgesi**](https://alomaliye.com/2018/02/05/kismi-bolunme-harc-muafiyeti/)).

2- KVK 19 ve 20. kapsamında bölünme yoluyla yapılan devir işlemlerinde … bölünmeye ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar ile **kira sözleşmesinin diğer hükümleri aynı kalmak şartıyla** düzenlenecek kağıtların 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV-17 nci fıkrası gereği damga vergisinden, devre ilişkin yapılacak işlemlerin 492 sayılı Harçlar Kanununun 123 üncü maddesine göre harçlardan istisna tutulması gerekmektedir ([**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 09/06/2016 Tarihli, B.07.1.GİB.4.06.17.02-HÇ:123.M-2010-113-427 Sayılı Özelgesi**](https://alomaliye.com/2010/06/09/damga-vergisi-ve-harc-muafiyeti/)).

3- Şirket aktifinde en az iki tam yıl süreyle tutulan ve iştirak hissesi kapsamında bulunan adi ortaklık payının tamamının KVK 19.maddesinde yer alan şartların sağlanması kaydıyla kısmi bölünme işlemine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan Şirket aktifinde kayıtlı bulunan iştirak hissesi kapsamındaki adi ortaklık paylarının kısım kısım devrinin, söz konusu madde hükmü kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır ([**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 25/04/2014 Tarihli, 62030549-125[19-2013/265]-1210 Sayılı Özelgesi**](https://alomaliye.com/2014/04/25/adi-ortaklik-kismi-bolunme/)).

4- KVK 19. maddesinde yer alan şartların da sağlanması kaydıyla, yurtdışında bulunan şubenizdeki metrobüs işletmeciliği, çöp toplama ve taşınması ile halk otobüsü işletmeciliği alanlarında faaliyet gösteren hizmet işletmelerinin, tam mükellef bir sermaye şirketine kısmi bölünme yoluyla devri mümkün bulunmaktadır. Öte yandan; kısmi bölünmeye yurt dışındaki şubenin değil, söz konusu şube tarafından icra edilen faaliyetlerle ilgili hizmet işletmelerinin gireceği tabiidir ([**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 03/03/2015 Tarih ve 64597866-125[19-2015]-25 Sayılı Özelgesi**](https://alomaliye.com/2015/03/03/yurt-disi-sube-faaliyeti-kismi-bolunme/)). Bu özelgeden şubenin sadece şube sıfatıyla bölünmeye konu edilemeyeceği de anlaşılmaktadır.

5- Kurumlar Vergisi Kanunu ile [**1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine**](https://alomaliye.com/2007/04/03/kurumlar-vergisi-genel-tebligi-seri-no1/) göre, kısmi bölünmenin kapsamına sadece üretim ve hizmet işletmeleri dahil olduğundan, ticaret işletmesi niteliğindeki akaryakıt istasyonunun kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün değildir. Ayrıca, tek bir üretim veya hizmet işletmesi bulunan kurumların da anılan işletmeyi kısmi bölünme kapsamında devretmesi mümkün olmayıp, kiralama yoluyla işletilen başka üretim ve hizmet işletmelerinin bulunması da durumu değiştirmeyecektir ([**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01/09/2015 Tarihli, B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[19-2015/64]-78099 Sayılı Özelgesi**](https://alomaliye.com/2015/09/01/tek-hizmet-isletmesi-kismi-bolunme/)).

6- Üretim faaliyetinin sürdürüldüğü yerden kısım kısım taşınılması halinde boşaltılan gayrimenkulün kısmi bölünmeye konu edilip edilmeyeceği hususunda İdare, “üretim faaliyetinin kesintiye uğratılmaksızın devam etmesi şartıyla, üretimin halen devam etmekte olduğu eski fabrika binasının “taşınmaz” olarak devrinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-b Maddesine göre kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.” görüşündedir ([**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 12/05/2016 Tarih ve 38418978-125[19-15/277]-78548 Sayılı Özelgesi**](https://alomaliye.com/2016/05/12/uretim-faaliyeti-kisim-kisim-tasinma-kismi-bolunme/)). Esasında burada bölünmeye konu varlığın gayrimenkul olması kurulum işleminin de faaliyeti bırakmak anlamına gelmemesi nedenleriyle kurulum aşamasında faaliyetin geçici olarak durmasının KVK 19/3-b kapsamında bölünmeye engel olmaması gerektiği görüşündeyiz.

7- Şirketiniz bünyesindeki bir üretim işletmesinin KVK 19/3-b maddesine göre kısmi bölünme suretiyle yeni kurulacak bir şirkete aktif ve pasif kalemleri ile ayni sermaye olarak konulması karşılığında, bölünen şirketin yeni şirketten elde edeceği hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, bu yeni şirketin kurulduğu tarihin esas alınması gerekmektedir ([**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20/05/2016 Tarihli, 64597866-125[19-2016]-9696 Sayılı Özelgesi**](https://alomaliye.com/2016/05/20/kismi-bolunme-yeni-sirketin-hisse-senetleri/)).

8- Kısmi bölünme nedeniyle geçmiş yıl karlarının azaltımında kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılıp yapılmayacağı ve bilançoda kayıtlı taşınmazların kısmi bölünmeye konu edilip edilmeyeceği hususunda İdare, “Şirketin hisselerinin ortaklarınıza verilmesi ve Şirketinizin ödenmiş sermayesinin yeterli düzeyde olmaması nedeniyle sermaye azaltımına gidilmeyip dağıtılmamış geçmiş yıl karlarının azaltılması durumunda bu işlem kar dağıtımı olarak değerlendirilecek ve bu şekilde gerçekleştirilen bölünme işlemi ise kısmi bölünme olarak değerlendirilmeyecek olup bu işlem dolayısıyla Şirketiniz bünyesinde doğan kazanç hesaplanarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Buna göre, kurulacak şirketin hisselerinin ortaklarınıza verilmesi halinde, aktifinize kayıtlı taşınmazların devri nedeniyle hesaplanarak kurumlar vergisine tabi tutulan kazanç ile azaltılan geçmiş yıl karları üzerinden ortakların hukuki statüsüne göre kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerektiği tabiidir.

Bununla birlikte, sermaye azaltımının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisna edilen kazançtan (beş yıllık süre içinde) karşılanması halinde, istisna kazanç işletmeden çekilmiş sayılacağından, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılarak Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte şirketinizden tahsil edilecek ve kar dağıtımı hükümleri çerçevesinde ortakların statüsüne göre vergi kesintisi yapılacaktır.” görüşünü vermiştir ([**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 16/03/2018 Tarihli, 62030549-125[19-2015/298]-268217 Sayılı Özelgesi**](https://alomaliye.com/2018/03/16/kismi-bolunme-gecmis-yil-kari-azaltimi/)). Verilen diğer özelgeler incelendiğinde, KVK 19/3-b maddesindeki diğer şartların sağlanması durumunda geçmiş yıl karlarının ve enflasyon farklarının öncelikle sermaye ilave edilmesi daha sonra bölünme suretiyle ortaklara hisse verilmesi durumunda İdarenin  konuya farklı yaklaşacağı görüşündeyiz. KVK 5/1-e istisnası ile ilgili görüşümüzü makalenin I. Bölümünde belirtmiştik.

9- Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının kısmi bölünmeye konu edilmesi” başlıklı bölümünde, “Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine ayni sermaye olarak konulması mümkün olmayıp işletme bütünlüğünün korunması gerekmektedir.

Kısmi bölünme müessesesinin temel amacı, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve kârlılıklarını artırmalarına imkân sağlamak olup, bir üretim veya hizmet işletmesinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğuracak şekilde yapılan devirlerin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, bankanızın şube ve idari bina olarak bankacılık faaliyetlerinde kullandığı taşınmazların bir kısmının veya tamamının bankacılık faaliyetinizden ayrı olarak başka bir tam mükellef sermaye şirketine ayni sermaye olarak konulmasının Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi hükümleri kapsamında kısmi bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır ([**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11/04/2018 Tarihli, 64597866-125[19]-8802 Sayılı Özelgesi**](https://alomaliye.com/2018/04/11/sube-ve-idari-bina-kismi-bolunme/)).

10- Şirketiniz aktifinde iki tam yıldan uzun süre bulunan iştirak hisselerinin başka bir şirkete devredilmesi sonucu elde edilen hisse senetlerinin, ortakların şirketteki sermaye payları dikkate alınmaksızın belirli kıstaslara göre ortakların sadece bir kısmına verilmesi ve bir kısım ortakların şirketiniz ortaklığından ayrılması suretiyle gerçekleştirilecek işlemin kısmi bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurulacak yeni şirketin hisselerinden ortaklarınıza şirketinizdeki hisseleri oranında pay verilmesi durumunda ise yapılacak işlemin kısmi bölünme hükümlerine uygun olacağı tabiidir ([**Kayseri vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11/5/2018 Tarihi 50426076-125[19-2018/20-338]-E.40419 Sayılı Özelgesi**](https://alomaliye.com/2018/05/11/kismi-bolunme-isleminde-vergilendirme/)).

11- Kısmi bölünme halinde şirketin müstecirinin değişmesi söz konusu olduğundan, devralan şirketin başvurusu üzerine dosyadaki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle yeni işletmeci adına yeni ruhsat düzenleneceğinden işyeri açma izni harcının alınması gerekmektedir ([**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 02/01/2017 Tarihli, 90792880-140.10.01[2014/329]-1391 Sayılı Özelgesi**](https://alomaliye.com/2018/08/09/kismi-bolunme-yeni-kurulacak-sermaye/)).

12- Bölünme nedeniyle fatura düzenlenmesi gerektiğini belirtmiştik. Bu çerçevede [**381 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**](https://alomaliye.com/2008/02/06/vergi-usul-kanunu-genel-tebligi-sira-no381-vuk-381/) çerçevesinde düzenlenen fatura Ba-Bs bildirimine konu edilmelidir.

**4 -SONUÇ**

Kısmi bölünme müessesesinin temel amacı, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve kârlılıklarını artırmaktır.

Kısmi bölünmede, bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket, devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini oluşturur.

[**Vergi Usul Kanunu**](https://alomaliye.com/2015/01/02/vergi-usul-kanunu-vuk-213-sayili-kanun/) 328.maddesi gereği  bölünme yoluyla devir satış hükmünde kabul edileceğinden, bölünen şirketin elinde bulunan taşınmaz, taşıt, makine, teçhizat ve stoklara ilişkin **faturayı işlemin ticaret siciline tescil edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde  düzenlenmesi gerekecektir.** Aynı zamanda Ba-Bs bildirimine de konu edilmelidir.

KVK 19/3-b kapsamında yapılan bölünme işlemi neticesinde doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Kısmen iştirak hissesi kısmen de ortaklara hisse verilmesinin KVK 19/3-b kapsamında vergisiz bölünmeye engel teşkil etmediği görüşündeyiz. Devralan şirket bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak ve mükerrerliğe sebep vermeyecek biçimde **amortisman ayırmaya devam edebilir.**

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır. Yatırım Teşvik Belgesinin devri ilgili mevzuat çerçevesinde mümkündür.

Sermayeye ilave edilen/ilave edilmeden fon hesabında tutulan (kimi hesaplar için) 502-Enflasyon Olumlu Farkları, 570-Geçmiş Yıl Karları, 549-KVK, 549-KVK 5/1-e, 549 KVK 5/1-j, 549-KVK, 5/1-k, 549-VUK 328 (Yenileme Fonu), VUK geçici 31 hesaplarının kısmi bölünme neticesinde devralan şirkete geçmesi durumunda vergilendirilmesinin, bölünme müessesesinin özüne aykırılık teşkil ettiği, işletmeden fiilen çekilen bir değerin bulunmadığı, ortaklara dağıtım olmadığı gibi servet değerlerinde de bir artışa neden olmadığı gerekçeleriyle kanaatimizce uygun değildir. Ancak İdarenin farklı hesap grupları için tutarsız değerlendirmeleri vardır. Oldukça dikkat edilmesi gereken bir husustur.

KDVK’nın 17/4-c maddesine göre bölünme nedeniyle yapılan devir işlemi KDV’den istisna olmakla birlikte, parantez içi hükme göre  bölünmeye konu varlıklar nedeniyle indirim konusu yapılan KDV’nin indirilecek KDV hesabından çıkartılarak ilave edilecek katma değer vergisi olarak beyannameye dahil edilmesine  gerek bulunmamaktadır. Ayrıca bölünen firmanın devralan firmaya devir KDV’sinden pay vermesi (tespit edilebiliyorsa yüklenilen KDV, edilemiyorsa makul bir dağıtım anahtarıyla bulunacak KDV) mümkündür.

Bölünme nedeniyle düzenlenecek kağıtlar (başka maddelerinde değişiklik olmaması kaydıyla kira sözleşmeleri dahil) damga vergisinden  ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda yer alan harçlardan (tapu harçları dahil, yargı harçları hariç) istisnadır. Ancak bu istisna belediyelerce tahsil edilen işyeri açma izin belgesi ile turizm işletme belgesi harçlarını kapsamamaktadır.

Görüleceği üzere kısmi bölünme müessesesi oldukça detaylı bir konudur. Bir işlemin TTK hükümleri gereği bölünme sayılması KVK 19. Maddesi ve diğer mevzuat kapsamında vergisiz olacağı anlamına gelmemektedir. Bu nedenle işlemler, gerek ticaret sicil gerek vergi uygulamaları ve diğer konular açısından her aşamada oldukça titiz takip edilmelidir. Bölünme işlemini yapacak birimlerin kombine hareket etmesi, gerekli hukuki ve mali hizmetleri edinmesi, ileride doğacak vergi sorunları da dahil olmak üzere bir çok sorunun/yükümlülüğün önüne geçmesi açısından önem teşkil eder.

[**Kısmi Bölünme 1 – Doğan ÇENGEL, YMM – Savaş UZUNSAKAL, YMM**](https://alomaliye.com/2018/12/19/78335/)

**Kaynakça ( I. ve II. Bölüm)**

– 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Ticaret Sicil Yönetmeliği,

– 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Genel Tebliği,

– 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 381 No.lu Genel Tebliği,

– 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Genel Tebliği,

– 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu,

– 492 Sayılı Harçlar Kanunu,

– 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu,

– Şirketlerde Yapı Değişikliği Ve Ayni Sermaye Konulmasında Siciller Arası İşbirliğine İlişkin Tebliğ,

– 2009/1 Seri no.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ,

– 2012/1 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ,

– Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik,

– Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü Tapu Dairesi Başkanlığı’nın 1744-2013/7 Sayılı Genelgesi,

– Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.07.2013 Tarih ve  64597866-125[19-2013]-107 Sayılı Özelgesi,

– İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04.08.2017 Tarihli 62030549-125[32/A-2015/75]- Sayılı Özelgesi,

– Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05/02/2018 Tarihli, 96620903-140-13347 Sayılı Özelgesi,

– Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 09/06/2016 Tarihli, B.07.1.GİB.4.06.17.02-HÇ:123.M-2010-113-427 Sayılı Özelgesi,

– İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 25/04/2014 Tarihli, 62030549-125[19-2013/265]-1210 Sayılı Özelgesi,

– İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01/09/2015 Tarihli, B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[19-2015/64]-78099 Sayılı Özelgesi,

– Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 12/05/2016 Tarih ve 38418978-125[19-15/277]-78548 Sayılı Özelgesi,

– Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20/05/2016 Tarihli, 64597866-125[19-2016]-9696 Sayılı Özelgesi,

– İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 16/03/2018 Tarihli, 62030549-125[19-2015/298]-268217 Sayılı Özelgesi,

– Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11/04/2018 Tarihli, 64597866-125[19]-8802 Sayılı Özelgesi,

– Kayseri vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11/5/2018 Tarihi 50426076-125[19-2018/20-338]-E.40419 Sayılı Özelgesi,

– Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 02/01/2017 Tarihli, 90792880-140.10.01[2014/329]-1391 Sayılı Özelgesi.