

Kısmi bölünme nedeniyle sermaye azaltımında vergilendirme

Sayı:
62030549-125-162112
Tarih:
03/02/2023

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup
Müdürlüğü

Sayı : E-62030549-125[19-2022]-162112
Konu : Kısmi bölünme nedeniyle sermaye
azaltımında vergilendirme

03.02.2023

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... olarak %... oranında iştirak ettiğiniz ve bilançonuzun aktifinde iki yıldan daha fazla bir süredir bulunan, ... TL kayıtlı değeri olan ... hisselerinin yeni kurulacak bir anonim şirkete devredileceği, kısmi bölünmede aynı sermaye konulacak hisseleri devralan şirkette artırılacak sermaye sonucunda çıkarılacak hisselerin devreden şirket ortaklarınıza verileceği, kısmi bölünmede devredilen varlığa karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin devreden şirket ortaklarına verilmesi nedeniyle bölünen şirketiniz nezdinde ... TL sermaye azaltımı yapılacağı, şirketinizin mevcut sermayesinin ... TL olması sebebiyle bu sermaye azaltımını karşılayabilmek için bölünme aşamasında sermaye azaltımı ile eş zamanlı olarak özkaynaklar içerisinde mevcut enflasyon düzeltilmesi olumlu farkları, geçmiş yıl karları ve yedeklerden karşılanmak üzere kısmi bölünme öncesinde sermaye artışı yapılacağını belirtilerek;

- Şirketiniz nezdinde gerçekleşecek sermaye azaltımı ile aynı anda sermaye eklenecek ve sermaye azaltımında kullanılacak özkaynak kalemlerin işletmeden çekilmiş sayılarak vergiye tabi olup olmayacağı, vergiye tabi olacak ise hangi sıralamayla işletmeden çekilmiş kabul edileceği ve söz konusu sermaye azaltımı nedeniyle Şirketiniz nezdinde herhangi bir vergilendirme yapıp yapılmayacağı,

- Şirketiniz ortaklarının bir kısmının gerçek kişi olması sebebiyle bu kişilerin iktisap ettiği yeni şirket hisselerinin iktisap tarihi olarak şirketiniz hisselerinin iktisap edildiği tarihin mi yoksa yeni kurulacak şirket hisselerinin iktisap edildiği tarihin mi dikkate alınacağı

hususlarında Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, "*Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.*"; aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise "*Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplara birlikte devrolunur.*" hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasında ise bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği ile 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların, devraldıkları varlıklarının emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümünde, "*Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.*

...

..., devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir.

Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir...",

- "19.3.1. Alınan hisse senetlerinin durumu" başlıklı bölümünde, "*Devir veya bölünme işlemine konu*

olan varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden diğer şirketlere intikal ettirilmesi, devrolan veya bölünen şirketin ortaklarına ya da bölünen şirkete varlıkların kayıtlı değeri kadar hisse verilmesini gerektirmemektedir. Bölünen ve devralan şirketlerin karşılıklı olarak devre konu varlıkların değerlerini belirlemek suretiyle devrolan veya bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak bir değişim oranı tespit etmeleri gerekmektedir. Değişim oranının bölünen ve devralan şirketlerin hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirlenebilmesi mümkündür.

Ancak, yapılan 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...",

- "19.3.3. Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi" başlıklı bölümünde, "Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dahil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devir olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesinde, "(1) Kurumlar tarafından sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin, sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda, nakdi veya aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunur. Söz konusu oranın tespitinde,

a) Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,

b) Sadece kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,

c) Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin

toplam sermaye içindeki payları dikkate alınır.

(2) Kurumların öz sermaye kalemlerini sermayeye ekledikleri tarihten itibaren beş tam yıllık süre

tamamlanmadan sermaye azaltımı yapmaları durumunda, azaltımın sırasıyla birinci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilir.

(3) Sermaye azaltımında, öncelikli olarak sermayeye ilave edilen öz sermaye kalemlerinden, sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmemiş olanların işletmeden çekildiği kabul edilir.

(4) Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkraları kapsamında sermaye azaltımı suretiyle tespit olunan sermaye unsurlarından; birinci fıkranın (a) bendi kapsamında olanlar kurumlar vergisine ve vergi kesintisine, (b) bendi kapsamında olanlar sadece vergi kesintisine tabi tutulur. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarılması halinde kurumlar vergisine tabi tutulacak kısım için kesinti matrahı kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra kalan tutardır.

(5) Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerine göre tespit edilir ancak vergi kesintisine tabi tutulmaz..." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, azaltıma konu edilebilecek sermaye unsurları esas itibarıyla;

I. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,

II. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,

III. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye

şeklinde üç sınıfta gruplandırılabilir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi uyarınca, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, azaltımın yukarıdaki gruplandırmada (I), (II) ve (III) numaralı sınıflarda yer alan sermaye unsurlarından sırasıyla yapıldığı kabul edilecektir.

Diğer taraftan, bu unsurların sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda ise söz konusu sınıflandırmalarda yer alan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma

konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunacaktır.

Kurumlar tarafından yapılacak sermaye azaltımında, daha önce sermayeye eklenen öz sermaye unsurlarının sermayeye eklenme tarihi itibarıyla bazılarının beş tam yıllık süreyi aşması bazılarının ise bu süreyi aşmaması durumunda, sermayeye ilave edilen öz sermaye unsurlarından öncelikle sermayeye eklenme tarihi beş tam yılı geçmemiş olan unsurların sermayeden azaltıldığı kabul edilecektir.

Bu bağlamda, sermaye azaltımına konu edilen sermaye unsurları, vergi kanunları ve özel kanunlarında yer alan ilgili düzenlemeleri uyarınca vergilendirilecektir.

Buna göre, kısmi bölünme kapsamında gerçekleşen devirler nedeniyle yapılan sermaye azaltımında, sermayeye eklenmiş olan unsurların devralan şirkete devredilmesi ve bu şirket nezdinde söz konusu unsurların takip edilmesi halinde, bölünen şirket nezdindeki sermaye azaltımı nedeniyle bu aşamada herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır. Kısmi bölünme sonrası sermaye unsurlarını devralan şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi halinde ise azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde gerekli vergileme işlemleri yapılacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre,

- Kısmi bölünme sonucu sermaye azaltımı yapan şirketinizin aynı anda sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, sermaye yedekleri ile geçmiş yıl karlarının devralan şirkete aktarılması ve bu şirket nezdinde söz konusu unsurların sermaye alt hesaplarında takip edilmesi halinde, sermaye azaltımı nedeniyle herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu hesapların devralan şirkette başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde ise bu işlemin gerçekleştiği dönemde devralan şirket nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

- Şirketinizin, sermaye azaltımının, sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, sermaye yedekleri ile geçmiş yıl karlarından karşılandığı ve bu hesaplarda yer alan tutarların devir alan şirketin sermaye alt hesaplarında takip edilmediği durumlarda ise sermaye azaltımı esnasında gerekli vergilendirme işlemlerinin yapılacağı tabiidir.

Diğer taraftan, kısmi bölünme sonucu ortaklarınıza verilecek yeni anonim şirkete ait hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak kısmi bölünmeye konu olan şirketinizin hisse senetlerinin edinim tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.