

## TİCARET ŞİRKETLERİNİN BÖLÜNMESİ

### Vergi ve Muhasebe Uygulamaları

#### Kapsam

Bu çalışmada Sermaye şirketlerinin bölünmesi ile ilgili vergi ve muhasebe uygulamaları ele alınacak olup, TTK ile hükümler ve uygulama işlemlerine yer verilmeyecektir.

#### 1. Bölünmenin Tanımı

Bölünme, şirketlerin aktif ve pasifine dahil mal varlıklarının bölümlere ayrılarak tasfiyesiz olarak ve kısmi külli halefiyet yoluyla mevcut veya yeni kurulan şirketlere devrolunması ve bunun karşılığında bölünen şirketin ortaklarının devralan şirketin ortağı olmalarıdır.

#### 2. Bölünme Türleri ?

##### a. Tam Bölünme :

- i. Şirketin tüm malvarlığının bölümlere ayrılarak mevcut veya yeni kurulacak en az iki şirkete devir olunur,
- ii. Tam bölünen şirket sona erer,
- iii. Unvanı ticaret sicilinden silinir,
- iv. Bölünen şirketin ortaklarına devralan şirketin payları verilir.(TTK Md.159/1.a)

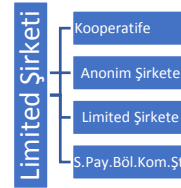
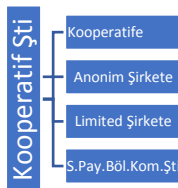
##### b. Kısmi bölünme :

- i. Şirketin malvarlığının bir kısmının bir veya birden fazla bölüme ayrılarak mevcut veya yeni kurulacak en az bir şirkete devir olunur,
- ii. Bölünen şirket elinde kalan malvarlığı ile faaliyetine devam eder,
- iii.

- \* Bölünen şirketin ortaklarına devralan şirketin payları verilir veya
- \* Bölünen şirkete paylar verilerek iştiraki haline gelir.

#### 3. Hangi Şirketler Bölünebilir?

Sermaye Şirketleri ve Kooperatifler sermaye şirketleri ve kooperatiflere bölünebilirler.

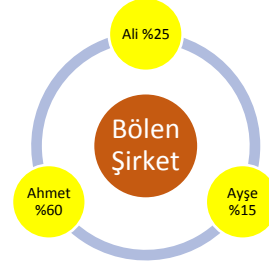
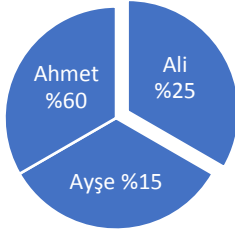


##### a. Simetrik Bölünme

Bölünen şirketin ortaklarına devralan şirketlerde, bölünen şirkete mevcut payları oranında şirket payları tahsis edilmesine “Korunmuş Oranlar ile (simetrik ) bölünme denir”.

Bölünen Şirket Sermaye Payları

Bölen Şirket Sermaye Payları

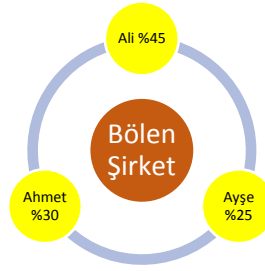
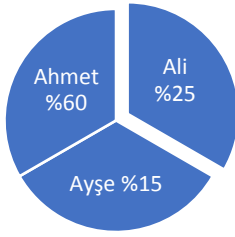


#### b. Asimetrik Bölünme (Oranların Korunmadığı )

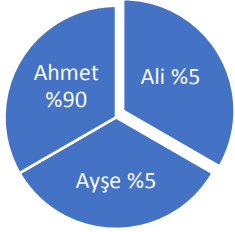
Bölünen şirketin ortaklarına devralan şirketlerde, bölünen şirkete mevcut payları oranlarından farklı oranlarda şirket payları tahsis edilmesine “Oranların Korunmadığı (Asimetrik ) bölünme denir”.

Bölünen Şirket Sermaye Payları

Bölen Şirket Sermaye Payları



Bölünmeden Sonra Bölünen Şirket Payları



#### 4. Bölünme İşlemlerinde İş Akışı?

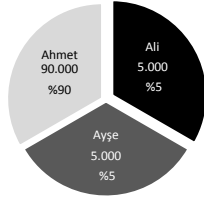
##### a. Sermayenin Azaltılması

- Tam bölünmede bölünen şirket sona erdiği için tasfiyesiz fesih söz konusu olduğundan sermaye azaltılması söz konusu olmayacaktır.
- Yavru şirket kurma yoluyla bölünmede ise devredilen mal varlığı karşılığında bölünen şirket bölünen şirketin paylarını iktisap etmekte ve iştiraki olmaktadır. Bu nedenle sermayede bir azalma söz konusu olmayacaktır.
- Külli halifeye dayalı bölünmede, bölünen malvarlığı karşılığında bölünen şirketin payları bölünen şirketin ortaklarına hisseleri oranında verilmektedir. Bu durumda bölünen şirketin özvarlığında eksilme söz konusu olacağından Sermaye Azaltılması gerekmektedir.
- Bölünen şirketin serbestçe tasarrufa konu edebileceği öz kaynağı varsa bunların devralan şirkete kar dağıtım kararı alınmaksızın aktarılması mümkündür.

##### b. Sermayenin Artırılması

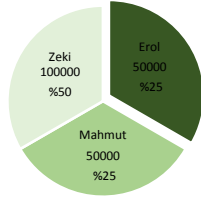
Devralan şirket sermayesini bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak miktarda artıracaktır.

Bölünen Şirket



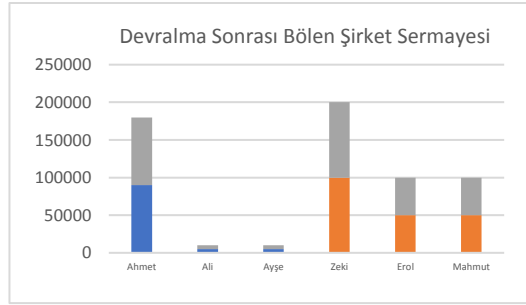
Sermaye 100.000 TL

Bölen Şirket



200.000 TL

Devralma Sonrası Bölen Şirket



Sermaye Artırımı 100.000 TL = Sermaye 300.000 TL

- Bölünme Sözleşmesi ve Bölünme Planı ( Çalışmamız dışında tutulmuştur)
- Bölünme Raporu ( Çalışmamız dışında tutulmuştur)
- Bölünmenin Denetlenmesi

Tam veya kısmen bölünen şirketin bölümlere ayrılmış malvarlığının bölümler itibariyle değerlerinin tespitine ilişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Raporu veya denetime tabi şirketlerde denetçi raporu'nun Ticaret siciline sunulması gerekmektedir.

#### 5. Bölünmeye İlişkin Muhasebe Kayıtları

- Tam bölünme

#### Bölünen Şirket Bilanço ( HARİKA TEKSTİL VE MADENCİLİK A.Ş)

<b>102</b>	<b>Banka</b>	<b>10000</b>	<b>300</b>	<b>Banka Kredileri</b>	<b>5000</b>
102.M	Madencilik İşl	6000	300.M	Madencilik İşl	2000
102.T	Tekstil İşl	4000	3330.T	Tekstil İşl	3000
<b>120</b>	<b>Alıcılar</b>	<b>50000</b>	<b>320</b>	<b>Satıcılar</b>	<b>35000</b>
120.M	Madencilik İşl	30000	120.M	Madencilik İşl	15000
120.T	Tekstil İşl	20000	120.T	Tekstil İşl	20000
<b>252</b>	<b>Binalar</b>	<b>250000</b>	<b>500</b>	<b>Sermaye</b>	<b>400000</b>
252.M	Madencilik İşl		500.1	Adem Özzaim	200000
252.T	Tekstil İşl		500.2	İlker Çağcı	200000
<b>253</b>	<b>Makine Tesis</b>	<b>180000</b>	<b>540</b>	<b>Sermaye D.Ol.Far</b>	<b>20000</b>
253.M	Madencilik İşl	120000		<b>Kar Yedekleri</b>	<b>30000</b>
253.T	Tekstil İşl	60000			
		<b>490000</b>			<b>490000</b>

#### Bölen Şirket Bilanço ( GÜZEL TEKSTİL A.Ş)

<b>102</b>	<b>Banka</b>	<b>20000</b>	<b>300</b>	<b>Banka Kredileri</b>	<b>5000</b>
102.T	Tekstil İşl	20000	3330.T	Tekstil İşl	5000
<b>120</b>	<b>Alıcılar</b>	<b>50000</b>	<b>320</b>	<b>Satıcılar</b>	<b>35000</b>
120.T	Tekstil İşl	50000	120.T	Tekstil İşl	35000
<b>252</b>	<b>Binalar</b>	<b>250000</b>	<b>500</b>	<b>Sermaye</b>	<b>400000</b>
252.T	Tekstil İşl	250000		Bülent Doğu	400000
<b>253</b>	<b>Makine Tesis</b>	<b>180000</b>	<b>502</b>	<b>Sermaye D.Ol.Fark.</b>	<b>0</b>
253.T	Tekstil İşl	180000	<b>540</b>	<b>Kar Yedekleri</b>	<b>60000</b>
		<b>500000</b>			<b>500000</b>

Şirketin tüm malvarlığının bölümlere ayrılarak mevcut veya yeni kurulacak en az iki şirkete devir olunur. Örneğimizde Bölen şirket birinci şirketi, yeni kurulacak **ESAS MADENCİLİK LTD ŞTİ** ikinci şirketi oluşturacaktır.

**Bölünen Şirket Bilanço ( HARİKA TEKSTİL VE MADENCİLİK A.Ş) Malvarlığının Bölümlere Ayrılması**

		Tekstil	Madencilik			Tekstil	Madencilik
102.M	Madencilik İşl		6000	300.M	Madencilik İşl		2000
102.T	Tekstil İşl	4000		300.T	Tekstil İşl	3000	
120.M	Madencilik İşl		30000	320.M	Madencilik İşl		15000
120.T	Tekstil İşl	20000		320.T	Tekstil İşl	20000	
252.M	Madencilik İşl		50000	500.1	Adem Özzaim	100000	100000
252.T	Tekstil İşl	200000		500.2	İlker Çağcı	100000	100000
253.M	Madencilik İşl		120000	5002	Sermaye D.Ol.F.	10000	10000
253.T	Tekstil İşl	60000		540	Kar Yedekleri	51000	-(21000)
		<b>284.000</b>	<b>206.000</b>			<b>284.000</b>	<b>206.000</b>
					<b>Net (Öz) Varlık</b>	<b>261.000</b>	<b>189.000</b>

Tam Bölünmede şirket varlıkları Külli Halefiyet yoluyla tamamen devrolunacak ve şirket ortadan kalkacak başka bir ifade ile bilanço kapanacaktır. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı.

			Açıklama	Borç	Alacak
	102.T	Bankalar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		4000
	120.T	Alicılar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		20000
	252.T	Binalar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		200000
	253.T	Makien Tes.	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		60000
	300.T	Banka Kredileri	Tekstil İşletme Varlıkları Devri	3000	
	320.T	Saticılar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri	20000	
	500.1	Sermaye	Tekstil İşletme Varlıkları Devri	100000	
	500.2	Sermaye	Tekstil İşletme Varlıkları Devri	100000	
	502	Sermaye D.O.Far	Tekstil İşletme Varlıkları Devri	10000	
	540	Kar Yedekler	Tekstil İşletme Varlıkları Devri	51000	
		<b>Tekstil işletmesi varlıklarının GÜZEL TEKSTİL A.'ye devri</b>		<b>284.000</b>	<b>284.000</b>

			Açıklama	Borç	Alacak
	102.M	Bankalar	Madencilik İşl etme Var. Devri		6000
	120.M	Alicılar	Madencilik İşl etme Var. Devri		30000
	252.M	Binalar	Madencilik İşl etme Var. Devri		50000
	253.M	Makien Tes.	Madencilik İşl etme Var. Devri		120000
	300.M	Banka Kredileri	Madencilik İşl etme Var. Devri	2000	
	320.M	Saticılar	Madencilik İşl etme Var. Devri	15000	
	500.1	Sermaye	Madencilik İşl etme Var. Devri	100000	
	500.2	Sermaye	Madencilik İşl etme Var. Devri	100000	
	502	Sermaye D.O.Far	Madencilik İşl etme Var. Devri	10000	
	540	Kar Yedekler	Madencilik İşl etme Var. Devri	-(21000)	
		<b>Tekstil işletmesi varlıklarının GÜZEL TEKSTİL A.'ye devri</b>		<b>206.000</b>	<b>206.000</b>

Yeni Kurulan **ESAS MADENCİLİK LTD ŞTİ** AÇILIŞ BİLANÇOSU aşağıdaki gibi oluşacaktır.

<b>102</b>	<b>Banka</b>	<b>6000</b>	<b>300</b>	<b>Banka Kredileri</b>	<b>2000</b>
102.M	Madencilik İşl	6000	300.M	Madencilik İşl	2000
<b>120</b>	<b>Alicılar</b>	<b>30000</b>	<b>320</b>	<b>Saticılar</b>	<b>15000</b>

120.M	Madencilik işl	30000	120.M	Madencilik işl	15000
<b>252</b>	<b>Binalar</b>	<b>50000</b>	<b>500</b>	<b>Sermaye</b>	<b>200000</b>
252.M	Madencilik işl	50000	500.1	Adem Özzaim	100000
<b>253</b>	<b>Makine Tesis</b>	<b>120000</b>	<b>540</b>	İlker Çağcı	100000
253.M	Madencilik işl	120000		<b>Sermaye D.Ol.Fark.</b>	<b>10000</b>
				<b>Geçmiş Yıl Zararları</b>	<b>-21000</b>
		<b>206.000</b>			<b>206000</b>

### Bölen Şirket Bilanço ( GÜZEL TEKSTİL A.Ş ) Devralma sonrası bilançosu

		Birleşme Öncesi	Devir Alınan	Konsolide Devir Sonrası			Birleşme Öncesi	Devir Alınan	Konsolide Devir Sonrası
<b>102</b>	<b>Banka</b>	<b>20000</b>	<b>4000</b>	<b>24000</b>	<b>300</b>	<b>Banka Kredileri</b>	<b>5000</b>	<b>3000</b>	<b>8000</b>
102.T	Tekstil işl	20000	4000		3330.T	Tekstil işl	5000	3000	
<b>120</b>	<b>Alicılar</b>	<b>50000</b>	<b>20000</b>	<b>70000</b>	<b>320</b>	<b>Satıcılar</b>	<b>35000</b>	<b>20000</b>	<b>55000</b>
120.T	Tekstil işl	50000	20000		120.T	Tekstil işl	35000	20000	
<b>252</b>	<b>Binalar</b>	<b>250000</b>	<b>200000</b>	<b>450000</b>	<b>500</b>	<b>Sermaye</b>	<b>400000</b>	<b>200000</b>	<b>600000</b>
252.T	Tekstil işl	250000	200000			B. Doğu	400000	0	400000
						A.Özzaim		100000	100000
						İ.Çağcı		100000	100000
<b>253</b>	<b>MakineT</b>	<b>180000</b>	<b>60000</b>	<b>240000</b>	<b>502</b>	<b>Ser. D.Ol.F.</b>	<b>0</b>	<b>10000</b>	<b>10000</b>
253.T	Tekstil işl	180000	60000		<b>540</b>	<b>Kar Yed.</b>	<b>60000</b>	<b>51000</b>	<b>111000</b>
		<b>500.000</b>	<b>284.000</b>	<b>784.000</b>			<b>500.000</b>	<b>284.000</b>	<b>784.000</b>

#### b. Kısmi bölünme

Şirketin malvarlığının bir kısmının bir veya birden fazla bölüme ayrılarak mevcut veya yeni kurulacak en az bir şirkete devir olunur, Bölünen şirket elinde kalan malvarlığı ile faaliyetine devam eder, Bölünen şirketin ortaklarına devralan şirketin payları verilir veya bölünen şirkete paylar verilerek iştiraki haline gelir. Aynı örnek üzerinden devam edersek. Şirketin tekstil bölümünün ayrılarak GÜZEL TEKSTİL AŞ'ye devir edildiğini, bölünme sonucu kalan varlıklar ile Madencilik faaliyetinin devam edecektir.

**Bölünen Şirket Bilanço ( HARİKA TEKSTİL VE MADENCİLİK A.Ş) Malvarlığının Bölümlere Ayrılması** yukarıda 5.a bölümünde yer aldığı gibidir.

Bölünen şirketin bölünen ve devredilen malvarlığı karşılığında Bölen Şirketin ortaklık payı alması ( İŞTİRAK HİSSESİ) durumunda muhasebe kayıtları ve bilançoların düzenlenmesi : Bu durumda bölünen şirketin devredilen malvarlığı karşılığında İştirak Hissesi alacağından SERMAYE YAPISINDA HERHANGİ BİR DEĞİŞİKLİK OLMAYACAK, yani sermaye azaltımına gidilmeyecektir. Bölen şirket ise SERMAYE ARTIRIMINI YAPACAKTIR.

		Açıklama	Borç	Alacak
102.T	Bankalar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		4000
120.T	Alicılar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		20000
252.T	Binalar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		200000
253.T	Makien Tes.	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		60000
300.T	Banka Kredileri	Tekstil İşletme Varlıkları Devri	3000	
320.T	Satıcılar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri	20000	
242	İştirakler Hesabı		261000	

Tekstil işletmesi varlıklarının GÜZEL TEKSTİL A.'ye devri						284.000	284.000	

**Bölünen Şirket Bilanço ( HARIKA TEKSTİL ve MADENCİLİK A.Ş ) Bölünme sonrası bilançosu**

		Birleşme Öncesi	Bölünen Varlıklar	Bölünme Devir Sonrası			Birleşme Öncesi	Bölünen Varlıklar	Bölünme Devir Sonrası
102	Banka	10000	4000	6000	300	Banka Kr	5000	3000	2000
102.M	Madencilik	6000		6000	3330.T	Tekstil İşl	5000	3000	
102.T	Tekstil İşl	4000	4000		320	Satıcılar	35000	20000	15000
120	Alicilar	50000	20000	30000	120.T	Tekstil İşl	35000	20000	
120.M	Madencilik	30000		30000	500	Sermaye	400000		400000
120.T	Tekstil İşl	20000	20000			A.Özzaim			200000
242	İştirakler			261000		İ.Çağcı			200000
252	Binalar	250000	200000	50000					
252.M	Madencilik	50000		50000		Ser. D.OI.F.	20000		20000
252.T	Tekstil İşl	200000	200000		502	Kar Yed.	30000		30000
253	Makine T	180000	60000	120000	540				
253.M	Madencilik	120000		120000					
253.T	Tekstil İşl	60000	60000						
		490.000	284.000	467.000			490.000	23.000	467.000

**Bölen Şirket Bilanço ( GÜZEL TEKSTİL A.Ş ) Devralma sonrası bilançosu**

		Birleşme Öncesi	Devir Alınan	Konsolide Devir Sonrası			Birleşme Öncesi	Devir Alınan	Konsolide Devir Sonrası
102	Banka	20000	4000	24000	300	Banka Kredileri	5000	3000	8000
102.T	Tekstil İşl	20000	4000		3330.T	Tekstil İşl	5000	3000	
120	Alicilar	50000	20000	70000	320	Satıcılar	35000	20000	55000
120.T	Tekstil İşl	50000	20000		120.T	Tekstil İşl	35000	20000	
252	Binalar	250000	200000	450000	500	Sermaye	400000	200000	600000
252.T	Tekstil İşl	250000	200000			B. Doğu	400000	0	400000
						Harika Tekstil			200.000
253	MakineT	180000	60000	240000	502	Ser. D.OI.F.	0	10000	10000
253.T	Tekstil İşl	180000	60000		540	Kar Yed.	60000	51000	111000
		500.000	284.000	784.000			500.000	284.000	784.000

Bölünen şirketin bölünen ve devredilen malvarlığı karşılığında Bölen Şirketin ortaklarının ortaklık payı alması durumunda muhasebe kayıtları ve bilançoların düzenlenmesi : Bu durumda bölünen şirketin devredilen malvarlığı karşılığında Ortaklar bölen şirketin sermaye payı sahibi olacağından bölünen şirketin mal varlığında azalma olacak buda özvarlığı azaltacağından sermaye azaltımına gidilecektir. Bölen şirket ise SERMAYE ARTIRIMINI YAPACAKTIR.

		Açıklama	Borç	Alacak
102.T	Bankalar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		4000
120.T	Alicilar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		20000
252.T	Binalar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		200000
253.T	Makien Tes.	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		60000
300.T	Banka Kredileri	Tekstil İşletme Varlıkları Devri	3000	
320.T	Satıcılar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri	20000	

500		Sermaye Hesabı		261000	
500.1		Adem Özzaim		130500	
500.2		İlker Çağcı		130500	
<b>Tekstil işletmesi varlıklarının GÜZEL TEKSTİL A.'ye devri</b>				<b>284.000</b>	<b>284.000</b>

### Bölünen Şirket Bilanço ( HARİKA TEKSTİL ve MADENCİLİK A.Ş ) Bölünme sonrası bilançosu

		Birleşme Öncesi	Bölünen Varlıklar	Bölünme Devir Sonrası			Birleşme Öncesi	Bölünen Varlıklar	Bölünme Devir Sonrası
<b>102</b>	<b>Banka</b>	<b>10000</b>	<b>4000</b>	<b>6000</b>	<b>300</b>	<b>Banka Kr</b>	<b>5000</b>	<b>3000</b>	<b>2000</b>
102.M	Madencilik	6000		6000	3330.T	Tekstil İşl	5000	3000	
102.T	Tekstil İşl	4000	4000		<b>320</b>	<b>Satıcılar</b>	<b>35000</b>	<b>20000</b>	<b>15000</b>
<b>120</b>	<b>Alıcılar</b>	<b>50000</b>	<b>20000</b>	<b>30000</b>	<b>120.T</b>	<b>Tekstil İşl</b>	<b>35000</b>	<b>20000</b>	
120.M	Madencilik	30000		30000	<b>500</b>	<b>Sermaye</b>	<b>400000</b>	<b>261000</b>	<b>139000</b>
120.T	Tekstil İşl	20000	20000			<b>A.Özzaim</b>	<b>200000</b>	<b>130500</b>	<b>69500</b>
						<b>İ.Çağcı</b>	<b>200000</b>	<b>130500</b>	<b>69500</b>
<b>252</b>	<b>Binalar</b>	<b>250000</b>	<b>200000</b>	<b>50000</b>		<b>Ser. D.Ol.F.</b>	<b>20000</b>		<b>20000</b>
252.M	Madencilik	50000		50000		<b>Kar Yed.</b>	<b>30000</b>		<b>30000</b>
252.T	Tekstil İşl	200000	200000		<b>502</b>				
<b>253</b>	<b>Makine T</b>	<b>180000</b>	<b>60000</b>	<b>120000</b>	<b>540</b>				
253.M	Madencilik	120000		120000					
253.T	Tekstil İşl	60000	60000						
		<b>490.000</b>	<b>284.000</b>	<b>206.000</b>			<b>490.000</b>	<b>23.000</b>	<b>206.000</b>

HARİKA TEKSTİL ve MADENCİLİK A.Ş ortakları bölünen malvarlıkları karşılığında bölen şirket ( GÜZEL TEKSTİL A.Ş ) 'in sermayesine eklediği 261.000 TL karşılığında hisse elde edecektir.

### VERGİ UYGULAMALARI ve SORUNLAR

#### YASAL DÜZENLEMELER

#### KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

#### Madde 19 Devir, bölünme ve hisse değişimi

(1) .....

(3) Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:

a) 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 devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

b) 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 aynî 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.

c) .....

(4) Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.

(5) Maliye Bakanlığı devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri ile ilgili usûlleri belirlemeye yetkilidir.

## **Madde 20 Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme**

1. Bölünme karı ve vergileme :

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre gerçekleştirilen bölünmelerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar,

1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

b) Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.

(3) Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 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 kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.

## **BÖLÜNMEYE İLİŞKİN VERGİ UYGULAMALARI VE AÇIKLAMALAR**

### **Kapsam ile İlgili Konular**

**Soru 1.** Dar mükellef kurumlar bölünme yapabilirler mi?

**Cevap 1.** TTK'na göre Sermaye Şirketleri ve Kooperatifler sermaye şirketleri ve kooperatiflere bölünebilirler. TTK'da Tam ve Dar mükellef ayrımı bulunmamaktadır. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu,



Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Damga Vergisi kanunu yönünden ŞARTLARINDAN biri bölünen ve bölen kurumların TAM MÜKELLEF KURUM olma şartıdır. [KVK Md. 19(1) a]

**Soru 2.** Bölünen kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinde yeniden değer tespiti yapılabilir mi?

**Cevap 2.** Bölünen kurumun devir tarihindeki bilanço kalemleri kayıtlı değerleri ile aynen ve bir bütün halinde ( külli haleiyet) devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir. [KVK Md. 19(1) b. ] Bu durumda bölünen varlıklarda herhangi değer artırımını veya düşürülmesi mümkün değildir.

**Soru 3.** Sermaye şirketlerinin bölünmesinde, bölünen şirket açısından TTK Tasfiye hükümleri uygulanacak mıdır?

**Cevap 3.** Sermaye şirketlerinin bölünmesinde, bölünen şirket açısından TTK Tasfiye hükümleri uygulanmayacaktır. Bölünme sonucu tescilin gerçekleşmesi ile **Tam Bölünen Kurum** tasfiyesiz olarak ortadan kalkacak ve Ticaret Sicilinden silinecektir. Kısmi bölünmede ise bölünen şirketin sona ermesi söz konusu olmadığından faaliyeti devam edeceğinden tasfiye söz konusu olmayacaktır.

**Soru 4.** Bölünmede bir sermaye şirketinin birden fazla sermaye şirkete bölünmesi mümkün müdür?

**Cevap 4.** Tam bölünmede bölünen şirketin en az iki sermaye şirketine bölünmesi zorunludur. Kısmi bölünmede bölünen sermaye şirketinin bir veya birden fazla şirkete bölünmesi mümkündür

**Soru 5.** Bölünen şirketin bölünmeye esas malvarlıkları mevcut veya yeni kurulacak şirketlere devri mümkün müdür?

**Cevap 5.** Bölünen şirketin bölünmeye esas malvarlıkları mevcut veya yeni kurulacak şirketlere devri mümkündür. Tamamen ve/veya kısmen mevcut ve yeni kurulacak şirketlere devir yapılabilecektir.

**Soru 6.** Adi ortaklık payının ( İş Ortaklıkları, Hasılat Paylaşımı Ortaklıkları ) tamamen veya kısım kısım kısmi bölünme işlemine konu edilip edilebilecek midir?

**Cevap 6.** Şirket aktifinde en az iki tam yıl süreyle tutulan ve iştirak hissesi kapsamında bulunan adi ortaklık payının tamamının Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde yer alan şartların sağlanması kaydıyla kısmi bölünme işlemine konu edilmesi **mümkün bulunmaktadır.**

Diğer taraftan Şirketin aktifinde kayıtlı bulunan iştirak hissesi kapsamındaki adi ortaklık paylarının kısım kısım devrinin, söz konusu madde hükmü kapsamında değerlendirilmesi **mümkün bulunmamaktadır.**

**Soru 7.** Şirket aktifinde kayıtlı olan 6 adet gayrimenkulün üç farklı sermaye şirketine devrinin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilebilecek midir?

**Cevap 7.** Şirketin aktifinde kayıtlı olan 6 adet taşınmazın, Şirket faaliyetlerini sona erdirmeyecek şekilde her biri tam hisseli olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef birden fazla sermaye şirketine kayıtlı değeri üzerinden aynı sermaye olarak konulması suretiyle devredilmesi durumunda, söz konusu taşınmazların Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-b maddesi hükmü gereğince kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür.

**Soru 8.** İştirak hisselerinin yeni kurulacak bir şirkete aynı sermaye olarak konulması işleminin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi ve aktif ve pasifi düzenleyici hesapların neler olduğu.

**Cevap 8.** Şirket aktifinde iki yıldan uzun süredir yer alan %80 ve %99,99 oranlarında iştirak ettiğiniz şirketlere ait iştirak hisseleri, iştirak edilen her şirket itibarıyla bir bütün olarak kısmi bölünme işlemine tabi tutulabilecektir. %99,99 oranında iştirak ettiğiniz şirketin hisselerinin %50'sinin kısmi bölünme kapsamında devri, bir şirkete ait olup aktifinizde yer alan iştirak hisselerinin parça parça elden çıkarılması sonucunu

doğuracağından, anılan işlemin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunlu olup aktif ve pasifi düzenleyici hesaplardan ise yukarıda belirtilenlerden ilgili olanların anlaşılması gerekmektedir.

**Soru 9.** İştirak hisselerinin yeni kurulacak bir şirkete aynı sermaye olarak konulması işleminin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği

**Cevap 9.** Şirketin iki yıldan fazla süreyle aktifte tuttuğu ve %49.99 oranında payına sahip olunan hisselerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2." bölümünde yer alan açıklamalar kapsamında yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulması durumunda, söz konusu işlem kısmi bölünme kapsamında değerlendirilecektir.

**Soru 10.** Bölünen şirketin bölünen malvarlığı karşılığında devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri bölünen şirketin ortaklarına verilebilecektir mi?

**Cevap 10.** 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 devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilecektir. Kısmi bölünmede ise bu paylar ortaklara payları oranında verilebileceği gibi bölünen şirkete iştirak hissesi olarak da verilebilecektir.

**Soru 11.** Devredilen şirketin ortaklarına devredilen malvarlığı karşılığında nakden ödeme yapılabilir mi?

**Cevap 11.** Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

**Soru 12.** Kısmi bölünmeye konu edilecek malvarlıkları nelerdir?

**Cevap 12.** Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan

- Taşınmazlar
- En az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri
- Sahip oldukları üretim veya hizmet işletmeleri

Kısmi bölünmeye konu edilecek malvarlıklardır.

**Soru 13.** Üretim veya hizmet işletmelerinin kısmen bölünmesi mümkün müdür? Örneğin nakliye işletmesinin bir kısım araçları münferit olarak bölünme varlığı olarak belirlenebilir mi?

**Cevap 13.** Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur.

**Soru 14.** Devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin devrinde bunlara ait borçların devri zorunludur mu?

**Cevap 14.** 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.

**Soru 14.** Bölünen şirkette devredilecek varlık ve borçlar net değerleri ile mi devredilecektir. Örneğin, Makine Cihazların amortismanı, Alacak/ Borç Senetlerinin reeskontları gibi.

**Cevap 15.** Yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.

## Vergi Uygulamaları Kurumlar Vergisi

**Soru 16. Tam ve kısmi bölünmede birleşmeden doğan kazanç hesaplanacak mıdır?**

**Cevap 16.** Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

**Soru 17.** Devir tarihi olarak hangi tarih alınacaktır?

**Cevap 17.** Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir.

**Soru 18.** Devir tarihi itibarıyla bölünen ve bölen kurumlar kurumlar vergisi beyannamesi verecek midir?

**Cevap 18.**

- Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,
- Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren **30 GÜN İÇİNDE** münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

**Soru 19.** Birleşme tarihinden sonra 30 gün içinde verilecek Kurumlar Vergisi beyannamelerinde tahakkuk eden vergilerin ödeme yükümlülüğü kime aittir.

**Cevap 19.** **Birleşilen kurum**, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını **ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini** münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.

**Soru 20.** Kısmi bölünmede ( KVK 19.3.b ) bölen şirketin tahakkuk etmiş ve edecek vergilerde müteselsil sorumluluğu ne olacaktır ?

**Cevap 20.** Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 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 kurumlar, **devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak** müteselsilen sorumlu olurlar.

**Soru 21.** Kısmi bölünme nedeniyle bölünen kurum için kurumlar vergisi beyannamesi verilecek midir?

**Cevap 21.** Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Bölünen şirketin tüzel kişiliği devam ettiğinden, diğer bir ifadeyle bölünen şirket münfesi hale gelmediğinden, kısmi bölünme işlemi nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi söz konusu olmayacaktır . Öte yandan, şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölen şirketin devraldığı taşınmazların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacaktır.

**Soru 22.** Kısmi bölünmede, bölünen işletme faaliyetinin varlıkları kısmen bölünme varlıkları olarak tanımlanabilir mi?

**Cevap 22.** Kısmi bölünme işleminde üretim ve hizmet işletmelerinin bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hammadde, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde yer alan şartların sağlanması kaydıyla;

Örneğin, mermer üretim işletmesi ile birlikte bu işletmeye ait ruhsatların, Enerji üretim işletmesinin EPDK ruhsatları, Nakliye İşletmesinin K1 vb izinleri işletme bütünlüğü çerçevesinde kısmi bölünme işlemine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Soru 23. Bölünme işlemlerinin Katma Değer Vergisi yönünden durumu nedir?

Cevap 23. Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-c maddesi; Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğunu hükme bağlamıştır. Aynı maddenin parantez içi hükmünde ise "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 mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır." denilmiştir. Bu itibarla, ... nin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan bölünme işlemi kapsamında adı geçen şirket adına kayıtlı olan işletme ruhsatları ile söz konusu şirketin aktifinde kayıtlı taşınmazların şirketinize devri KDV Kanununun 17/4-c maddesine göre katma değer vergisinden istisnadır.

Soru 24. Bölünme işlemlerinin Damga Vergisi Kanunu Yönünden Durumu nedir?

Cevap 24. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde; bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı, bu Kanundaki kağıtlar teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği, 9 uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisinden müstesna olacağı hükümleri yer almıştır. 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün 17 nci fıkrasında, Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna edileceği hükmü bulunmaktadır. Buna göre, ... nin Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında bölünmesi halinde, bölünmeye ilişkin düzenlenecek kağıtların 488 sayılı Kanununa ekli (2) sayılı tablonun, 17 nci fıkralarında yer alan hükümlere göre damga vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Soru 25. Bölünme işlemlerinin Harçlar Kanunu Yönünden Durumu nedir?

Cevap 25. Bilindiği üzere, Harçlar Kanununun 123 üncü maddesinin son fıkrasında, "Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri (Bu kooperatifler ile Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma Anonim Şirketi tarafından bankalardan kullanılacak krediler için verilecek kefaletler dahil) bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödenmelerine ilişkin işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır." hükmü yer almaktadır. Söz konusu Kanun hükmünün incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişikliği nedeniyle yapılacak işlemlerin harçtan müstesna olacağı belirtilmiştir.