

TİCARET ŞİRKETLERİNİN BÖLÜNMESİ MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI

GİRİŞ

Şirketlerin yeniden yapılandırılmaları Türk Ticaret Kanunu ile düzenlemiş ve Vergi Kanunları ile çeşitli vergisel kolaylıklar ve istisna uygulamaları getirilmiştir. Şirket sermaye yapılarının güçlendirilmesi, faaliyet birleşmeleri ile kaynak kullanımlarının verimli hale getirilmesine yönelik yapılan düzenlemelerle ekonomide şirket verimliliklerinin artırılmasını amaçlanmaktadır.

Bu raporumuzda, sermaye şirketlerinin bölünmesi ile ilgili vergi ve muhasebe uygulamalarına ilişkin hususlar ayrıntılı olarak irdelenmiştir;

1. TÜRK TİCARET KANUNUNDA YER ALAN BÖLÜNME İLE İLGİLİ HUSUSLAR

1.1. Bölünmeye Konu olan Şirketler

Sermaye şirketleri ve kooperatifler sermaye şirketlerine ve kooperatiflere bölünebilirler. (*TTK Md. 160*). Bölünme hakkı yalnızca sermaye şirketleri ve kooperatiflere tanınmış, şahıs şirketlerine tanınmamıştır. Sermaye şirketleri ile kooperatifler kendi türü içinde bölünebileceği gibi bir sermaye şirketi bir kooperatife veya tersi şekilde bir kooperatif sermaye şirketine bölünebilir.

Diğer bir deyişle bir anonim şirket anonim şirkete ya da limited şirkete veya kooperatif şirkete bölünebileceği gibi limited şirket anonim şirkete ya da limited şirkete veya kooperatif şirkete bölünebilir. Aynı şekilde bir kooperatif şirket de anonim veya limited şirkete ya da kooperatif şirkete bölünebilir.

1.2. Mal Varlıklarına Göre Bölünme

1.2.1. Tam Bölünme

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.

Tam bölünme, bir şirketin tüm malvarlığının bölümlere ayrılarak mevcut veya yeni kurulacak en az iki şirkete devrolunmasıdır. Tam bölünen şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir. Bölünen şirketin ortaklarına devralan şirketlerin payları verilir. (*TTK159.1.a*).

Bu bölünmede devredilen malvarlığı bölümü, kısmi külli halefiyete dayalı olarak devralan şirkete geçer, bu nedenle aynı sermaye konulması ve sermaye azaltılması gerekmez. Devralan şirketin payları, bölünen şirketin ortakları tarafından elde edilir.

1.2.2.Kısmi Bölünme

Kısmi bölünme, bir şirketin tüm malvarlığının değil bir kısmının bir veya birden fazla bölüme ayrılarak mevcut veya yeni kurulacak en az bir şirkete devrolunması ve bölünen şirketin elinde kalan malvarlığı ile faaliyete devam etmesidir. Kısmi bölünme, külli halefiyete dayalı olarak veya yavru şirket kurma yoluyla iki şekilde gerçekleştirilebilir.

Kısmi halefiyete dayalı kısmi bölünmede, devralan şirkete tahsis edilen malvarlığı bölümü devralan şirkete geçer. Bölünen şirketin ortakları devredilen malvarlığı bölümü karşılığında devralan şirketlerin paylarını iktisap ederler; böylece hem bölünen şirketin hem de devralan şirket veya şirketlerin ortağı olurlar. (*TTK Md. 159.1.b*)

Yavru şirket kurma yoluyla kısmi bölünmede, bölünen şirket devredilen malvarlığı bölümleri karşılığında devralan şirket veya şirketlerin ortaklık paylarını elde ederek yavru şirketini oluşturur. (*TTK Md. 159.1.b*) Bölünen şirket, devralan şirketin ortağı iştiraki haline gelir. Yavru şirket kurma yoluyla kısmi bölünmede devralan şirket veya şirketlerin paylarının kısmen bölünen şirketin ortakları tarafından iktisap edilmesi mümkündür.

1.3. Sermaye Paylarına Göre Bölünme

Bölünme, sermaye paylarının bölen şirkette aynen muhafaza edilip edilmemesine göre simetrik bölünme ve asimetrik bölünme olarak 2'ye ayrılır.

1.3.1.Simetrik Bölünme

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

Oran korunduğu, yani simetrik bölünmede, bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerde tahsis edilen payları bölünen şirkette sahip oldukları mevcut payları oranında edinirler. Bu çeşit bölünme hem yeni kuruluş şeklinde hem de devralma şeklinde gerçekleştirilen bölünmeler için kısmi ve tam bölünmelerde geçerlidir.

1.3.2.Asimetrik Bölünme

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

Bu çeşit bölünme, tam ve kısmi bölünmelerde, yeni kuruluş ve devralma yoluyla gerçekleştirilen bölünmelerde geçerlidir. Asimetrik bölünmede, devralan şirketlerde tahsis edilen paylar, bölünen şirketin ortaklarına bölünen şirketteki pay oranlarından farklı oranlarda verilmektedir. Devralan şirketlerden bölünen şirkette mevcut sermaye payı oranından daha fazla pay alan ortağın, bölünen şirketteki sermaye payı oranının azalması gerekir. Bu durumda, diğer ortakların ise bölünen şirketteki pay oranları artacaktır.

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN BÖLÜNME İLE İLGİLİ HUSUSLAR

Kurumlar Vergisi Kanununda 19 ve 20'nci maddelerinde bölünme ile ilgili hususlar hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

2.1. Bölünmeye Konu Şirketler

Türk Ticaret Kanunu'na göre Sermaye Şirketleri ve Kooperatifler bölünmeye konu edilebilirken, Kurumlar Vergisi Kanununa göre tam bölünme ve kısmi bölünmeye göre farklılıklar göstermektedir.

Tam Bölünmelerde, Tam Mükellef Sermaye Şirketleri bölünebilirken kısmi bölünmede, sermaye şirketleri ve sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimî temsilcilikleri (Dar Mükellef Kurumlar) bölünebilmektedir.

Kooperatifler TTK'ya göre bölünebiliyor iken Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20'nci maddelerinde yer almamış olması dolayısıyla bölünmeye konu edilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Diğer yandan KVK'nda da TTK'daki sınıflandırmaya uygun olarak bölünme işlemleri tam bölünme ve kısmi bölünme olarak ikiye ayrılmaktadır;

2.2.Tam Bölünme

Kurumlar Vergisi kanununun 19'ncü Maddesinde tam bölünme hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün malvarlığını, 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 olarak tanımlanmaktadır.

Bu durumda, bölünen şirketin tüm mal varlığı iki veya daha fazla şirkete geçmekte ve bölünen şirketin ortakları devralan şirketlerin ortaklık paylarını iktisap etmektedir.

Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesine imkân verilmiştir. Böylelikle hesapların kapatılması amacıyla yapılacak küçük miktarlardaki nakit ödemelerin, işlemin bölünme işlemi sayılmasının engellenmesini sağlanmaktadır. (K.V.K. 19 madde3/a)

Tam bölünmede bölünen şirketin varlıkları, kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılacaktır. Vergi Usul Kanununun 265 inci maddesinde bu değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan hesap değeri olarak tanımlanmıştır.

Bu varlıklar, devralan şirket tarafından da kayıtlı değerleriyle kendi kayıtlarına intikal ettirilecektir. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi erteleme yapılmış olmaktadır. Zira, varlıkları devralan şirket ileride bunları elden çıkardığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark kurum kazancına dahil edilecektir.

Tam bölünme işleminde, aktif ve pasif düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunacaktır

2.3.Kısmî bölünme:

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri 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 olarak kabul edilmiştir.

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. (K.V.K. 19 madde3/b)

Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır.

Kısmi bölünme işleminde de tam bölünmede olduğu gibi aktif ve pasif düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır.

2.4. Devir İşlemlerinde Özellikli Durumlar

2.4.1. Üretim ve Hizmet İşletmelerinin Devri

Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmi bölünme sonucu hem bölünen işletmenin hem de bölünme sonucunda varlıkları devralan işletmenin faaliyetine devam etmesi esastır. Bu kapsamda, söz konusu işletmelerin devrinde, işletme 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.

Öte yandan, kurum bilançosunda yer alan devredilen üretim ve hizmet işletmeleri ile doğrudan ilgili olan nakit, alacaklar, menkul kıymetler ve borçların da devri zorunludur. Bu kıymetlerden nakit, alacaklar ve menkul kıymetlerin devredilen işletme ile doğrudan bağının kurulamaması halinde ise bu kıymetlerin devri ihtiyaridir.

Devredilecek söz konusu kıymetlerin tutarının mükellefçe belirlenmesi esastır. Mevcut kayıtlardan bu kıymetlerin devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilebilmesi halinde, bu tutar; kayıtlardan devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilememesi halinde ise mükellefin belirleyeceği uygun dağıtım anahtarlarına göre hesaplanan tutar dikkate alınacaktır.

Devredilen üretim ve hizmet işletmeleriyle doğrudan ilgili olan borçların mükellef tarafından tespit edilememesi halinde, devredilecek işletmenin aktif içerisindeki payı üzerinden bir dağıtım anahtarı tespit edilmesi ve buna göre devredilecek borçların tutarının hesaplanması mümkündür.

Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan binalar, arsa ve araziler de bu işletmelere dâhil taşınmazlar olarak kabul edilecektir. Ancak, bir fabrika binasının içinde iki ayrı üretim işletmesi bulunması halinde üretim işletmelerinden birinin devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir.

2.4.2. Taşınmazların Devri

Kısmi bölünme işlemine taşınmazlar, iştirak hisseleri, üretim veya hizmet işletmeleri konu edilebilmektedir. Kısmi bölünen şirketin 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.

Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması mümkün olmayıp işletme bütünlüğünün korunması gerektiği halde tek bir üretim veya hizmet işletmesi bulunan kurumun, taşınmazları ve iştirak hisselerini kısmi bölünmeye konu etmesi mümkün olup işletmeyi ise kısmi bölünme kapsamında devretmesi mümkün değildir.

2.4.3. İştirak Hisselerinin Devri

Yukarıda da ifade edildiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya bir kaçının mevcut veya yeni

kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir.

Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şart tutulmuştur.

Kısmi 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.

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

İştirak hisseleri kapsamına Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil), Limited şirketlere ait iştirak payları, Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları, İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları, Kooperatiflere ait ortaklık payları girmektedir.

2.4.4 Devir ve Bölünmelerde Elde Edilen Hisselerin İktisap Tarihi

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.

2.4.5. Bölünme İşlemlerinde Sermaye Azaltımı ve Artırımı

2.4.5.1. 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 bölen şirketin paylarını iktisap etmekte ve iştiraki olmaktadır. Bu nedenle sermayede bir azalma söz konusu olmamaktadır.

Külli halefiyete dayalı bölünmede, bölünen malvarlığı karşılığında bölen 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 özkaynağı varsa bunların devralan şirkete kar dağıtımını kararı alınmaksızın aktarılması mümkündür.

2.4.5.2. Sermayenin Artırılması

Devralan şirket sermayesini bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak miktarda artıracaktır. Ortak sıfatının korunması gereği bölünen şirketin ortakları devralan şirketin ortağı olmaktadır. Devralan şirket sermaye artırımını yaparak bunu temsil eden payları bölünen şirketin ortaklarına verecektir. Bölünen şirketin malvarlığını devralan şirketler, bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye artırımını ile bölünme kararını eş zamanlı olarak tescil ettiriler.

2.4.6. Geçmiş Yıl Zararları

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 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.

2.5. Bölünme ve Vergileme

Bölünme işlemlerinin vergilendirilmesi ile ilgili hususlar Kurumlar vergisi Kanununun 20'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır;

2.5.1. Tam Bölünme İşleminde Vergileme

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi uyarınca yapılacak tam bölünmelerde, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Tam bölünme tarihi, şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir.

Bölünme işlemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünme suretiyle infisah eden (bölünen) kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Beyanname, bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından bölünme tarihi itibarıyla hazırlanacak ve müştereken imzalanarak verilecektir.

Bölünme tarihine kadar olan kazancın vergilendirilebilmesi için bölünme tarihi itibarıyla hesaplanan kazancın bu beyannameye dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç, devralan kurumlara ait olacaktır.

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 hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesi de bölünmeye ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte verilecektir. Söz konusu beyannamenin de bölünen

kurum ve bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar tarafından müştereken imzalanarak münfesi kurumun bağılı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, bölünen kurumun bölünme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde verecekleri bir taahhütname ile taahhüt edeceklerdir.

Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan ayrıca teminat isteyebilecektir.

Bölünme beyannamesine, ayrıca bölünme bilançosu ve gelir tablosu, bölünme sözleşmesi ve bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların yeni sermaye yapısını gösteren Ticaret Sicil Müdürlüğü yazısının birer örneği eklenecektir.

Geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı döneme ilişkin olarak tam bölünme işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir.

2.5.2. Kısmi Bölünme İşleminde Vergileme

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleşen kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Kısmi 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 olacaklardır.

2.5.3. Değer Tespiti

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 raporunun Ticaret siciline sunulması gerekmektedir.

3. ORTAK HÜKÜMLER VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

3.1.Devredilecek Kıymetlerin Tespiti

Kurum bilançosunda yer alan devredilen üretim ve hizmet işletmeleri ile doğrudan ilgili olan nakit, alacaklar, menkul kıymetler ve borçların da devri zorunludur. Bu kıymetlerden nakit, alacaklar ve menkul kıymetlerin devredilen işletme ile doğrudan bağının kurulamaması halinde ise bu kıymetlerin devri ihtiyaridir.

Devredilecek söz konusu kıymetlerin tutarının mükellefçe belirlenmesi esastır. Mevcut kayıtlardan bu kıymetlerin devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilebilmesi halinde, bu

tutar; kayıtlardan devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilememesi halinde ise mükellefin belirleyeceği uygun dağıtım anahtarlarına göre hesaplanan tutar dikkate alınacaktır.

Devredilen üretim ve hizmet işletmeleriyle doğrudan ilgili olan borçların mükellef tarafından tespit edilememesi halinde, devredilecek işletmenin aktif içerisindeki payı üzerinden bir dağıtım anahtarı tespit edilmesi ve buna göre devredilecek borçların tutarının hesaplanması mümkündür.

3.2. Devredilen İktisadi Kıymetlerle Birlikte Bunlara Ait Borçların da Devredilmesi Halinde Devre Konu Net Değerin Sıfır Veya Negatif Olması Durumu

Kısmi bölünmeye konu olan iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara bağlı borçların da devredilmesi sonucu devre konu iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerinin sıfır veya negatif olması durumunda, devredilen iktisadi kıymetler defter değerleri üzerinden devredilecek, ancak devredilen iktisadi kıymetler karşılığında alınan iştirak hisselerinin bilançoda iz bedeli ile takip edilmesi gerekecektir.

Diğer taraftan, devre konu net değer negatif olması durumunda ise bu negatif farkın geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. İktisadi kıymetler karşılığında alınan ve kayıtlarda iz bedeliyle takip edilecek iştirak hisselerinin, elden çıkartılması halinde ise bu geçici hesap kapatılarak vergilendirilecek kârlar hesabına aktarılacaktır.

3.3. Üretim ve Hizmet İşletmelerine Bağlı Taşınmazların Durumu

Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan binalar, arsa ve araziler de bu işletmelere dahil taşınmazlar olarak kabul edilecektir. Ancak, bir fabrika binasının içinde iki ayrı üretim işletmesi bulunması halinde üretim işletmelerinden birinin devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir.

3.4. Bölünmenin Gerçekleştiği Tarihe Kadar Bölünen Varlıkların Değerinden Meydana Gelecek Değişikliklerin Durumu

Şirket organlarınca bölünme kararının alındığı tarih ile bölünmenin Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih arasında, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirmeleri neticesinde, stoklarda meydana gelecek eksilmeler, devralan şirketin kabul etmesi halinde nakit ile tamamlanabilecektir.

Stoklarda fazlalık meydana gelmesi halinde ise bunların devredilebilmesi mümkün olduğu gibi işletmede bırakılması da kısmi bölünmeye engel teşkil etmeyecektir.

3.5. Alınan Hisse Senetlerinin Durumu

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. (KVK GT 1 Bölüm 19.3.1)

Öte yandan, devir ve bölünme işlemi sonucunda devre konu şirketlerin gerçek değerleri üzerinden belirlenecek bir değişim oranına göre devralan şirketin sermaye paylarının ortaklara verilmesinde, ortakların servet değerlerinde meydana gelecek ve izah edilemeyecek farkların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya değer artış kazancı açısından tenkit edilebileceği tabiidir.

3.6. Amortisman Uygulaması

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.

4. BÖLÜNMEYE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI

4.1. Tam Bölünen Şirketin Mevcut İki Şirkete Tam Bölünme Yoluyla Devrolunması

Örnek .1 .

Harika Tekstil AŞ tüm malvarlığının bölümlere ayrılarak mevcut olan GÜZEL TEKSTİL AŞ ile yeni kurulacak ESAS MADENCİLİK LTD ŞTİ'ne Tam Bölünme yoluyla devrolunacaktır. Tam bölünmede şirket varlıkları ve borçlarının tamamı bölünmeye esas olan faaliyet çerçevesinde sınıflanacak ve aktif ve pasif tüm değerler düzenleyici hesapları ile birlikte külli halfiyet ilkesine uygun olarak ve kayıtlı değerleri ile mevcut ve yeni kurulacak şirketlere devrolunacaktır. Devrolunma sonrası Tam Bölünen şirket sona erecek ve varlığı ortadan kalacaktır, Ticaret Sicilinden silinecektir.

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

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

Bölen Şirket Bilanço (GÜZEL TEKSTİL A.Ş)

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

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	Hasan Harika	100000	100000
252.T	Tekstil İşl	200000		500.2	Sevim Harika	100000	100000

253.M	Madencilik İşl		120000	5002	Sermaye D.O.I.F.	10000	10000
253.T	Tekstil İşl	60000		540	Kar Yedekleri	51000	-(21000)
		284.000	206.000			284.000	206.000
					Net (Öz) Varlık	261.000	189.000

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

		Açıklama	Borç	Alacak
300.M	Banka Kredileri	Madencilik İşl etme Var. Devri	2000	
320.M	Satıcılar	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)	
102.M	Bankalar	Madencilik İşl etme Var. Devri		6000
120.M	Alıcılar	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
Tekstil işletmesi varlıklarının A.'ye devri			206.000	206.000

Yeni kurulan şirket sermayesi, bölünen şirketin Öz Varlığının aynı sermaye olarak konulması ile oluşacak, paylar bölünen şirketteki sermaye payları oranında ortaklara verilecektir. Burada mevcut bir şirket olmadığından birleşme oranı vb bir çalışmaya gerek bulunmamaktadır.

Yeni Kurulan ESAS MADENCİLİK LTD ŞTİ AÇILIŞ BİLANÇOSU aşağıdaki gibi olacaktır.

102	Banka	6000	300	Banka Kredileri	2000
102.M	Madencilik İşl	6000	300.M	Madencilik İşl	2000
120	Alıcılar	30000	320	Satıcılar	15000
120.M	Madencilik İşl	30000	120.M	Madencilik İşl	15000
252	Binalar	50000	500	Sermaye	200000
252.M	Madencilik İşl	50000	500.1	Hasan Harika	100000
253	Makine Tesis	120000	540	Sevim Harika	100000
253.M	Madencilik İşl	120000		Sermaye D.Ol.Fark.	10000
				Geçmiş Yıl Zararları	-21000
		206.000			206000

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

Bölünen şirketin bölünen özvarlığının aynı sermaye olarak mevcut Güzel Tekstil AŞ'ye konulması yoluyla yapılan birleşmede; bölünen şirketin özvarlığı karşılığında devralan şirket sermaye artırımını yapacak ve artırılan sermaye tutarı kadar bölünen şirketin ortaklarına ve/veya şirkete pay verecektir. Bu durumda devralan şirketin sermaye oranlarının tespiti için birleşme oranının tespiti gerekmektedir.

Bölünen Şirketin Birleşme Oranı = Aynı Sermaye Değeri / Aynı Sermaye Değeri+Devir Alan Şirketin Öz varlığı

$$\text{Bölünen Şirketin Birleşme Oranı} = \frac{\text{Aynı Sermaye Değeri}}{\text{Bölünen Şirket Devrolunan Net Varlığı} + \text{Devir Alan Şirketin Öz Varlığı}}$$

$$\text{Bölünen Şirketin Birleşme Oranı} = \frac{261.000}{261.000 + 460.000}$$

$$\%36,20$$

Artırılacak sermaye tutarı 261.000 TL. Bölünen şirketin ortaklarına verilecek pay tutarı 261.000 TL olacak ve bu tutar bölünen şirketteki pay oranları ile bölünen şirket ortaklarına verilecektir.

		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	Alıcılar	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	20000	661.000
252.T	Tekstil İşl	250000	200000			B. Güzel	400000	0	400000
						H. Harika		10000	130.500

						S. Harika		10000 0	130.50 0
253	Makin eT	180000	60000	240000	502	Ser. D.Ol.F.	0	10000	
253.T	Tekstil İşl	180000	60000		540	Kar Yed.	60000	51000	
		500.000	284.000	784.000			500.00 0	284.0 00	784.00 0

Devredilen iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara ait borçların da devredilmesi halinde devre konu net değerın sıfır veya negatif olması durumunda Kısmi bölünmeye konu olan iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara bağılı borçların da devredilmesi sonucu devre konu iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerinin sıfır veya negatif olması durumunda, devredilen iktisadi kıymetler defter değerleri üzerinden devredilecek, ancak devredilen iktisadi kıymetler karşılığında alınan iştirak hisselerinin bilançoda iz bedeli ile takip edilmesi gerekecektir. Diğer taraftan, devre konu net değerın negatif olması durumunda ise bu negatif farkın geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. İktisadi kıymetler karşılığında alınan ve kayıtlarda iz bedeliyle takip edilecek iştirak hisselerinin, elden çıkartılması halinde ise bu geçici hesap kapatılarak vergilendirilecek kârlar hesabına aktarılacaktır. (KVK GT 1 Bölüm 19.2.2.1.1)

4.2. Kısmi Bölünen Şirketin Üretim İşletmesinin Mevcut veya Yeni Kurulacak Bir Şirkete Devrolması

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 ettiğini kabul etmekteyiz.

Bölünen Şirket Bilançosu (HARİKA TEKSTİL VE MADENCİLİK A.Ş) Malvarlığının Bölümlere Ayrılması yukarıda yer aldığı gibidir.

Bölünen şirketin bölünen ve devredilen malvarlığı karşılığında Bölen Şirketin ortaklık payı alması (iştirak hissesi) durumunda muhasebe kayıtları ve bilançoların düzenlenmesi:

Bu durumda bölünen şirketin devredilen malvarlığı karşılığında İştirak Hissesi alacağından sermaye yapısında herhangi bir değişiklik olmayacak, yani sermaye azaltımına gidilmeyecektir. bölün şirket ise sermaye artırımını yapacaktır.

		Açıklama	Borç	Alacak
300.T	Banka Kredileri	Tekstil İşletme Varlıkları Devri	3000	
320.T	Satıcılar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri	20000	
242	İştirakler Hesabı		261000	
102.T	Bankalar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		4000
120.T	Alıcılar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		20000
252.T	Binalar	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		200000
253.T	Makien Tes.	Tekstil İşletme Varlıkları Devri		60000
Tekstil işletmesi varlıklarının devri			284.000	284.000

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

		Birleşme Öncesi	Bölüne n Varlıklar	Bölün me Devir Sonrası			Birleşme Öncesi	Bölüne n Varlıklar	Bölün me 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	Alıcılar	50000	20000	30000	120.T	Tekstil İşl	35000	20000	
120.M	Madencilik	30000		30000	500	Sermaye	400000		400000

120.	Tekstil İşl	20000	20000			H. Harika			20000 0
242	İştirakler			261000		S.Hari ka			20000 0
252	Binalar	25000 0	200000	50000					
252.	Madencilik	50000		50000		Ser. D.O.L.F	20000		20000
252.	Tekstil İşl	20000 0	200000		502	Kar Yed.	30000		30000
253	Makine T	18000 0	60000	12000 0	540				
253.	Madencilik	12000 0		12000 0					
253.	Tekstil İşl	60000	60000						
		490.00 0	284.00 0	467.00 0			490.00 0	23.000	467.00 0

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.	Tekstil İşl	20000	4000		333 0.T	Tekstil İşl	5000	3000	
120	Alıcılar	50000	20000	70000	320	Satıcılar	35000	20000	55000
120.	Tekstil İşl	50000	20000		120. T	Tekstil İşl	35000	20000	

252	Binalar	250000	200000	450000	500	Serma ye	400000	261000	661.000
252. T	Tekstil İşl	250000	200000			B. GÜZE L	400000	0	400000
						Harika Tekstil			261.000
253	Makine T	180000	60000	240000	502	Ser. D.Ol.F.	0		
253. T	Tekstil İşl	180000	60000		540	Kar Yed.	60000		
		500000	284000	784000			500000	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 artırımını yapacaktır.

			Açıklama	Borç	Alacak
300.T	Banka		Tekstil İşletme Varlıkları	3000	
	Kredileri		Devri		
320.T	Satıcılar		Tekstil İşletme Varlıkları	20000	
			Devri		
500	Sermaye			261000	
	Hesabı				
500.1	Hasan Harika	¹		130500	
500.2	Sevim Harika			130500	
102.T	Bankalar		Tekstil İşletme Varlıkları		4000
			Devri		
120.T	Alicılar		Tekstil İşletme Varlıkları		20000
			Devri		
252.T	Binalar		Tekstil İşletme Varlıkları		200000
			Devri		
253.T	Makine Tes.		Tekstil İşletme Varlıkları		60000
			Devri		
Tekstil işletmesi varlıklarının devri			GÜZEL TEKSTİL A.'ye	284.000	284.000

¹ 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 artırımını yapacaktır.

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

		Birleşme Öncesi	Bölünme Varlıkları	Bölünme Devir Sonrası			Birleşme Öncesi	Bölünme Varlıkları	Bölünme Devir Sonrası
102	Banka	10000	4000	6000	300	Banka Kr	5000	3000	2000
102. M	Madencilik	6000		6000	3330	Tekstil İşl	5000	3000	
102. T	Tekstil İşl	4000	4000		320	Satıcılar	35000	20000	15000
120	Alıcılar	50000	20000	30000	120. T	Tekstil İşl	35000	20000	
120. M	Madencilik	30000		30000	500	Sermaye	40000	261000	139000
120. T	Tekstil İşl	20000	20000			H.Harika	20000	130500	69500
						S.Harika	20000	130500	69500
252	Binalar	25000	200000	50000		Ser. D.Ol.F	20000		20000
252. M	Madencilik	50000		50000		Kar Yed.	30000		30000
252. T	Tekstil İşl	20000	200000		502				
253	Makine T	18000	60000	12000	540				
253. M	Madencilik	12000		12000					
253. T	Tekstil İşl	60000	60000						
		490.00	284.00	206.00			490.00	23.000	206.00

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.

Devredilen iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara ait borçların da devredilmesi halinde devre konu net değerin sıfır veya negatif olması durumunda Kısmi bölünmeye konu olan iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara bağlı borçların da devredilmesi sonucu devre konu iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerinin sıfır veya negatif olması durumunda, devredilen iktisadi kıymetler defter değerleri üzerinden devredilecek, ancak devredilen iktisadi kıymetler karşılığında alınan iştirak hisselerinin bilançoda iz bedeli ile takip edilmesi gerekecektir. Diğer taraftan, devre konu net değerin negatif olması durumunda ise bu negatif farkın geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. İktisadi kıymetler karşılığında alınan ve kayıtlarda iz bedeliyle takip edilecek iştirak hisselerinin, elden çıkartılması halinde ise bu geçici hesap kapatılarak vergilendirilecek kârlar hesabına aktarılacaktır. (KVK GT 1 Bölüm 19.2.2.1.1)