



ERCİYES

Yeminli Mali Müşavirlik ve
Bağımsız Denetim A.Ş.

GevherNesibe V.D. 342 028 6345
Ticaret Sicil No. 19263
www.erciyesymm.com.tr
bilgi@erciyesymm.com.tr

G.Nesibe Mh. Tekin Sk. İmtaş Park Kat: 5
No:4/15-16 Kocasinan / KAYSERİ
Tel: 0 352 235 24 84 Faks: 0 352 235 04 96

SİRKÜ : 2017/22

**Konu : KVK 13 Seri No.lu Genel Tebliği Taslağı
Hakkında Değerlendirmeler**

**KAYSERİ
12.04.2017**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi hükümleri kapsamında gerçekleşen kısmi bölünme işlemleriyle ilgili olarak tereddüt edildiği anlaşılan hususlara ilişkin açıklamaların yer aldığı Kurumlar Vergisi 1 Seri No.lu Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 13 Seri No.lu Tebliğ Taslağı Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayımlanmış bulunmaktadır. Tebliğ Taslağının 4 no.lu maddesi ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nin "19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümünün dördüncü paragrafından sonra gelmek üzere eklenmesi öngörülen parafırdaki düzenlemelere ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'na da iletilen değerlendirmelere ve vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla bu konuda yapılan öneriye aşağıda yer verilmiştir.

Tebliğ Taslağındaki Düzenleme	Taslağı İlişkin Değerlendirme ve Öneri
<p>MADDE 4- Aynı Tebliğın "19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümünün dördüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.</p> <p>"Kısmi bölünme işlemlerinde devralan şirket hisselerinin devreden şirket ortaklarına verilmesi halinde, devreden şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi gerekeceğinden, devreden şirketin sermayesini oluşturan unsurlara göre sermaye azaltımı dolayısıyla vergilendirme yapılması söz konusu olabilecektir.</p> <p>Yapılacak sermaye azaltımında;</p> <ul style="list-style-type: none">- Öncelikle, işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, yeniden değerlendirme değer artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu vb.),- Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (geçmiş yıl karları, olağanüstü yedekler vb.),- Son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiğı kabul edilecektir."	<p>Eklenmesi öngörülen paragraflar ile kısmi bölünme ile devredilen varlıklar karşılığında alınacak iştirak hisselerinin ortaklara verilmesi için fonlar ve geçmiş yıl kârlarını ihtiva eden sermayenin azaltılmasının gerekmesi halinde azaltılan sermaye içinde bulunan bu unsurların işletmeden çekilmiş veya dağıtılmış varsayılarak vergilendirileceğı (kurumlar vergisi ve kâr dağıtım stopajı) ifade edilmektedir.</p> <p>Özkaynak unsurları yeterli olmayan şirketler açısından bölünme işleminin doğal sonucu olan sermaye azaltılması işleminin vergilendirilmesine ilişkin yapılan bu değerlendirmenin 5520 Sayılı KVK'nun 19. ve 20. Maddelerine aykırı olduğı görülmektedir. Zira 5520 Sayılı KVK'nun 19. ve 20. Maddelerinde kısmi bölünme sebebiyle sermayenin azaltılması halinde azaltılan sermayenin vergilendirileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamakta, aksine bu maddelere uygun olarak yapılan kısmi bölünme işlemlerinin vergilendirilmeyeceğı açıklanmaktadır. Kanunda yer almayan Tebliğ taslağındaki değerlendirmenin, kısmi bölünme sonucunda ortakların alacağı iştirak hisselerini karşılayacak tutarda geçmiş yıl kârı veya fonu bulunan şirketler açısından, sermaye azaltılmadan (devredilen varlıkların sermayeye eklenmemiş mevcut fonlardan ve/veya geçmiş yıl kârlarından karşılanarak) gerçekleştirilen kısmi bölünme işlemlerinin de vergilendirilmesine yol açabileceğı görülmekte, bu vergilendirme işleminin başlatılması halinde özellikle stopaj suretiyle vergilendirilen tutarların mahiyeti hakkında tartışmaların ve yıllık beyan sorunlarının yaşanabileceğı anlaşılmaktadır.</p> <p>Kısmi bölünme işlemlerinde esasen Şirketten çekilen herhangi bir unsur bulunmamakta, kısmi bölünme öncesi gerek sermayeye eklenmiş bulunan gerekse de şirketin özkaynak hesapları içinde yer alan fonlar ve geçmiş yıl kârları bölünme sonrası iki şirketin sermayesi veya özkaynakları içinde varlığını devam ettirmektedir. Dolayısıyla kısmi</p>

bölünme ile devredilen varlıklar karşılığında alınacak iştirak hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, gerek sermayeye eklenmiş fonlar ve/veya geçmiş yıl kârlarının, gerekse de mevcut özkaynaklar içinde yer alan fonların ve/veya geçmiş yıl kârlarının sermaye azaltılarak veya doğrudan diğer şirkete aktarılmasında herhangi bir vergilendirme yapılmaması gerekmektedir.

Şirketlerin yeniden organize edilerek ekonomik ve ticari hayata katkılarının artırılmasına imkân veren kısmi bölünmenin vergilendirme yoluyla önüne geçilmemesi, ancak ortakların haklarının korunarak vergi güvenliğinin sağlanması için Tebliğin yayım tarihinden sonra başlayacak işlemlere uygulanmak üzere aşağıdaki düzenlemelerin yapılması önerilmektedir.

Tam veya kısmi bölünme işlemlerinde 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca hazırlanması gereken bölünme planı veya bölünme sözleşmesi ile bölünme raporlarında, (devredilen varlıklar karşılığında alınacak iştirak hisselerinin ortaklara verilip verilmediğine bakılmaksızın) sermaye azaltılması halinde azaltılan sermayenin hangi unsurlardan oluştuğunun (nakit, ortak cari hesabı, değer artış fonları, sermaye düzeltmesi olumlu farkları, geçmiş yıl kârları gibi) veya yeterli özkaynak unsuru bulunması sebebiyle sermaye azaltılmadan gerçekleştirilen kısmi bölünmede, devredilen varlıkların hangi özkaynak unsurlarından (fonlar, geçmiş yıllar kârları gibi) karşılandığının ayrıntılı olarak belirtilmesi ve bu tutarlara yeni şirketin esas sözleşmesinin sermaye maddesinde yer verilmesi, devredilecek sermaye veya özkaynak unsurları arasında kurumlar vergisine tabi fonlar ile kâr dağıtım tevkifatına tabi unsurların bulunması halinde bu tutarların devir alan Şirket sermaye hesabı altında açılacak muavin hesaplarda ayrı ayrı izlenmesi ve bu tutarların devir alan Şirket tarafından işletme dışına çıkarılması halinde vergisel yükümlülüklerin ihlali yapan bu şirket tarafından yerine getirileceğinin taahhüt edilmesi istenebilir. Devir alan şirket tarafından bu şartların ihlal edilmesi halinde Tebliğ Taslağınının 4 no.lu maddesi ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nin "19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümünün dördüncü paragrafından sonra gelmek üzere eklenmesi öngörülen paragraftaki sıralamaya göre vergilendirme yapılacağı açıklanabilir.



ERCİYES

Yeminli Mali Müşavirlik ve
Bağımsız Denetim A.Ş.