



VERGİDE GÜNDEM

M. FATİH KÖPRÜ fatih.kopru@tr.ey.com
www.vergidegundem.com

"Kısmi bölünme"de sorunlar...

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, GEÇTİĞİMİZ MART AYINDA İNTERNET SİTESİNDE BİR TEBLİĞ TASLAĞI YAYINLAMIŞTI. BU TASLAK TEBLİĞ "KİSMİ BÖLÜNME"YLE İLGİLİ DETAYLI AÇIKLAMALAR İÇERİYOR. BU HAFTAKİ YAZIMIZDA KİSMİ BÖLÜNME HAKKINDA ÖZET BİLGİ VERİYORUZ. TEBLİĞ TASLAĞIYLA İLGİLİ ÜZERİNDE TARTIŞILMASI GEREKEN BAZI KONULAR MEVCUT.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan bir tebliğ taslağı, geçtiğimiz mart ayında internet sitesinde yayınlanarak kamuoyunun bilgisine sunulmuştu. Bu taslak tebliğ "kısmi bölünme"yle ilgili detaylı açıklamalar içeriyor.

Üzerinden yaklaşık dört ay geçmesine rağmen taslak tebliğ henüz yayınlanmadı. Duyduğumuz kadarıyla üzerinde çalışmalar devam ediyor, çeşitli kesimlerin görüşüne başvuruluyor ve tebliğ son haline getirilmeye çalışılıyor. Hiç tartışılmadan, hiçbir kurum veya kuruluşun görüşü alınmadan sadece İdarenin görüşlerini yansıtacak bir tebliğ yerine, bunda olduğu gibi, uzlaşma sonucu çıkarılan bir tebliğin uygulamada ortaya çıkabilecek sorunları daha doğmadan yok edebilecek olması açısından bu gelişme oldukça önemli.

Biz de bu kapsamda yazımızda öncelikle kısmi bölünme hakkında özet bilgi verip, devamında tebliğ taslağıyla ilgili üzerinde tartışılması gereken birkaç konuyu gündeme getirmek istedik.

KİMLER İÇİN GEÇERLİ?

Kısmi bölünme, tam mükellef

statüsündeki sermaye şirketleri için geçerli. Yani limited veya anonim şirketler bu imkandan yararlanabiliyor. Diğer taraftan sermaye şirketi niteliğindeki yabancı kurumlar da bu düzenleme kapsamında bulunuyor. Bilanço esasına göre defter tutsa dahi ticari kazanç sahibi gerçek kişiler ile kolektif veya adi şirketler için kısmi bölünme hükümleri uygulanmıyor.

HANGİ VARLIKLAR?

Kısmi bölünme işlemine sadece;
- Taşınmazlar,
- En az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri,
- Üretim veya hizmet işletmeleri, konu edilebiliyor. Bunlar dışındaki varlıkların kısmi bölünme işlemine konu edilmesi mümkün değil.

NASIL İŞLİYOR?

Sermaye şirketleri tarafından, bilançolarında yer alan yukarıda sayılan varlıkların bir veya birkaçının tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak tanımlanıyor. Bu varlıklar mevcut veya yeni kurulan bir şirkete devredilebiliyor. Bu şekilde gerçekleşen kısmi bölünme

işlemlerinden doğan kârlar vergilendirilmiyor.

Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkete kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebiliyor.

ÜRETİM VE HİZMET İŞLETMELERİ

Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunlu. Kısmi bölünme sonucu hem bölünen işletmenin hem de bölünme sonucunda varlıklar devralan işletmenin faaliyetine devam etmesi esas. Yani kısmi bölünmeden söz edebilmek için birden fazla üretim veya hizmet işletmesinin olması gerekiyor. Tek faaliyeti bulunan bir kurumun bu faaliyete ilişkin işletmesini devretmesi durumunda faaliyetine devam etme imkanı kalmayacağından bu işlemin kısmi bölünme olarak değerlendirilmesi de mümkün olmuyor.

TİCARET YAPANLAR?

Yasa hükmü ve yürürlükte olan tebliğde "üretim veya hizmet işletmeleri"nin kısmi bölünmeye konu edilebileceği belirtiliyor. Bir mükellef tarafından akaryakıt istasyonunun kısmi bölünmeye konu edilip edilmeyeceği sorulmuş. İdare, 1 Eylül 2015 tarihli özeldesinde cevaben, ticaret işletmesi niteliğindeki akaryakıt istasyonunun kısmi bölünmeye konu edilmesinin mümkün olmadığını belirtiyor. Gerçekçe olarak da, kısmi bölünmenin kapsamına sadece üretim ve hizmet işletmelerinin dahil

olduğunu söylüyor. Yani bu özelge ile kanun koyucunun kısmi bölünmeye konu işletmeleri ifade ederken, "işletmeler" tabiri yerine "üretim veya hizmet işletmeleri" tabirini kullanmış olması, alım-satım işletmelerinin kapsam dışında tutulmak istenmesi şeklinde yorumlanıyor.

Söz konusu özelgede "ticaret işletmesi" diye bir kavram ortaya atılmaktadır. Ticaret işletmesi, üretim ve hizmet işletmeleri kavramlarından ayrı bir kavram değildir. Bir üretim işletmesi de bir ticari işletmedir. Ticari işletme kavramı, içinde üretim ve hizmet işletmelerini de barındıran şemsiye bir kavramdır. Yasanın kısmi bölünmeye ilişkin hükümlerinde "ticaret işletmesi" diye ayrı bir kavrama yer verilmediği gibi ticaret işletmelerinin kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği hususu da kanun ile düzenlenmiş değildir.

Tebliğ taslağı üzerinde yapılan çalışmalar sırasında, ticaret işletmelerinin bu uygulamadan yararlanamayacağına ilişkin kısıtlayıcı ifadeler yer verilmemesinin, kısmi bölünmenin amacına daha uygun olacağını düşünüyoruz.

GAYRİMENKULLER

Bir diğer konu da üretim faaliyeti kapsamında kullanılan binaların müstakil olarak kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceğine ilişkin.

Taslak tebliğde, üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki ve teknik bütünlük arz eden, dolayısıyla bu işletmelerden ayrılmaması mümkün olmayan bina, arsa ve arazi gibi üretim ve hizmet işletmelerinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan taşınmazların, bu işletmelerden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilmesinin mümkün olmadığı yönünde açıklamalar yer alıyor. Bu

anlayış ayrıca birkaç örnekle de teyit ediliyor.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz gibi hizmet veya üretim işletmelerinin devrinde "işletme bütünlüğü" kuralı getirilmiş olmakla birlikte; taşınmazların devrinde kanunda bu yönde hiçbir sınırlama bulunmuyor.

Dolayısıyla bir taşınmazın, üzerinde yürütülen üretim veya hizmet işletmesinden bağımsız olarak, salt "gayrimenkul" niteliğinde olması nedeniyle kısmi bölünmeye konu edilmesinde herhangi bir yasal engel bulunmuyor.

Bu kapsamda, kısmi bölünmenin işsiz hale getirilmemesi için tebliğ

şeyin tamamına belli paylarla malik olabileceği ve paydaşlardan her birinin kendi payı bakımından malik hak ve yükümlülüklerine sahip olduğu, bu kapsamda da, payların devredilebileceği, rehin edilebileceği ve alacaklılar tarafından haczetirilebileceği düzenlenmiştir.

Bahsi geçen düzenleme kapsamında, bir pay sahibinin kendi payını devretmek istemesi halinde Tapu Sicili nezdinde işlem yapılması gerekiyor. Nitekim söz konusu payların devrinde taşınmaz varlıkların devrine uygulanan hükümler uygulanıyor.

Dolayısıyla gayrimenkulün

tamamının değil sahip olunan bir kısmının devrinin Medeni Kanun kapsamında bir taşınmaz devri olarak görüldüğü açık. Tebliğ taslağında yer alan ve gayrimenkulün hissesini "taşınmaz" tanımının dışına çıkararak açıklama ve örneklerin metinden çıkarılarak, gayrimenkul paylarının kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceğine ilişkin tartışmalara bir son verilmesini umuyoruz.

İNŞAATI DEVAM EDENLER

Gayrimenkullerle ilgili bir diğer konu da, henüz tamamlanmamış durumda bulunan otel inşaatının kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceğine ilişkin taslak tebliğde yer alan örnek. Örnekte, bu inşaatın henüz üretim ve hizmet işletmesi niteliği taşımadığı gibi bu haliyle bina olarak da değerlendirilmesinin mümkün olmadığı belirtilerek kısmi bölünmeye konu olmayacağı ifade ediliyor.

Ancak otel inşaatı bina olarak kabul edilmese dahi, bu haliyle arsa hükmünde ve dolayısıyla kısmi bölünmeye konu edilebilecek bir gayrimenkul niteliğinde olduğunu belirtmek isteriz.



taslağında yer alan yukarıdaki ifadelerin yeniden değerlendirilmesinde fayda olduğunu düşünüyoruz.

HİSSELİ GAYRİMENKUL

Tebliğ taslağındaki örneklerden birinde bir taşınmazın belirli bir oranının/bölümünün müstakilen taşınmaz niteliğinde olmamasından dolayı kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği belirtiliyor.

Oysa gayrimenkulün tanımının yapıldığı Türk Medeni Kanunu'nda, bir taşınmazın belirli bir bölümünün "gayrimenkul" olarak kabul edilmeyeceği yönünde bir açıklama bulunmuyor.

Ayrıca aynı yasada; paylı mülkiyette birden çok kimsenin, maddi olarak bölünmüş olmayan bir