

ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE KİSMİ BÖLÜNME VE BÖLÜNME İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Doç.Dr. Ayten Ersoy³

ÖZET

Ekonomik yaşamın doğal akışı içerisinde bazı işletmelerin ortakları muhik sebeplerin varlığına dayanarak, ortaklıktan çıkma hakkı isteyebilirler ya da bir ortağın ortaklıktan çıkarılmasını talep edebilirler ya da şirketin bölünmesini talep edebilirler. Bu çalışmamızda sadece Anonim ve Limited şirketlerde kısmi bölünme üzerinde durulacaktır.

Anahtar Sözcükler: Kısmi bölünme, ortaklıktan çıkma, ortaklıktan çıkarılma.

ABSTRACT

ACCOUNTING TRANSACTIONS OF THE PARTIAL SPIN-OFF AND THE SPIN-OFF PROCESS IN JOINT-STOCK CORPORATIONS AND LIMITED LIABILITY COMPANIES

Based on the existence of justified causes, shareholders of some entities may require withdrawal from partnership, removal from partnership or spin-off for the entity. In our work, we will focus on the partial spin-off in joint-stock corporations and the limited liability companies.

Key words: Partial spin-off, withdrawal from partnership, removal from partnership.

1. SUNUŞ :

İşletmeler süreklilik kavramı gereğince, faaliyetlerine mütemadiyen devam etmek üzere kurulurlar. Ancak, ekonomik yaşamın doğal akışı içerisinde bazı işletmelerin ortakları muhik sebeplerin varlığına dayanarak, ortaklıktan çıkma hakkı isteyebilirler ya da bir ortağın ortaklıktan çıkarılmasını talep edebilirler ya da şirketin bölünmesini talep edebilirler. Bu çalışmamızda sadece Anonim ve Limited şirketlerde kısmi bölünme üzerinde durulacaktır.

- Şirketlerin sermaye yapısının değişip değişmediği şu şekilde incelenebilir:
 - a) Şirkete kuruluşta sermaye konur.
 - b) Ortaklık hakkı devir alınır - devredilirse. (sermaye değişmez).
 - c) Ortak, ortaklıktan çıkarılırsa sermayedeki payı şirket tüzel kişiliğince ödeneceğinden (şirketin sermayesi azalır).
 - d) Ortak, ortaklıktan ayrılırsa sermayedeki payı şirket tüzel kişiliğince ödeneceğinden (şirket sermayesi azalır).

* Anonim şirkette, ortakların (hissedarların) şirketten çıkma ve çıkarılma hakkı yoktur. Ana sözleşmede aksine bir hüküm bulunmadıkça hissedarlar paylarını dilediği bedelle satma hakkına sahiptir. Ana sözleşmede Anonim Şirket ortaklarının hisselerini, mevcut ortaklara satmasını sağlamaya yönelik düzenlemeler (rüçhan hakkı, pay defterine kayıt şartı v.b.) yapılabilir.

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi Anonim şirketlerde ise hisse senetlerinin devirleri için (İMKB de işlem şartı, blok satış, Takas banktan geçiş vb.) özel düzenlemeler söz konusudur.

* Limited şirketlerde ortaklıktan çıkma ve çıkarılma konusu, TTK. Md.551'de şu şekilde düzenlenmiştir: "Şirket mukavelesiyle, ortaklara şirketten çıkma hakkı verilebileceği gibi bu hakkın kullanılması muayyen şartlara da tabi tutulabilir.

³ Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe Bölümü

Her ortak, muhik sebeblere (haklı nedenlere) dayanmak şartıyla şirketten çıkmasına müsaade edilmesini veya şirketin feshini mahkemeden talep edebilir. Esas sermayenin yarısından fazlasına sahip bulunan ortakların mutlak ekseriyeti tarafından muvafakat edilmek şartıyla şirket, haklı nedenlerden dolayı bir ortağın şirketten çıkarılmasını mahkemeden isteyebilir.

Bir ortağın şirketten çıkması veya çıkarılması ancak sermayenin azaltılması hakkındaki hükümlere riayet şartıyla muteberdir. Şu kadar ki, ayrılan ortağın hakları, şirketin esas sermayesinin itibari miktarını geçen mallarından ödenir veya payı sermaye koyma borcunun yerine getirilmemesi hakkındaki hükümler gereğince paraya çevrilirse yahut başka bir ortak tarafından devir alınırsa esas sermayenin azaltılması hakkındaki hükümlere riayet etmeye huzum yoktur.”

Yukarıdaki hükümden anlaşılacağı üzere ayrılan ortağın payının nasıl hesaplanacağına ilişkin kanunda bir düzenleme bulunmamaktadır (Ersoy , 2002 : 177).

Kısmi bölünme şirketten ayrılma şeklinde de düzenlenebilir.

Bölünme, şirketler için değişen koşulların yeni bir yapılanmayı gerektirdiği durumlarda başvurulmuş bir yeniden örgütlenme (reorganizasyon) modelidir (TBMM Plan Bütçe Komisyonu Raporu , 2001 : 3).

2. BÖLÜNME NEDENLERİ :

Bölünmenin nedenlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

Ülkemizin uzun süredir içinde bulunduğu ekonomik ortamın şirketleri kısa vadeli kararlar almaya zorlaması, bunun sorunlara stratejik bir yaklaşımla uzun vadeli bakılması ve çözümler üretilmesine imkan vermemesi, zamanında doğru ve yerinde verilmiş kararlarla kurulan şirketlerin enflasyon süresince verimliliklerini kaybetmeleri ve optimum ölçeklerden uzaklaşarak verimsiz bir yapıya dönüşmesi, yine zaman içinde ortaklık kuran kişiler ve grupların müşterek olarak yürüttükleri faaliyetlerin gereklilikleri ve yeterlilikleri konusunda ortaklar ve gruplar arasında görüş ve anlayış farklılıklarının ortaya çıkması, mevzuattaki yetersizliklerin şirketlerin yeniden yapılanmasını zorlaştırması gibi hususlar dikkate alınarak ekonominin bir bütün olarak etkinlik ve verimlilik artışı ve rekabet avantajı sağlayabilmesi için şirketlerin bölünerek yeniden yapılanmasına imkan sağlayacak düzenlemelere gidilmiştir(Türk , yayınlanmamış inceleme :1) , (Doğrusöz , 2001 : 39).

a) Bölünme (ayrılma) yoluyla özellikle büyük şirketler, belirli bir ölçeğin üstünde azalan verim kanununun etkisini göstermesiyle hantal bir yapılanmaya düşmekten kurtulmak, gelişen iş durumuna göre aynı şirketler topluluğu içinde iş bölümü ve uzmanlaşmaya gitmek, üretim, dağıtım ve pazarlama sürecinin farklı aşamalarını ayrı birimler olarak örgütlemek gibi ekonomik faaliyetlerde verimlilik ve rasyonelliği sağlayıcı amaçları gerçekleştirebilirler.

b) İçinde bulunulan ekonomik ortamın şirketleri kısa vadeli kararlar almaya zorlaması nedeniyle, uzun vadeli ve stratejik bir bakış açısına imkan vermemesi,

c) Ortaklık kuran kişi ve grupların zaman içerisinde faaliyetin gereklilik ve yeterlilikleri konusunda görüş ayrılıklarına düşmeleri, bölünmeyi gerekli kılabilir (Sezgi , 2001 : 86).

3. BÖLÜNMENİN YARARLARI :

Türk vergi mevzuatına bölünmenin bir müessese olarak sokulması ile sağlanması amaçlanan **yararlar** ise gerekecede şu biçimde belirlenmiştir:

- İşletmelerin bünyesinde yürütülen birden çok hizmet ve üretim faaliyetinin ayrıştırılarak mevcut hantal yapılarından kurtulmaları,

- Anlayış ve görüş farklılığı olan ortakların ortaklıklarının ayrıştırılması,

- Yeni oluşturulacak üretim ve hizmet işletmelerinin belli oranlarda yoğunlaşarak uzmanlaşması,

- Ölçek ekonomisinden yararlanarak verimli ve karlı kuruluşlar yaratılması, olarak sayılabilir.

Türk Ticaret Kanununda bölünme ile ilgili ayrı bir hüküm yer almamaktadır.Buna istinaden Sanayi ve Ticaret Bakanlığı 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında

Kanunun 33'üncü maddesindeki yetkilerini kullanarak, 16.09.2003 tarih ve 25231 sayılı resmi gazetede yayımlanan "Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkında" ortak tebliğ düzenlemiştir. 5422 sayılı KVK.'nın (03.07.2001 tarihinde yayımlanan 4684 sayılı Kanunla değişen) 38.'nci maddesi ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 274. ncü maddesine istinaden düzenlendiği belirtilmiştir. Buna göre TTK'nun 274.'üncü maddesinde kısmi bölünme;

"Anonim şirketlerin muameleleri, bir tüzük ile tayin olunacak şekilde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Ticaret Müfettişleri tarafından düzenlenir. Denetim, bilançosunun açıklık ve doğruluk esasları çerçevesinde incelenmesini de kapsar. Diğer Bakanlık ve kuruluşlarca Anonim şirketleri ilgilendiren konularda düzenleme yapılması halinde, Bakanlığın uygun görüşü alınır. Bakanlık, bu Kanunun Ticaret şirketlerine ilişkin hükümlerinin tatbikatıyla ilgili olarak tebliğler çıkarmaya yetkilidir. Ticaret Sicili Memurlukları tebliğ hükümlerine uymakla yükümlüdür." şeklindedir. Buna göre bir Anonim Şirket ile Limited Şirketin kısmi olarak bölünmesi KVK. madde 38'in 2. bendine göre aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Bir sermaye şirketinin bilançosunda yer alan,

- a) Gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile,
- b) Üretim tesisleri, hizmet işletmeleri ve bu tesis ve işletmelere bağlı gayri maddi haklar,
- c) Hammadde, yarı mamul ve mamul malların,

mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine, bu değerleri devreden şirketin ortaklarına verilmek veya devreden şirkette kalmak üzere devralan şirketin iştiraki karşılığında aynı sermaye olarak konulmasıdır.

4. KISMİ BÖLÜNME :

Kısmi bölünme işlemi, bir üretim tesisi veya işletmenin parça parça elden çıkarılarak şirketin üretim ve hizmet ifası faaliyetinden alıkonulması sonucunu doğurmamalıdır. Bu nedenledir ki, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 38.inci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde üretim tesisleri ve hizmet işletmelerinin aynı sermaye olarak konulmasında, bu faaliyetlerin ifası için gerekli olan unsurların bir bütünlük içinde dikkate alınması öngörülmek suretiyle işletme bütünlüğünün korunması esas alınmıştır.(sadece bölünen şirkette değil, devir alan şirkette de bu ünitenin kendi başına bir mal ya da hizmet üretmeye yeterli olup olmadığına ve diğer şirkette kalan kısımlarında ekonomik olarak bir değer ifade edip etmediğine bakmak gerekir. Bu nedenle aranması gereken şart, işletme değil, ünite bütünlüğü olmalıdır).

Kısmi bölünme işleminde, Anonim ve Limited şirketlerin mal varlığının bir kısmı mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devrolunur ve bunun karşılığında bölünen şirket ve ortakları devralan şirketin ortaklık paylarını iktisap eder. Bölünme işleminin en önemli özelliği, mal varlığının bir kısmının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devrolmasıdır. Devir işleminden de bu noktada ayrılmaktadır. Zira devir işleminde mal varlığının bütün olarak devredilmesi söz konusudur (Özen , 2003 : 37).

Kısmi bölünmede, aynı sermaye koyulan şirketin hisseleri, bölünen şirketin kendisine verilebileceği gibi, şirket ortaklarına da verilebilir. Şirkete verilmesi halinde, sadece aktifteki varlığın ismi değişecek, muhasebe değeri aynı kalacaktır. Ortaklara verilmesi halinde ise, şirket sermaye azaltımına gidecek, ortakların ilk şirketteki ortaklık miktarı azalırken ikinci şirkete ortak olunacak, sürenin dolmasından sonra yapılacak hisse satışları ile de vergisiz fon yaratacaklardır (Sezgi , 2001 : 91).

Hem kısmi hem de tam bölünmede ortaklık paylarının korunması ilke olarak kabul edilmiştir. Anılan ilkenin anlamı, devrolunan ortaklığın ortaklarına mevcut paylarını ve haklarını karşılayacak değerde pay ve hak verilmesi, karşılığın tespitinde oy haklarının dağılımının ve önem taşıyan diğer hususların dikkate alınması, intifa senedi sahiplerine eşdeğer haklar bahşedilmesi veya bunların satın alınmasıdır. Ancak, bu ilke bağlamında ortaklara iki imkan tanınmaktadır. Bunlardan birincisi eş değer bölünme diğeri ise eşdeğer olmayan bölünmedir.

Eş değer bölünmede, devrolunan ortaklığın ortaklarına, mevcut paylarının oranlarına göre, bölünmeye katılan tüm ortaklıklara ortaklık payları verilir. Bu tür bölünmede oran aynen muhafaza edilmektedir.

Eş değer olmayan bölünmede ise oranlara uyulmaz. Bu hal özellikle bir kısım ortakların paylarını devreden ortaklıkta muhafaza etmeleri veya ortakların sanayi, ticaret ve hizmet sektörü şirketlerde farklı oranlara sahip olmaları hususunda mutabık bulunmaları halinde söz konusu olur (Tekinalp, 2001 : 37).

5. KISMİ BÖLÜNME HALİNDE İŞLEM SÜRECİ :

Bölünme kararı alındığında yapılacak işlemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- a) Bölünme işlemi son üç aylık bilanço üzerinden yapılacaktır.
- b) Bölünme işlemine konu şirketin pasifinde yer alan değer artış fonu varsa sermayeye eklenecektir.
- c) Yönetim kurulu kararı alınıp, ortaklara onaylatılarak şirketin özkaynakları pozitif olacak şekilde sermaye tamamlama akçesi konulacaktır. (TTK md.324).
- d) Bölünme işlemi için prosedür başlatılacak (Genel Kurul ve Yönetim Kurulu Kararları alınacak, mahkemeden Bilirkişi tayini istenecek).
- e) Mahkemece bilirkişilere gayrimenkullerin değer tespiti yaptırılacak ve bölünme işleminde bu değerler üzerinden sermaye oranları belirlenecektir.
- f) Gerekirse sermaye artırımı yapılacak, kayıtlı özvarlık değeri nominal sermayesi kadar olacaktır.
- g) Kısmi bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye azaltılmasında TTK.'nın 396. madde hükümleri uygulanarak, şirket alacaklılarının hakları güvence altına alınmış olacaktır.
- h) Devir işlemleri KVK md. 37,38,39'a göre yapılacak ve devrolan şirket bütün mal varlığı ile alacak ve borçları küll halinde diğer şirkete devredilecek ve devir işlemi mutlaka kayıtlı değerler üzerinden yapılacak, devir alan şirket aldığı değerler karşılığında sermaye arttırımına gidecek ve bunun için çıkarmış olduğu hisselerden devrolan şirket ortaklarına pay verilecektir.
- ı) Yeni şirketin kuruluşuna başlanacak (Anonim şirket ise en az 50 milyar, Limited şirket ise en az 5.000.000.000TL. sermaye konacak). Yeni şirkete ait defter ve belgeler bastırılacaktır.
- i) Bölünme işlemlerinin tamamlanmasına takiben eski şirket bünyesindeki üretim tesisleri, makineleri ve stokları vb. yani neler bölünecekse o varlıklar yeni kurulan şirkete aynı sermaye olarak mukayyet (kayıtlı) değerleri üzerinden konacaktır (KVK. md.37,38,39).
- j) Aynı sermaye konulması nedeniyle yeni kurulan şirkette oluşacak geçme iştirakler (iştirak hisseleri) ortaklara şirketten alacakları karşılığında nominal değer üzerinden devir edilir (TTK.md. 404 ve 4734 sayılı Kanuna eklenen KVK. Geçici md.30).
- k) İşçilerin eski şirkette mi kalacağı yoksa yeni şirkete mi çalışacağına karar verilir.

6. KISMİ BÖLÜNMEDE SERMAYE DEĞERLERİNİN TESPİTİ :

ÖRNEK - 1: X factoring hizmetleri A.Ş.'nin aktifinde kayıtlı olup, kısmi bölünme nedeni ile aktifinden çıkarılacak olan varlıklarının devri için şirketçe 15.10.2003 tarih ve 2003/12 sayılı yönetim kurulu kararı alınmıştır. Asliye ticaret mahkemesince belirlenen bilirkişiler marifetiyle aynı sermaye miktarının tespiti istenmiştir. (Gerek kısmi bölünmeye katılan Anonim ve Limited şirketlerin bölünme sözleşmesi ve gerekse bölünmeye esas oluşturan bilançosunun, TTK.'nın 303.'üncü maddesi gereğince atanan bilirkişilere denetletirilmesi şarttır).

Buna göre şirkete ait yasal defterler üzerinde inceleme yapılmış ve 30.09.2003 tarihli bilançonun yasal defterleri teyit ettiği ve bilançoya göre şirketin aktif ve pasif hesapları ile öz varlık yapısının aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir. Şöyleki;

AKTİF HESAPLAR:Şirketin mevcut ve alacaklar toplamı: 108.379.933.565.958.-AKTİF TOPLAMI: 108.379.933.565.958.-**PASİF HESAPLAR:**

Şirketin borçları toplamı: 66.539.662.771.294.-

Sair pasifler: 41.840.270.794.664.-

Sermaye: 3.200.000.000.000.-

Kar yedekleri: 21.464.031.252.971.-

Dönem Karı: 17.176.239.541.693.-PASİF TOPLAMI: 108.379.933.565.958.-**ÖZVARLIK HESABI:**

Şirketin mevcut ve alacaklar toplamı: 108.379.933.565.958.-

Şirketin borçları toplamı: 66.539.662.771.294.-30.09.2003 tarihli özvarlık toplamı: 41.840.270.794.664.-TL.dır.

Şirketin mevcut ve ödenmiş sermayesi olan 3.200.000.000.000TL. şirket bünyesinde fazlası ile korunmaktadır.

Kısmi bölünme nedeni ile aynı sermaye olarak konulacak değerler (şirketin aktifinden çıkarılacak olan varlıkları) aşağıdaki gibidir:

Taşınmazın Cinsi	Kayıtlı Değeri	Ayrılan Amortisman	Net Değeri
Arsa	1.746.049.919.364	-	1.746.049.919.364
Tarla (1)	2.860.000.000.000	-	2.860.000.000.000
Tarla (2)	2.431.000.000.000	-	2.431.000.000.000
Bina Kat 9 Böl.	910.835.552.027	62.669.517.720	848.166.034.307
Bina-Arsa	11.143.480.715.656	766.671.473.237	10.376.809.242.419
Bina Özel Mal.	106.911.534.012	16.036.730.102	90.874.803.910
TOPLAM	19.198.277.721.059	845.377.721.059	18.352.900.000.000

Şirketin ödenmiş sermayesinin ortaklar arasındaki dağılımı:

Ortağın adı soyadı	Sermaye Payı	Oran	Hisse adedi
Moris Akın	1.120.000.000.000.-	% 35	1.120.000
Veda Akın	1.040.000.000.000.-	% 32,5	1.040.000
Cenk Akın	320.000.000.000.-	% 10	320.000
Raşel Akın	400.000.000.000.-	%12.5	400.000
Meltem Akın	320.000.000.000.-	%10	320.000
TOPLAM	3.200.000.000.000.-	%100	3.200.000

* Şirketin bir hissesi 1.000.000.- TL. ile temsil edilmektedir.

60. Devralan şirketin arttırılacak sermayesi: Şirketin kısmi bölünme kararı aldığı 15.10.2003 tarih ve 2003/12 sayılı yönetim kurulu kararında aktiften çıkartılacak olan gayrimenkuller için şirket ortaklarına belirlenecek değişim oranları üzerinden hisse verilecektir. Şirketten çıkartılacak olan değerlere istinaden devir alan şirketçe devir alan şirket ortaklarının haklarını koruyacak şekilde sermaye artışının yapılması gerekmektedir.

61. Devrolan şirketin yapacağı sermaye azaltımı: Şirketin aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların kayıtlı net değerleri yukarıda belirtildiği üzere 18.352.900.000.000-TL.dır. Şirketin aktiflerinden çıkartılacak olan bu tutar kadar sermaye azaltımına gitmesi gerekmektedir. Bu miktar şirketin yönetim kurulunca

alınmış bulunan 2003/12 sayılı kararda da belirtildiği üzere olağanüstü yedeklerden karşılanacaktır. Buna göre şirketin aktiflerinden çıkartılacak olan değerlerin toplamı 18.352.900.000.000.-TL.'nin belirlenen şirket özvarlıkları toplamı olan 41.840.270.794.664.-TL.'dan tenzili ile 23.487.370.794.664.-TL. özvarlık kalacaktır. Bu durum, şirketin yapacağı sermaye azaltımı nedeni ile üçüncü şahısların haklarının korunacağı anlamını taşımaktadır.

Aynı sermaye olarak devir alan şirkete konulacak bu değerler için kısmi bölünen şirket ortaklarına verilen hisse senetlerine TTK. md. 404'te belirtilen iki yıl geçmeden devir edilemez yasağı uygulanmaz.

62. Şirketin yapması gereken sermaye artışı: 18.352.900.000.000.-TL'lık sermaye artışı şirketçe alınmış bulunan 2003/12 sayılı yönetim kurulu kararına göre yapılacak ve bu artış nedeni ile ortakların sermaye payları ve hisseleri aşağıdaki gibi değişecektir:

Ortağın adı soyadı	Artan sermaye payı	Arttırım sonrası sermaye	Oran
Moris Akın	6.423.515.000.000	7.543.515.000.000	% 35
Veda Akın	5.964.692.500.000	7.004.692.500.000	% 32,5
Cenk Akın	1.835.290.000.000	2.155.290.000.000	% 10
Raşel Akın	2.294.112.500.000	2.694.112.500.000	%12,5
Meltem Akın	1.835.290.000.000	2.155.290.000.000	%10
TOPLAM	18.352.900.000.000	21.552.900.000.000	%100

$$(18.352.900.000.000 + 3.200.000.000.000) = 21.552.900.000.000.-$$

Ayrıca şirketin yapacağı sermaye azaltımı nedeni ile mevcut yedek akçelerden sermaye azaltımının karşılanmasına karar verilmiş olması ile azalacak tutardan sonra şirket sermayesinin fazlası ile özvarlık içinde oluşacağı belirlenmiş olmakla şirketin üçüncü şahısların haklarını da ihlal etmeyeceği belirlenmiştir.

7. KISMİ BÖLÜNME İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ :

Yukarıdaki Bölünme işlemine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi gerçekleştirilebilir:

Bölünen şirketin kaydı;

258 BİRİKMİŞ AMORT.	845.377.721.059.-
242 İŞTİRAKLER	18.352.900.000.000.-
251 ARAZİ VE ARSALAR	7.037.049.919.364.-
252 BİNALAR	12.161.227.801.695.-

Yeni kurulan (devralan) şirketin kaydı;

251 ARAZİ VE ARSALAR	7.037.049.919.364.-
252 BİNALAR	12.161.227.801.695.-
258 B. AMORTİSMANLAR	845.377.721.059.-
500 SERMAYE	18.352.900.000.000.-

8. VERGİSİZ BÖLÜNME SÜRECİ :

Vergisiz bölünme işlemi aşağıdaki maddelere göre yapılacaktır.

a) 4684 sayılı Kanunla değişen Kurumlar Vergisi Kanunu madde 39/d'ye göre; 38.nci maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 38.nci maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre gerçekleştirilen bölünme işlemlerinde bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar müteselsilen sorumlu olur(<http://www.gelirler.gov.tr>, 08.01.2004).

Kurumlar Vergisi Kanunu, Tasfiye- Birleşme –Devir- Bölünme başlığını taşıyan madde 30'a göre; (2362 sayılı Kanunun 17'inci maddesiyle değişen şekli) her ne sebeble olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi kaim olur.

4684 sayılı Kanunla değiştirilen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 7 numaralı bendine göre, devir alınan ve devir alan kurumların aynı sektörde faaliyet göstermeleri halinde devir alınan (münfesi) kurumun zarar hariç aktif toplamını geçmemek üzere mali zararının kurum kazancından gider olarak indirilebilmesi imkanı getirilmiştir.

Devir alan şirketin aktifinde yer alacak kendi hisselerinin değerleri vergiye tabi kazancın tesbiti ile ilişkilendirilmeyecek ve geçici hesaplarda izlenecektir. Söz konusu geçici hesapların kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin sona erdirilmesi mümkündür. Bir müktezada, İştiraklerin netleştirilmesinin istisna uygulamasını önlemeyeceği belirtilmiştir (Özbalcı , 1999 : 1).

b) 492 sayılı Harçlar Kanunu madde 123/2'e göre; (4842 sayılı Kanunun 26'ıncı maddesiyle değişen fıkra yürürlük; 01.01.2004) Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin birleşme, (4962sayılı Kanunun 17/C maddesiyle değişen ibare yürürlük; 07.08.2003-Resmi Gazete no: 25192) devir, bölünme ve nevi değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler harca tabi tutulmaz.”.

c) 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu md.17/2-c'ye göre; “ Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'nci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 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.).

d) 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu madde 22/a'ya göre; “Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket mukavelenamelerinin veya bunların süre uzatmaları hakkındaki kararlarının tescil tarihinden itibaren üç ay içinde” yapılmalıdır (17.06.2003 tarihli Resmi Gazete,4884 sayılı Kanunla değiştirilen şeklidir). Damga Vergisi Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 2 sayılı tablosuna ilave yapılarak bölünme nedeniyle tanzim olunacak kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

e) 1318 Sayılı Taahhüt Alım Vergisi Kanunu (4684 sayılı kanunun 21. inci maddesiyle değişen bent yürürlük tarihi 03.07.2001) madde 3'e göre; “Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci maddesi hükümlerine uygun olarak şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüşme veya ferdi işletmelerin sermaye şirketlerine devrolunması ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünme halleri veya Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre nevi değişikliği nedeniyle yeni şirkete devredilecek taahhütler” bu vergiye tabi değildir.

f) 4684 sayılı Kanun'la Gider Vergileri Kanunu'nun 29. maddesine eklenen (s) bendi ile, bölünme işlemleri banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna edilmiştir.

g) (4684 sayılı Kanunun 18/D maddesiyle değişen fıkra yürürlük; 03.07.2001) 39'uncu maddenin (A) ve (B) fıkrası hükümleri dahilinde vukua gelen devir ve bölünmelerde, münfesi kurum namına tahakkuk eden vergiler 40'ıncı maddede yazılı (4842 sayılı Kanunun 36/2-d maddesiyle değişen ibare yürürlük; 01.01.2004) sürede birleşilen veya devralan kurumlardan alınır(<http://www.gelirler.gov.tr> , 08.01.2004).

9. SONUÇ:

Ticari yaşamdaki dinamizm ile mevzuattaki statükoculuk arasındaki çelişki sermaye şirketlerinde tam ve / veya kısmi bölünmeye yasal olanak sağlanarak kanun koyucu tarafından işletmelerin bölünmesi ile ilgili yasal engelleri ortadan kaldırılmıştır. Bölünmeye ilişkin düzenleme ile sermaye şirketlerine vergisel yönden rekabet gücü kazandırılmıştır.

Kuşkusuz, ticari yaşamın dinamikleri, çeşitli şekillerde yeni bölünme teknikleri oluşturacak, bu oluşum da bölünme süreci içinde yasal yönden beklenmedik değerlendirme, muhasebe, vergi ve hukuki sorunları birlikte gündeme getirecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

DOĞRUSÖZ, A. Bumin (Kasım 2001): “Türk Vergi Hukukunda şirket bölünmesi ve hisse değişimi (I-Tam Bölünme)”, Yaklaşım, Yıl:9, Sayı:107, s.39

ERSOY, Ayten (Ocak 2002): “Limited şirketlerde çıkan/çıkarılan ortağın ortaklık payının hesaplanması”, Vergi Dünyası dergisi, Sayı: 245, s.177

ÖZBALCI, Yılmaz (12.17.1999): “Kurumlararası devirde karşılıklı iştiraklerle devir kapsamındaki diğer kurumlardaki iştiraklerin nominal değeri üzerinden netleştirilmesi devir şartlarının ihlali anlamına gelmez”,Ankara, Oluş mali hukuk bürosu, s.1, sevk no:1999/12

ÖZEN, Necat (Kasım 2003): “Anonim ve limited şirketlerde kısmi bölünme işlemlerinin usul ve esasları”, Vergi Sorunları, Sayı:182, s.37

SEZGİ, Önder (Kasım 2001): “Bölünme, Birleşme ve Hisse devri işlemlerinde yapılan son düzenlemeler”, Vergi Dünyası, Sayı:243, s.86

TBMM Plan Bütçe Komisyonu Raporu ,(1/876) TBMM Tutanak Dergisi, 18.06.2001/713, s.3

TEKİNALP, Ünal (Ekim 2001): “Ticaret hukuku yönünden şirketlerin bölünmesi, Hisse değişimi ve 4684 sayılı Kanunun işlerliği”, Mükellefin Dergisi, sayı:106, s.37

TÜRK, Hikmet Sami;(t.y) “Şirketlerin Bölünmesi (Ayrılması)”, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Sermaye

Piyasası Özel İhtisas Komisyonuna sunulan yayınlanmamış inceleme, s.1

<http://www.gelirler.gov.tr>, ET: 08.01.2004