

FABRİKA BİNASI OLARAK KULLANILAN GAYRİMENKULLERİN KISMİ BÖLÜNMEYE KONU EDİLME PROBLEMLERİ

1. GİRİŞ

Sermaye şirketleri, malvarlıklarını değişik saiklerle kısmi veya tam bölünmeye konu etmek suretiyle, hedeflenen amaçlarını vergiye tabi olmadan gerçekleştirme yolunu tercih ederken, vergisel riskleri de bilerek ya da bilmeyerek üstlenmektedir. Zira, ilk olarak kurumlar vergisi kanununda düzenlenmiş bu müesseseye, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla da detaylı düzenlemeler getirilmekle birlikte, uygulamada bölünme ile ilgili özellikle vergisel boyuttaki tartışmalı konuların çoğu hala çözüm beklemektedir. Bu tartışmalar, bazen kanun metni ile Gelir İdare'sinin Genel Tebliğ düzeyinde yaptığı açıklamaların çelişkisinden, bazen de benzer olaya verilen muktezalarda farklı görüşlere yer verilebiliyor olmasından kaynaklanmaktadır. Konu ile ilgili güncel tartışmalardan biri de fabrika binası konulu kısmi bölünmelerdir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın verdiği, 12.05.2016 tarih ve 38418978-125(19-15/277)78548 sayılı muktezasında özetle;

"Şirketinizin mevcut fabrika binasında devam etmekte olan üretim faaliyetini Başkent Organize Sanayi Bölgesindeki üretim tesisine taşırken, üretim faaliyetini kesintiye uğratmaksızın devam etmesi şartıyla, üretimin hala devam etmekte olduğu eski fabrika binasının "taşınmaz" olarak devrinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde düzenlenen kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır."

Görüşüne yer verilerek, üretim faaliyetinin sürdürüldüğü fabrika binasının vergisiz bölünmesine yeni binaya taşınma şartıyla onay verilmiştir.

Diğer taraftan, verilen bu muktezanın ardından Gelir İdaresi Başkanlığı'nın resmi internet sitesinde tartışmaya açılan ve daha sonra kaldırılan " Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:13)" Taslağının 2. maddesinde de şu açıklama yapılmıştır;

"Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki ve teknik bütünlük arz eden, dolayısıyla bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan bina, arsa ve

arazi gibi üretim ve hizmet işletmelerinin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan taşınmazların bu işletmelerden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

Tebliğ taslağındaki anlayışa göre, üretim faaliyetinin sürdürüldüğü fabrika binasının vergisiz bölünmeye konu edilmesi koşulsuz olarak imkansız hale gelmektedir.

Oysa, bize göre bahse konu bölünmelerin vergisiz yapılmasının önünde gerek Kurumlar Vergisi Kanunu, gerekse mevcut Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde anlayış yönünden hiçbir engel yoktur. Dolayısıyla verilen muktezada olduğu gibi koşul öne sürülmesinin, ya da Tebliğ taslağında olduğu gibi de koşulsuz vergileme yoluna gidilmesinin, Kurumlar Vergisi Mevzuatında karşılığı olmadığı düşünülmektedir.

2. KONUSYA İLİŞKİN MEVZUAT HÜKÜMLERİ

2.1. Türk Ticaret Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 159 ila 179’uncu maddeleri arasında, bölünme müessesesi düzenlenmiştir.

Yeni TTK’nın bölünmeye ilişkin 159’uncu maddesi aşağıdaki gibidir:

“(1) Bir şirket tam veya kısmi bölünebilir.

a)

b) Kısmi bölünmede, bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket, devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini oluşturur.”

Görüleceği üzere; Yeni TTK’da şirketlerin **malvarlıklarının** bir ya da birden fazla kısmı, kısmi bölünmeye konu edilebilmektedir.

Kısmi bölünmede bölünen şirketin, malvarlığının tamamı değil, bir veya birden fazla kısmı bölünmeye tabi tutulmakta ve bu bölümler şirketten mevcut veya yeni kurulacak başka bir şirkete devredilmektedir. Bu sayede, bölünen şirket ortakları devralan şirketin veya bölünen şirket oluşturduğu yavru şirketin ortağı olmaktadır. Kısmi bölünmede bölünen şirketin tüzel kişiliği son bulmayıp, daha önce tek bir bünyede faal olan mal varlığı, bölünmeden sonra iki ayrı tüzel kişilik bünyesinde faaliyetlerine devam etmektedir.

2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu

Kısmi bölünme işlemleri, 6102 Sayılı TTK'dan önce, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/(3) ve 20/(2) maddelerinde düzenlenmiştir. Kısmi bölünme işlemlerine ilişkin madde hükümleri aşağıdadır:

Madde 19/(3)

“Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:

...

b) Kısmî bölünme: *Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda 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.”*

Madde: 20/(2)

*“Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının **(b)** ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan karlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. ...”*

Diğer taraftan, 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde kısmi bölünmede üretim işletmesi ve gayrimenkullerle ilgili şu açıklamalar yapılmıştır;

*“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. ...” (Üretim ve hizmet işletmelerinin ayni sermaye olarak konulması başlıklı 19.2.2.1. bölümü.)*

"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." (Üretim ve hizmet işletmelerine bağlı taşınmazların durumu başlıklı 19.2.2.1.2. bölümü.)

"Tek bir üretim veya hizmet işletmesi bulunan kurumun, taşınmazlar ve iştirak hisselerini kısmi bölünmeye konu etmesi mümkün olup anılan işletmeyi ise kısmi bölünme kapsamında devretmesi mümkün değildir.

Birbirinden ayrı varlık ifade eden ve birbirinden ayrı olarak bir ticari faaliyeti devam ettirebilecek nitelikte olan varlıklardan oluşan işletmelerin, bu varlıkları kısmi bölünmeye konu edilebilecektir." (Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının kısmi bölünmeye konu edilmesi başlıklı 19.2.2.1.3. bölümü.)

3. DEĞERLENDİRME

3.1. TTK ve Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre her türlü malvarlığının kısmi bölünmeye konu edilebilmesinin önünde engel yoktur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda buna engel hüküm olmamakla birlikte, vergisiz kısmi bölünmeye konu edilebilecek malvarlığı tadat edilmiştir (sayılanların dışındakiler bölünmeye konu edildiğinde vergiye tabi olacaktır). Bunlar;

1. Bir veya birden fazla GAYRİMENKUL,
2. Bir veya birden fazla en az iki yıl aktifte kalmış İŞTİRAK HİSSESİ,
3. Tüm unsurlarıyla MAL ÜRETİM TESİSİ,
4. Tüm unsurlarıyla HİZMET İŞLETMESİ

Buna göre, şirket aktifinde kayıtlı bir **gayrimenkulün**, yeni kurulacak (mevcut da olabilir) bir şirkete (devralan şirket) **kayıtlı değeri** ile **kısmi bölünme yoluyla** aynı sermaye olarak devredilmesi ve karşılığında gayrimenkulü devreden şirket ortaklarının devralan şirketin hisselerini alması durumunda herhangi bir kar **hesaplanmayacak** ve **vergilendirilmeyecektir**. **Kanunun lafzı açık olup, madde metninde üretim tesisine dâhil gayrimenkullerin tesisten ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilemeyeceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla gayrimenkullerin** ister bir üretim tesisinin/işletmesinin parçası olsun ister olmasın, **her koşulda ayrı olarak vergisiz kısmi bölünmeye konu edilmesinin önünde kanuni engel yoktur.**

3.2. 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Yününden

KVK 19/3-b maddesi açık olmakla birlikte; 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde üretim faaliyeti olan kurumların gayrimenkullerinin ayrı ya da bütün olarak kısmi bölünmeye konu edebilmeleri, aşağıda belirtilen ayrıma göre detaylı olarak ayrıca açıklanmıştır. Bunlar;

1. Üretim işletmesinin,
2. Üretim İşletmesinin belirli bir kısmının kısmi bölünmeye konu edilmesi halleridir.

1.1.1. Üretim İşletmesinin Kısmi Bölünmesi

Tebliğin, “*üretim veya hizmet işletmelerinin aynı sermaye olarak konulması*” başlıklı bölümünde, gayrimenkullerin işletme bütünlüğünü sağladığı ve faaliyetin devamı için gereklilik olduğu durumlarda üretim işletmesi ile birlikte devri zorunlu kılınmıştır. Üretim işletmesi ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan gayrimenkuller (binalar, arsa ve araziler), bu işletmelere dâhil taşınmazlar olarak kabul edilmiştir. Kanun metninden bu anlaşılmasa da Tebliğdeki anlayışa göre, gayrimenkullerin fonksiyonunun sorgulandığı, üretim işletmesi ile bağının arandığı **tek** kısmi bölünme şekli, üretim işletmesinin kısmi bölünmeye konu edilmesi halidir. Dolayısıyla **gayrimenkullerle üretim faaliyeti arasındaki bütünlük aranacaksa, kısmi bölünme konusunun ancak ve ancak üretim işletmesi olması gerekmektedir.** Aksi durumda, yani **bölünmenin konusu üretim işletmesi değilse, şirket aktifinde yer alan bir gayrimenkulün, üretim faaliyetinin devamı için gereklilik arz ediyor olması, fiziki ve teknik bütünlüğü sağlaması ve bu faaliyetten ayrılıp ayrılmamasına bakılmaksızın, kısmi bölünmenin konusu olmasına engel yoktur.**

Diğer taraftan, bahse konu Tebliğde yer alan şu açıklama;

“Ancak, bir fabrika binasının içinde iki ayrı üretim işletmesi bulunması halinde üretim işletmelerinden birinin devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir”

Aslında üretimle üretimin yapıldığı gayrimenkulün birbirinden ayrılmaz bütün olmadığını teyit etmesi açısından önemlidir. Üretimin sürdürüldüğü gayrimenkul olmadan üretim faaliyetinin kısmi bölünmeye konu edilmesinin istisnası olan durumda, oluşacak her iki yapıda da faaliyetlerin devamında sorun görülmemiştir. Diğer bir ifadeyle; gayrimenkul üretim işletmesi ile fiziki veya teknik bütünlük arz ediyorsa üretim işletmesi ile birlikte bölünmeye konu edilebileceğine ilişkin belirlemeyi genişleten bu açıklamayla, üretim faaliyeti ile üretimin sürdürüldüğü gayrimenkul ayrıca iki ayrı mal varlığı olarak da

görülmüştür. Kanun metnine de uygun bu anlayış, her türlü kısmi bölünme için geçerli olmalıdır.

1.1.2. Üretim İşletmesinin Belirli Bir Kısımının Bölünmesi

Tebliğin, “*üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının kısmi bölünmeye konu edilmesi*” başlıklı bölümünde, yukarıda yer verilen görüşlerimize paralel olarak; **tek bir üretim işletmesi bulunan kurumun gayrimenkullerinin her koşulda kısmi bölünmeye konu edilmesinin mümkün olduğu özellikle** belirtilerek konu netleştirilmiş, ayrıca gayrimenkul devriyle bölünen şirket ve bölünme sonrasında kurulacak bölen yeni şirket, birbirlerinden ayrı varlık olarak ticari faaliyet sürdürebilecek nitelikte işletmeler olarak görülmüştür. Bu kabul, ilgili Tebliğin “19.3.1. Alınan hisselerin durumu” başlıklı bölümünde yer verilen örnekte de sabittir. Zira örnek verilen şirketin malvarlığının tümü gayrimenkuldür.

4. SONUÇ

Hâlihazırda üretim faaliyetinin sürdürüldüğü bina ve arazisinin kısmi bölünme yoluyla yeni kurulacak tam mükellefiyete tabi bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak devredilmesi, ortaklarının payları oranında devralan yeni şirket hisselerinden alması ve üretim faaliyetinin kısmi bölünen şirkette, üretimin sürdürüldüğü gayrimenkulün de yeni şirketin malvarlığında olması, KVK'nun 19/3-b ve 20. maddeleri ve ilgili genel tebliğ açıklamalarına uygundur. Bu şekil bölünme sonucunda üretim faaliyeti, bölen şirketin malvarlığındaki bölünmeye konu gayrimenkulün kiralanması yoluyla devam edecektir. Diğer bir ifadeyle her iki şirkette de faaliyet sürekliliği korunacaktır. Aksi halde üretim faaliyetinin durması söz konusu olur ki, hiçbir kısmi bölünmenin böyle bir amacı olmaz.

Bu nedenle; üretimin sürdürüldüğü gayrimenkulün vergisiz kısmi bölünmeye konu edilmesini, ne bahse konu muktezada olduğu gibi yeni gayrimenkule taşınma koşuluna bağlayan, ne de mevzuattaki boşluğu gidermek adına Gelir İdaresi'nin resmi internet sitesinde yer verilip sonradan kaldırılan Tebliğ taslağındaki, “üretim faaliyeti ile üzerinde üretimin sürdürüldüğü gayrimenkulü ayrılmaz bir bütün gören, üretim faaliyetinin ancak ve ancak sahip olunan gayrimenkul üzerinde yapılabileceği ve kiralamayla gerçekleştirilemeyeceği” anlamına gelen açıklamayla engelleyen görüşe katılmak mümkündür.

Sonuç olarak, bize göre herhangi bir kanuni engel bulunmamakla birlikte fabrika binasını kısmi bölünmeye konu edecek sermaye şirketlerinin, normal bir gayrimenkul bölünmesinden farklı olarak, son dönemlerde Gelir İdaresi'nde mukteza ve Tebliğ taslağı düzeyinde kendini bulan farklı anlayışlarını bilerek hareket etmelerinde yarar bulunmaktadır.

