

**Hukuk Fakültesi Dergisi**  
Ankara Hacı Bayram Veli University  
Faculty of Law Review

ISSN: 2651-4141 e-ISSN: 2667-4068  
Cilt / Volume 29 Ekim / October 2025 Sayı / No. 4

**KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA KİSMİ  
BÖLÜNME: TÜR BÖLÜNMESİ Mİ, FAALİYET BÖLÜNMESİ Mİ?**  
PARTIAL SPIN-OFF UNDER THE CORPORATE TAX LAW: TYPE OR  
ACTIVITY SPIN-OFF?

Derviş ALTINOK\* 

**ÖZET**

*Şirketlerin, varlıklarını bir başka şirkete devretmek suretiyle aktiflerinden çıkarmaları vergilendirme açısından bazı sonuçlar doğurur. Kısmi bölünme gibi kanunun izin verdiği bazı durumlarda, bu işlemler vergilendirilmez. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda üretim ve hizmet işletmelerinin kısmi bölünmeden faydalanabileceği düzenlenmiştir. Ancak bu kavramlar Kanun'da tanımlanmamış ve açıklanmamıştır. Bu durum, kısmi bölünmede esas alınan ölçütün işletme türü mü yoksa yürütülen faaliyetin niteliği mi olduğu konusunda bir belirsizlik meydana getirmektedir. Bu makalede söz konusu belirsizlik, lafzî ve sistematik yorumla birlikte düzenlemenin tarihsel gelişimi ve anayasal vergilendirme ilkeleri dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, üretim ve hizmet işletmeleri ifadesinin, dar anlamda işletme türlerini sınırlamak için değil, ekonomik ve hukuki açıdan bütünlük taşıyan farklı faaliyet alanlarını kapsayacak biçimde kullanıldığı sonucuna varılmaktadır.*

\* **Dr. Öğr. Üyesi**, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı/ANKARA, **E-Posta:** dervis.altinok@hbv.edu.tr, **ORCID:** 0000-0001-5003-9403 **DOI:** 10.34246/ahbvuhfd.1747397.

- **Atıf Şekli/Cite As:** Altinok, Derviş, “Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Kısmi Bölünme: Tür Bölünmesi Mi, Faaliyet Bölünmesi Mi?”, HBV-HFD, 2025, C. 29, S. 4, s. 2111-2132.
- **İntihal/Plagiarism:** Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir./This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.



**Anahtar Kelimeler:** Kısmi bölünme, İşletme, Vergilendirme, Yorum, Faaliyet.

### **ABSTRACT**

*A company's disposal of its assets by transferring them to another company results in taxation. In some cases permitted by law, such as partial division, these transactions are not subject to taxation. The Corporate Tax Law stipulates that production and service enterprises can benefit from partial division. However, these concepts are not defined or explained in the Law. This situation creates uncertainty as to whether the criterion for partial division is the type of enterprise or the nature of the activity carried out. In this article, this uncertainty is evaluated through a literal and systematic interpretation, taking into account the historical development of the regulation and the constitutional principles of taxation. Within this framework, it is concluded that the term "production and service enterprises" is not used to limit the types of enterprises in a narrow sense, but to cover different fields of activity with economic and legal integrity.*

**Keywords:** Partial spin-off, Business, Taxation, Interpretation, Activity.

### **EXTENDED ABSTRACT**

*The expression "production and service enterprises" in the Corporate Tax Law (CTL) creates uncertainty as to the scope of the partial spin-off, as it is not defined in the text of the law. It may be inferred from this expression that the regulation applies only to certain types of enterprises. However, there is no definition or limitation on the types of enterprises in the text of the article. Therefore, it is not clear whether this concept refers to the nature of activities or types of businesses, and whether what is intended in a partial spin-off is a division by type or a division by activity. This study evaluates the issue within the framework of literal and systematic interpretation, historical background, and constitutional principles, and concludes that the concept is not used in a narrow sense, but rather in a broad sense based on the integrity of activity.*

*Firstly, the literal interpretation of the concepts of production and service enterprises is adopted. Tax Procedure Law (TPL) states that tax laws are applied according to both their letter and their spirit. When the wording is not clear, purposive and systematic interpretation comes into play. Neither the CTL nor General Communique on Corporate Tax defines production and service enterprises, and there is no clear explanation of these concepts in other tax laws. Therefore, literal interpretation is unable to clarify what*

*the concept is. If the regulation were limited only to production or service enterprises, it should have been clearly defined which enterprises fall within this scope. However, there is no limiting list of business types. Moreover, the concepts of production and service may overlap; production activities may also be considered as services. In this respect, the meaning of the concepts is not clear.*

*Therefore, we will try to determine the meaning of the provision based on the Purpose of Partial Spin-Off provisions.*

*When the literal and systematic interpretation is insufficient, the intent of the legislator is taken into account. According to the justification of the CTL, a partial spin-off enables companies with multiple fields of activity to restructure and specialize in certain areas by separating these activities. A Partial spin-off refers to the transfer of part of an activity to another company as capital in kind, without disrupting the whole of the activity.*

*The economic approach in tax law requires that the real economic nature of the taxable event be taken as a basis. In this respect, the concept of production and service enterprises is not limited to certain types of enterprises but covers all independent units of activity. The General Communiqué also emphasizes that the integrity of the activity should be preserved. The criterion for partial spin-off is the economic continuation of the activity and the preservation of the integrity of the business. Therefore, the purpose of partial spin-off is to ensure the specialization of companies based on the division of activities, to increase efficiency, and to benefit from economies of scale.*

*The historical background of the partial spin-off provisions also confirms the same purpose.*

*The partial spin-off was introduced into the former Corporate Tax Law No. 5422 by Law No. 4684, and was later regulated under Article 19 of the Corporate Tax Law No. 5520. With this regulation, the legislator aimed to enable companies to change their shareholding structures, to separate different fields of activity and to specialize.*

*The European Union Directive 2009/133/EC also defines a partial spin-off as the transfer of at least one line of activity of a company. Therefore, the predecessor regulations are based on activity spin-offs.*

*In the former Turkish Commercial Code, the concept of commercial enterprise was not defined and only examples were given. This situation shows that the*

*expression “production and service enterprises” in Article 19 of the CTL should not be reduced to certain types.*

*The restriction of tax advantageous partial spin-off provisions to only certain types of enterprises contradicts the constitutional principles of taxation. The interpretation of partial division limited to certain types of businesses is incompatible with the principle of equality and fiscal power. The principle of legality and the prohibition of analogy apply in tax law; therefore, it is not possible to limit tax advantages through narrowing interpretation.*

*The principle of legal security requires tax regulations to be predictable. A narrow interpretation of the term production and service enterprises undermines the predictability and legal security of taxpayers. In this context, since there is no clear limitation in the law, the concept should be interpreted in the broadest possible way. Any type of business with operational integrity should be able to benefit from a partial spin-off. Therefore, what matters in a partial spin-off is not the type of enterprise, but the independent economic integrity of the activity.*

## GİRİŞ

Şirketlerin; tasfiye, bölünme ve birleşme gibi yapı değişiklikleri Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>1</sup>’nda (KVK) özel hükümlerle düzenlenmektedir. Kanunda aranan belli şartların yerine getirilmesi halinde bölünme işlemleri vergi dışı bırakılmıştır<sup>2</sup>. Kurumlar vergisi açısından bölünme, bir şirketin tasfiye edilmeden bazı varlıklarının ve bunlara ilişkin pasif kalemlerinin tamamen veya kısmen başka bir şirkete devredilmesidir. KVK’nin 19. maddesinde bölünme, tam ve kısmi olmak üzere ikiye ayrılarak düzenlenmektedir. Kanun’da sayılan şartları sağlayan kısmi bölünme işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

KVK’nin 19. maddesinde üretim ve hizmet işletmeleri ifadesi kullanılmıştır. Maddede işletme gibi genel bir kavram yerine üretim veya hizmet işletmeleri ifadesinin kullanılması düzenlemenin kapsamının sınırlı tutulduğu izlenimi vermektedir<sup>3</sup>. Ancak söz konusu ifade Kanun’da tanımlanmamış ve açıklanmamıştır. Bu nedenle normun kapsamının işletme

---

<sup>1</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 5520, Kabul Tarihi: 13.06.2006, RG 21.06.2006/26205.

<sup>2</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 426.

<sup>3</sup> Nazalı, s. 197; Barınır, s. 164.

türlerine mi yoksa yürütülen faaliyetlerin niteliğine mi özgülendiği, dolayısıyla kısmi bölünmede amaçlananın tür bölünmesi mi yoksa faaliyet bölünmesi mi olduğu hususunda bir netlik yoktur. Vergi İdaresi tarafından verilen pek çok özalgede ise kısmi bölünmenin tür bölünmesine indirgenildiği görülmektedir. Bu konuda yeterince yargı kararı da mevcut değildir. Çalışmada, bu husus kısmi bölünme hükümlerinin lafzı, sistematik yorumu, tarihsel arka planı ve anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında değerlendirilecektir. Bu bağlamda üretim ve hizmet işletmeleri ifadesinin, belirli işletme türlerine özgü dar bir yaklaşımla değil, ekonomik ve hukuki açıdan bütünlük arz eden farklı faaliyet alanlarını kapsayacak şekilde kullandığı düşünülmekte; bu yaklaşım çerçevesinde düzenlemenin temel aldığı ayrımın belli işletme türleri değil faaliyet bütünlüğü olduğu dolayısıyla bağımsız bir faaliyet birimi oluşturan her işletme türünün kendi bütünlüğü kapsamında vergisiz olarak kısmi bölünmeye konu edilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

## I. KISMİ BÖLÜNME

### A. Genel Olarak

Kısmi bölünme bir şirketin bazı varlıklarını veya faaliyetlerini, bir başka şirkete devrederek yeniden yapılandırılması işlemidir<sup>4</sup>. Kısmi bölünme, KVK'nin, 19. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre tam mükellef sermaye şirketleri ile sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun, aktiflerinde bulunan üretim veya hizmet işletmelerini kayıtlı değerleri üzerinden var olan veya yeni kurulan tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi kısmi bölünme olarak kabul edilmektedir. Şirketlerin, asgari iki yıl süreyle aktiflerinde bulunan iştirak hisseleri de kısmi bölünmeye konu edilebilir. Ancak işletmelerin devrinde, aktifte bulunmaya ilişkin herhangi bir süre şartı öngörülmemiştir. Kısmi bölünmede tasfiye gerçekleşmez, bu nedenle varlıklarını devreden şirket kalan varlıklarıyla hukuki ve ekonomik yaşamını korumaya ve faaliyetini sürdürmeye devam eder<sup>5</sup>. KVK'nin, 19. maddesi uyarınca üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, varlıkları devralan şirket açısından da faaliyetin devamı için işletme bütünlüğü korunacak şekilde gereken tüm aktif ve pasif kalemlerin devredilmesi gerekir. Ayrıca kısmi bölünme işleminde, aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır<sup>6</sup>. Söz konusu

<sup>4</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 424.

<sup>5</sup> Özbacı, s. 586.

<sup>6</sup> 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, RG 03.04.2007/26482.

maddede 7456 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle yapılan değişiklik sonrasında ise kurumların aktifinde yer alan taşınmazların, kısmi bölünme ile başka kurumlara aktarılmasına son verilmiştir.

Kısmi bölünmede, şirket varlıkları devralan şirkete aynı sermaye olarak konulmakta ve karşılığında bu şirketin sermayesinden pay alınmaktadır<sup>7</sup>. KVK'nin, 19. maddesi uyarınca devralan şirketten alınan hisseler, devreden şirkette kalabilir veya doğrudan devreden şirketin ortaklarına verilebilir. Hisselerin ortaklara verilmesi durumunda, devredilen iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

### **B. Vergisel Sonuçları**

Kısmi bölünme işlemi, esas itibarıyla bölünmeye konu varlıklar açısından satış veya en genel anlamıyla elden çıkarma mahiyetindedir<sup>8</sup>. Ancak KVK'de sayılan şartlara uyulması durumunda kısmi bölünme işlemi vergi dışı bırakılmıştır. Kısmi bölünme, katma değer vergisinden stisna edilmiştir.

KVK'nin 20. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, kısmi bölünme işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmamakta ve vergilendirilmemektedir. Nitekim kısmi bölünmede, varlıklar devralan kuruma kayıtlı değerleriyle aktarıldığından, bunların bünyesinde bulunan gizli yedeklerden kaynaklanan kâr devir tarihi itibarıyla hesaplanmamaktadır. Bu kârın vergilenmesi, varlıkları devralan kurum tarafından elden çıkarıldıkları tarihe kadar ertelenmektedir<sup>9</sup>. Dolayısıyla KVK'de öngörülen şartlar bölünmenin vergisiz gerçekleşmesine ilişkindir. Söz konusu şartlara uyulmadığında ise devredilen varlıkların bilanço değerleri devir tarihi itibarıyla değerlemeye tabi tutulur ve ortaya çıkan değer artışı vergiye tabi olur<sup>10</sup>. Öte yandan Kanun'da, varlıkları devralan şirket, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olmak üzere bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş olan veya edecek vergi borçlarından müteselsil olarak sorumlu tutulmuştur.

Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu<sup>11</sup>'nin (KDVK) 17. maddesinin dördüncü fıkrasının (c) bendinde, KVK'ye göre yapılan devir ve bölünme

---

<sup>7</sup> Özbalcı, s. 586.

<sup>8</sup> Tarakçı, s. 507.

<sup>9</sup> Tarakçı, s. 503.

<sup>10</sup> Özbalcı, s. 580.

<sup>11</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 3065, Kabul Tarihi: 25.10.1984, RG 02.11.1984/18563.

işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak işlemin kurumlar vergisine göre aranan kısmi bölünme şartlarına uygun olması zorunludur. Bu bağlamda kısmi bölünme ile devredilen varlıkların katma değer vergisinden istisna olmasının şartları KVK’de öngörülen şartlardır.

## II. TÜR BÖLÜNMESİ- FAALİYET BÖLÜNMESİ

### A. Üretim ve Hizmet İşletmesi Kavramları

Vergi kanunlarının uygulanmasını ve ispat hükümlerini düzenleyen Vergi Usul Kanunu<sup>12</sup>’nin (VUK) 3. maddesine göre, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Ancak lafzın açık olmadığı hallerde kanun hükümleri, konuluşlarındaki maksat, kanunun yapısındaki yerleri ile diğer hükümlerle olan bağlantıları dikkate alınarak uygulanır. Vergi kanunlarının ruhu ile kastedilenin özü, amacı, ulaşmak istediği sonuç olarak ifade edilebilir. Vergi kanunları yorumlanırken lafız öncelikli olmakla birlikte ruhu da ihmal edilemez<sup>13</sup>. Kanun hükümlerinin ruhu ise sistematik yorum, tarihi yorum ve amaçsal yorum yöntemleri ile çıkarılan anlamıdır<sup>14</sup>.

Bu açıdan ilk olarak olaya ilişkin madde metni nazara alınacaktır. KVK’nin 19. maddesinde üretim veya hizmet işletmelerinin tam mükellef bir sermaye şirketine devredilmesinin kısmi bölünme hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte üretim ve hizmet işletmesi, ilgili maddede tanımlanmamıştır. Vergi kanunlarının diğer hükümlerinde de bunlara ilişkin herhangi bir tanım bulunmamaktadır. Bu nedenle gerek lafzi yorum gerekse sistematik yorum ile kavramların anlamının ne olduğu doğrudan belirlenmemektedir. Ancak olmayana ergi yöntemi ile kavramların anlamının ne olmadığı çıkarsanabilir. Şöyle ki; hükmün lafzından hareketle kısmi bölünmenin yalnızca üretim veya hizmet işletmelerine özgü bir düzenleme olduğu kabul edilirse, öncelikle işletme türlerinin belirlenmesi, bu türlerin tanımlanması ve yalnızca bu türlere giren işletmelerin kısmi bölünmeye konu edilmesi gerekirdi. Ancak, KVK’de işletme türlerine dair herhangi bir tanım yapılmamış ya da sınırlayıcı bir liste sunulmamıştır. Bu nedenle, hangi işletmelerin üretim ya da hizmet işletmesi sayılacağı belirsizdir. Hatta bu kavramların birbiriyle örtüşmesi ve totolojiye dönüşmesi mümkündür.

<sup>12</sup> Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10-12.01.1961/10703-10705.

<sup>13</sup> Taşkan, s. 47.

<sup>14</sup> Birsenoğul, s. 237.



Örneğin, hizmet kavramı KDVK'nin 4. maddesinde teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmıştır. Bu işlemler, bir şeyi yapmak, işlemek, imal etmek, onarmak, muhafaza etmek, değerlendirmek, kiralamak ya da bir şey yapmamayı taahhüt etmek gibi çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. Bu tanım dikkate alındığında, üretim faaliyetleri de bir hizmettir. Dolayısıyla, üretim işletmeleri de aslında hizmet işletmeleridir<sup>15</sup>. Öte yandan hizmet işletmesi, kendi içinde üretimi; üretim işletmesi de ürünlerin satılması dolayısıyla ticareti içerir. Özetle söz konusu kavramların anlamı hususunda tereddüt bulunduğu, maddenin lafzının açık olmadığı anlaşılmaktadır. Kısmi bölünmeye ilişkin açıklamalar 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği<sup>16</sup>'nde (Genel Tebliğ) yapılmıştır. Ancak Genel Tebliğ'de de üretim veya hizmet işletmesine ilişkin bir tanım bulunmamakta kısmi bölünmeye konu şirketler açısından faaliyet türü ile ilgili olarak herhangi bir sınırlama yer almamaktadır<sup>17</sup>. Buna karşın İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 01.09.2015 tarih ve 78099 sayılı özelgesinde *“Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, kısmi bölünmenin kapsamına sadece üretim ve hizmet işletmeleri dahil olduğundan, ticaret işletmesi niteliğindeki akaryakıt istasyonunuzun kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün”* olmadığı ifade edilmiştir. Benzer şekilde Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 11.04.2018 tarih ve 156405 sayılı özelgesinde de taşınmaz, üretim veya hizmet işletmesi niteliğinde olmayan ve Ankara'da bulunan farklı ada ve parsellerde yapımı devam eden kat karşılığı inşaat işinin, kısmi bölünme işlemine konu edilemeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla hükmün kapsamı, metninden açıkça anlaşılmamaktadır.

VUK, kanun metninin yeterli açıklıkta olmadığı durumlarda hükmün anlam ve kapsamını belirlemek açısından diğer yöntemlere başvurulmasını öngörmektedir. Bu halde kural anlamlandırılırken, vergi kanununun konuda takip ettiği amaç, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı dikkate alınmalıdır<sup>18</sup>.

## **B. Kısmi Bölünme Hükümlerinin Amacı**

Vergi hukukunda lafzi yorumla belirlenen anlamla yetinilmemesi,

---

<sup>15</sup> Göktuna, s. 321.

<sup>16</sup> 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, RG 03.04.2007/26482.

<sup>17</sup> Bayram, s. 325.

<sup>18</sup> 143 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG 14.07.1981/17402.



kuralın ruhuna uygun olan anlama da ulaşılmaması gerekir<sup>19</sup>. Kanun ile ulaşılmak istenen sonuçlar zamanın koşullarına ve toplumun ihtiyaçlarına uygun olarak amaçsal yorum kapsamında değerlendirilir<sup>20</sup>. Bu bağlamda KVK'nin 19. maddesinde yer alan üretim ve hizmet işletmesi kavramlarının anlam ve içeriği, kanunun amacından yola çıkılarak belirlenebilir. Öte yandan bir hukuk kuralının konulmasında güdülen bir amaç bulunmakla birlikte kuralın gelişen yeni şartlarda yaşamaya ve uygulanmaya devam etmesi sonucunda kazandığı bir amacı da bulunur<sup>21</sup>. Bu nedenle amaçsal yorumda kanun koyucunun kural ihdas edilirken taşıdığı amaç yanında kuralın zamana ve koşullara göre kazandığı objektif anlamı da dikkate alınır<sup>22</sup>. Bu yorum şekli, Anayasa'nın 73. maddesinde belirlenen mali güce göre vergilendirme ilkesine de uygun olacaktır<sup>23</sup>. Öte yandan amaçsal yorumun vergi hukukundaki uzantısı olarak vergi kanununun ekonomik anlam ve içeriğine göre yorumlanması da gerekir<sup>24</sup>.

Bu yaklaşımdan hareketle kısmi bölünmenin objektif amacı ekonomik yorumla incelenmelidir. Kanunun amacının belirlenmesinde öncelikle KVK'nin 19. maddesinin gerekçesinde yer alan açıklamalar da gözönünde tutulmalıdır<sup>25</sup>. Madde gerekçesine göre bölünmeye ilişkin hükümler, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetinin ayrıştırılmasını düzenlemektedir. Bu sayede şirketler yeniden yapılabilecek, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyeti ayrıştırılarak bu faaliyetlerin her biri ayrı şirketler bünyesinde yürütülebilir. Bölünmenin de devir işlemlerinde olduğu gibi vergisiz olarak yapılması, yeni oluşturulacak işletmelerin belli alanlara odaklanarak uzmanlaşabilmesine ve daha verimli ve kârlı kuruluşlar haline gelmesine imkan sağlayacaktır. Böylece kısmi bölünmenin amacı ölçek ekonomileri meydana getirmektir<sup>26</sup>. Bu bakımdan kısmi bölünme, bir başka şirkete aynı

<sup>19</sup> Birsenoğul, s. 134.

<sup>20</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 29.

<sup>21</sup> Gümüşkaya, s. 94.

<sup>22</sup> Karakoç, s. 145.

<sup>23</sup> Birsenoğul, s. 152.

<sup>24</sup> Kaneti, s. 47, Mutluer/Dayanç Kuzeyli, s. 122.

<sup>25</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin gerekçesi (<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c123/tbmm22123114ss1192.pdf> Erişim Tarihi 30.04.2023.)

<sup>26</sup> Altınel/İneli, s. 105.

sermaye konulması işlemidir<sup>27</sup>. Dolayısıyla kısmi bölünmenin ekonomik amacı kendi içinde ticari bir bütünlük arz eden faaliyetlerin ayrıştırılması olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 02.01.2017 tarih ve 1391 sayılı özelgesinde nakliye ve akaryakıt işletmeciliği faaliyetinde bulunan bir şirketin, bu hizmetlerden birini yeni kurulacak sermaye şirketine kısmi bölünme yoluyla aktarması ile ilgili olmak üzere “kısmi bölünme işleminde üretim ve hizmet işletmelerinin 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 zorunlu olup ilgide kayıtlı özelge talep formunda belirtilen hizmet işletmelerinden birinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde yer alan şartların sağlanması kaydıyla işletme bütünlüğü çerçevesinde kısmi bölünme işlemine konu edilmesi mümkün” olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla nakliye hizmeti dışında akaryakıt alım satım faaliyeti bulunan işletmenin de bölünmesi mümkün görülmüştür. Manisa Vergi Dairesi Başkanlığının 30.05.2012 tarih ve 49-5-50 sayılı özelgesinde ise “kanun koyucunun bu düzenleme ile korumak istediği menfaatler dikkate alındığında, şirketinizin bünyesindeki akaryakıt satışı ile oto lastiği, akü, jant ve madeni yağ alım satımı, oto lastiğinin sökülüp takılması, bakımı ve tamiri, oto yıkama, yağlama hizmetlerine ilişkin işletmelerin birbirinden ayrı olarak ve işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümüyle devredilebilmesi halinde, kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, söz konusu işletmelerin birbirinden ayrı olarak veya işletme bütünlüğü korunacak şekilde devrinin mümkün olmaması halinde, yapılan işlemin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmeyeceği” şeklinde görüş verilmiştir. Karaman Defterdarlığının 30.05.2012 tarih ve 2-2-2 sayılı özelgesinde de hayvancılık işletmesinin KVK’nin 19. maddesinde yer alan şartların sağlanması kaydıyla işletme bütünlüğü çerçevesinde kısmi bölünme işlemine konu edilmesi mümkün görülmüştür.

Kısmi bölünmedeki bu amaç, Genel Tebliğ’den de anlaşılabilir. Genel Tebliğ’e göre üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Yine Genel Tebliğ’e göre birbirinden ayrı varlık ifade eden ve birbirinden ayrı olarak bir ticari faaliyeti devam ettirebilecek nitelikte olan varlıklardan oluşan işletmelerin, bu varlıkları

---

<sup>27</sup> Öner, s. 206.

kısmi bölünmeye konu edilebilecektir. 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 ile bu işletmeler ile doğrudan ilgili olan nakit, alacaklar, menkul kıymetler ve borçlar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Dolayısıyla kısmi bölünme sonucu, hem bölünen hem de bölünme sonucunda varlıkları devralan şirketin faaliyetine devam etmesi esastır. Bölünmede işletme bütünlüğünün korunması da zorunludur<sup>28</sup>. Bölünen şirketin üretim ve hizmet ifası faaliyetinden alıkonulması sonucunu doğuracak tarzda bir işletmenin parça parça elden çıkarılması mümkün değildir<sup>29</sup>. Bu açıdan üretim ve hizmet işletmesi kavramı, devreden ve devralan kurum bünyesinde tek başına ticari devamlılığı sağlayabilecek faaliyetin bütünlüğünü ifade eder. Bu ifade bağımsız faaliyetlerin bölünen ve devralan şirketler bünyesinde ekonomik olarak sürdürülebilecek şekilde bütüncül olarak bölünmesini amaçlar. Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 27.08.2013 tarih ve 171 sayılı özeldesine konu olayda, beyaz eşya ve mobilya ticareti faaliyetinde bulunan şirketin bir merkez ve altı şubesinin olduğu, “şubelerden üçünde bulunan emtia, demirbaş ve taşıtların yeni kurulacak olan bir limited şirkete kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak koymak istenildiği” beyan edilerek görüş istenilmiştir. Özeldeye göre “kısmi bölünme müessesesinin temel amacı, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve karlılıklarını artırmalarına imkan sağlamak olup, kısmi bölünmenin bir üretim tesisinin veya hizmet işletmesinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğurmaması gerekmektedir. Dolayısıyla üretim tesisi ve hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunlu olup, birbirinden ayrı varlık ifade eden ve birbirinden ayrı olarak faaliyeti devam ettirebilecek nitelikte olan varlıklardan oluşan işletmelerin, bu varlıklarını kısmi bölünmeye konu edebilmeleri mümkündür.” Özeldede “şirketiniz bünyesinde yer alan üç şubenizde bulunan emtia, demirbaş ve taşıtların, şirketten ayrılacak olan ortağın hissesine isabet eden kısmının yeni kurulacak şirkete aynı sermaye olarak konulmasının kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır” şeklinde görüş bildirilmiştir. Söz konusu özeldeden görüldüğü üzere, şirketin kısmi bölünmeden yararlanamamasının sebebi, kısmi bölünmeye konu işletmenin

<sup>28</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 257.

<sup>29</sup> Tarakçı, s. 525.

türü değil işletmenin parça parça elden çıkarılmasıdır. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 25.07.2013 tarih ve 207 sayılı özelgesinde de toptan gıda ve temizlik ürünleri ticareti işi ile iştigal eden şirketin varlıklarının ¼'ünün kısmi bölünme yoluyla başka bir şirkete aynı sermaye olarak konulmasının kısmi bölünme kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmiştir. Ancak bu özelgede işletme türüne herhangi bir vurgu yapılmaksızın varlıkların kısmen devri nedeniyle kısmi bölünmeden yararlanılamayacağı belirtilmiştir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 11.11.2011 tarih ve 19-3-142 sayılı özelgesine göre de inşaat taahhüt ve gayrimenkul geliştirme faaliyetlerine ilişkin işletmelerin birbirinden ayrı olarak ve işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümüyle devredilebilmesi halinde, kısmi bölünmeye konu edilebileceği yönünde görüş verilmiştir.

Buradan hareketle işletme türünden bağımsız olarak faaliyet bütünlüğü korunduğu durumda kısmi bölünmenin mümkün olduğu görülmektedir. Bu bağlamda kısmi bölünme, bir şirketin ekonomik bütünlüğünü zedelemeyen, bağımsız işletme teşkil edebilecek her faaliyet konusunun kendi başına değerini koruyacak şekilde bölünmesidir. Kısmi bölünmede, bir faaliyetin ekonomik bütünlüğüne zarar vermeksizin diğer şirket bünyesinde de çalışmaya devam etmesi hedeflenir. Dolayısıyla devir açısından ölçü, işletme olmanın gereğini ve faaliyetin devamını sağlayacak sınırlardan bölünmenin gerçekleşmesidir. Bu bağlamda üretim ve hizmet işletmesi kavramı da bölünmeyi belli işletme türleri için sınırlandırmaz, bölünmenin nereden ve nasıl gerçekleşeceğini düzenler. Dolayısıyla mal alım satımı yapan, birbirinden ayrı varlık ifade eden ve birbirinden ayrı olarak bir ticari faaliyeti devam ettirebilecek nitelikte varlıklardan oluşan ticari işletmeler de bağımsız bir faaliyet teşkil ettiği ve işletme bütünlüğü korunduğu müddetçe kısmi bölünmeye konu edilmesi Kanun'un amacına uygundur<sup>30</sup>. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 18.09.2013 tarih ve 1516 sayılı özelgesine konu olan olayda hazır giyim, kuşam, aksesuar gibi tekstil ürünlerinin ithali, satışı, toptan satışı ve dağıtımı ile iştigal eden bir şirketin toptan satış ve perakende satış işletmesi olarak iki dağıtım kanalının bulunduğu, perakende işletmelerinin ürünlerinin doğrudan tüketiciye satıldığı, toptan satış işletmesinin ise ürünlerin yetki tanınmış satıcılar ile çok katlı büyük perakende satış mağazaları gibi iş ortaklarına satan peşin siparişe dayalı bölüm olduğu, şirket bünyesinde faaliyet gösteren toptan satış işletmesinin kısmi bölünme yoluyla yeni kurulacak veya mevcut

---

<sup>30</sup> Maç, s. 6.

bir şirkete aynı sermaye olarak konulmasının kısmi bölünme müessesesi açısından mümkün olup olmadığı hususunda görüş talep edilmiştir. Özelgede “(k)ısmi bölünme müessesesinin temel amacının şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve karlılıklarını artırmalarına imkan sağlamak olduğu; kısmi bölünmenin bir üretim tesisinin veya hizmet işletmesinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğurmaması gerektiği; işletme bütünlüğünün korunması gerektiği; bu hüküm ve açıklamalara göre, her türlü hazır giyim, kuşam, aksesuar gibi tekstil ürünlerinin alım-satım faaliyetinde bulunan şirketinizin toptan ve perakende satış işletmelerinin birbirinden ayrı ve bağımsız iki ayrı işletme olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında şirketiniz faaliyetlerinden bir kısmını oluşturan toptan satış işletmenizin yeni kurulacak veya mevcut bir şirkete aynı sermaye olarak devredilmesi mümkün olmadığı” şeklinde görüş bildirmiştir. Anılan özelgede, şirketin kısmi bölünmeden yararlanamamasının gerekçesi, toptan ve perakende satış faaliyetlerinin birbirinden bağımsız iki ayrı işletme olarak değerlendirilemeyeceği yönünde ortaya konmuştur. Ancak bu gerekçe dolaylı olarak, söz konusu faaliyetlerin birbirinden bağımsız işletmeler olarak kabul edilmesi halinde kısmi bölünmenin mümkün olabileceği anlamına gelmektedir. Bu bağlamda işletme türüne dayalı bir sınırlama yapılmaksızın ekonomik ve organizasyonel açıdan birbirinden ayrı ve bağımsız faaliyet alanlarına sahip, kendi bütünlüğü içinde varlık gösterebilen işletmeler kısmi bölünmeye konu olabilmelidir.

Öte yandan bölünme esasen ticaret hukukuna ait bir işlemdir. Birleşmede, bir veya birden fazla şirketin, başka bir şirketin bünyesinde malvarlığı ve ortaklık yapısı açısından bütünleşmesi söz konusudur. Buna karşılık bölünme, bir şirketin malvarlığının paylaşılması ya da yeni şirketler kurulması yoluyla parçalanmasıdır<sup>31</sup>. Bölünme Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 159. maddesinde düzenlenmiştir. KVK’ye benzer şekilde bölünme tam veya kısmi bölünme şeklinde gerçekleşebilir. Maddeye göre tam bölünmede, şirketin tüm malvarlığı farklı bölümlere ayrılır ve bu bölümler başka şirketlere devredilir. Bu işlem sonucunda, malvarlığının tamamen devri nedeniyle bölünen şirket sona erer ve ticaret sicilinden silinir. Kısmi bölünmede ise şirketin malvarlığının yalnızca bir bölümü ya da birkaç bölümü devredilir. Bu bölümler mevcut bir şirkete veya yeni kurulacak bir şirkete aktarılır. Şirketin malvarlığının bir kısmı kendisinde kalırken, diğer kısmı mevcut ya da yeni kurulacak bir veya birden fazla devralan şirkete devredilir. Bölünme, şirketlerin atıl kapasitesi-

<sup>31</sup> Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 171.

ni daha etkin kullanmalarını ve daha verimli çalışmalarını sağlayarak önemli bir ekonomik ihtiyacı karşılar<sup>32</sup>. Kısmi bölünme, ticaret hukukunun yanı sıra vergi hukukunda da sonuç doğurmakta olup gerekli şartlar sağlandığında şirketlere önemli vergi avantajları sağlamaktadır<sup>33</sup>. Bu durumda, malvarlığının parçalanarak başka şirketlere aktarılması, devreden şirket açısından bölünmedir. Ancak bölünen şirket sona ermediği için faaliyetini sürdürür<sup>34</sup>. Tam bölünmede olduğu gibi kısmi bölünmede de bölünen şirket, malvarlığının hangi kısmının devredileceğini kendi takdirine göre belirleyebilir. Bununla birlikte devredilecek bölümde hem aktif hem de pasif unsurlar birlikte bulunmalıdır<sup>35</sup>. Burada amaç faaliyetin devamını sağlayacak şekilde malvarlığı bölümlerinin her birinin bir bütün olarak devredilmesidir<sup>36</sup>. Bu tür bölünme, faaliyet alanı genişleyip esas faaliyet konusundan uzaklaşan şirketlerin; üretim, hizmet ve pazarlama gibi alanlarda uzmanlaşmaya yönelik yeniden yapılanma ihtiyacı duyması halinde tercih edilir<sup>37</sup>. Bölünen şirketin malvarlığı; tam bölünmede tamamen, kısmi bölünmede ise kısmen, ekonomik ve işlevsel açıdan bütünlük oluşturan parçalara ayrılmaktadır<sup>38</sup>. Dolayısıyla TTK'de öngörülen kısmi bölünme de malvarlığı bölünmesidir<sup>39</sup>. İşletmenin türü bakımından bir ayırım yapılmamıştır. Ticaret hukuku bakımından da esasen ticari devamlılığın sağlanabileceği şekilde malvarlığı kısımlarının, varlık ve yükümlülük bütünlüğü içinde devredilmesinin ve faaliyet konusunun bölünmesinin amaçlandığı görülmektedir. Bu nedenle KVK'deki düzenlemenin de faaliyet bölünmesi şeklinde değerlendirilmesi, ticaret hukuku ile uyumlu bir yaklaşım olması bakımından önemlidir.

### C. Kısmi Bölünme Düzenlemelerinin Tarihsel Arka Planı

VUK'nin 3. maddesi uyarınca vergisel hükümlerin yorumunda lafzının ve sistematığının yanında, ilgili kanunun hazırlanması ve kabulüne kadar geçen sürecin incelemesi gerçek anlam ve amacının belirlenmesi için gereklidir. Bu bağlamda kanun tasarı ya da taslakları, gerekçe, meclis

---

<sup>32</sup> Bahtiyar, s. 69.

<sup>33</sup> Kağıtçıoğlu, s. 183.

<sup>34</sup> Pulaşlı, s. 107.

<sup>35</sup> Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s. 173.

<sup>36</sup> Şener, s. 139.

<sup>37</sup> Pulaşlı, s. 108.

<sup>38</sup> Bahtiyar, s. 70.

<sup>39</sup> Tekinalp, s. 726.

komisyonlarındaki ve genel kuruldaki görüşmelere ilişkin tutanaklar ve raporlar amacın tespitinde yararlanılabilecek araçlardır<sup>40</sup>.

Kısmi bölünme, vergi hukukuna 4684 sayılı Kanun<sup>41</sup>'la, 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>42</sup>'nin 38. maddesinde yapılan değişiklik ile girmiştir<sup>43</sup>. Buna göre kısmi bölünme, tam mükellef bir sermaye şirketinin bilançosunda yer alan gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile üretim tesisleri, hizmet işletmeleri ve bu tesis ve işletmelere bağlı gayri maddi haklar, hammadde, yarı mamul ve mamul malların, mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak bir sermaye şirketine, bu değerleri devreden şirketin ortaklarına verilmek veya devreden şirkette kalmak üzere devralan şirketin iştirak hisseleri karşılığında aynı sermaye olarak konulmasıdır. Anılan hükümde üretim tesisleri ifadesi yer almaktayken KVK'nin 19. maddesinde üretim işletmesi kavramı kullanılmıştır<sup>44</sup>. Anılan değişikliğin genel gerekçesine göre kısmi bölünme düzenlemesi ile şirketlerin ekonomik amaçlara uygun olarak yeniden yapılanması, görüş ayrılığı yaşayan ortakların ayrılması, aynı şirket içinde yürütülen birden fazla hizmet veya üretim faaliyetinin ayrıştırılması, yeni kurulacak üretim ve hizmet işletmelerinin belirli alanlarda uzmanlaşması ve ölçek ekonomisinden yararlanarak daha verimli ve kârlı kuruluşlar haline gelmesi amaçlanmıştır<sup>45</sup>. Kısmi bölünmeye ilişkin maddenin gerekçesine göre yapılan düzenlemeyle, şirketlerin ortaklık yapılarını değiştirmeleri ve aynı bünyede yürütülen farklı faaliyet alanlarını birbirinden ayırmaları hedeflenmiştir. Ayrıca şirketlerin faaliyetleri için ayrılan varlıkları kısmen veya tamamen elden çıkararak verimsiz alanlardan çıkmaları, belirli faaliyet alanlarında yoğunlaşarak uzmanlaşmaları, ölçeklerini istedikleri gibi ayarlayıp içsel ve dışsal ekonomilerden yararlanmaları amaçlanmıştır<sup>46</sup>. Görüldüğü üzere

<sup>40</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 28.

<sup>41</sup> Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun Numarası: 4684, Kabul Tarihi: 20.06.2001, RG 03.07.2001/24451.

<sup>42</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 5422, Kabul Tarihi: 03.06.1949, RG 10.06.1949/7229.

<sup>43</sup> Maç, s. 7.

<sup>44</sup> Göktuna, s. 322.

<sup>45</sup> 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un genel gerekçesi (<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c067/tbmm21067119ss0713.pdf> Erişim Tarihi 30.04.2023).

<sup>46</sup> 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 17. maddesi gerekçesi (<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c067/tbmm21067119ss0713.pdf> Erişim Tarihi 30.04.2023).



mehaz hükmün gerekçesinde, üretim ve hizmet işletmesi kavramı, bağımsız faaliyetleri içeren işletme bütünlüğü ve faaliyetin devamlılığı esas alınarak geniş anlamda değerlendirilmiştir. Bu açıdan, üretim ve hizmet işletmesi kavramı, belli bir işletme türünü değil devreden ve devralan kurum bünyesinde ticari devamlılığı sağlayabilecek faaliyetlerin ve dolayısıyla bu faaliyetlerin meydana geldiği işletmenin bölünmesi olarak tasarlanmıştır.

Kaldı ki 4684 sayılı Kanun'la vergi hukukuna giren kısmi bölünme, Avrupa Birliği mevzuatı dikkate alınarak düzenlenmiştir<sup>47</sup>. 2009/133/EC sayılı Avrupa Konseyi Direktifi<sup>48</sup>'ne göre kısmi bölünme, bir şirketin, feshedilmeksizin, bir veya daha fazla faaliyet kolunu bir veya daha fazla mevcut veya yeni şirkete devrettiği, en az bir faaliyet kolunu devreden şirkette bıraktığı ve bunun karşılığında, varlık ve yükümlülükleri devralan şirketlerin sermayesini temsil eden menkul kıymetlerin hissedarlarına orantılı olarak ihraç edildiği bir işlem anlamına gelir. Bu bakımdan mehaz alınan Avrupa Birliği mevzuatında da esas olan faaliyetin bölünmesidir<sup>49</sup>.

Nitekim kısmi bölünmeye ilişkin hüküm vergi mevzuatına girdiğinde, pozitif hukukumuzda açık bir ticari işletme tanımı da yer almamaktaydı. 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu<sup>50</sup>'nda işletme kavramı tanımlanmamış, sadece türleri sayılarak belirlenmeye çalışılmıştır. Ticarethanenin, fabrikanın ve ticari şekilde işletilen diğer müesseselerin ticari işletme oldukları belirtilmiştir. Oysa bunlar ticari işletmenin görünüş şekilleridir; ancak başlıca türleri değildir. Bu düzenleme ticari işletmenin bu üç birime özgülendiği düşüncesini uyandıracak niteliktedir<sup>51</sup>. Bu gerekçelerle söz konusu düzenlemeler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu<sup>52</sup>'na alınmayarak, ticari işletmenin sayma yoluyla belirlenmesi yerine ticari işletme açık bir şekilde

---

<sup>47</sup> Göktuna, s. 322.

<sup>48</sup> Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States (codified version) (2009) OJ L310/34 (<https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2009/133/oj/eng> Erişim Tarihi 30.04.2023.)

<sup>49</sup> Maç, s. 8.

<sup>50</sup> Türk Ticaret Kanunu, Kanun Numarası: 6762, Kabul Tarihi: 29.06.1956, RG 09.07.1956/9353.

<sup>51</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 11. maddesinin gerekçesi (<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c032/tbmm23032022ss0096.pdf> Erişim Tarihi 30.04.2023.)

<sup>52</sup> Türk Ticaret Kanunu, Kanun Numarası: 6102, Kabul Tarihi: 13.01.2011, RG 14.02.2011/27846.

tanımlanmıştır<sup>53</sup>. Bu bağlamda, KVK'nin 19. maddesinde yer alan kavram, bu kavramların vergi hukukuna girdiği dönemde ticaret hukukunda benimsemiş olan ve ticari işletme kavramının türlerin sayılarak tanımlanması yaklaşımının bir uzantısı olarak görülmektedir. Dolayısıyla KVK'nin 19. maddesinde üretim ve hizmet işletmeleri ifadesiyle türler itibariyle bir sınırlama değil, bu ifade ile genel ve ortak özelliklerini taşıyan türleri ortaya konularak genel işletme kavramının düzenlenmesi söz konusudur.

Özetle, ticari amaçla gerçekleşen faaliyetler ve bunlara tahsis edilen malvarlığı bütünü işletme teşkil eder. Üretim veya hizmet sıfatlarıyla zikredilen işletme bölünmesi lafzı, işletme varlığında somutlaşan farklı faaliyetlerin ekonomik bütünlüğü içinde bölünmesini hedefler. Bu bağlamda asıl olanın bağımsız faaliyetlerin verimlilik ve kârlılık esasına göre bütüncül olarak bölünmesi olduğu, bu nedenle işletme türünden bağımsız olarak söz konusu şartları taşıyan her türlü faaliyet bölünmesinin de müessesenin amacına ve tarihsel gelişimine uygun olduğu görülmektedir.

#### **D. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Hükümün Anlamı**

Anayasa'nın 73. maddesi gereğince vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Bu bağlamda vergi hukuku uygulamalarının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına hizmet etmesi gerekir. Anayasal vergilendirme ilkerlerinden olan mali güce göre ödeme ilkesi, vergi adaletini amaçlar<sup>54</sup>. Vergi adaleti ise genellik ve eşitlik ilkelerini kapsar<sup>55</sup>. Eşitlik ilkesi vergi kanunlarının yorumunda ve uygulanmasında eşitliği gerektirir<sup>56</sup>.

Bir hukuk kuralının yorumunun Anayasa'ya, hukuk devleti ilkesine, hukuk düzeninin birliğine, anayasanın üstünlüğü anlayışına, hukuki öngörülebilirlik ve hukuk güvenliği gibi toplumun beklentilerine ve temel değerler bütününe uygun olması gerekir<sup>57</sup>. Vergi idaresinin, kısmi bölünme düzenlemeleri bakımından da kanunun ötesine geçerek veya kanuna aykırı bir şekilde anayasal ilkelerle çatışan bir yorum yapması mümkün değildir. Bu açıdan kısmi bölünme müessesesinin, salt üretim ve hizmet işletmelerine

<sup>53</sup> Poroy/Yasaman, s. 37.

<sup>54</sup> Mutluer/Dayanç Kuzeyle, s. 107.

<sup>55</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 51.

<sup>56</sup> Kumrulu, s. 156.

<sup>57</sup> Sözer, s. 139.

ilişkin olarak daraltıcı yorumlanması ve diğer işletme türlerinin kısmi bölünme dışında bırakılması, aynı durumda olanların aynı vergisel sonuçlara tabi olmasını gerektiren mali güce göre ödeme ilkesine, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına ayrıca kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık teşkil eder. Kanunun lafzındaki belirsizlikten hareketle kanun koyucunun iradesine aykırı şekilde daraltıcı anlamlar ve düzenlemeler çıkarmak başta verginin kanuniliği olmak üzere anayasal ilkelere aykırıdır<sup>58</sup>. Nitekim hukuka uygun vergilendirme işlemleri, maddi vergi kanunlarının anayasal ve evrensel ilkeleri benimsemesi ile birlikte bu kanunların anayasal ilkelere uygun ve doğru biçimde yorumlanmasına ve uygulanmasına da bağlıdır<sup>59</sup>.

Öte yandan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarının öngörülebilir olmasını ve bireylerin devlete güven duymasını gerektirir. Vergi hukukunda bu ilke, mükelleflerin vergi düzenlemelerini önceden öngörerek işlemlerini buna göre planlamasını sağlar ve keyfi uygulamaları engeller<sup>60</sup>. Bu bağlamda kısmi bölünmenin herhangi bir kanuni tanımının yapılmamış ve hangi işletme türünün üretim veya hizmet işletmesi olarak değerlendirileceği açıkça belirlenmemiş olması nedeniyle belli türlere münhasır kılınması hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırıdır. Bu nedenle kısmi bölünme hükümlerinin, mükellefler arasında eşitliği bozarak kanunun amacına aykırı biçimde vergi yükünü artıracak şekilde işletme türü lehine daraltıcı yorumlanması anayasal ilkelerle bağdaşmaz<sup>61</sup>. Kaldı ki hukuk metodolojisinin temel ilkeleri gereğince devlet organlarının yetkileri dar, bireylerin hak ve özgürlükleri ise geniş yorumlanır. Bir kişinin hak ve özgürlükleriyle ilgili şüphe varsa, o kişinin bu hak ve özgürlüklere sahip olduğu kabul edilir<sup>62</sup>. Dolayısıyla vergisel avantaj sağlayan, yetki veren bir hüküm, belli konulara münhasır kılınmak isteniyorsa kanunda açıkça düzenlenmelidir. Bu açıdan kanun bir kavrama dar bir anlam yüklememişse, bu kavram en geniş kapsamıyla yorumlanmalıdır<sup>63</sup>. Bu nedenle, üretim ve hizmet işletmeleri ifadesi, dar bir işletme türü ayrımı olarak değil; faaliyet bütünlüğünü esas alan, farklı ekonomik alanları kapsayan bir şekilde yorumlanmalıdır. Bu yaklaşımla, kendi içinde bağımsız bir faaliyet birimi oluşturan her işletme türü, kısmi bölünmeden vergisiz şekilde

---

<sup>58</sup> Birsenoğul, s. 234.

<sup>59</sup> Birsenoğul, s. 140.

<sup>60</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 59.

<sup>61</sup> Karakoç, s. 147.

<sup>62</sup> Gözler, s. 320.

<sup>63</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 30.

yararlanabilmelidir<sup>64</sup>.

## SONUÇ

KVK kapsamında, tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun sahip olduğu üretim veya hizmet işletmelerinden bir ya da birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden başka bir tam mükellef sermaye şirketine aynı sermaye olarak devretmesi, kısmi bölünme olarak kabul edilir. Ancak Kanun'da sadece üretim ve hizmet işletmeleri ibaresinin kullanılması ve tanımlanmamış olması düzenlemenin kapsamının işletme türlerine mi yoksa yürütülen faaliyetlerin niteliğine mi özgü olduğu, dolayısıyla kısmi bölünmede amaçlananın tür bölünmesi mi yoksa faaliyet bölünmesi mi olduğu hususunda belirsizlik meydana getirmektedir.

KVK'deki düzenlemenin amacına uygun olarak, üretim ve hizmet işletmesi kavramı, işletme bütünlüğü ve faaliyetin devamlılığı esas alınarak geniş anlamda değerlendirilebilir. Kısmi bölünme düzenlemesinin gerekçesi ve tarihsel gelişimi içinde, kısmi bölünmenin işletme bütünlüğü, bu kapsamda gerçekleşen bağımsız faaliyetler ve faaliyetin devamlılığı esas alınarak düzenlendiği görülmektedir. Kısmi bölünmeye ilişkin hükümlerde hangi faaliyetlerin bölüneceğinin açıkça belirtilmemiş olması, belli faaliyetlerle sınırlı olmaksızın, şirket bünyesinde bağımsız ve bütüncül olarak varlığını sürdürebilecek her faaliyetin bölünebilmesini mümkün kılar. Bu da genel olarak faaliyetin gerçekleştiği işletmenin bölünmesi anlamına gelir. Bu açıdan üretim ve hizmet işletmesi kavramı, belli bir işletme türünü değil devreden ve devralan kurum bünyesinde ticari devamlılığı sağlayabilecek faaliyetin kendi amaç ve bütünlüğü içinde bölünmesini ifade eder. Böylece işletme bütünlüğü ile ekonomik faaliyetin devamlılığını sağlayan tüm varlıkların devredilmesi halinde her türden işletmenin kısmi bölünmeye konu edilebileceği sonucuna ulaşılabilir.

Ayrıca kısmi bölünme müessesesinin, salt üretim ve hizmet işletmelerine ilişkin olarak daraltıcı yorumlanmaması ve diğer işletme türlerinin kısmi bölünme kapsamında olduğunun kabulü, kanunda açıkça yasaklayıcı bir hüküm bulunmadığı müddetçe hürriyetlerin geniş yorumlanması ilkesi; aynı durumda olan tüm işletmelerin bölünmesinin eşit sonuçlara tabi olması bakımından anayasal vergilendirme ilkeleri ile uyumlu olacaktır. Bu çerçevede, KVK'de düzenlenen kısmi bölünme düzenlemesinin tür bölünmesini değil faaliyet bölünmesini amaçladığı düşünülmektedir.

<sup>64</sup> Bayram s. 325.

## KAYNAKÇA

- Altınel, Seçkin/İneli, Ender, “Ticaret İşletmelerinin Kısmi Bölünmeye Konu Edilmesi Mümkün Müdür?” Vergi Dünyası Dergisi, 2011, S. 362, s. 100-107.
- Bahtiyar, Mehmet, Ortaklıklar Hukuku, 13. Baskı, Beta, İstanbul 2019.
- Barınır, İsmail, “Kısmi Bölünme Müessesine İlişkin Değerlendirmeler Ve Özellik Arz Eden Bir Durum” Vergi Dünyası Dergisi, 2009, S. 335, s. 159-164.
- Bayram, Salih, Uygulama Örnekleriyle Bölünme Birleşme ve Tasfiye İşlemleri (Vergi Hukuku, Ticaret Hukuku, AB Hukuku), 1. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul 2017.
- Birsenoğul, Hakan, Vergi Hukukunda Yorum, 1. Baskı, Yetkin, Ankara 2019.
- Göktuna, Hamdi Deniz Ege, Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme ve Hisse Değişimi İşlemleri, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2011.
- Gözler, Kemal, Hukuka Giriş, 12. Baskı, Ekin, Bursa 2015.
- Gümüşkaya, Gamze, Vergi Hukukunda İspat, 1. Baskı, Onikilevha, İstanbul 2024.
- Kağıtçıoğlu, Mutlu, Anonim Şirketlerde Kısmi Bölünme, 1. Baskı, Onikilevha, İstanbul 2012.
- Kaneti, Selim, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz, İstanbul 1989.
- Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yetkin, Ankara 2024.
- Kumrulu, Ahmet, “Vergi Hukukunu Bir Kısım Anayasal Temelleri” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1979, C. 36, S. 1, s. 147-162
- Maç, Mehmet, “Kısmi Bölünmeye Konu Olamayacak Bir İşletme Türü Yoktur” (<https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/duyurular/DUYURU004.111.pdf>, Erişim Tarihi 25.04.2025)
- Mutluer, M. Kamil/Dayanç Kuzeyli, N. Nilay, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 5. Baskı, Yetkin, Ankara 2019.
- Nazalı, Ersin, Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri, 4. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2015.

- Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker, Vergi Hukuku, 33. Baskı, Turhan, Ankara 2024.
- Öner, Erdoğan, Türk Vergi Sistemi, 7. Baskı, Seçkin, Ankara 2016.
- Özbalcı, Yılmaz, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Bursa 2006.
- Poroy, Reha/Tekinalp, Ünal/Çamoğlu, Ersin, Ortaklıklar Hukuku, Cilt I, 14. Baskı Vedat, İstanbul 2019.
- Poroy, Reha/Yasaman, Hamdi, Ticari İşletme Hukuku, 15. Baskı, Vedat, Ankara 2015.
- Pulaşlı, Hasan, Şirketler Hukuku Genel Esaslar, 5. Baskı, Adalet, Ankara 2017.
- Şener, Oruç Hami, Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku, 4. Baskı, Seçkin, Ankara 2019.
- Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan, Türk Vergi Sistemi, 19. Baskı, Ekin, Bursa 2022.
- Sözer, Ali Nazım, Hukukta Yöntembilim, 6. Baskı, Beta, İstanbul 2017.
- Tarakçı, Hızır, Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı İle Türk Ticaret Kanunu Açıklarından Kurumlarda Sona Erme (Tasfiye, Birleşme, Devir, Nev'i Değiştirme, Tam Bölünme, Kısmi Bölünme, Hisse Değişimi), 1. Baskı, Polaris, 2003.
- Taşkan, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, 7. Baskı, Adalet, Ankara 2024.
- Tekinalp, Ünal, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, 4. Baskı, Vedat, Ankara 2015.

**1. Finansal Destek Beyanı | Financial Support Statement**

Bu çalışma herhangi bir finansal destek almadan gerçekleştirilmiştir. | This research received no financial support.

**2. Çıkar Çatışması Beyanı | Conflict of Interest Statement**

Yazar, çıkar çatışması bulunmadığını beyan etmektedir. | The author declare no conflict of interest.

**3. Etik Kurul Onayı | Ethics Committee Approval**

Bu çalışma için etik kurul onayı gerekmemektedir. | Ethics committee approval was not required for this study.

**4. Yazar Katkı Beyanı | Author Contributions**

Bu makale yazar tarafından tek başına hazırlanmıştır. | This article was solely authored by the writer.

**5. Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı | Research and Publication Ethics Statement**

Yazar, çalışmada akademik etik kurallara uyulduğunu ve herhangi bir etik ihlal bulunmadığını beyan etmektedir. | The author declare that all ethical guidelines for research and publication have been followed and that no violations have occurred.

**6. İntihal Taraması ve Hakemlik Süreci | Plagiarism and Peer Review Statement**

Makale, intihal programıyla taranmış ve çift kör hakemlik sürecinden geçmiştir. | This article was screened by plagiarism detection software and evaluated through a double-blind peer-review process.