

Kismi bölünme

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[19-2023]-1511054
Tarih	25.12.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 25.12.2023

Konu : Kismi bölünme

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- Şirketinizin, "... " e-ticaret platformu aracılığıyla dijital pazar yeri (market place) modelinde faaliyet gösterdiği ve halen faaliyetine devam ettiği, standart e-ticaret iş modelinde, teslimatların kargo şirketleri tarafından ortalama 2-3 günlük sürede yapıldığı, teslimat sürecinde büyük taşıma araçlarının (kamyon, tır, uçak vb.) kullanıldığı, ilk olarak satıcının adresinden teslim alınan ürünlerin, lojistik şirketlerinin ara ve/veya ana depolarına getirildiği ve buradan da müşteri adresine gönderim yapıldığı, Türkiye'nin 81 ilinden 81 iline, hatta Türkiye'den yurtdışına gönderili satışların yapılabildiği,

- Ayrıca, şirketinizce "...." mobil uygulamaları ile hızlı teslimat ürünü satış aracılığı hizmetinin de sunulmakta olduğu, bu hizmet üretimi alanında satılan ürünlerin büyük çoğunluğunun sıcak yemek ve perakende tüketim (gıda, temizlik malzemesi, vb.) ürünlerinden oluştuğu, yemek ürünlerinin müşteri sipariş verdiği anda hazırlanmaya başlandığı ve sıcaklığın/tazeliliğin korunabilmesi için hazırlandıktan hemen sonra teslimata çıkması gerektiği, aynı şekilde market siparişlerinde bozulabilir gıda ürünleri bulunması ve anlık ihtiyacın hızlı karşılanabilmesi amacıyla herhangi ara bir depolama süreci olmadan ürünün satıcıdan müşteriye ulaştırıldığı, bunu teminen, hızlı teslimat uygulamasının, müşterinin bulunduğu lokasyonu tespit ederek, sadece istenen sürede teslimat yapabilecek (aynı il, ilçe ve hatta mahallede) yakın lokasyonlardaki satıcıları müşterilerin seçimine (ekranında göstermektedir.) sunduğu,

- Hızlı teslimat ürünleri satıcılarının (seller), standart kargo teslimli e-ticaret ürünlerinin satıcılarından farklı olduğu, dolayısıyla bu satıcılarla, standart kargo teslimli e-ticaret ürün satıcılarından farklı komisyon oranları, ödeme vadeleri, hak ve yükümlülükler içeren farklı/bağımsız anlaşmaların yapıldığı, ayrıca, münhasıran hızlı teslimat konusunda hizmet veren (yemek veya perakende ürünlerden sadece birini ya da her ikisini yapan) çok sayıda e-ticaret platformunun da bulunduğu ve bu işin ayrı bir hizmet işletmesi alanı olduğu,

- Bu kapsamda, e-ticaret platformunda ayrı bir mobil uygulaması olan, satıcı ve müşteri bilgileri sistem üzerinde (serverlarda) ayrıca tutulan, sipariş kabul, ödeme, teslimat ve çalışma sistemi farklı olan, ayrı büyüme, operasyon ve strateji ekipleri ile teknoloji ekipleri tarafından faaliyetleri yürütülen, şirket içinde kar ve zararı ayrı olarak takip edilen ve dolayısıyla standart e-ticaret hizmetlerinizden tamamen farklı olan, "hızlı teslimat" olarak nitelediğiniz "... " hizmet işletmesinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında kısmi bölünme yoluyla %100 iştirakiniz olan firmanıza aynı sermaye olarak konulmak istenildiği

belirtilerek, hızlı teslimat hizmetlerinin sunulduğu bu hizmet işletmenizin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmış olup Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun;

- Devir bölünme ve hisse değişimi" başlıklı 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, "*Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan (7456 sayılı kanunun 20 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 1.1.2024) ve 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. (7456 sayılı kanunun 20 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 1.1.2024) İştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen (7456 sayılı kanunun 20 nci maddesiyle metinden çıkarılan ibare; Yürürlük: 1.1.2024) iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur."*

- "Devir bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme" başlıklı 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasında, "*Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.*"

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2.1. Üretim ve hizmet işletmelerinin aynı sermaye olarak konulması" başlıklı bölümünde, üretim

veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesinin zorunlu olduğu, kısmi bölünme sonucu hem bölünen işletmenin hem de bölünme sonucunda varlıkları devralan işletmenin faaliyetine devam etmesinin esas olduğu, 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 devredilmesinin zorunlu olduğu, açıklamasına yer verilmiştir.

Anılan düzenlemelerle getirilen kısmi bölünme müessesesi ile aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetinin ayrıştırılıp yeni oluşturulacak üretim ve hizmet işletmelerinin belirli alanlarda uzmanlaşmasını sağlayarak verimli ve kârlı kuruluşlar haline getirilmesi amaçlanmaktadır. Böylece şirketler yeniden yapılanabilecek, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetinin ayrıştırılarak bu faaliyetlerin her birinin ayrı şirket bünyesinde yürütülmesi sağlanacaktır.

Ayrıca, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve kârlılıklarını artırmalarına imkan sağlayan kısmi bölünme müessesesinin, 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 kalemlerinin tümünün devredilmesi zorunlu olup birbirinden ayrı varlık ifade eden ve birbirinden ayrı olarak faaliyetini devam ettirebilecek nitelikte olan varlıklardan oluşan işletmelerin kısmi bölünmeye konu edilebilmeleri mümkün olacaktır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz bünyesinde gerçekleştirilen hızlı teslimat işlemleri (....) hizmet faaliyetlerinin, şirketinizin diğer faaliyetlerinden ayrı olarak yürütülebilecek mahiyette ve diğer faaliyetlerinizden ayrı bir kazanç meydana getirebilecek nitelikte olması, ayrı varlık ifade eden ve ayrı olarak faaliyeti devam ettirebilecek nitelikteki varlıklardan oluşan bir işletme olması kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür.

Bilgi edinilmesini rica ederim.